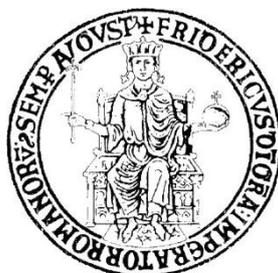


UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
FEDERICO II



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

DOTTORATO IN
DIRITTO DELL'ECONOMIA
XXXI Ciclo

***“CAUSE DI ESCLUSIONE DELLA TIPICITA’
E DELLA COLPEVOLEZZA NEI DELITTI DI OMESSO VERSAMENTO DI
IMPOSTE”***

Tutor:
Ch. mo Prof. Vincenzo Maiello

Candidata:
Dott.ssa Marzia Pellegrino

Coordinatore:
Ch.mo Prof. Massimo Iovane

CAUSE DI ESCLUSIONE DELLA TIPICITA' E DELLA COLPEVOLEZZA NEI DELITTI DI OMESSO VERSAMENTO DI IMPOSTE

CAPITOLO I

L'omesso versamento di imposte nell'epoca della crisi economica: l'ontologica problematicità della situazione di illiquidità dell'impresa.

1. Introduzione: i reati tributari nell'attuale contesto di difficoltà economico-finanziaria delle imprese...p.5
2. Una (necessaria) premessa metodologica: funzione positivo-integratrice della pena e sistematica teleologica...p.15
3. La filosofia ispiratrice del sistema penal-tributario disegnato dal d.lgs. n. 74/2000...p.17
 - 3.1 (Segue): La criminalizzazione delle condotte di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento dell'IVA...p.22
 - 3.2 Le aporie del neo omesso versamento dell'IVA: la parziale declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 10 ter d.lgs 74/2000 (Corte Cost. 9 aprile 2014, n. 80)...p.25
 - 3.3 Il progressivo rafforzamento della componente riscossiva del modello di tutela penale contro il crescente fenomeno dell'evasione fiscale...p.28
4. La struttura dei delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter d.lgs n. 74/2000: la fattispecie oggettiva tipica...p.39
 - 4.1 Brevi considerazioni critiche sull'elemento soggettivo dei reati di omesso versamento...p.48

CAPITOLO II

Alla ricerca di un difficile punto di equilibrio: dagli orientamenti rigorosi della giurisprudenza di legittimità alle recenti timide aperture verso soluzioni proteiformi.

1. Omessi versamenti e illiquidità: implicazioni penali...p.52
2. Il consolidato orientamento rigoroso della giurisprudenza di legittimità: l'ineludibile punibilità dell'imprenditore che ometta di versare le imposte dovute...p.60
3. Le prime aperture della giurisprudenza di merito e la varietà delle soluzioni ermeneutiche proposte...p.66
4. Il progressivo *reiveriment* della Suprema Corte di Cassazione: dalle Sezioni Unite nr. 37424 e 37425 del 12 settembre 2013 alle pronunce più recenti...p.76

- 4.1 (Segue) Un punto fermo: la Suprema Corte mette un freno al riconoscimento dello stato di necessità ex art. 54 c.p. in favore dell'imprenditore in crisi di liquidità...p.85
5. La condivisibilità politico-criminale del riconoscimento di spazi di impunità per l'imprenditore nelle situazioni di reale "inesigibilità" dell'obbligo dei versamenti...p.86
- 5.1 I disorientamenti della giurisprudenza di legittimità, tra confusione delle categorie dommatiche, indeterminatezza delle fattispecie ed imprevedibilità della sanzione punitiva...p.91

CAPITOLO III

Gli istituti del diritto penale classico invocabili per la non punibilità dell'imprenditore in crisi acuta di liquidità.

1. Premessa: la dilagante crisi del sistema economico quale possibile elemento causativo/giustificativo dell'inottemperanza dell'imprenditore agli obblighi tributari penalmente sanzionati...p.94
- 1.2 Le soluzioni sul tappeto: la crisi di liquidità quale esimente sotto il profilo oggettivo ovvero soggettivo. Differenze di implicazioni nell'ambito della teoria generale del reato...p.98
2. La tesi che fa leva sulla mancata integrazione della fattispecie oggettiva tipica dei reati omissivi propri...p.103
3. La forza maggiore nei delitti di omesso versamento: la controversa collocazione dommatica tra cause di esclusione della tipicità, della *suitas* e della colpevolezza...p.106
4. Crisi di liquidità ed esclusione del dolo dei delitti di omesso versamento...p.111
- 4.1 Le diverse opzioni interpretative sulla collocazione del dolo all'interno della teoria tripartita del reato. Dalla concezione psicologica alla teoria normativa della colpevolezza, doppia collocazione del dolo e doppia misura della colpa...p.119
- 4.2 (Segue): Brevi cenni sugli elementi analogici e differenziali tra dolo e colpa. Le Sezioni Unite Thyssenkroupp del 2014...p.121
5. La controversa categoria ultra-legale dell'inesigibilità della condotta doverosa...p.127
6. Profili problematici di responsabilità penale dell'amministratore che acquisti la qualifica in prossimità della scadenza del termine di adempimento degli obblighi tributari...p.133
7. Conclusioni: la difficile sussunzione delle diverse condotte attuabili dall'imprenditore in crisi entro un'unica categoria dogmatica...p.135

CAPITOLO IV

Prospettive de iure condendo nel sistema penal-tributario: necessità di criminalizzazione delle (sole) condotte realmente offensive per l'Erario e di recupero dei principi di extrema ratio dell'intervento penale.

1. Conclusioni...p.137

CAPITOLO I

L'omesso versamento di imposte nell'epoca della crisi economica: l'ontologica problematicità della situazione di illiquidità dell'impresa.

1. Introduzione: i reati tributari nell'attuale contesto di difficoltà economico-finanziaria delle imprese.

La crisi economico-sociale che negli ultimi anni ha investito il nostro Paese insieme a molti altri su scala globale - e che non sembra, purtroppo, verosimilmente destinata ad arrestarsi entro il breve termine -, ha ingenerato una nutrita riflessione della dottrina e la proliferazione di diversi orientamenti giurisprudenziali intorno al controverso (quanto delicato) tema del rapporto tra crisi di impresa e reati tributari¹.

Ed invero, l'attuale crisi finanziaria provoca sempre più spesso situazioni di illiquidità delle imprese (specialmente di quelle medio-piccole), costringendo gli imprenditori all'inottemperanza degli obblighi tributari e determinando, conseguentemente, una preoccupante dilatazione della responsabilità per reati tributari essenzialmente legati ad "evasioni da riscossione"².

Segnatamente, a venire in rilievo sono precipuamente i reati fiscali direttamente connessi alla scarsa liquidità dei contribuenti, vale a dire i delitti di omesso versamento delle ritenute

¹ In argomento, nell'ambito del vastissimo panorama dottrinale, è possibile citare tra i contributi più recenti: G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte: tra prova del dolo e tenuità del fatto si allargano gli spazi per la non punibilità*, in *Società*, 2015, 10, 1156 (nota a sentenza); P. ANTONINI, *La punibilità del reato di omesso versamento di ritenute certificate nella giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fisco*, 2014, 42, 4153 (commento alla normativa); C. BECCALLI, *Omesso versamento di ritenute: prova libera, dolo per la soglia di punibilità e crisi non esimente*, in *Il Fisco*, 2014, 37, 3689 (nota a sentenza); R. CARACUZZO, *I delitti di omesso versamento dell'Iva e delle ritenute certificate*, in *Cass. pen.*, n. 09/2014, p. 3067 ss.; L. CUOMO- P. MOLINO, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, in *Cass. pen.*, 2015, p. 412 B, fasc. 2; M. D'AVIRRO, *Omesso versamento dell'IVA e crisi di impresa*, in *Giur. It.*, 2017, 8-9, 1963 (nota a sentenza); L. DELLA RAGIONE, *Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari*, in *Rivista Nel diritto Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari* in *La Rivista Neldiritto*, n. 5/2014, 884 ss.; O. MAZZA, *Crisi di liquidità e crisi di legalità nell'accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 415 (commento alla normativa); A. NOCETI- M. PIERSIMONI, *Omessi versamenti e illiquidità: implicazioni penali*, in *Il Fisco*, 2016, 19, 1851 (commento alla normativa); ROMOLI, *Omesso versamento di I.V.A. e crisi di liquidità*, in www.archiviopenale.it; SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10 bis e 10 ter d.lgs 74/2000)*, in www.penalecontemporaneo.it; VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in *Il libro dell'anno del diritto 2014 Treccani*, diretto da R. Garofoli e T. Treu, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2014, 1 ss.

² A. NOCETI- M. PIERSIMONI, *Omessi versamenti e illiquidità: implicazioni penali*, in *Il Fisco*, 2016, 19, 1851 (commento alla normativa), cit.

dovute o certificate³ e di omesso versamento dell'IVA⁴ previsti e puniti, rispettivamente, dagli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74/2000⁵.

A ben vedere, per comprendere a pieno il cuore del problema che si intende affrontare nel presente elaborato, occorre muovere dalla premessa fondamentale che concerne la genesi dei citati delitti di omesso versamento, i quali costituiscono il risultato di una politica criminale profondamente diversa (se non addirittura antitetica) rispetto a quella che aveva ispirato il legislatore nella costruzione dell'originario impianto normativo penale-tributario. Come si avrà modo di approfondire nei prossimi paragrafi, è nota, infatti, la filosofia ispiratrice del d.lgs n. 74/2000, vale a dire quella di rispondere alle inefficienze emerse dalla precedente l. 516/1982 (c.d. <<manette agli evasori>>⁶) mediante il recupero e la rivitalizzazione dei principi di offensività, di meritevolezza e bisogno di pena.

³ E' opportuno sottolineare che con l'entrata in vigore del d.lgs 24.09.2015 n. 158 il legislatore ha inteso superare le difficoltà probatorie che erano emerse in relazione all'accertamento del fatto di cui all'art. 10-bis come tipizzato nella sua formulazione previgente, per cui oggi sia nella rubrica che nel testo la locuzione di "omesso versamento delle ritenute certificate" è stata sostituita dall'attuale "omesso versamento di ritenute dovute o certificate", con estensione pertanto della portata applicativa della fattispecie. Su tali modifiche cfr. M.C. BRUNO, *Commento agli artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs 74/2000 mod. d.lgs 158/2015*, in *I nuovi reati tributari, Commento al d.lgs 24 settembre 2015, n.158*, di Ivo Caraccioli (a cura di), 2016, Giuffrè editore, p. 223 ss.; S. CAVALLINI, *L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in A.A.V.V., *I reati tributari*, Paolo Veneziani (a cura di), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F.C. Palazzo- C.E. Paliero, 2017, Giappichelli editore, p. 313 ss.; S. DE BONIS, *Il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in A.A.V.V. *Diritto penale dell'economia, Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Cadoppi- Canestrari-Manna- Papa (a cura di), 2017, Milanofiori Assago, Tomo I, p. 889 ss.; A. LANZI- P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 2° edizione, 2017, Milanofiori Assago (MI), p. 423 ss.

⁴ In argomento, nell'ambito della manualistica: A.A.V.V. *Diritto penale dell'economia, Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, in Cadoppi- Canestrari-Manna- Papa (a cura di), 2017, Milanofiori Assago, passim; A.A.V.V., *I reati tributari*, Paolo Veneziani (a cura di), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F.C. Palazzo- C.E. Paliero, 2017, Giappichelli editore; A. LANZI- P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 2° edizione, 2017, Milanofiori Assago (MI), passim; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. Grosso- T. Padovani- A. Pagliaro (a cura di), *Trattato di diritto penale, Parte speciale*, Milano, 2010, passim; MUSCO- ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, passim; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, passim;

⁵ Per un commento alla riforma attuata con il citato d.lgs 158/2015 cfr. A.A.V.V. *I nuovi reati tributari, Commento al d.lgs 24 settembre 2015, n.158*, di Ivo Caraccioli (a cura di), 2016, Giuffrè editore, passim.

⁶ Come si avrà modo di approfondire meglio in prosieguo, la legge n. 516/1982 è stata strutturata in assenza di una razionale politica criminale, in quanto ispirata dalle esigenze "di cassa" del momento e dalla necessità di apprestare un sistema altamente repressivo del preoccupante fenomeno dell'evasione. Ciò si è tradotto, innanzitutto, in una notevole anticipazione della soglia di tutela penale, mediante la previsione di numerose fattispecie <<ostacolo>> volte a colpire condotte consistenti in mere irregolarità formali, soltanto eventualmente (e comunque lontanamente) prodromiche all'evasione, così trasfigurando il bene giuridico protetto dalle norme penali-tributarie che, allontanandosi dalla protezione del <<bene finale>> della corretta percezione dei tributi, ha finito per incentrarsi sul bene meramente strumentale della funzione di accertamento e di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Naturalmente, all'attenuazione del disvalore penale delle fattispecie ha fatto da *pendant* la minaccia di pene modeste e dallo scarso effetto deterrente, con il risultato complessivo di indebolire (anziché rinvigorire) l'efficacia general-preventiva della pena. Per un'analisi critica della riforma cfr., nell'ambito del vasto panorama dottrinale, sia consentito citare soltanto: A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. ult. Cit., p. 46 ss.; E. LO MONTE, *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforme*, Padova, 1996; A. PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, III edizione, Torino, 1999;

Segnatamente, il criterio direttivo indicato dalla legge delega (art. 9 legge n. 25.6.1999, n. 205) era quello di *<<prevedere un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa (...) caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine dell'evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi>>*.

L'esercizio della delega da parte dell'Esecutivo ha condotto alla previsione di poche fattispecie delittuose incentrate sul momento della dichiarazione *<<(…) quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e <<definitivo>> dell'evasione d'imposta⁷>>*, con ciò intendendosi superare l'insuccesso della precedente strategia attuata con la l. 516/82 *<<(…) che ponendo prioritariamente l'accento sull'esigenza di emancipare il giudice penale dall'accertamento dell'imponibile e dell'imposta evasa, affida l'intervento repressivo al modello dei cosiddetti "reati prodromici", ossia a fattispecie criminose volte a colpire, indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei a "preparare il terreno" ad una successiva evasione.⁸>>*

Nella medesima prospettiva di rafforzamento dei principi di offensività e di sussidiarietà della tutela penale, i delitti inseriti dal legislatore della novella si caratterizzano per la previsione di un coefficiente psicologico pregnante, vale a dire il dolo di evasione, idoneo a circoscrivere la punibilità alle (sole) condotte fraudolente, e quindi contrassegnate dal perseguimento del fine di sottrarsi al versamento del tributo.

A ben vedere, anche la previsione di precise soglie di punibilità ha consentito di escludere dall'area della tipicità i fatti economicamente più modesti⁹, relegandoli nell'ambito extra-penale.

G. TREMONTI, *La parabola della l. 516/82: da modello a problema*, in R. Bettiol (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario: vecchia e nuova legge 516*, Padova, 1993.

⁷ Cfr. Premessa della Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205" approvata il 5.1.2000 dal Consiglio dei ministri.

⁸ Così si legge, ancora, nella Premessa della Relazione al d.lgs. 74/2000.

⁹ Non mancano, peraltro, autori che si esprimono in senso contrario rispetto alla previsione di limiti quantitativi nei reati tributari, a causa della possibile violazione del canone della ragionevolezza/uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. che si determinerebbe nella (ovvia) non punizione di condotte che si pongano di pochissimo al di sotto della soglia penalmente rilevante, pur arrecando un'offesa sostanzialmente equiparabile a quella cagionata dalle condotte che invece superino tale limite. In questo senso, cfr. E. LO MONTE, *L'illecito penale tributario*, cit. P. 285 e 291; ID., *Prime osservazioni sul Progetto di decreto legislativo (ai sensi dell'art. 9 della l. n. 205/1999) di riforma dei reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 140 ss.

Tuttavia, come si avrà modo di esplicitare meglio in prosieguo, ed in particolare nel Capitolo IV, a sommo avviso di chi scrive l'introduzione di specifiche soglie di non punibilità è una scelta che va invece salutata con favore, in quanto

Ciò non di meno, è possibile anticipare che l'originaria coerenza del sistema penale-tributario delineato dal d.lgs 74/2000 è stata stravolta dalle riforme degli anni immediatamente successivi, le quali, ponendosi in linea di continuità con il passato ed essendo animate nuovamente da esigenze "di cassa", hanno abbandonato il dato evasivo reintroducendo incriminazioni per ipotesi di mero inadempimento degli obblighi tributari. Si allude all'inserimento, per l'appunto, dapprima del reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-bis (art. 1, comma 414, legge 30.12.2004 n. 311, c.d. finanziaria 2005) e successivamente di quello di omesso versamento IVA (d.l. 223/2006, c.d. decreto Bersani, convertito dalla l. 4.8.2006, n. 248)¹⁰.

Le fattispecie di omesso versamento criminalizzano, dunque, il mero inadempimento dell'obbligazione di versamento dei tributi in favore dell'Erario, prescindendo da qualsiasi connotazione fraudolenta e sganciandosi, quindi, da coefficienti psicologici pregnanti quale è il dolo intenzionale o specifico¹¹ di evasione.

Ed invero, come si avrà modo di approfondire meglio nel prosieguo di quest'analisi, per entrambi i reati è previsto il dolo generico, per cui, ai fini della punibilità, è sufficiente la coscienza e la volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato e/o l'IVA riscossa sulle vendite nel periodo considerato, con inclusione peraltro anche della soglia penalmente rilevante (in quanto elemento costitutivo delle due fattispecie in esame). Ne deriva che, contrariamente a quanto richiesto per la maggior parte dei reati tributari, non assume alcun rilievo ai fini della rilevanza penale dell'omissione che il contribuente sia o

fondamentale elemento costitutivo di fattispecie che consente di tracciare una ben definita linea di demarcazione, nel rispetto del principio di legalità di cui all'art. 25, comma 2 Cost., tra fatti che meritano l'applicazione di una pena e fatti che invece, in ossequio al principio di *extrema ratio* dell'intervento punitivo, possono essere soddisfatti con il ricorso a sanzioni più miti di carattere extra-penale. Peraltro, merita di essere sottolineato che il legislatore dell'ultima riforma (d.lgs 158/2015) ha provveduto ad innalzare la soglia di punibilità di entrambi i delitti di cui agli artt. 10-bis e 10-ter, con ciò attuando un'inversione della politica criminale antecedente e restringendo la punibilità agli omessi versamenti degli importi economici maggiormente significativi. Orbene, a questo riguardo, si può anticipare da ora che la riduzione della punibilità dei meri inadempimenti degli obblighi tributari certamente rappresenta, nella prospettiva *de iure condito*, un passo in avanti nella soluzione di quei complicati casi, che in prosieguo si avrà cura di analizzare, in cui gli imprenditori non versano le imposte non perché animati da intenti fraudolenti, ma per l'appunto a causa della situazione di illiquidità in cui versa l'azienda e determinata dalla generale crisi economica.

¹⁰ A ben vedere, il c.d. decreto Bersani ha inserito quale nuova fattispecie incriminatrice, inoltre, anche il delitto di indebita compensazione mediante l'introduzione del nuovo art. 10-quater d.lgs 74/2000.

¹¹ Per approfondimenti sul dolo specifico, oltre ai numerosi contributi sul dolo possono citarsi le seguenti monografie: M. GELARDI, *Il dolo specifico*, Padova, 1996; L. PICOTTI, *Il dolo specifico, Un'indagine sugli «Elementi finalistici» delle fattispecie penali*, 1993, Giuffrè, passim;

meno animato dal fine di evadere l'imposta¹², e pertanto è indifferente che vi sia o meno lo scopo di ottenere un risparmio di spesa o di arrecare un danno all'Erario¹³.

Peraltro, l'assenza del dolo specifico conduce alla possibilità di declinare il dolo generico in tutti i suoi gradi di intensità - facendo leva, rispettivamente, sull'elemento volitivo e/o rappresentativo -, partendo quindi dalle due *species* di dolo diretto (dolo intenzionale/o diretto di primo grado e dolo diretto di secondo grado) e giungendo al più sfumato dolo eventuale e/o indiretto¹⁴: di conseguenza, il contribuente inottemperante agli obblighi tributari sarà punibile anche quando, pur non agendo con lo scopo di evadere l'imposta, accetti comunque il rischio di una tale eventualità¹⁵.

Ciò consente alle due fattispecie criminose di ampliare a dismisura la propria portata applicativa, consentendo di sanzionare *“anche condotte prive di un significativo disvalore, quali quelle dei contribuenti che, in situazioni di crisi di liquidità, omettano il versamento dei tributi nei termini fiscalmente rilevanti, preferendo utilizzare le poche risorse disponibili per cercare di risollevarne le sorti dell'impresa, pagando fornitori e personale, con la speranza di riuscire in un secondo tempo, prima della scadenza del termine penalmente rilevante, a provvedere al versamento, senza che ciò si verifichi”*¹⁶.

In altri termini, la discutibile scelta politico-criminale del legislatore delle riforme di costruire gli omessi versamenti come *“fattispecie causalmente orientate”*, assoggettando a sanzione penale il mero inadempimento di un'obbligazione pecuniaria a prescindere da qualsivoglia considerazione circa il disvalore d'azione del contribuente, oltre a costituire una deviazione rispetto ai principi generali del nostro sistema penale¹⁷, non consente di distinguere tra situazioni notevolmente differenti, vale a dire tra quella in cui il contribuente

¹² M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, in A.A.V.V., *Diritto penale dell'economia*, a cura di A. Cadoppi- S. Canestrari- A. Manna- M. Papa, Vicenza, 2017, p. 946.

¹³ Cfr. M. D'AVIRRO, *Omesso versamento dell'IVA e crisi di impresa*, op. ult. Cit. p. 1966.

¹⁴ In giurisprudenza, si sofferma sulla problematica del dolo eventuale considerata anche nel quadro dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale più recente, Cass., sez. un., 24 aprile 2014, n. 38343, p. 145 ss.

¹⁵ G.L. SOANA, *Il reato di omesso versamento Iva*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2007, 129.

¹⁶ Così testualmente A. LANZI- P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 2° edizione, 2017, Milanofiori Assago (MI), op. cit. p. 446.

¹⁷ In questo senso, A. LANZI- P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit. p. 59, i quali rinviano per una disamina più generale in materia di tecniche di tutela dei beni giuridici di natura patrimoniale al contributo di A. LANZI, *La tutela penale del credito*, Padova, 1979 passim. Nel senso della necessità di valorizzare il criterio della frammentarietà per l'elaborazione delle fattispecie a tutela del patrimonio si esprime autorevolmente anche S. MOCCIA, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988, p. 88 ss.

ometta di versare le imposte con il proposito di non adempiere l'obbligazione tributaria e quella di chi, invece, vi sia costretto a causa di un'assoluta indisponibilità di risorse finanziarie derivante dalla crisi aziendale.

A tale riguardo, è stato osservato in dottrina che *“l'omesso versamento delle imposte per una sopravvenuta crisi di liquidità dell'imprenditore può invero scaturire da una molteplicità di fattori quali, ad esempio, gli errori di strategia imprenditoriale, la carenza di innovazione, il decadimento dei prodotti, gli errori di marketing, l'inefficienza produttiva, l'assenza di pianificazione a medio e lungo termine, la crisi macroeconomica, l'inadempimento dei debitori, i mancati rimborsi e/o pagamenti da parte degli enti pubblici, il pagamento privilegiato delle retribuzioni dei lavoratori ecc. (...)”*¹⁸, e che il dubbio circa la non punibilità derivante da crisi aziendale non può che investire unicamente le ipotesi in cui essa non derivi eziologicamente dalla *mala gestio* del contribuente (comunque rientrante nel rischio normale di impresa), ma in cui rappresenti, piuttosto, il risultato di fattori esogeni¹⁹ imprevedibili ed inevitabili di gravità tale da rendere inesigibile l'adempimento degli obblighi tributari.

In particolare, la prassi giurisprudenziale degli ultimi anni ha consentito di evidenziare talune ipotesi problematiche che, per necessità di sintesi, possono essere classificate in quattro gruppi:

1. Casi in cui l'imprenditore non abbia proceduto agli accantonamenti prima della scadenza del termine ultimo per il versamento fissato dalla norma incriminatrice, utilizzando le somme come forma di autofinanziamento dell'impresa²⁰ e confidando di riuscire a reperire comunque la liquidità sufficiente in quel momento;
2. Casi in cui l'imprenditore abbia preferito corrispondere il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, al fine di assicurare la sopravvivenza dell'azienda ed evitare di effettuare licenziamenti economici²¹;

¹⁸ Così testualmente G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, cit. p. 1157.

¹⁹ Così, ancora, G. AMARELLI, *ibidem*.

²⁰ Cfr. L. DELLA RAGIONE, *Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari*, op. cit. p. 884 ss.

²¹ In argomento, cfr. PADOVANI, *Perdita del posto di lavoro e stato di necessità*, in *Massimario giur. Lavoro*, 1997, fasc. 4, p. 665.

3. Casi in cui l'imprenditore abbia ritenuto necessario anteporre agli interessi dell'Erario il pagamento dei debiti nei confronti dei propri fornitori, al fine di scongiurare il rischio di fallimento dell'impresa;
4. Casi in cui l'illiquidità derivi dalla mancata riscossione di crediti esigibili nei confronti dello stesso Stato o di enti pubblici.

Orbene, a fronte delle diverse sfaccettature in cui è suscettibile di declinarsi la "crisi di liquidità" dell'impresa, seppure il tenore letterale delle fattispecie di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs 74/2000 non consentirebbe di poter lasciare alcuno spazio all'interprete per distinguere le differenti situazioni in concreto, ciò non di meno la dottrina e la giurisprudenza (soprattutto di merito²², in quanto maggiormente vicina, e quindi sensibile, alla realtà economica in cui si trovano ad agire le imprese) hanno tentato di invocare diversi istituti quali possibili cause di esclusione della tipicità ovvero della colpevolezza di tali reati tributari.

Ed invero, rinviando ai Capitoli II e III riflessioni più approfondite sull'argomento, può qui anticiparsi che le soluzioni proposte nella prospettiva *de iure condito* al problema della crisi di liquidità delle imprese hanno oscillato tra l'esclusione del dolo generico degli omessi versamenti; l'applicazione della controversa esimente della forza maggiore²³ di cui all'art. 45 c.p.; la configurabilità dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p.; fino ad invocare la discussa categoria ultralegale dell'inesigibilità²⁴.

Peraltro, è necessario sottolineare che il percorso interpretativo volto ad aprire qualche spiraglio alla rilevanza scriminante della crisi di impresa non si è rivelato privo di ostacoli, atteso che gli indirizzi ispirati ai canoni della ragionevolezza e dell'equità hanno dovuto

²² Per l'analisi delle sentenze dei giudici di merito che, per primi, hanno aperto le porte alla possibile rilevanza esimente della crisi di liquidità dell'impresa, si rinvia al Capitolo III paragrafo II del presente elaborato.

²³ A ben vedere, proprio a causa della controversa collocazione sistematica, che oscilla tra le cause di esclusione della *suitas*, le cause di esclusione della tipicità del fatto ovvero le cause di esclusione della colpevolezza, la forza maggiore è definita da F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, 2011, cedam, p. 152 come istituto «senza patria». L'incerta collocazione dell'esimente è resa evidente anche dalle pronunce della giurisprudenza di legittimità che si andranno ad esaminare nel Capitolo III, in cui sovente si rende manifesta la confusione tra le categorie penalistiche della tipicità, dell'antigiuridicità e della colpevolezza, ed in cui peraltro non di rado si palesa l'erronea sovrapposizione del dolo sia con la causa di non punibilità di cui all'art. 45 c.p. che con quella di cui all'art. 54 c.p.

²⁴ In argomento, senza pretesa di esaustività, cfr. FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990, passim; SCARANO, *La non esigibilità nel diritto penale*, Napoli, 1948. Nelle riviste, cfr. PULITANO, *Nemo tenetur se detegere*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 1999, 1276.

fare i conti con il rigoroso atteggiamento interpretativo serbato per molto tempo in *subiecta* materia dalla Corte di Cassazione, e che a dire il vero aveva trovato un punto fermo in due note sentenze “gemelle” delle Sezioni Unite²⁵.

Ed invero, l’orientamento tradizionale e per molto tempo dominante dei giudici di Piazza Cavour²⁶ ha negato qualsiasi rilievo (sia sul versante oggettivo che su quello soggettivo) alla crisi di liquidità dell’imprenditore, che mai potrebbe ergersi a causa di esclusione della punibilità, sostanzialmente argomentando sulla base del fatto che i delitti di cui agli artt. 10-bis e 10-ter sono puniti, per l’appunto, con il semplice dolo generico, per cui è sufficiente la consapevolezza e la volontà di non versare all’Erario le imposte dovute²⁷.

A ciò i giudici di legittimità aggiungono il riconoscimento in capo al contribuente dell’obbligo di gestire la propria liquidità in modo da poter far fronte agli obblighi tributari alla scadenza del termine penalmente rilevante, con ciò individuando a suo carico un vero e proprio obbligo di accantonamento delle somme dovute, da organizzare “su scala annuale”.

Ed invero, come sottolineato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nelle già citate sentenze “gemelle”, con riferimento al delitto di cui all’art. 10 bis *“Il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello alla erogazione degli emolumenti ai collaboratori. Ogni qualvolta il sostituto effettua tali erogazioni, insorge quindi a suo carico l’obbligo di accantonare le somme dovute all’Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all’obbligazione tributaria”*; per quel che concerne, invece, il peculiare meccanismo

²⁵ A ben vedere, il riferimento è alle due sentenze pronunciate da Cass., sez. un., 28.3.2013, nr. 37424 e 37425, concernenti, rispettivamente, il delitto di omesso versamento di IVA e quello di omesso versamento delle ritenute certificate, nelle quali (come emergerà in prosieguo da una più completa analisi) il Supremo Consesso ha avuto modo di pronunciarsi incidentalmente sul tema della possibile rilevanza esimente della crisi di liquidità dell’impresa. Tra i vari commenti alle due citate sentenze, cfr. CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 11/2013, III, 265 ss.; TRAVERSI, *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull’omesso versamento dell’iva e delle ritenute*, in *Corriere trib.*, 2013, p. 3487.

²⁶ Tra le tante, è possibile segnalare Cass. pen., sez. III, 12 giugno 2013, n. 37528; Cass. pen., sez. III, 25 maggio 2011, n. 20845; Cass. Pen., sez. III, 1 dicembre 2010, n. 10120; Cass. Pen., sez. III, 26 maggio 2010, n. 25875.

²⁷ Tuttavia, come si avrà modo di porre in rilievo più avanti, se questa conclusione può astrattamente giustificarsi nelle ipotesi in cui l’imprenditore ometta il versamento per la scelta di preferire, ad esempio, il pagamento delle retribuzioni ai propri dipendenti oppure l’estinzione dei debiti nei confronti dei fornitori, così come nel caso in cui l’assenza di liquidità derivi da una sua colpa organizzativa nella gestione delle risorse finanziarie, viceversa suscita più di qualche perplessità nella differente ipotesi in cui la carenza di liquidità derivi da fattori esterni imprevedibili e non evitabili, che lo costringano in condizioni da non poter fare altro che trasgredire all’adempimento degli obblighi tributari: in casi del genere, infatti, non vi è chi non veda il venire meno della volontarietà dell’omissione.

dell'Iva, "Ogniqualvolta 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 tributaria²⁸".

Tuttavia, a prescindere dalla divisibilità o meno di siffatta conclusione circa la sussistenza di un obbligo di accantonamento di fonte extralegale²⁹, ciò che necessita di essere subito sottolineato è che, così ragionando, si finisce per punire a titolo di dolo comportamenti che potrebbero essere puniti, tutt'al più, a titolo di colpa, per aver negligenza o imprudentemente creato o non impedito (a causa dell'omesso accantonamento, in via prudenziale, delle somme da destinare al Fisco) la situazione di oggettiva impossibilità di tenere la condotta doverosa imposta dalla legge³⁰.

A ben vedere, la trasformazione surrettizia di delitti dolosi in colposi in assenza di un'esplicita previsione di legge in tale senso (art. 42, comma 2 c.p.) si traduce in un'inaccettabile e grave *vulnus* al fondamentale principio garantistico del *nullum crimen, nulla poena sine lege*, proprio di tutti i moderni Stati di diritto.

Tuttavia, come già accennato e come si avrà modo di approfondire meglio nel prosieguo della trattazione, all'iniziale posizione di totale chiusura della giurisprudenza di legittimità hanno fatto gradatamente seguito alcune aperture, prima dei giudici di merito e poi degli

²⁸ Ciò non di meno, come si avrà modo di sottolineare in corso di trattazione, in tema di versamento di IVA la conclusione delle Sezioni Unite circa la sussistenza di un obbligo di accantonamento in capo al contribuente non può predicarsi in via assoluta, posto che la prassi dimostra che all'emissione delle fatture, da cui scaturisce l'obbligo di versare l'IVA, non sempre si accompagna la materiale corresponsione del corrispettivo da parte dell'acquirente del bene e/o del fruitore del servizio, a causa della possibile insolvenza del debitore. Ne consegue che, come evidenziato da più Autori in dottrina, quanto meno con riferimento a questa ipotesi dovrebbe escludersi la rimproverabilità dell'imprenditore per omesso accantonamento di somme mai entrate nella sua materiale disponibilità. In questo senso, tra i tanti, cfr. M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, op. cit. p. 949; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 456.

²⁹ Critici in tal senso, tra i tanti: M. D'AVIRRO, *Omesso versamento dell'Iva e crisi di impresa*, op. cit. p. 1969; S. FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e 'soggettiva inesigibilità'*, in www.penalecontemporaneo.it, 23 marzo, 2016; G. FLORA, *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di I.V.A.: una questione davvero chiusa?*, in *Rass. Trib.*, 2014, 4, 906 (nota a sentenza). Da queste critiche si discosta parzialmente, invece, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, p. 616, secondo cui l'accantonamento costituisce "una buona regola imprenditoriale" (e quindi un vero e proprio obbligo giuridico).

³⁰ Per una panoramica sulle critiche in questo senso, senza pretesa di esaustività cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. cit., 1156; G. FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 550; MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Fisco*, 2013, 189; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 267; A. VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in *Il libro dell'anno del diritto 2014*, Milano, diretto da R. Garofoli e T. Treu, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2017, 7.

stessi giudici della nomofilachia, sulla possibile rilevanza esimente della crisi economico-finanziaria delle imprese in relazione ai controversi delitti di omesso versamento.

Ciò non di meno, la situazione *de iure condito* è ancora ben lontana dal rispettare gli *standard* di garanzia richiesti dai principi di derivazione costituzionale e discendenti altresì dalle fonti europee³¹, in quanto l'incertezza applicativa derivante dalle difficoltà di inquadramento dommatico della "crisi di impresa" non consente di fondare la responsabilità degli imprenditori su scelte di incriminazione sufficientemente "accessibili" e ragionevolmente "prevedibili" da parte dei potenziali destinatari³², affidando piuttosto la (non) punibilità alla "giustizia del caso concreto"³³ e frustrando, in ultima analisi, le funzioni positivo-integratrici della pena³⁴.

Ed invero, come già anticipato, le soluzioni giurisprudenziali volte ad escludere la sussistenza dei delitti di omesso versamento oscillano tra l'assenza dell'elemento soggettivo, la sussistenza della forza maggiore o dello stato di necessità, ovvero l'invocabilità della categoria ultralegale dell'inesigibilità, peraltro facendo sovente applicazione confusa di massime giurisprudenziali ed in assenza di un corretto inquadramento dommatico degli istituti³⁵ che di volta in volta si prestano a venire in rilievo. Al riguardo, pur essendo auspicabile un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite della Cassazione in ordine al controverso tema del rapporto tra omessi versamenti e crisi di

³¹ In argomento, cfr., per tutti, A.A.V.V., *La convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, a cura di V. Manes e V. Zagrebelsky, Milano, 2011, passim.

³² Nel senso che la conoscibilità dell'incriminazione e la prevedibilità delle sue conseguenze applicative vanno rapportate, secondo i giudici di Strasburgo, non soltanto al diritto di fonte legislativa ma anche al diritto giurisprudenziale, ossia all'interpretazione concreta che ne forniscono i giudici nel diritto vivente cfr., da ultimo, in relazione al concorso esterno in associazione mafiosa quale incriminazione di "matrice giurisprudenziale", C. eur. dir. uomo, sez. IV, sent. 14 aprile 2015, Contrada c. Italia, con nota di V. MAIELLO, *Consulta e CEDU riconoscono la matrice giurisprudenziale del concorso esterno*, in *Dir.pen.proc.*, 2015, pp. 1523 ss.

³³ Così, LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit. p. 447, i quali rinviano per una sintesi delle questioni che caratterizzano i rapporti tra diritto penale dell'economia e principio di legalità a Lanzi, *Il flebile incrocio tra illuminismo, legalità e diritto penale dell'economia*, in *L'Indice penale*, 2016, p. 1 ss.

³⁴ Per una ricostruzione dell'intero sistema penale in una prospettiva teleologicamente orientata verso le funzioni positivo-integratrici della pena, cfr. S. MOCCIA, *Il diritto penale tra essere e valore, Funzione della pena e sistematica teleologica*, 2006, Edizioni scientifiche italiane, passim.

³⁵ In proposito, osserva G. FLORA, *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di I.V.A.: una questione davvero chiusa?* in *Rass. Trib.*, 2014, 4, 906 (nota a sentenza), che le esimenti invocate dagli imprenditori per scriminare l'inadempimento degli obblighi tributari penalmente sanzionati si configurano quali "ipotesi di giustificazione spesso trattate dalla giurisprudenza con una preoccupante disinvoltura dogmatica, anche in ragione di una corrispondente disinvoltura dogmatica dei ricorrenti", al punto che "verrebbe la tentazione di rivalutare con maggiore attenzione la oggi per lo più demonizzata categoria delle scriminanti non codificate: dall'azione socialmente adeguata al mezzo giusto per un fine giusto".

impresa, tuttavia non pare, a sommosso avviso di chi scrive, che un intervento del giudice della nomofilachia (seppur nella sua composizione più autorevole) possa rivelarsi risolutivo, spettando piuttosto al Legislatore il compito di definire, in ossequio al principio della riserva di legge in materia penale ex art. 25, comma 2 Cost., il perimetro della tipicità delle fattispecie incriminatrici, pur nel rispetto dei vincoli derivanti dai principi di offensività e di *extrema ratio* tipici dei moderni Stati costituzionali di diritto.

2. Una (necessaria) premessa metodologica: funzione positivo-integratrice della pena e sistematica teleologica.

La situazione di disorientamento della giurisprudenza e della dottrina sul possibile riconoscimento di una rilevanza esimente della crisi di illiquidità dell'impresa, poc'anzi descritta, rischia, a causa delle difficoltà di inquadramento dogmatico e della conseguente incertezza applicativa circa l'effettivo ambito delle diverse fattispecie, di minare al pieno raggiungimento dell'unico scopo che nei moderni Stati costituzionali di diritto può essere legittimamente assegnato alla pena³⁶, vale a dire quello di prevenzione integratrice di ispirazione personalistica³⁷.

A ben vedere, la funzione positivo-integratrice della pena costituisce la stella polare dei sistemi penali moderni, giacché è soltanto dall'individuazione della funzione assegnata alla pena che è possibile ricostruire immediatamente il "volto" del singolo sistema preso in considerazione³⁸.

Orbene, può osservarsi che il raggiungimento dell'obiettivo dello svolgimento di una funzione di orientamento culturale dei consociati ad opera delle norme penali, mediante l'adesione spontanea ai valori consacrati nelle varie disposizioni, sul piano della prevenzione generale, ed il risultato della risocializzazione (o, quantomeno, di non-desocializzazione) del condannato, sul piano della prevenzione speciale, postulano innanzitutto il necessario rispetto dei principi cardine dei sistemi penali di matrice

³⁶ Nella manualistica, sottolineano il nesso intercorrente tra le teorie di legittimazione della pena ed il tipo di Stato in cui il problema si pone MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Giuffrè editore, 2015, p. 1 ss.

³⁷ In argomento, si rinvia a V. MAIELLO, *Clemenza e sistema penale*, Napoli, 2008, p. 377 ss.

³⁸ Cfr. S. MOCCIA, *Il diritto penale tra essere e valore, Funzione della pena e sistematica teleologica*, Napoli, 2006, passim.

illuminal-liberale da parte del Legislatore nella sua opera di criminalizzazione, quali quello di legalità, di offensività e materialità, di colpevolezza, di proporzionalità, di frammentarietà, di meritevolezza e bisogno di pena.

A ben vedere, la scelta del Legislatore di criminalizzare meri inadempimenti di obbligazioni tributarie sganciandoli dall'accertamento di qualsivoglia coefficiente soggettivo pregnante, qual è il dolo di evasione, non consentendo di circoscrivere il ricorso alla sanzione penale soltanto alle condotte realmente offensive agli interessi fiscali dell'Erario animate dal fine di evasione, ha spinto la giurisprudenza ad intervenire in via correttiva al fine di esonerare da pena gli imprenditori in crisi di liquidità, aprendo tuttavia la strada alla proliferazione di orientamenti eterogenei incapaci di qualsivoglia funzione di orientamento dei consociati.

Proprio per questa ragione, si cercherà nel prosieguo dell'elaborato di effettuare un corretto inquadramento delle categorie dogmatiche di volta in volta evocate dalla giurisprudenza di merito e di legittimità per riconoscere rilevanza esimente alla crisi di liquidità dell'impresa, al fine di suggerire le soluzioni che, allo stato dell'arte, paiono a chi scrive più ragionevoli e conformi al supremo principio di legalità dei reati e delle pene ex art. 25, comma 2 Cost.

Sennonché, pare opportuno anticipare da subito che la soluzione preferibile è da rinvenire in un auspicato nuovo intervento del Legislatore, volto a recuperare una dimensione di reale offensività delle condotte penalmente rilevanti e di *extrema ratio* dell'intervento punitivo, mediante la sostituzione del dolo generico degli omessi versamenti con il dolo specifico di evasione, che consentirebbe di espungere definitivamente dall'area del penalmente rilevante condotte sostanzialmente colpose.

Ad ogni modo, per quel che concerne la metodologia che si intende adottare al fine di indagare in maniera critica le questioni emergenti in tema di non punibilità dell'imprenditore in crisi, il proposito del presente elaborato è di assumere una metodologia teleologicamente orientata ai principi di politica-criminale, assumendo come punto di riferimento, in particolare, le funzioni del sistema penale ricostruite a partire dagli scopi di prevenzione positivo-integratrice della pena.

3. La filosofia ispiratrice del sistema penal-tributario disegnato dal d.lgs. n. 74/2000.

Si è già avuto modo di anticipare, in apertura del presente capitolo, che i due principali reati tributari destinati a venire in rilievo nell'ambito della discussa tematica della possibile rilevanza esimente della "crisi di impresa" - vale a dire l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate e l'omesso versamento di IVA di cui, rispettivamente, agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs 74/2000 -, costituiscono il risultato di una politica-criminale inversa rispetto alla filosofia ispiratrice dell'originario sistema penale-tributario tratteggiato dal d.lgs 74/2000. Da qui la necessità di ripercorrere brevemente l'evoluzione normativa del micro sistema penal-tributario, al fine di comprendere tutta la problematicità delle fattispecie di omesso versamento e di avanzare ragionevoli proposte nella prospettiva - poc'anzi accennata - teleologicamente orientata verso le funzioni positivo-integratrici della pena, considerate quali *trait d'union* dei principi fondamentali che governano la materia penale. Come è stato efficacemente sottolineato in dottrina, "*nell'evoluzione del diritto penale tributario è possibile individuare almeno due grandi fasi*³⁹": la prima, che ha visto il proprio termine finale scadere alla fine degli anni 50 del secolo scorso, in cui il diritto penale ha rivestito un ruolo secondario nella tutela degli interessi fiscali dello Stato; e la seconda, ancora attuale, in cui lo strumento punitivo viene utilizzato, invece, quale principale mezzo di contrasto dell'odioso fenomeno evasivo, e che tuttavia si è rivelato poco coerente con i principi cardine di un diritto penale costituzionalmente orientato, oltre che poco appagante sotto il profilo politico criminale⁴⁰.

Segnatamente, la nascita del diritto penale tributario viene convenzionalmente fatta risalire all'entrata in vigore della legge 7.1.1929, n. 4, con cui il legislatore, stabilendo <<le disposizioni generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, relative ai tributi dello Stato>>, ha enucleato una sorta di <<micro parte generale⁴¹>> di diritto penale

³⁹ Così, testualmente, F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in A.A.V.V., *I reati tributari*, Paolo Veneziani (a cura di), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F.C. Palazzo- C.E. Paliero, 2017, Giappichelli editore, p. 1.

⁴⁰ In questo senso, ancora, F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, op. ult. cit. p. 2.

⁴¹ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 37.

tributario, in quanto contrassegnata da numerosi principi derogatori dei comuni istituti del diritto penale sostanziale e processuale, dando vita al c.d. particolarismo tributario. Si allude, in estrema sintesi, (oltre alle regole speciali - rispetto al pressoché coevo codice penale - in materia di concorso di reati, continuazione tributaria, prescrizione ed oblazione) ai principi di fissità delle disposizioni penal-tributarie (art. 1)⁴², di ultrattività delle medesime (art. 20)⁴³, di rigida alternatività tra sanzioni penali ed amministrative⁴⁴ (art. 3) e, soprattutto, al famigerato meccanismo della c.d. «pregiudiziale tributaria⁴⁵», il cui insuccesso avrebbe poi successivamente condotto il Legislatore a revisionare il meccanismo di protezione degli interessi erariali con il varo della legge 516/1982 (c.d. «manette agli evasori»⁴⁶), di conversione del d.l. 10.07.1982, n. 429⁴⁶.

Ed invero, nel cercare una soluzione all'inefficienza delle Commissioni tributarie e nella consapevolezza circa l'inidoneità del giudice penale ad operare accertamenti fiscali spesso fondati su valutazioni di carattere induttivo⁴⁷, il legislatore del 1982 operò in una duplice direzione: per un verso, eliminò, per l'appunto, il farraginoso meccanismo della c.d. pregiudizialità tributaria; per un altro, invece, spostò il baricentro della tutela penale dal

⁴² Segnatamente, l'art. 1, comma 2 stabiliva che le disposizioni della legge 4/1929 avrebbero potuto essere abrogate o modificate solo mediante dichiarazione espressa del legislatore.

⁴³ Ed invero, con disposizione più volte ritenuta dal giudice delle leggi conforme ai principi costituzionali, l'art. 20 sottraeva le norme penali tributarie al principio di retroattività della *lex mitior* e le assoggettava, piuttosto, alla regola del *tempus regit actum*, generalmente prevista per le norme di carattere processuale che esulano dai principi di *favor rei* valevoli per il diritto penale sostanziale, incidente sulla sfera di libertà degli individui.

⁴⁴ A ben vedere, il citato principio di alternatività tra sanzioni penali ed amministrative rinveniva il suo logico fondamento nella circostanza che, all'epoca, le violazioni in materia fiscale erano per lo più punite con pene pecuniarie, dal limitato effetto deterrente, per cui sarebbe risultato irragionevole punire il medesimo fatto due volte con pena monetaria. Soltanto nel 1973 (d.p.r. 2 settembre, n.600) la regola dell'alternatività venne eliminata, in parallelo con la crescita delle violazioni punite con pena detentiva: ed invero, l'art. 56 introdusse pene detentive elevate per i soli fatti caratterizzati «in relazione alle modalità della condotta posta in essere per evadere (la frode) o alla «quantità» dell'evasione realizzata», sancendo, in queste ipotesi, l'opposta regola del cumulo di sanzioni. In argomento, cfr. C. F. GROSSO, *Sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale*, in *Riv. It. Dir. E proc. Pen.*, 1978, cit. p. 1184.

⁴⁵ Il meccanismo della c.d. pregiudiziale tributaria era scolpito nell'art. 21, comma 3 della legge 4/1929, ai sensi del quale «per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia». Ciò fu causa di lungaggini ed inefficienze nel sistema di repressione dell'evasione fiscale, atteso che la scarsa speditezza delle Commissioni tributarie ad arrivare ad un accertamento definitivo finì di fatto per paralizzare ogni intervento punitivo. Sul punto, cfr. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit. p. 41.

⁴⁶ A ben vedere, nel preambolo della legge citata sono esplicitate le ragioni che imposero di ricorrere allo strumento della decretazione d'urgenza di cui all'art. 77 Cost., vale a dire «la necessità e l'urgenza di disporre norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, e conseguentemente di prevedere disposizioni per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria». Per una serrata critica sull'utilizzo della decretazione d'urgenza nella materia penale, e sui caratteri autoritari delle fattispecie di origine «comunemente emergenziale», cfr. MOCCIA, *La perenne emergenza. Tendenze autoritarie nel sistema penale*, Napoli, 2000, passim.

⁴⁷ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 46.

momento sostanziale dell'evasione a quello, meramente procedimentale, del corretto svolgimento del procedimento amministrativo di accertamento dei tributi dovuti.

Furono introdotte, infatti, numerose fattispecie contravvenzionali volte a colpire condotte consistenti in mere irregolarità formali, soltanto eventualmente (e comunque lontanamente) prodromiche rispetto all'evasione fiscale⁴⁸, le quali, proprio per l'evidente anticipazione della soglia di tutela penale, erano corredate da sanzioni scarsamente effettive e deterrenti⁴⁹. Peraltro, merita sottolineare in tale sede che, accanto alle fattispecie contravvenzionali di cui sopra, la novella del 1982 introdusse anche taluni delitti, tra i quali, all'art. 2, comma 3 l. 516/1982, l'omesso versamento di ritenute <<effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate>> dal sostituto d'imposta, che può considerarsi, pertanto, l'"antenato" dell'odierna fattispecie incriminatrice di cui all'art. 10 bis d.lgs 74/2000. A ben vedere, già la previgente fattispecie di omesso versamento di ritenute era stata considerata una tra le più problematiche⁵⁰ della riforma, in quanto contrassegnata da un ingiustificato rigore repressivo – alla multa si aggiungeva, infatti, la reclusione da due mesi a tre anni – che veniva sganciato, peraltro, dal superamento di qualsivoglia soglia quantitativa⁵¹, colpendo così anche condotte completamente prive di reale disvalore⁵².

⁴⁸ Ne costituivano un esempio eclatante fattispecie quali quelle di omessa o parziale fatturazione, di omessa o parziale registrazione dei corrispettivi, di omessa o irregolare conservazione delle scritture contabili ecc.

⁴⁹ Sottolinea A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit. p. 47, che "l'idea forte della riforma del 1982, infatti, fu quella di incrementare la minaccia penale come strumento dissuasivo, nella constatazione della impossibilità di ottenere altrimenti un consenso significativo e quindi lo spontaneo conformarsi dei consociati ai loro obblighi. Ciò avvenne già sul piano del messaggio mediatico: non è infatti per caso che la legge fu evocata come "manette agli evasori".

⁵⁰ Così R. ZANNOTTI, *I reati previsti dall'art. 2 della l. 7 agosto 1982, n. 516*, in G. Fiandaca- E. Musco (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 1990, p. 65.

⁵¹ Per un'analisi critica della previgente incriminazione, cfr. G. FLORA, *I reati previsti dagli artt. 2 e 3 l. n. 516/82*, in A.A.V.V., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari, Legge 7 agosto 1982, n. 516*, di Di Nicola-Flora-Grosso-Nobili-Padovani (a cura di), Milano, 1986, p. 161 ss., ove peraltro è già posta in rilievo la problematica della possibile crisi di liquidità del sostituto d'imposta, alla cui bibliografia pertanto è possibile rinviare.

A ben vedere, proprio le censure mosse nei confronti dell'originaria previsione spinsero il legislatore a rimaneggiare la fattispecie incriminatrice con una successiva riforma del 1991, la quale, tuttavia, non produsse i risultati sperati, continuando piuttosto a dare adito a critiche e perplessità della dottrina. In argomento, cfr. A. PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, III edizione, Torino, 1999, p. 131 ss.; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 189 ss.

⁵² Per completezza, occorre sottolineare che altre tre figure delittuose erano previste, in materia di imposta sul valore aggiunto, dall'art. 3 della legge 516/1982. A ben vedere, anche queste fattispecie erano strutturate secondo la (discutibile) tecnica dei c.d. reati ostacolo, in quanto volte ad incriminare condotte impeditive del regolare e corretto svolgimento dell'attività di accertamento e di controllo in materia di IVA, finendo quindi per assolvere ad una funzione meramente sanzionatoria dei precetti sanciti dalla normativa tributaria. Come sottolinea A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit. p. 53, si tratta di fattispecie oggi del tutto anacronistiche, in quanto legate agli adempimenti cartacei previsti all'epoca.

Come è stato acutamente osservato da autorevole dottrina, questa inversione di rotta politico criminale, attuata mediante la tipizzazione di numerosi <<reati-ostacolo>>⁵³, ha finito inevitabilmente per ripercuotersi sull'oggetto di tutela delle disposizioni penali-tributarie, che, allontanandosi sempre più dal solido e tangibile bene giuridico "finale"⁵⁴ del patrimonio dell'Erario, hanno finito per presidiare la mera funzione di accertamento dell'amministrazione finanziaria⁵⁵, svuotando di fatto la funzione politico-garantista⁵⁶ comunemente assegnata all'oggetto giuridico.

In altri termini, anziché procedere alla criminalizzazione di offese ad un bene giuridico preesistente alla norma e di rilevante valore, con la riforma del 1982 furono introdotti numerosi reati di scopo e/o senza offesa⁵⁷, volti a punire, cioè, la realizzazione di certe condotte che lo Stato ha interesse a che non si realizzino: con il risultato, dunque, di sostituire la categoria del bene giuridico con il concetto di scopo dell'incriminazione. Si è assistito, pertanto, in questa fase di riforma "ad una autentica amministrativizzazione del diritto penale tributario, che perse identità e svolse un ruolo prevalentemente sanzionatorio delle violazioni amministrative"⁵⁸.

Ad ogni modo, gli effetti concreti prodotti dalla riforma non si dimostrarono all'altezza delle aspettative del legislatore del 1982. Ed invero, non solo la criminalizzazione a tappeto di condotte dalla dubbia carica offensiva non consentì alle nuove norme di esplicare un'adeguata efficacia general-preventiva; ma sortì il risultato di sovraccaricare gli uffici della Procura e dei Tribunali, con la conseguenza che all'elevato numero di incriminazioni non sempre seguirono altrettante sentenze di condanna, i processi finendo più spesso per chiudersi mediante declaratoria di prescrizione o per oblazione⁵⁹.

⁵³ Sul problema di verificare la conformità ai principi costituzionali delle diverse tecniche di tutela adottate dal legislatore, con particolare riferimento alle possibili frizioni con il principio di offensività dei c.d. reati ostativi, si rinvia a G. FIANDACA- E. MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, VIII edizione, Zanichelli editore, cit. p. 19 e alla bibliografia ivi citata.

⁵⁴ Nell'ambito del dibattito italiano, si segnala l'elaborazione della c.d. teoria costituzionalmente orientata del bene giuridico ad opera di F. BRICOLA, voce *Teoria generale del reato*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, XIX, 1973, cit. 116 ss.

⁵⁵ In questo senso, per tutti, LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. 44 ss.

⁵⁶ In argomento, cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, VII edizione, Cedam, 196 ss.

⁵⁷ Per la distinzione tra reati di scopo e reati di offesa, si rinvia a F. MANTOVANI, *Diritto penale*, op. cit. p. 213.

⁵⁸ Così F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, op. ult. Cit. p. 6.

⁵⁹ LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 53.

L'insuccesso della politica criminale attuata condusse, pertanto, il Parlamento ad attuare una nuova riforma nel 2000, ispirata a criteri di criminalizzazione che, abbandonando la punizione di condotte meramente prodromiche alla (possibile e successiva) evasione fiscale, spostavano il baricentro della tutela penale sul disvalore della condotta del contribuente, peraltro in una prospettiva di giusto temperamento con la gravità dell'evento⁶⁰, in modo da riservare la pena ai fatti economicamente più significativi.

A ben vedere, già dai principi e dai criteri direttivi enunciati dalla legge delega n. 205/1999 emerge(va) in maniera inequivocabile il chiaro programma politico criminale diretto a ricondurre il sistema penal-tributario nei binari del principio di offensività e di sussidiarietà della materia penale, laddove si legge all'art. 9⁶¹ l'intenzione di introdurre un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta, accompagnate dalla previsione di soglie di punibilità.

Questa inversione di rotta politico criminale ha condotto all'approvazione del d.lgs 74/2000 che, nella sua versione originaria, si connota per l'incriminazione di un nucleo principale di delitti "di dichiarazione", caratterizzati da un particolare coefficiente di insidiosità⁶², cui si sommano i delitti, dotati di altrettanta valenza offensiva, di emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8), di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10) e di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11)⁶³.

Sul versante dell'elemento soggettivo dei delitti in questione, il legislatore della riforma ha inteso circoscrivere le incriminazioni a condotte caratterizzate da un elemento psicologico

⁶⁰ G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. Pen. E Processo*, 2012, 1, 15 (commento alla normativa), cit.

⁶¹ Cfr. Premessa della Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205" approvata il 5.1.2000 dal Consiglio dei ministri.

⁶² Cfr. MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. ult. Cit., p. 18.

⁶³ Peraltro, LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 57 e ss. hanno cura di sottolineare che "Il recupero di una dimensione, si potrebbe dire, di <<normalità>> del diritto penale tributario, con superamento della logica particolaristica che aveva caratterizzato soprattutto l'assetto della l. 516/82, trova conferma allorché, alzando lo sguardo dalle singole fattispecie, si rivolga l'attenzione alla disciplina di parte generale (...)", sebbene "Va peraltro riconosciuto che, già nella "versione originaria" del d.lgs 74/2000, rimaneva qualche norma volta a disciplinare, con specifico riferimento all'ambito tributario, istituti di parte generale. Non si trattava, però, di previsioni che creassero – come avveniva nel vigore della l. 516/82 - <<rotture>> rispetto alla logica di sistema del codice penale".

pregnante, quale è il dolo di evasione, che esprime il fenomeno della sottrazione fraudolenta di redditi o ricavi al procedimento impositivo fiscale.

In definitiva, può dirsi che l'obiettivo della riforma attuata mediante il d.lgs 74/2000 è stato quello, condivisibile, di riportare tutta l'area dell'illecito tributario entro gli schemi di un diritto penale costituzionalmente orientato, valorizzando i principi di offensività e di *extrema ratio* dell'intervento punitivo.

3.1 (Segue): La criminalizzazione delle condotte di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento dell'IVA.

L'originaria coerenza intrinseca del d.lgs 74/2000 – che limitava la rilevanza penale alle condotte fraudolente – è stata stravolta dalle riforme degli anni immediatamente successivi, che, nuovamente alimentate dalla necessità di potenziare il contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale ed ispirate, quindi, dalle (cieche) esigenze "di cassa", hanno (re)introdotto la criminalizzazione delle condotte di omesso versamento di imposte.

In ordine cronologico, sono stati inseriti, nel contesto del d.lgs 74/2000, dapprima il delitto di omesso versamento di ritenute certificate⁶⁴ (art. 10 bis) ad opera della l. n. 311/2004 (c.d. Finanziaria per il 2005), e successivamente, con l'entrata in vigore del c.d. decreto Bersani n. 223/2006 (convertito dalla legge n. 248/2006), i due nuovi delitti di omesso versamento di IVA (art. 10 ter) e di indebita compensazione (art. 10 quater).

A ben vedere, si tratta di condotte caratterizzate, con assoluta evidenza, da un grado di insidia decisamente minore rispetto alle condotte di evasione, in quanto, a differenza di queste ultime, il contribuente presenta al Fisco dichiarazioni veritiere e, per ragioni che possono essere le più varie e che prescindono da qualsivoglia finalità fraudolenta, si limita ad essere inadempiente rispetto a mere obbligazioni pecuniarie⁶⁵.

⁶⁴ Tale fattispecie sostanzialmente riproduce, seppur con alcune differenze, la previgente figura delittuosa di cui all'art. 2, comma 3 della legge 516/82.

⁶⁵ Cfr. LUPU, *Il difficile tentativo di distinguere tra evasione da riscossione e semplice disattenzione o carenza di liquidità*, in *Dialoghi dir. Tributario*, 2006, 1071.

E' stato efficacemente osservato, dunque, che a partire dalle riforme del 2004 "nel modello di tutela penale delineato dal d.lgs. n. 74/2000 iniziano a convivere due anime diverse, una preventiva e una riscossiva⁶⁶", con conseguente perdita di uniformità politico criminale del sistema penal-tributario e progressivo allontanamento dai principi cardine dei moderni ordinamenti di ispirazione liberal-democratica.

Ed invero, dal momento che le condotte di omesso versamento sono punite a titolo di (mero) dolo generico, si finisce per criminalizzare il mero inadempimento di un'obbligazione - sia pure nei confronti del Fisco -, esaltando il disvalore di evento a tutto discapito dei contenuti di disvalore dell'azione⁶⁷.

A questo riguardo, pare invece, a sommo avviso di chi scrive, che in una prospettiva assiologicamente orientata a principi di politica criminale sia fondamentale, ai fini di una corretta selezione dei fatti ritenuti meritevoli di pena, operare un sapiente bilanciamento tra disvalore di azione e disvalore di offesa, atteso che il solo dato della verifica dell'evento non consente di comprendere il contenuto reale del disvalore di un fatto di reato⁶⁸.

Ed infatti, la mancata previsione di un elemento soggettivo particolarmente qualificato ha condotto alla proliferazione di giudizi di condanna nei confronti di imprenditori che, pur dopo aver correttamente dichiarato gli imponibili e liquidato i tributi da versare, si siano trovati, nel momento della scadenza del (più lungo) termine penalmente rilevante, nell'impossibilità di versare l'IVA dichiarata o le ritenute operate per effetto di un'imprevedibile ed insuperabile crisi di liquidità dell'azienda⁶⁹.

⁶⁶ Così testualmente F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, op. ult. Cit. p. 8.

⁶⁷ Ciò costituisce, come già si è avuto modo di sottolineare in apertura del presente elaborato, una palese deviazione rispetto ai più generali principi del nostro sistema penale in materia di tutela dei beni giuridici patrimoniali. In argomento, cfr. A. LANZI, *La tutela penale del credito*, Padova, 1979 passim; S. MOCCIA, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988, p. 88 ss.

⁶⁸ A questo proposito, non sembra inutile rammentare i validi risultati cui è pervenuta la dottrina di Welzel sulla c.d. teoria finalistica dell'azione, sebbene la correttezza dei presupposti da cui ha preso le mosse sia stata già da tempo messa in discussione da autorevole dottrina maggioritaria. Ed invero, il merito della teoria finalistica dell'azione di Welzel è stato quello di anticipare il dolo e la colpa nella categoria dommatica della tipicità, in modo da affiancare alla fattispecie oggettiva del reato un vero e proprio *Tatbestand* soggettivo, al fine di superare giudizi di tipicità fondati su parametri strettamente naturalistico-causali per abbracciare il concetto di valore sociale della condotta. In argomento, cfr. M. GALLO, *La teoria dell'azione finalistica nella più recente dottrina tedesca*, 2° edizione, Milano, 1967; C. ROXIN, *Il concetto di azione nei più recenti dibattiti della dommatica penalistica tedesca*, trad. it. S. Moccia, in *Studi in memoria di G. Delitala*, III, cit. 2087 ss.

⁶⁹ Particolarmente critico nei confronti di questa inversione di rotta da parte del legislatore è R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione di riscossione: itinerari di una non punibilità per i reati di omesso versamento*, in *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di R. Borsari, Padova, 2013, p. 238, il quale denuncia l'irragionevolezza della dilagante

La situazione poc'anzi descritta ha riportato in vita le perplessità già manifestate da una parte della dottrina sotto la vigenza dell'abrogato art. 2, comma 3 della legge n. 516/82, che, come già detto, può considerarsi in un certo senso l'antenato dell'attuale delitto di omesso versamento delle ritenute certificate o dovute ex art. 10 bis del d.lgs 74/2000.

Ed invero, già verso la fine del secolo scorso ci si era interrogati circa la possibile rilevanza esimente della crisi di liquidità del sostituto d'imposta che, dopo aver pagato i compensi ai sostituiti effettuando le ritenute previste dalla legge, non risulti in grado di versare le imposte dovute all'Erario.

A tale riguardo, a fronte di alcuni orientamenti rigidi volti a disconoscere qualsiasi rilievo alla crisi economico-finanziaria dell'impresa⁷⁰, non sono mancate, invece, soluzioni più ragionevoli ispirate ai principi anche costituzionali su cui si fonda il diritto penale di tipo liberal-democratico, propense a ritenere insussistente il delitto di omesso versamento sotto un duplice profilo⁷¹: o dal punto di vista dell'elemento oggettivo, per carenza dello stesso presupposto della condotta omissiva, dal momento che *"il sostituto ha corrisposto il netto (o, a volte, anche una cifra assai inferiore) non perché abbia trattenuto l'importo corrispondente all'imposta da versare, ma perché non avrebbe potuto umanamente corrispondere altro che la cifra che ha erogato⁷²"*; o per assenza di dolo, poiché, pur a fronte della consapevolezza di omettere il versamento, la crisi di liquidità annullerebbe l'elemento volitivo.

A ben vedere, le soluzioni di cui sopra si configurano ancora attuali, in attesa di un intervento chiarificatore del legislatore che ristabilisca le garanzie della legalità in materia penale. Ed invero, in prosieguo si avrà modo di sottolineare con maggiore precisione che, a sommosso avviso di chi scrive, la crisi di liquidità assume rilevanza, oltre che sotto il profilo soggettivo, anche e soprattutto sul piano della stessa configurabilità di una omissione quale condotta tipica penalmente rilevante.

punizione degli imprenditori in crisi di liquidità determinata, in particolare, dai mancati pagamenti da parte dei propri debitori.

⁷⁰ Nel senso che la crisi di liquidità non esclude la sussistenza del delitto di omesso versamento delle ritenute effettivamente operate, cfr. FERRO, *Sostituto d'imposta. Omesso versamento di ritenute effettivamente operate*, in *Il Fisco*, 1985, p. 3312.

⁷¹ Cfr. FLORA, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, op. cit. p. 166 ss.

⁷² Così, testualmente, FLORA, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, cit. p. 166.

Rinviando ad un momento successivo tali considerazioni, in questa sede è possibile concludere affermando che la riscoperta valorizzazione della componente riscossiva del modello di tutela vigente ha segnato un deciso passo indietro⁷³ rispetto ai virtuosismi dell'originario d.lgs 74/2000, dando nuovamente la stura a quel processo di "amministrativizzazione" del diritto penale tributario inaugurato dalla riforma del 1982 (c.d. manette agli evasori)⁷⁴ e da cui tanto faticosamente ci si era tentato di allontanare.

3.2 Le aporie del neo omesso versamento dell'IVA: la parziale declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 10 ter d.lgs 74/2000 (Corte Cost. 9 aprile 2014, n. 80).

Non sorprende dunque, tenuto conto della logica "emergenziale"⁷⁵, ispirata alle esigenze della ragion fiscale, che ha caratterizzato la genesi delle riforme dei primi anni del 2000, che il giudice delle leggi sia dovuto intervenire, con la sentenza⁷⁶ n. 80 del 2014, al fine di eliminare una palese anomalia che si era venuta a creare nel sistema penal-tributario per effetto "del mancato coordinamento di diversi ordinamenti che il legislatore ha disordinatamente affastellato sul terreno"⁷⁷.

A tale riguardo, merita di essere rammentato che, fino alle modifiche introdotte dalla legge n. 148/2011 (di conversione del d.l. n. 138/2011)⁷⁸, l'omesso coordinamento tra il neo delitto di cui all'art. 10 ter e le previgenti fattispecie incriminatrici collocate nella struttura del d.lgs n. 74/2000 aveva determinato una palese discrasia⁷⁹, nella misura in cui la soglia di punibilità

⁷³ Cfr. MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 271.

⁷⁴ Cfr. F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, op. cit. p. 8.

⁷⁵ Così LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 62.

⁷⁶ La sentenza della Corte Costituzionale è liberamente consultabile all'<https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2014&numero=80>

⁷⁷ Così, testualmente, C. SANTORIELLO, *Osservazioni a prima lettura su Corte Cost. n. 80 del 2014*, in www.archiviopenale.it, il quale sottolinea, a questo proposito, altresì che "Al solito, se le innovazioni le fai di fretta e dietro la pressione di un'opinione pubblica sconcertata dal costante ricorso all'evasione tributaria da parte degli imprenditori, è difficile che il prodotto normativo assicuri quel minimo di ragionevolezza che ogni assetto regolamentare deve presentare."

⁷⁸ Sulla riforma operata dalla l. n. 148/2011, cfr. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, p. 15 ss.

⁷⁹ Per un commento alla sentenza della Corte Costituzionale, cfr. A. CIRAULO, *La Corte Costituzionale sull'omesso versamento dell'I.V.A.: innalzamento della soglia di punibilità per i delitti commessi fino al 17.09.2011*, in *Cass. pen.*, 2014, fasc. 07-08, p. 2415 ss.; G. FLORA, *Il legislatore penale tributario a lezione di ragionevolezza dalla Corte costituzionale*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2014, n. 6, p. 709 ss.

dell'omesso versamento di IVA (all'epoca pari ad euro 50.000 per ciascun anno di imposta) risultava inferiore rispetto a quella prevista dai reati di omessa dichiarazione e di dichiarazione infedele (pari, rispettivamente, ad euro 77.468,53 e ad euro 103.291,38), sebbene la condotta di omesso versamento sia contrassegnata, per definizione, da un minore grado di offensività e disvalore rispetto ai citati delitti in materia di dichiarazione.

Da qui il dubbio di legittimità costituzionale dell'art. 10 ter da parte dei Tribunali di Bologna e di Bergamo⁸⁰, dal momento che si sarebbe creata una irragionevole situazione di disparità di trattamento nell'ipotesi in cui l'IVA dovuta dal contribuente fosse stata sì superiore alla soglia dei 50.000 euro, ma non avesse ecceduto, al contrario, la soglia dei 77.468,53 o dei 103.291,38 euro. In una tale evenienza, infatti, avrebbe subito un trattamento peggiore il contribuente che, pur avendo presentato regolarmente la dichiarazione IVA, avesse poi successivamente omesso il versamento dei tributi dovuti, a fronte di chi, invece, avesse completamente omesso di presentare la dichiarazione oppure avesse presentato una dichiarazione infedele, posto che, mentre nel primo caso sarebbe scattata la punibilità per l'omesso versamento di IVA di cui all'art. 10 ter, nella seconda ipotesi sarebbe andato esente da pena per il mancato raggiungimento della soglia di punibilità.

Ciò avrebbe dato luogo, secondo il ragionamento dei giudici remittenti - poi accolto dalla Corte Costituzionale -, ad un grave *vulnus* del principio di eguaglianza/ragionevolezza⁸¹ di cui all'art. 3 Cost., dal momento che, come reso peraltro palese dallo stesso legislatore che ha sancito rispetto alle condotte in materia di dichiarazione (contrassegnate dal dolo specifico di evasione) pene edittali più elevate rispetto ai delitti di omesso versamento, è irragionevole prevedere una soglia di punibilità più elevata per reati che certamente arrecano un'offesa più grave agli interessi dell'Erario, in quanto volti ad occultare la materia imponibile.

⁸⁰ Cfr., rispettivamente, l'ordinanza del 13 giugno 2013, n. 211, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, n. 41, prima serie speciale, del 9 ottobre 2013, e l'ordinanza 17 settembre 2013, n. 274, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, n. 52, prima serie speciale, del 27 dicembre 2013.

⁸¹ Sul principio di ragionevolezza, tra i contributi più recenti, cfr. BARILE, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Giuffrè, 1994; PALAZZO, *Offensività e ragionevolezza nel controllo di costituzionalità sul contenuto delle leggi penali*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1998, p. 350 ss.

Né, del resto, alla situazione di disparità di trattamento dei contribuenti può dirsi aver posto definitivamente la parola fine la successiva novella del 2011, la quale, pur riducendo la soglia di punibilità dell'omessa dichiarazione ad euro 30.000 e quella della dichiarazione infedele ad euro 50.000, non avrebbe comunque potuto trovare applicazione per i fatti antecedenti alla sua entrata in vigore giacché, trattandosi di modifiche *contra reum*, è sottoposta all'inderogabile presidio di garanzia della irretroattività *in malam partem*.

Di conseguenza, per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011 si rendeva ineludibile un intervento del giudice delle leggi volto a ristabilire la ragionevolezza della soglia di punibilità dell'art. 10 ter, poiché la disattenzione dimostrata dal legislatore con il mancato raccordo fra la disposizione di nuovo conio e le altre fattispecie incriminatrici avrebbe rischiato di frustrare le funzioni positivo-integratrici della pena, sottoponendo a sanzione le condotte dotate di minore disvalore sociale ed esonerando, invece, quelle più insidiose nei confronti del Fisco⁸².

Così, con la sentenza n. 80 del 2014 la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 3 Cost., dell'art. 10-ter del d.lgs. n. 74/2000 nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, puniva l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38.

In altri termini, il giudice delle leggi ha ritenuto di poter rimediare all'irragionevole disparità di trattamento nei confronti dei fatti di omesso versamento dell'IVA accaduti prima dell'entrata in vigore della legge n. 148 del 2011 allineando la soglia di punibilità a quella legislativamente sancita dall'art. 4 per il delitto di dichiarazione infedele, vale a dire quelle più alta (pari ad euro 103.291,38).

Ciò non di meno, nonostante l'apprezzabile e condivisibile declaratoria di parziale illegittimità costituzionale dell'art. 10 ter del d.lgs 74/2000 per ricondurre a ragionevolezza

⁸² A ben vedere, lo stretto collegamento intercorrente tra il principio di eguaglianza/ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. e le funzioni positivo-integratrici della pena sono state ben evidenziate, del resto, dalla Corte Costituzionale nelle due celebri sentenze del 23 novembre 2006, nn. 393-394, in cui il giudice delle leggi ha riconosciuto il rango costituzionale del principio di retroattività della *lex mitior*, per l'appunto, nell'art. 3 Cost., che ne costituisce nello stesso tempo il fondamento ed il limite. In argomento, sottolinea il nesso inscindibile tra l'art. 3 Cost. e gli scopi costituzionali della pena V. MAIELLO, *Il rango del principio di retroattività della lex mitior nella recente giurisprudenza comunitaria e costituzionale italiana*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008, 541 ss.

la situazione sanzionatoria ante 2011, a distanza di anni le problematiche sollevate dalle fattispecie di omesso versamento non prestano ad attenuarsi, sollevando sempre più spesso l'assillante interrogativo relativo al se l'inadempimento degli obblighi tributari da parte dell'imprenditore in crisi di liquidità sia da considerarsi sempre punibile ovvero se, in taluni casi, la crisi finanziaria non possa condurre all'esclusione della tipicità del reato ovvero della colpevolezza del singolo agente.

3.3 Il progressivo rafforzamento della componente riscossiva del modello di tutela penale contro il crescente fenomeno dell'evasione fiscale.

Per completezza argomentativa, merita di essere sottolineato che la progressiva azione di contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale, attuata mediante il potenziamento dell'apparato repressivo penal-tributario in deroga ai principi fondamentali del diritto penale⁸³, non si è (purtroppo) arrestata con l'introduzione dei delitti di omesso versamento, dal momento che, anche successivamente al 2006, sia il Legislatore che la prassi giurisprudenziale si sono mossi nel senso di rinvigorire la tutela degli interessi dell'Erario. Sul versante legislativo, va rammentato innanzitutto che l'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (c.d. "Finanziaria 2008") ha sancito l'applicazione della confisca per equivalente di cui all'art. 322 ter c.p. - con disposizione ritenuta non applicabile retroattivamente, atteso il suo carattere sanzionatorio⁸⁴ - ai singoli reati tributari

⁸³ Al riguardo, osserva in senso critico G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, op. ult. Cit., che "Le innovazioni intervenute in materia di reati tributari hanno vieppiù inasprito un trattamento penale complessivo già connotato - anche in considerazione della prassi applicativa - da particolare severità, con disposizioni spesso contrastanti con principi fondamentali del diritto penale; tanto da far pensare che anche il diritto penale tributario, come tutto il "diritto penale di lotta" che nel caso di specie ha come bersaglio l'evasione fiscale, si ispiri ai canoni del "diritto penale del nemico", molto più vicino agli schemi del diritto penale del tipo di autore che a quelli del diritto penale del fatto (come parrebbero confermare anche certi spot pubblicitari che identificano l'evasore come "parassita" della società)."

⁸⁴ In favore della natura sanzionatoria della misura, e della conseguente inapplicabilità a fatti precedenti l'entrata in vigore della legge, si è espressa sia la Corte di Cassazione (cfr. Cass., Sez. VI, 18 giugno 2007, n. 30543, in Foro it., 2008, III, c. 173; Cass., Sez. II, 8 maggio 2008, n. 21566, in CED 240910; Cass., Sez. III, 24 settembre 2008, n. 39173, ivi, 241034; Cass., Sez. VI, 18 febbraio 2009, n.13098, ivi, 23451), sia la Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 97/2009, rilevando che "la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un 'rapporto di pertinenzialità' (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una connotazione prevalentemente afflittiva, attribuendole, così, una natura 'eminentemente sanzionatoria', che impedisce l'applicabilità a tale misura patrimoniale del principio generale dell'art. 200 cod. pen.,

esplicitamente contemplati nel testo legislativo⁸⁵, ed il cui catalogo è stato recentemente esteso a tutti i reati tributari previsti dal d.lgs 74/2000 mediante l'inserimento dell'art. 12 bis da parte del d.lgs n. 158/2015⁸⁶. A ben vedere, la previsione della confisca per equivalente per i reati tributari se, da un lato, è giustificabile dal punto di vista politico criminale per la necessità di neutralizzare i proventi in vista dei quali si orientano gli autori dei reati di criminalità economica⁸⁷, dall'altro tuttavia lascia aperte, anche in seguito alle recenti modifiche legislative, talune questioni spinose⁸⁸ relative alla individuazione dell'esatta nozione di "profitto" del reato tributario, nonché dello spartiacque tra confisca diretta e per equivalente⁸⁹ la cui soluzione produce riflessi significativi sulla possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, diretta o per equivalente, dei beni appartenenti a una persona giuridica per le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa.

Su questa scia, le esigenze della "ragion fiscale"⁹⁰ sono state rese del tutto evidenti mediante l'approvazione della c.d. manovra bis (legge 14 settembre 2011, n.148), con cui sono state drasticamente ridotte le soglie di punibilità dei reati in materia di dichiarazioni fiscali, con conseguente notevole aumento dell'area delle condotte penalmente rilevanti⁹¹; è stata ridotta fino ad un terzo, e non più fino alla metà, la diminuzione di pena prevista per

secondo cui le misure di sicurezza sono regolate dalla legge in vigore al tempo della loro applicazione, e possono essere, quindi, retroattive", dovendosi invece fare riferimento all'art. 25, comma 2 della Costituzione, nonché all'art. 7 della Convenzione Europea. In argomento, cfr. L. Della Ragione, *La confisca per equivalente nel diritto penale tributario*, in *Diritto penale contemporaneo*, 10 novembre 2010.

⁸⁵ Segnatamente, il comma 143 del citato art. 1 legge 244/2007 sanciva: "nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale".

⁸⁶ Per un commento sul nuovo art. 12 bis del d.lgs 74/2000, cfr. SANVITO, *La nuova confisca obbligatoria in caso di reati tributari trova collocazione sistematica*, in *il Fisco*, 2015, p. 3143

⁸⁷ Cfr. A. ALESSANDRI, *Attività d'impresa e responsabilità penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 534 ss.

⁸⁸ Per un approfondimento, considerata l'impossibilità di addentrarsi nella delicata questione nel presente elaborato, cfr. M. GARAVOGLIA, *Commento all'art. 12 bis d.lgs 74/2000 mod. d.lgs 158/2015*, in A.A.V.V. *I nuovi reati tributari, Commento al d.lgs 24 settembre 2015, n.158*, di Ivo Caraccioli (a cura di), 2016, Giuffrè editore, p. 255 ss.

⁸⁹ Sul punto, cfr. Cass. pen., Sez. Un., 30 gennaio 2014 n. 10561, in Cass. pen., 2014, p. 2797, con nota Varraso, le quali, chiamate a dirimere il contrasto giurisprudenziale sulla confiscabilità per equivalente dei beni di un ente per un reato tributario commesso dal suo legale rappresentante, hanno considerato sempre diretta e non di valore la confisca nel caso in cui il profitto o il prezzo del reato sia costituito, come accade nei reati tributari, da una somma di danaro, oltre ad aver dilatato la nozione di profitto confiscabile nei reati tributari. Si tratta di un principio di diritto ribadito anche successivamente da Cass., Sez. Un., 26.6.2015, n. 31617, in *Dir. Pen. Cont.*, 30.7.2015, che tuttavia continua a destare qualche perplessità in relazione ai principi generali valevoli in tema di confisca.

⁹⁰ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 61.

⁹¹ G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria*, op. ult. Cit.

l'attenuante del pagamento del debito tributario; è stata circoscritta l'area di operatività della sospensione condizionale della pena, escludendola per le evasioni poste al di sopra di una determinata soglia⁹²; sono stati elevati i termini di prescrizione dei delitti contemplati dagli artt. da 2 a 10 di 1/3 rispetto a quelli ordinari⁹³; l'accesso al patteggiamento è stato condizionato al pagamento del debito tributario.

Altra novità legislativa degna di considerazione è stata quella dell'art. 11 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. "decreto salva Italia") convertito nella legge n. 214/2011, con cui è stata introdotta una nuova fattispecie delittuosa in relazione a condotte di trasmissione o comunicazione al Fisco di atti o documenti falsi o anche solo di dati o notizie non rispondenti al vero⁹⁴, la quale, oltre a costituire l'ennesima deviazione rispetto alle scelte politico criminali intraprese dal legislatore con il d.lgs 74/2000 - trattandosi di incriminazione a tutela della mera funzione di accertamento e di controllo⁹⁵

⁹² Con riferimento alle modifiche che hanno investito l'istituto della sospensione condizionale della pena nei reati tributari, è possibile sottolineare la singolarità della scelta del legislatore del 2011 che, disancorando l'effetto estintivo del reato dal giudizio di prognosi favorevole circa la personalità del reo compiuto dal giudice, sembra attribuire all'istituto della sospensione condizionale finalità punitive, escludendo dal suo raggio di operatività taluni reati in ragione della loro oggettiva gravità. Per un approfondimento della *ratio* giustificatrice dell'istituto della sospensione condizionale della pena, fondata sulla prognosi di recidiva del reo, cfr., per tutti, B. ASSUMMA, *La sospensione condizionale della pena*, Napoli, 1984, passim.

⁹³ Di conseguenza, per i delitti di cui agli artt. da 2 a 10 commessi successivamente al 17 settembre 2011 il termine di prescrizione è innalzato da 6 a 8 anni, elevabile fino a 10 anni in caso di atti interruttivi che, nella specifica materia penale-tributaria, risultano essere oltre quelli di cui alla previsione generale dell'art. 160 c.p., anche quelli previsti dall'art. 17 del d.lgs 74/2000. In questo modo, il legislatore ha deciso di discostarsi dalla filosofia ispiratrice del d.lgs 74/2000 che, prendendo le distanze dalla vocazione particolaristica della legge 516/82, aveva ricondotto la disciplina dei reati tributari alle regole generali sancite nel codice penale. Al riguardo, si esprimono in senso favorevole LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 121 ss., secondo cui la deroga agli ordinari termini di prescrizione (con esclusione, peraltro, delle fattispecie di omesso versamento) trova la propria giustificazione nelle peculiarità che caratterizzano l'accertamento dei reati in ambito tributario, tali da rendere opportuno un allungamento dei termini di prescrizione. Contra, invece, G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria*, op. cit. p. 20, secondo cui la mancanza di una stabile linea politico criminale determina la strumentalizzazione delle categorie penalistiche a seconda delle contingenze del momento.

⁹⁴ Segnatamente, la nuova fattispecie incriminatrice (che rimane estranea alla struttura del d.lgs 74/2000 e nei cui confronti, pertanto, sono inapplicabili le disposizioni comuni di cui agli artt. 13 ss.) punisce "chiunque, a seguito delle richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle richieste di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74".

⁹⁵ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 472.

dell'Amministrazione Finanziaria -, è sospettabile di illegittimità costituzionale a causa del *deficit* di precisione, tassatività e determinatezza⁹⁶ che la caratterizza.

Ciò non di meno, non può fare a meno di ricordarsi che un ruolo tutt'altro che secondario nel processo di irrigidimento del sistema penale tributario è stato svolto, oltre che dal Legislatore, anche dal c.d. diritto vivente, vale a dire dalla giurisprudenza sia nazionale che europea.

Muovendo dal versante sovranazionale, la frizione tra l'esigenza di reprimere le frodi e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'UE mediante sanzioni efficaci e dissuasive, anche penali⁹⁷ (art. 325 § 1 e 2 TFUE, art. 4 § 4 TUE, art. 2 § 1 della Convenzione PIF e direttiva 2006/112/CE), e la necessità di garantire il rispetto dei principi fondamentali del diritto penale, risulta palese dal lungo e serrato confronto dialogico insorto tra le Corti, interne ed europea, in seguito della sentenza resa dalla Corte di Giustizia nel celebre caso "Taricco"⁹⁸, che ha dato la stura, da ultimo, alla sentenza n. 115 del 2018 della Corte Costituzionale.

Senza voler ripercorrere nel dettaglio tutta la complessa vicenda, cui cui fioccano numerosissimi contributi dottrinali⁹⁹, pare sufficiente rammentare che con la citata sentenza

⁹⁶ Cfr., per tutti, G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria*, cit. p. 21, secondo cui "la norma, scritta con tecnica, linguaggio e sintassi sconcertanti, oltre a porsi in rotta di collisione con le scelte politico-criminali sottese alla legge n. 74/2000 (...), oltre che fare strame (...) dei principi cardine dell'ordinamento liberal democratico, pone gravissimi problemi di legittimità costituzionale per contrasto con il principio di determinatezza sotto più profili".

⁹⁷ Sui rapporti tra fonti comunitarie e diritto penale, si rinvia a BERNARDI, *L'uropeizzazione del diritto e della scienza penale*, Torino, 2004, passim; AA.VV., *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, (a cura di) Grasso-Picotti-Sicurella, Milano, 2011; PAONESSA, *L'avanzamento del "diritto penale europeo" dopo il trattato di Lisbona*, in *Giust. pen.*, 2010, I, c. 307 ss.; ID., *Gli obblighi di tutela penale. La discrezionalità legislativa nella cornice dei vincoli costituzionali e comunitari*, Pisa, 2009, p. 5 ss.; SALCUNI, *L'uropeizzazione del diritto penale: problemi e prospettive*, Milano, 2011, passim; ID., voce *Diritto penale europeo*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. VI, 2011, p. 173 ss.; ROMOLI, *Il nuovo volto dell'europa dopo il trattato di Lisbona. Un'analisi penalistica multilivello*, in *Archivio Penale*, 155 ss.; SOTIS, *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente*, Milano, 2007, p. 1 ss.; SOTIS, *Il Trattato di Lisbona e le competenze penali dell'UE*, in *Cass. pen.*, 2010, 1148; ID., *Le "regole dell'incoerenza". Pluralismo normativo e crisi postmoderna del diritto penale*, Roma, 2012, p. 11 ss.; VIGANÒ, *Fonti europee e ordinamento italiano*, in *Europa e giustizia penale*, Speciale di *Dir. pen. proc.*, 2011, 4 ss.

⁹⁸ Corte di Giustizia, CE, 8.9.2015, C-105/14, Taricco, in www.curia.europa.eu.

⁹⁹ Sulla vicenda Taricco, nell'ambito del vastissimo panorama dottrinale, si rinvia a C. CUPELLI, *La Corte Costituzionale ancora non decide sul caso Taricco, e rinvia la questione alla Corte di Giustizia*, in *Diritto penale contemporaneo*; M. GAMBARDELLA, *Caso Taricco e garanzie costituzionali ex art. 25 Cost.*, in *Cass. pen.*, 2016, 1462 ss.; V. MAIELLO, *Prove di resilienza del nullum crimen: Taricco versus controlimiti*, in *Cass. pen.*, 2016, p. 1250 ss.; V. MANES, *La "svolta" Taricco e la potenziale "sovversione di sistema": le ragioni dei controlimiti*, in *Diritto penale contemporaneo*; V. MANES, *La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a Taricco*, in *Diritto penale contemporaneo*; F. VIGANÒ, *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nell frodi in materia di IVA? In Diritto penale contemporaneo*, 14 settembre 2015; F. VIGANÒ, *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE: la Corte d'appello di Milano sollecita la Corte costituzionale ad azionare i 'controlimiti'*, in *Diritto penale contemporaneo*; F. VIGANÒ, *Il caso Taricco davanti alla Corte Costituzionale:*

Taricco la CGUE ha riconosciuto effetti diretti all'art. 325 TFUE¹⁰⁰, con la conseguenza di obbligare il giudice nazionale a disapplicare la normativa italiana nella parte in cui fissa un termine massimo di prescrizione del reato pur in presenza di atti interruttivi (pari al termine di prescrizione ordinario aumentato di ¼) quando ciò impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'UE (in violazione dell'obbligo di effettività); ovvero quando frodi che offendono gli interessi finanziari dello Stato sono soggette a termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione (in violazione dell'obbligo di assimilazione della tutela tra identici beni giuridici di rilevanza interna ed eurounitaria¹⁰¹).

In seguito a tale pronuncia, sia la Corte di cassazione che la Corte d'appello di Milano hanno sollevato questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2 della legge 2 agosto 2008, n. 130¹⁰², in riferimento agli artt. 3, 11, 24, 25, secondo comma, 27, terzo comma, e 101, secondo comma, della Costituzione. In estrema sintesi, i rimettenti hanno ritenuto tale *dictum* contrasto con i principi supremi dell'ordine costituzionale dello Stato, quali quello della riserva di legge in materia penale, posto che il regime della prescrizione cesserebbe di essere legale¹⁰³; quello di determinatezza, a causa della genericità dei concetti di «grave frode» e di

qualche riflessione sul merito delle questioni, e sulla reale posta in gioco, in *Diritto penale contemporaneo*, 9 maggio 2016;

¹⁰⁰ A ben vedere, tale disposizione obbliga gli Stati membri a lottare contro le attività lesive degli interessi finanziari dell'UE con misure dissuasive ed effettive, ed in particolare ad adottare le stesse misure che adottano per combattere le frodi lesive dei loro interessi finanziari, trattandosi di norma di diritto primario che pone "a carico degli Stati membri un obbligo di risultato preciso e incondizionato".

¹⁰¹ A ben vedere, l'obbligo di assimilazione è stato ritenuto violato sottolineando la disuguaglianza di trattamento tra il processo che abbia ad oggetto un'associazione per delinquere ex art. 416 c.p. finalizzata alle frodi in materia di IVA (di cui una quota di gettito è destinata al bilancio dell'UE, e che è soggetta al limite massimo di prescrizione) e quello che abbia ad oggetto l'associazione finalizzata all'evasione delle accise in materia di tabacchi (per la quale oggi non opera il tetto massimo complessivo al termine prescrizione fissato dagli artt. 160 e 161).

¹⁰² Recante "Ratifica ed esecuzione del Trattato di Lisbona che modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea e alcuni atti connessi, con atto finale, protocolli e dichiarazioni, fatto a Lisbona il 13 dicembre 2007".

¹⁰³ Peraltro, la verifica di costituzionalità deve essere condotta tenendo conto non soltanto dei principi costituzionali del diritto penale interno, ma anche dell'art. 7 CEDU e dell'interpretazione di esso offerta dalla Corte di Strasburgo. Ed invero, la Corte EDU considera violata la legalità convenzionale ogniqualvolta non vi sia una base legale certa e prevedibile del potere punitivo dello Stato (cfr., da ultimo, sentenza Contrada c. Italia in materia di concorso esterno in associazione mafiosa). Di conseguenza, è da considerarsi dubbio che, in base al quadro normativo vigente all'epoca della commissione del fatto di reato, antecedente alla sentenza Taricco, fosse ragionevolmente prevedibile da parte del reo che il diritto UE, e in particolare l'art. 325 TFUE come interpretato dalla CGUE, avrebbe imposto al giudice, in presenza delle condizioni ivi enunciate, la disapplicazione della normativa interna in materia di atti interruttivi della prescrizione.

«numero considerevole di casi»; del divieto di retroattività *in malam partem*, laddove l'allungamento dei termini di prescrizione si ritenesse applicabile anche ai fatti anteriori alla data di pubblicazione della sentenza Taricco (8 settembre 2015) data di pubblicazione della sentenza Taricco; nonché della finalità rieducativa della pena¹⁰⁴, per la sua stretta connessione con l'istituto della prescrizione¹⁰⁵.

E' noto tuttavia che la Consulta, di fronte agli invocati "controlimiti"¹⁰⁶, con l'ordinanza n. 24 del 26 gennaio 2017 ha preferito rinviare in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia la controversa questione, sollecitando un ulteriore chiarimento¹⁰⁷, nella convinzione che la CGUE non abbia ritenuto che il giudice nazionale debba disapplicare la normativa italiana anche quando ciò confligga "con un principio cardine dell'ordinamento italiano", ma che si sia limitata ad affermare l'applicazione diretta dell'art. 325 TFUE solo se compatibile con

¹⁰⁴ Ad essere leso sarebbe, inoltre, l'art. 101, secondo comma, Cost., dal momento che la sentenza demanderebbe al giudice un'attività implicante una «valutazione di natura politico-criminale» che spetterebbe, invece, al legislatore. Sarebbero poi violati gli artt. 3 e 24 Cost., a causa della irragionevolezza manifesta della "regola Taricco" e dell'impedimento che essa avrebbe costituito per gli imputati di prevedere la data di prescrizione del reato e conseguentemente di valutare l'opportunità di accedere a un rito alternativo.

¹⁰⁵ Per le connessioni tra prescrizione del reato e finalismo rieducativo della pena, cfr. GIUNTA-MICHELETTI, *Tempori cedere, Prescrizione del reato e funzioni della pena nello scenario della ragionevole durata del processo*, Giappichelli.

¹⁰⁶ Al riguardo, è noto che la Corte Costituzionale ha ricavato dei c.d. "controlimiti" alla prevalenza del diritto dell'Unione, finalizzati alla salvaguardia del nocciolo duro dei valori sanciti dalla Costituzione repubblicana: essa, infatti, ha ripetutamente affermato che «l'ordinamento statale non si apre incondizionatamente alla normazione comunitaria, giacché in ogni caso vige il limite del rispetto dei principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona umana, con conseguente sindacabilità (...) della legge di esecuzione del Trattato» (Corte cost., n. 168, del 1991, n. 168, in *Giur. cost.*, 1991, 1409 ss.)

Ciò non di meno, la teoria dei "controlimiti" non ha mai ricevuto il conforto della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che stigmatizza come illegittimo il rifiuto, da parte dei giudici interni, di dare attuazione ai propri *dicta*. A tale riguardo, si rammenta la storica sentenza del 17 dicembre 1970, *Internationale Handelgesellschaft*, secondo cui "il fatto che siano menomati vuoi i diritti fondamentali sanciti dalla Costituzione di uno Stato membro, vuoi i principi di una Costituzione nazionale, non può sminuire la validità di un atto della Comunità né la sua efficacia nel territorio dello Stato membro". In questa prospettiva, può essere utile ricordare che la Corte di Giustizia è giunta finanche ad affermare la necessità di disapplicare, sia pure in casi eccezionali, il principio dell'autorità di cosa giudicata (ex art. 2909 c.c.) nella misura in cui la sua applicazione impedisca il recupero di un aiuto di Stato illegalmente erogato (sentenza Lucchini) o l'effettiva applicazione delle disposizioni dell'Unione in materia fiscale (sentenza Fallimento Olimpiclub).

Si tratta di una posizione recentemente ribadita nella nota causa Melloni, in cui la Grande Sezione della Corte di Giustizia ha negato fermamente che la Spagna potesse opporre la necessità di rispettare le garanzie supplementari riconosciute dalla propria Costituzione per sottrarsi all'adempimento dell'obbligo europeo (costituito, nel caso di specie, dal dovere di consegnare un condannato sulla base di un mandato di arresto europeo emesso dall'autorità giudiziaria italiana in esito ad un processo in contumacia). Sul caso Melloni, C-GE (GS), sentenza del 26 febbraio 2013, Stefano Melloni c. Ministero Fiscal, C-399/11, cfr. R. CONTI, *Da giudice (nazionale) a Giudice (europolitano). A cuore aperto dopo il caso Melloni*, in www.diritticomparati.it, 5 aprile 2013; A. DI MARTINO, *Mandato d'arresto europeo e primo rinvio pregiudiziale del TCE: la via solitaria della Corte di giustizia*, in www.diritticomparati.it, 2 aprile 2013.

¹⁰⁷ A sommo avviso di chi scrive, la decisione del giudice delle leggi di optare per una soluzione dialogica tra le Corti, evitando rotture insanabili tra i diversi ordinamenti, è da salutare con favore, in quanto espressione di buon governo del principio di leale collaborazione nei rapporti tra UE e Stati membri sancito dall'art. 4 §3 TUE.

l'identità costituzionale dello Stato membro, demandando il vaglio di siffatta compatibilità agli organi nazionali competenti.

In effetti, con la successiva sentenza del 5 dicembre 2017, resa in causa C-42/17, M.A. S. e M. B., la posizione tra le due Corti si è molto avvicinata, in quanto la Grande Sezione della Corte di Giustizia ha sancito che l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare la normativa interna in materia di prescrizione, secondo il *dictum* Taricco, viene meno quando ciò determini una violazione del principio di legalità dei reati e delle pene, a causa dell'insufficiente determinatezza della legge applicabile o dell'applicazione retroattiva di una normativa che prevede un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato.

Alla luce di tali precisazioni, la Corte Costituzionale ha ritenuto, nella recentissima sentenza n. 115 del 2018, che l'obbligo di disapplicazione discendente dalla sentenza Taricco non possa applicarsi ai giudizi in cui è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale, in quanto, muovendo dalla premessa che la prescrizione sia un istituto di natura sostanziale¹⁰⁸ – come tale soggetto necessariamente alle garanzie ineludibili di cui all'art. 25, comma 2 Cost. -, “appare evidente il deficit di determinatezza che caratterizza, sia l'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE (per la parte da cui si evince la "regola Taricco"), sia la "regola Taricco" in sé¹⁰⁹”, oltre alla considerazione che nei casi di specie si verte su fatti commessi anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza dei giudici di Lussemburgo.

Per quel che concerne, invece, il ruolo della giurisprudenza nazionale nel potenziamento del modello di tutela penale “riscossivo”, il riferimento obbligato è a taluni severi orientamenti della giurisprudenza di legittimità che hanno dilatato i confini di tipicità delle

¹⁰⁸ Ed invero, secondo il ragionamento del giudice delle leggi, ampiamente condivisibile ad avviso di chi scrive, “Un istituto che incide sulla punibilità della persona, riconnettendo al decorso del tempo l'effetto di impedire l'applicazione della pena, nel nostro ordinamento giuridico rientra nell'alveo costituzionale del principio di legalità penale sostanziale enunciato dall'art. 25, secondo comma, Cost. con formula di particolare ampiezza. La prescrizione pertanto deve essere considerata un istituto sostanziale, che il legislatore può modulare attraverso un ragionevole bilanciamento tra il diritto all'oblio e l'interesse a perseguire i reati fino a quando l'allarme sociale indotto dal reato non sia venuto meno (potendosene anche escludere l'applicazione per delitti di estrema gravità), ma sempre nel rispetto di tale premessa costituzionale inderogabile (ex plurimis, sentenze n. 143 del 2014, n. 236 del 2011, n. 294 del 2010 e n. 393 del 2006; ordinanze n. 34 del 2009, n. 317 del 2000 e n. 288 del 1999)”.

In dottrina opinano, invece, nel senso di riconoscere natura processuale alle norme in materia di prescrizione PULITANÒ, *Retroattività favorevole e scrutinio di ragionevolezza*, in *Giur. Cost.*, 2008, II, 946 ss.; VIGANÒ, *Sullo statuto costituzionale della retroattività della legge penale più favorevole*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

¹⁰⁹ Così testualmente la sentenza della Corte Costituzionale citata.

fattispecie incriminatrici tributarie, fino al rischio di rasentare “la analogia in malam partem”¹¹⁰.

Segnatamente, si pensi a quell’indirizzo che, a titolo di esempio, legge estensivamente i delitti di cui agli artt. 2 e 8 del d.lgs 74/2000 fino a ricomprendervi, oltre all’emissione o all’utilizzo di fatture o documenti contrassegnate da falsità ideologica, anche le ipotesi di falsità materiale¹¹¹; oppure alla giurisprudenza che, prima dell’introduzione dell’art. 10 bis della legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente) ad opera del d.lgs n. 128/2015, opinava nel senso di riconoscere rilevanza penale alle condotte elusive¹¹² valorizzando il concetto di “abuso del diritto”¹¹³.

Un cenno va fatto, peraltro, alla problematica concernente il rapporto tra il c.d. doppio binario sanzionatorio in materia tributaria¹¹⁴, penale ed amministrativo, e il diritto fondamentale al *ne bis in idem*, specialmente alla luce della consolidata giurisprudenza della Corte di Strasburgo sull’art. 4 Prot. n. 7 CEDU¹¹⁵ (sentenze *Grande Stevens c. Italia*, *Nykanen c. Finlandia* e *Lucky Dev c. Svezia*¹¹⁶).

A ben vedere, il problema sorge a causa dell’orientamento inaugurato dalle due (già citate) sentenze gemelle della Corte di Cassazione a Sezioni Unite nn. 37424 e 37425 del 2013¹¹⁷, le quali hanno affermato, dopo un’analisi approfondita dei rispettivi elementi costitutivi, che tra i delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter d.lgs 74/2000 e l’illecito amministrativo degli omessi versamenti periodici di cui all’art. 13, comma 1, dlgs. N. 471/1997 intercorre non già un

¹¹⁰ Cfr. G. FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria*, op. cit.

¹¹¹ Cfr. Cass. pen., sez. III, 9 febbraio 2011, n. 9673, in *De Jure*; Cass. pen., sez. III, 10 novembre 2011, n. 46745, in *Dir. & Giust.*, 21 dicembre 2011.

¹¹² A ben vedere, la questione della rilevanza sul piano penale delle condotte elusive è stata affrontata dalla celebre sentenza della Corte di Cassazione “Dolce e Gabbana” del 22.11.2011, n. 7739, il *Leggi d’Italia*.

¹¹³ In argomento, si rinvia a LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 259 ss.

¹¹⁴ In argomento, cfr. V. MAIELLO, *Doppio binario sanzionatorio, Ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur. Commerciale*, 2017, n. 2, Giuffrè, Parte II, p. 348.

¹¹⁵ Il quale così recita: “Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un’infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato”.

¹¹⁶ In argomento, Cfr. M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it; ID., *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it; ID., *Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

¹¹⁷ I punti salienti delle due sentenze sono riportati da I. CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 11/2013, III, 265 ss. Per un commento, cfr. altresì TRAVERSI, *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull’omesso versamento dell’iva e delle ritenute*, in *Corriere trib.*, 2013, p. 3487.

rapporto di specialità, bensì di “progressione”, con la conseguenza di escludere l’applicabilità del principio di specialità sancito dall’art. 19 del d.lgs 74/2000 e di ritenere ammissibile, piuttosto, l’applicazione congiunta delle due diverse sanzioni, penale ed amministrativa.

Sorvolando in questa sede, per ragioni di brevità, sulla discutibile conclusione cui sono giunti i giudici di legittimità nella loro composizione allargata¹¹⁸, quel che preme invece sottolineare è il suo problematico coordinamento con la lettura offerta dalla giurisprudenza di Strasburgo sul principio del *ne bis in idem* di matrice europea.

In estrema sintesi, si rammenta che la giurisprudenza di Strasburgo è assestata su due capisaldi. In primo luogo, al fine di scongiurare il fenomeno delle c.d. frodi delle etichette, il divieto di *bis in idem* opera non solo nell’ambito di un procedimento qualificato come ‘penale’ dall’ordinamento nazionale, ma altresì nei confronti di tutti quei provvedimenti che abbiano natura ‘sostanzialmente penale’¹¹⁹, per cui anche l’inflizione di una sanzione definitiva di natura formalmente amministrativa, ma sostanzialmente penale, può precludere l’avvio di un procedimento penale nei confronti della medesima persona, in relazione agli stessi fatti che le vengono addebitati. Il secondo caposaldo concerne l’interpretazione del concetto di “reato”, riferito alla medesima condotta –nelle sue concrete coordinate spaziotemporali- che costituisce il presupposto della sanzione, e non già alla sua qualificazione normativa, con la conseguenza di guardare ad un concetto di specialità “in concreto” e non “in astratto” nel confronto tra fattispecie tipiche¹²⁰.

Orbene, sulla base di queste premesse la Corte EDU ha riscontrato, nelle citate sentenze *Nykanen c. Finlandia* e *Lucky Dev c. Svezia*, una violazione del *ne bis in idem*, muovendo dalla premessa della riscontrata natura punitiva di quei provvedimenti che, pur irrogati dal potere esecutivo, infliggono al contribuente una sanzione ulteriore rispetto al recupero dei

¹¹⁸ Per un’argomentazione critica, cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 132 ss.; I. CARACCIOLLO, op. cit. p. 256.

¹¹⁹ In particolare, i criteri elaborati dalla Corte EDU per individuare la natura giuridica sostanzialmente penale della sanzione sono tre: a) la qualificazione giuridica della violazione nell’ordinamento nazionale; b) la natura effettiva della violazione; c) il grado di severità della sanzione. In argomento, cfr. V. MAIELLO, *Confisca, Cedu e Diritto dell’Unione tra questioni risolte ed altre ancora aperte*, in *Diritto penale contemporaneo*, 3-4/2012, 43 ss.

¹²⁰ A ben vedere, ciò si pone in contrapposizione con l’impostazione accolta, invece, dalla nostra giurisprudenza di legittimità in sede di interpretazione dell’art. 15 c.p. e di elaborazione della linea di confine, quindi, tra concorso apparente di norme e concorso di reati.

tributi evasi e ai relativi interessi, anche laddove gli importi della sovrattassa siano nel caso concreto piuttosto modesti.

A fronte di questa impostazione sovranazionale, i giudici di merito hanno tentato di superare la rigida interpretazione del principio di specialità fornita dalle Sezioni Unite della Cassazione sperando tentativi diversi, vale a dire provando a sollevare questione di legittimità costituzionale (per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost. in relazione all'art. 4 del Protocollo 7 CEDU) dell'art.649 c.p.p., in relazione all'art. 10 ter del d.lgs 74/2000, nella parte in cui non è previsto il *ne bis in idem* nel caso in cui all'imputato sia stata già comminata, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione alla quale debba riconoscersi natura sostanzialmente penale¹²¹; effettuando un rinvio pregiudiziale di interpretazione ex art. 267 TFUE alla Corte di Giustizia al fine di chiarire "*se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile*"¹²²; fino al tentativo di applicare direttamente in via analogica l'art. 649 c.p.p.¹²³, respinto tuttavia dalla Corte di Cassazione¹²⁴. Ciò non di meno, è noto che la Grande Camera di Strasburgo ha fortemente ridimensionato il divieto del *bis in idem* con la sentenza resa, da ultimo, il 15 novembre 2016 nel caso A e B c. Norvegia (ric. n. 24130/11 e 29758/11), nella misura in cui ha escluso l'applicabilità dell'art. 4 del Protocollo n. 7 allorché si sia in presenza di due procedimenti che risultino "sufficientemente connessi nella sostanza e nel tempo"¹²⁵, per cui non rimane altra scelta al superamento della rigida interpretazione resa dalle Sezioni Unite del 2013 se non facendo

¹²¹ Cfr. Tribunale di Bologna, Sez. I penale, ordinanza del 21.4.2015, in www.dirittopenalecontemporaneo.it con nota di M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte Costituzionale*; Ciò non di meno, con la successiva ordinanza n. 112/2016 la Consulta ha restituito gli atti al giudice a quo affinché valuti la perdurante rilevanza della questione in virtù delle modifiche introdotte dal d.lgs n. 158/2015.

¹²² Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015, Giud. Bertoja, con nota di VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

¹²³ Cfr. Tribunale di Asti del 10.4.2015, reperibile nella banca dati di *Leggi d'Italia*.

¹²⁴ Cfr. Cass. pen., sez. III, 21.4.2016, n. 25815, con nota di F. VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in www.penalecontemporaneo.it

¹²⁵ Cfr. F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo sul ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, Corte EDU (grande Camera), sent. 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

leva su una più corretta interpretazione del principio di specialità di cui all'art. 19 del d.lgs 74/2000, che porterebbe ad escludere il concorso di tra i delitti di omesso versamento e l'illecito amministrativo di cui sopra.

In questo quadro legislativo e giurisprudenziale di progressivo irrobustimento dell'apparato repressivo in materia penale tributaria si colloca l'ultima novella legislativa del 2015 attuata con i decreti legislativi n. 128 e 158.

Per comprendere lo spirito della riforma, è opportuno sottolineare che l'art. 8 della legge di delegazione n. 23/2014 vincolava il legislatore delegato ad operare "la revisione del sistema sanzionatorio tributario secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti", dando rilievo soprattutto ai "comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa"; ad individuare, in particolare, "i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie"; di procedere alla "revisione del regime della dichiarazione infedele"; prevedendo "la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità".

L'attuazione della delega si è tradotta nell'emanazione dapprima del d.lgs n. 128/2015, che ha posto la parola fine alla problematica questione dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, escludendone definitivamente la rilevanza penale¹²⁶; e poi del d.lgs n. 158/2015 che, intervenendo sulla struttura del d.lgs 74/2000, si è sviluppato "lungo due diverse linee direttrici"¹²⁷: ed invero, "Da un lato, in continuità con la logica che aveva animato la riforma del d.lgs. n. 74/2000, ha rafforzato la tutela penale in relazione a condotte fraudolente connotate da un contenuto di disvalore particolarmente pregnante e l'ha ridotta in relazione a condotte che, ancorché illecite dal punto di vista amministrativo, non presentano un

¹²⁶ A ben vedere, le pronunce intervenute in seguito all'introduzione dell'art. 10 bis del c.d. Statuto del contribuente hanno precisato che l'irrilevanza penale investe esclusivamente quelle condotte che non violino specifiche norme antielusive e che non abbiano connotati fraudolenti (cfr. Cass. pen., Sez. III, 1.10.2015, in Cass. pen., 2016, 92 ss.; Cass. pen., Sez. III, 16.11.2016, n. 48293; Cass. pen., Sez. III, 5.10.2016, n. 41755).

¹²⁷ CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, op. cit. p. 11.

significativo contenuto di disvalore”¹²⁸; “Dall’altro lato, la riforma del d.lgs. n. 158/2015 ha rafforzato la componente riscossiva del modello di tutela penale vigente”¹²⁹.

In relazione a quest’ultimo aspetto, il riferimento è, oltre alla già vista estensione della confisca per tutti i reati contemplati dal d.lgs n. 74/2000, in particolare all’estensione della condotta tipica del delitto di cui all’art. 10 bis che, come vedremo da qui a breve, oggi criminalizza il mancato versamento delle ritenute non solo certificate, ma anche risultanti dalla sola dichiarazione annuale del sostituto d’imposta¹³⁰.

Peraltro, il rafforzamento della componente riscossiva del modello di tutela risulta palese dall’introduzione della nuova causa di non punibilità del pagamento del debito tributario di cui al novellato art. 13 - prevista, oltre che per i delitti di cui agli artt. 4 e 5, per i delitti di omesso versamento e di indebita compensazione di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater -, che, come si avrà modo di precisare in conclusione del presente elaborato, nella prospettiva *de jure condito* costituisce uno dei possibili rimedi invocabili dagli imprenditori per escludere la punibilità degli omessi versamenti dovuti alla crisi di liquidità dell’azienda, seppure non possa ritenersi completamente soddisfacente sul piano politico criminale¹³¹.

4. La struttura dei delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter d.lgs n. 74/2000: la fattispecie oggettiva tipica.

Ricostruita l’evoluzione legislativa e giurisprudenziale del sistema repressivo penale-tributario, avendo più volte sottolineato che l’introduzione dei delitti di omesso versamento ha costituito una palese deviazione rispetto all’originario impianto di fondo del d.lgs. n. 74/2000, giova ora operare una breve ricognizione della struttura oggettiva delle fattispecie

¹²⁸ CINGARI, op. cit. p. 11.

¹²⁹ CINGARI, op. cit. p. 12.

¹³⁰ Al riguardo, osservano G. CERNUTO-F. D’ARCANGELO, *I reati omissivi e di indebita compensazione*, in A. Giarda- A. Perini- G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria*, Milano, 2016, p. 393, che la modifica *in peius* non può essere applicata retroattivamente, ossia ai fatti commessi prima dell’entrata in vigore del d.lgs 158/2015, a ciò ostando il assoluto ed inderogabile principio di irretroattività delle nuove norme incriminatrici.

¹³¹ Ciò non solo perché il pagamento del debito tributario, essendo successivo alla commissione del reato, finisce per svilire la funzione di orientamento culturale assegnata alle norme incriminatrici dalle teorie positivo-integratrici della pena, ma anche e soprattutto perché, a sommo avviso di chi scrive, la soluzione alla crisi di liquidità delle imprese dovrebbe essere rinvenuta all’interno della struttura tripartita del reato, e non in una causa di esclusione della pena estranea alle categorie dommatiche della tipicità, dell’antigiuridicità e della colpevolezza.

incriminatrici direttamente connesse alla tematica della scarsa liquidità dei contribuenti, rinviando al paragrafo successivo l'analisi del loro elemento soggettivo potendosi svolgere al riguardo considerazioni comuni.

Principiando dal novellato delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10 bis del d.lgs n. 74/2000, si è già detto che la sua criminalizzazione nel 2004 ha costituito un parziale ritorno alla logica di fondo della legge n. 516/82, in quanto, seppure nella versione originaria veniva reintrodotta unicamente la più severa tra le ipotesi contemplate dall'art. 2 della suddetta legge¹³², tuttavia è noto che il Legislatore del 2000 aveva inteso espungere gli inadempimenti dell'obbligazione pecuniaria nei confronti dell'Erario dall'area del penalmente rilevante, in ossequio ai principi di sussidiarietà e di meritevolezza e bisogno di pena, circoscrivendo il proprio raggio di operatività¹³³ esclusivamente alle condotte fraudolenti connesse all'obbligo dichiarativo del contribuente. Peraltro, con la riforma operata dal d.lgs. 158/2015 l'art. 10 bis ha subito un'estensione della sua fattispecie oggettiva tipica (seppur sia stato operato, per un altro verso, una parziale *abolito criminis* della fattispecie previgente attraverso un innalzamento della soglia di punibilità relativa alle ritenute non versate¹³⁴): ed invero, in base alla nuova formulazione della norma, "è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta".

¹³² Ed invero, si rammenta che, in seguito alla riforma operata nel 1991, l'art. 2 della legge n. 516/82 puniva l'omesso versamento non solo delle ritenute certificate, ma anche l'omesso versamento di ritenute non certificate e l'omessa presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta. Sulla riforma attuata con il d.l. 16 marzo 1991, n. 83, cfr. LANZI-BERSANI, *I nuovi reati tributari*, Torino, 1995, p. 195 ss.

¹³³ Cfr. ALDROVANDI, *Profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, 204 ss.; CERNUTO-D'ARCANGELO, *I reati omissivi e di indebita compensazione*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, di Giarda-Perini-Varraso (a cura di), *Problemi attuali della giustizia penale*, collana diretta da Conti-Giarda-Marandola-Spangher-Tonini-Varraso, Cedam, 2016, cit. 372 ss.

¹³⁴ Segnatamente, con il d.lgs 158/2015 il Legislatore ha provveduto ad innalzare la soglia di punibilità da euro 50.000 ad euro 150.000. Al riguardo, sottolineano LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 68, che "non può che lasciare perplessi il continuo ed incessante mutamento delle soglie di punibilità, che sono state generalmente ridotte nel 2011, per poi essere innalzate (non però per i reati di dichiarazione fraudolenta) nel 2015: tale modo di procedere non può che determinare una pericolosa situazione di incertezza, che, fra l'altro, mina in radice la possibilità per i consociati di comprendere quali siano i fatti penalmente rilevanti, privando di credibilità l'intervento penale, che appare il frutto di scelte contingenti ed opinabili, e quindi necessariamente precarie".

Indipendentemente dalle ultime modifiche apportate alla norma, il bene giuridico tutelato dall'art. 10 bis è l'interesse dello Stato alla percezione delle ritenute operate dal c.d. sostituto d'imposta nei limiti della soglia di punibilità¹³⁵ fissata dal Legislatore.

Giova dare conto brevemente, a questo punto, del meccanismo della c.d. sostituzione tributaria, in quanto, nonostante l'utilizzo del pronome "chiunque" possa indurre l'interprete a ritenere di trovarsi al cospetto di un reato comune, ad una più attenta analisi ci si accorge che l'art. 10 bis tipizza invece un reato proprio¹³⁶. Ed invero, gli unici soggetti attivi del reato possono essere i sostituti d'imposta, per la cui definizione dell'elemento normativo è necessario richiamare la nozione contenuta nell'art. 64, comma 1 del D.P.R. n. 600/1973, da cui si evince che tale è colui che, per legge, è tenuto al pagamento dei tributi in luogo di un terzo per fattispecie riconducibili a quest'ultimo e anche a titolo di acconto, con conseguente rivalsa sul sostituto¹³⁷.

Naturalmente, fermo restando la necessità della partecipazione del soggetto qualificato ai fini dell'integrazione del reato, non può tuttavia escludersi la configurabilità del medesimo in forma concorsuale¹³⁸ ex artt. 110 ss. c.p.¹³⁹, secondo i principi generali dell'imputazione dolosa che esigono, come è noto, quantomeno la conoscenza della qualifica dell'*intra-neus*¹⁴⁰ da parte del concorrente c.d. *extra-neus*.

¹³⁵ Cfr. S. DE BONIS, *Il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in *Diritto penale dell'economia*, op. cit. p. 897, il quale peraltro riporta l'opinione maggioritaria della dottrina che, sotto la vigenza della legge n. 516/82, criticava l'indirizzo volto ad individuare nella c.d. trasparenza fiscale il bene giuridico tutelato dall'art. 2, atteso che la certificazione ha la funzione di accertare unicamente l'effettuazione delle ritenute operate, e non anche il versamento da parte del sostituto d'imposta.

¹³⁶ Così S. CAVALLINI, *L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, op. cit.; S. DE BONIS, *Il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, op. cit. 898 ss.; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit. p. 421; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 276 ss.

¹³⁷ In concreto, assumono le vesti di sostituto d'imposta i soggetti specificamente individuati dall'art. 23 del D.P.R. 600 del 1973, cui pertanto si rinvia.

¹³⁸ Cfr. A.A.V.V., *La revisione del sistema penale tributario*, di Borrelli-Capolupo-Compagnone-Vinciguerra (a cura di), Milano, 2016, p. 225.

¹³⁹ Con riferimento alla questione se sia possibile estendere al diritto penale tributario la disposizione di cui all'art. 2639 c.c. che, in materia di diritto penale societario, sancisce la autonoma responsabilità penale del c.d. amministratore di fatto, si ritiene di condividere le critiche avanzate al riguardo, trattandosi di un reato omissivo proprio, da GIUDETTI, *La responsabilità omissiva degli amministratori di società nel diritto penale tributario*, in *Cass. pen.*, 2016, 2971.

¹⁴⁰ Si rinvia, per tutti, a G. FIANDACA-E.MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 545 ss.

Sul piano della condotta oggettiva tipica, è opportuno osservare che si fronteggiano due differenti opzioni interpretative in dottrina, volte, rispettivamente, a ricostruire il delitto di cui all'art. 10 bis come reato a condotta <<mista>>¹⁴¹ ovvero di pura omissione¹⁴².

Segnatamente, alcuni Autori osservano che il delitto in discorso è caratterizzato da una prima condotta attiva, che si risolve nel rilascio del sostituto al sostituito della certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrispostegli e delle ritenute operate (al fine di consentirgli di provare la ritenuta subìta) e nella successiva presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta dalla quale emergano tutte le somme corrisposte e le ritenute operate; e poi da una seconda condotta di tipo omissivo, che si concreta nel mancato versamento delle predette ritenute (certificate o risultanti come dovute sulla base della citata dichiarazione annuale) entro il termine di legge previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta.

Altri Autori ritengono invece – secondo un approccio maggiormente condivisibile, a sommo avviso di chi scrive-, che la fattispecie dell'art. 10 bis sia un reato di pura omissione, in quanto il disvalore di condotta è tutto concentrato nel mancato versamento all'Erario delle predette ritenute entro il termine di legge.

Sempre con riferimento all'individuazione della condotta tipica, sia la dottrina sia la giurisprudenza maggioritarie sono oggi concordi nel ritenere che l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate non possa accostarsi al delitto di appropriazione indebita¹⁴³ di cui all'art. 646 c.p., mancando il requisito dell'altruità della cosa: ed invero, come sottolineato dalla Corte di Cassazione, *“il sostituto d'imposta è (...) debitore in proprio verso l'Erario per le somme corrispondenti alle ritenute di acconto cui manca il requisito dell'altruità, sicché il mancato versamento delle ritenute fiscali non concreta il reato di appropriazione indebita”*¹⁴⁴.

¹⁴¹ In questo senso, S. DE BONIS, *Il delitto di omesso versamento*, op. cit. p. 900; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 423; A. PERINI, *Diritto penale tributario*, in Cianci-Perini-Santoriello, *La disciplina penale dell'economia*, II, Torino, 2008, p. 162.

¹⁴² In questo senso, invece, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, op. cit., p. 591 ss.; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 278; SOANA, *I reati tributari*, op. cit., p. 345;

¹⁴³ MONTICELLI, *Commento Sub art. 10-bis (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate)*, in Nocerino-Putinati (a cura di), *La riforma dei reati tributari, le novità del d.lgs 158/2015*, Torino, 2015, cit. p. 179.

¹⁴⁴ Cass. pen., sez. III, 5.10.2001, n. 39178.

Tuttavia, a fini di completezza argomentativa va dato atto che una parte minoritaria della dottrina accosta – in maniera che si ritiene poco condivisibile -il delitto di cui sopra a quello di appropriazione indebita. In questo senso, cfr. ROSSI, *Irrilevanza penale dell'omesso versamento delle ritenute?*, in Fisco, 2002, 2282. A ben vedere, la stessa Corte di

Si è già detto che il d.lgs n. 158/2015 ha provveduto ad ampliare l'oggetto materiale dell'incriminazione (con conseguente mutamento della rubrica dell'art. 10 bis), estendendolo anche alle ritenute semplicemente dovute sulla base della dichiarazione annuale del sostituto, ossia a quelle meramente indicate nel Modello 770.

A ben vedere, l'estensione dell'area di rilevanza penale è stata dettata dalla necessità di superare le difficoltà probatorie emerse sotto il vigore della formulazione previgente che, criminalizzando l'omesso versamento delle ritenute "certificate", aveva dato vita ad un acceso contrasto giurisprudenziale in ordine alla possibilità di attribuire valore di prova indiziaria decisiva, ai sensi dell'art. 192, comma 2 c.p.p., alle ritenute semplicemente indicate nel Modello 770¹⁴⁵, poiché "è accaduto con una certa frequenza che il sostituto si sia visto contestare, in sostanza, l'omesso versamento delle ritenute indicate nel Modello 770, senza che venisse operato alcun ulteriore accertamento circa l'intervenuto rilascio delle certificazioni"¹⁴⁶.

Ed invero, a fronte di un primo e più risalente indirizzo che considerava sufficiente la produzione in giudizio del Modello 770 al fine di ritenere provato il rilascio della certificazione al sostituto, motivando anche in base alla considerazione (errata) che il rilascio della certificazione fosse da qualificare quale mero presupposto della condotta anziché come, più correttamente, vero e proprio elemento costitutivo del reato¹⁴⁷, si era

Cassazione, Sez. III, 1.12.2010, Provenzale, in CED, 2011/10120, è giunta ad escludere la *fondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 bis, per violazione dell'art. 3 Cost., affermando che "la previsione di uno specifico reato per il mancato pagamento di un debito per imposte sostitutive dovute dal sostituto, e non anche per il mancato pagamento di un debito Irpef (...) anche se di importo superiore, trova logica e razionale giustificazione nel profilo di indebita appropriazione di somme altrui di chi si ha la detenzione"*.

¹⁴⁵ A ben vedere, il contrasto ermeneutico aveva indotto la III sezione della Corte di Cassazione a rimettere il quesito di diritto alle Sezioni Unite (Cass. pen., Sez. III, 29.4.2015, n. 21629, in Leggi d'Italia), le quali tuttavia hanno perso un'importante occasione per pronunciarsi a causa della sopravvenuta prescrizione del reato. In particolare, il quesito di diritto rimesso al vaglio delle Sezioni Unite era il seguente: *"se nella ipotesi delittuosa disciplinata dall'art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000 possa darsi valore di prova indiziaria decisiva, ai sensi dell'art. 192, comma 2 c.p.p., alla semplice produzione e/o acquisizione al processo della dichiarazione fiscale mod. 770, chiarendone la portata e le conseguenze nascenti da una eventuale inveridicità, ovvero se, in presenza di tale dichiarazione, debba essere indispensabile acquisire altri riscontri ed in particolare la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta ai singoli sostituiti per l'anno di riferimento"*.

¹⁴⁶ Così, testualmente, LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 426.

¹⁴⁷ Tra le tante: Cass. pen., sez. III, 27.3.2014, Onofrio, in Riv. Trim. dir. Pen. Ec., 2014, 1007; Cass. pen., sez. III, 115.11.2012, Salmistrano, in CED, 2013/1443; Cass. pen., sez. III, 6.3.2014, Leucci, in CED, 2014/20778; Cass. pen., sez. III, 12.6.2013, Buzi, in Cass. pen., 2015, 1425.

andato contrapponendo, a partire dalla sentenza-pilota¹⁴⁸ Gagliardi¹⁴⁹, un orientamento più rigoroso secondo cui “la prova dell’elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe all’accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro”. A tale pronuncia si erano allineati in seguito i giudici di legittimità, mostrando di condividere le riflessioni di quella dottrina che osserva che tra la dichiarazione modello 770 e la certificazione rilasciata ai sostituiti intercorrono differenze sostanziali, trattandosi di atti rispondenti a finalità diverse e che non devono essere consegnati o presentati contestualmente¹⁵⁰.

Senonché il Legislatore del 2015 è intervenuto a superare tale più recente orientamento restrittivo, equiparando le ritenute “certificate” a quelle semplicemente “dovute”, con un’opzione politico criminale che rasenta l’eccesso di delega¹⁵¹ (in spregio, dunque, all’art. 76 Cost.)¹⁵² e che presenta profili di potenziale frizione con i principi di offensività e di ragionevolezza/uguaglianza¹⁵³.

A ben vedere, sulle questioni di diritto intertemporale poste dal d.lgs 158/2015 hanno avuto modo di pronunciarsi le Sezioni Unite della Corte di Cassazione che, con una sentenza recentissima¹⁵⁴, hanno risolto il contrasto ermeneutico sull’ onere probatorio del pubblico

¹⁴⁸ Cfr. S. CAVALLINI, *L’omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, op. cit. p. 324 ss.

¹⁴⁹ Cass. pen., sez. III, 8.4.2014, n. 40526, Gagliardi, in Riv. Trim. dir. Pen. Ec., 2014, 1005.

¹⁵⁰ Cfr. S. CAVALLINI, op. cit., p. 325 e la bibliografia ivi citata.

¹⁵¹ In argomento, cfr. C. CUPPELLI, *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012, passim.

¹⁵² Ed invero, si è già avuto modo di rilevare che l’art. 8 della legge delega n. 23/2014 vincolava il legislatore delegato ad operare “la revisione del sistema sanzionatorio tributario secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti”, prevedendo, in particolare, “la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità”. A tale riguardo, sottolinea pertanto l’eccesso di delega A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs ‘illecito penale personale’*, Santarcangelo di Romagna, 2016, p. 123, secondo cui si tratta di “una scelta d’incriminazione non sorretta da alcuna indicazione contenuta nella legge delega, giacché, per le fattispecie meno gravi, tra le quali va sicuramente annoverata quella in esame, le indicazioni dell’art. 8 l. 23/2014 erano “nel senso di una riduzione degli spazi d’incriminazione”.

¹⁵³ Sempre A. INGRASSIA, *Ragione fiscale*, op. cit. p. 121 ss. sottolinea, invero, che la nuova fattispecie incriminatrice si espone a seri dubbi di legittimità costituzionale già in relazione all’art. 3 Cost., nella misura in cui, nella perdurante assenza di un delitto che punisca l’infedele dichiarazione del sostituto d’imposta, finisce per riservare un trattamento più sfavorevole nei confronti del sostituto che abbia correttamente rilasciato le certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate superiori alla soglia di punibilità, rispetto al sostituto che invece abbia presentato una dichiarazione infedele, indicando nel Modello 770 ritenute inferiori rispetto a quelle obiettivamente operate, omettendo poi di versare le imposte per un *quantum* superiore alla soglia di punibilità.

¹⁵⁴ Cfr. Cass. pen., SS.UU., 1.6.2018 n. 24782, in Il Sole - 24 Ore del 2.6.2018, p. 17 - “Omessa ritenute, non basta il 770” – Iorio.

ministero per le condotte poste in essere antecedentemente all'entrata in vigore della novella. A questo proposito, le Sezioni Unite hanno chiaramente affermato la portata innovativa della riforma legislativa, con la conseguenza che in relazione ai fatti pregressi la prova dell'elemento costitutivo del reato non può esaurirsi nella mera dichiarazione, essendo invece necessario dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta.

Per quel che concerne il momento consumativo del delitto in discorso, le più volte citate Sezioni Unite del 2013 ne hanno chiaramente affermato la natura istantanea, per cui questi si consuma con lo scadere del termine per la presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta, ben più lungo di quello previsto dalla normativa fiscale per il versamento delle ritenute, avendo il legislatore inteso lasciare al contribuente un lasso di tempo per poter sanare il proprio debito tributario prima che l'omissione giunga ad integrare gli estremi della fattispecie penalmente rilevante.

Ne consegue, pertanto, l'inammissibilità della configurazione del delitto in forma tentata¹⁵⁵, atteso che prima dello spirare del termine per la presentazione della dichiarazione annuale non è configurabile alcuna omissione penalmente rilevante, mentre, una volta superato tale termine, il delitto è irrimediabilmente consumato.

Per quel che concerne la soglia di punibilità, si è già sottolineato che il d.lgs n. 158/2015 l'ha innalzata da euro 50.000 ad euro 150.000, con una previsione che, trattandosi di *abolitio criminis* parziale ai sensi dell'art. 2, comma 2 c.p., è destinata a trovare applicazione retroattiva¹⁵⁶.

A ben vedere, la novella del 2015 ha definitivamente consacrato la ragionevolezza del *discrimen* tra le soglie di rilevanza penale previste, rispettivamente, dagli artt. 10 bis e 10 ter per i delitti di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate e di omesso versamento dell'IVA, con ciò avallando implicitamente le argomentazioni svolte dalla Corte Costituzionale nella pronuncia del 5.6.2015, n. 100, con cui fu ritenuta infondata¹⁵⁷ la

¹⁵⁵ S. DE BONIS, *Il delitto di omesso versamento*, op. cit. p. 903.

¹⁵⁶ Cfr. MONTICELLI, *Commento sub art. 10 bis*, cit. p. 200.

¹⁵⁷ Corte Cost., 5.6.2015, n. 100, in *Giur. Cost.*, fasc. 3, 2015, p. 0836B, con nota di R. ACQUAROLI, *Quando l'apparenza inganna: la Corte Costituzionale nega qualsiasi analogia tra l'art. 10 bis e l'art. 10 ter del d.lgs. n. 74 del 2000*.

questione di legittimità costituzionale del previgente art. 10 bis per asserita violazione dell'art. 3 Cost. in relazione all'art. 10 ter, nella parte in cui puniva, limitatamente ai fatti accaduti fino al 17.09.2011, l'omesso versamento delle ritenute certificate per importi superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 50.000, anziché ad euro 103.291,38 (quale soglia di punibilità prevista dall'art. 10 ter a seguito della parziale declaratoria di illegittimità costituzionale avvenuta mediante la pronuncia n. 80/2014, sopra citata). Ed invero, in quell'occasione il giudice delle leggi sottolineò che la scelta di prevedere una differente soglia di rilevanza penale per i due delitti fosse *“una soluzione costituzionalmente compatibile, ma non certo costituzionalmente imposta¹⁵⁸”*, in ragione del differente disvalore e della loro diversa struttura¹⁵⁹.

Passando all'analisi della struttura oggettiva dell'omesso versamento dell'IVA, il novellato art. 10 ter punisce *“con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta”*.

A ben vedere, oltre ad elevare la soglia di punibilità (che è passata da euro 150.000 a quella di euro 250.000) il legislatore del 2015 ha opportunamente riscritto¹⁶⁰ la fattispecie incriminatrice, posto che la sua previgente formulazione effettuava un rinvio all'art. 10 bis che trovava applicazione *«(…) nei limiti ivi previsti (…)>>*, con ciò destando non poche difficoltà ermeneutiche per gli interpreti, atteso il peculiare meccanismo della sostituzione d'imposta e la struttura completamente eterogenea del delitto di omesso versamento di ritenute.

La *ratio* dell'incriminazione – da considerarsi un'assoluta novità rispetto al panorama legislativo antecedente all'intervento del 2006 – è da rinvenirsi nella necessità di apprestare una tutela rigorosa rispetto al versamento di una delle entrate fiscali maggiormente

¹⁵⁸ Così Corte Cost., 5.6.2015, n. 100, in Giur, cost., 2015, 822, nonché in Cass. pen., 2015, 3120.

¹⁵⁹ Si tratta, tuttavia, di una scelta non esente da critiche mosse da parte di autorevole dottrina, che manifesta perplessità in ordine alla previsione di una differente soglia di rilevanza penale delle condotte di omesso versamento in considerazione della rilevanza anche comunitaria dell'IVA. In questi termini, cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit. p. 442 nota n. 290; A.A.V.V., *La revisione del sistema penale tributario*, di Borrelli-Capolupo-Compagnone-Vinciguerra (a cura di), Milano, 2016, p. 234.

¹⁶⁰ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 442.

significative¹⁶¹ per l'Erario sia a livello nazionale che comunitario, mentre il bene giuridico protetto è da identificarsi nell'interesse erariale alla riscossione del tributo così come autoliquidato¹⁶² dal contribuente nella dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto.

Analogamente a quanto detto in relazione all'art. 10 bis del d.lgs n. 74/2000, da un lato si tratta anche in questo caso di un reato proprio, in quanto l'unico soggetto attivo può essere soltanto chi è tenuto per legge alla presentazione della dichiarazione annuale IVA¹⁶³; dall'altro, anche qui si fronteggiano due orientamenti relativi all'esatta identificazione della condotta punita, in quanto a chi ritiene che si tratti di un reato a condotta <<mista>>¹⁶⁴ - in cui la componente attiva è costituita dalla presentazione di una valida¹⁶⁵ dichiarazione annuale IVA, mentre la componente omissiva si sostanzia nell'omissione del versamento del tributo autoliquidato dal contribuente nella relativa dichiarazione -, si contrappone chi invece sostiene che si tratti di un vero e proprio reato omissivo proprio¹⁶⁶. Segnatamente, alcuni Autori nell'ambito di quest'ultimo filone interpretativo muovono dalla considerazione che la presentazione della dichiarazione annuale costituisca un semplice presupposto della condotta, come tale estranea alla condotta tipica punita dal delitto in esame, e sottolineano altresì che l'obbligo di presentazione della dichiarazione e quello di versamento dell'IVA si collocano su due piani temporali diversi, al punto che il soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione, laddove non dovesse coincidere con il

¹⁶¹ Cfr. M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, op. cit. p. 925.

¹⁶² Cfr. MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 284.

¹⁶³ Per l'individuazione dei soggetti IVA si rinvia alla lettura delle norme contenute nel d.p.r. 633/1972.

Naturalmente, come già visto in relazione all'omesso versamento di ritenute dovute o certificate, la considerazione che si tratti di un reato proprio non esclude la configurabilità di un concorso nel reato da parte dell'*extraneus*, laddove ne sussistano in concreto i presupposti. Così GRASSI, *Commento sub art. 10-ter d.lgs 74/2000*, in Lanzi-Insolera, *Codice penale d'impresa*, Roma, 2015, 491 ss.

¹⁶⁴ In questo senso, tra i tanti, LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 443; A. PERINI, *Diritto penale tributario*, cit. p. 171.

¹⁶⁵ A ben vedere, la maggior parte della dottrina reputa che l'integrazione del delitto di cui all'art. 10 ter presupponga la presentazione di una dichiarazione valida dal punto di vista fiscale in quanto, in caso contrario, la dichiarazione dovrà considerarsi omessa, e pertanto sarà configurabile non già il delitto di omesso versamento di IVA bensì quello previsto e punito dall'art. 5 del medesimo decreto. In questo senso, per tutti, cfr. MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit. p. 286 nota n. 42.

¹⁶⁶ In quest'altro senso opinano, invece, MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, p. 285; M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit. p. 939; G.L. SOANA, *I reati tributari*, cit., p. 304.

destinatario dell'obbligo giuridico di effettuare il versamento del tributo¹⁶⁷, non potrebbe essere ritenuto penalmente responsabile dell'omissione¹⁶⁸.

Trattandosi di un reato di natura istantanea, questo si consuma alla scadenza del termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo - diverso e ben più lungo di quello previsto dalla normativa fiscale -, con esclusione pertanto della possibile configurazione del delitto nella sua forma tentata ex art. 56 c.p.

L'omissione per divenire penalmente rilevante deve superare la soglia di punibilità fissata dal legislatore, sulla cui natura giuridica l'orientamento maggioritario ritiene trattarsi (correttamente, a sommosso avviso di chi scrive) di vero e proprio elemento costitutivo del reato anziché di mera condizione obiettiva di punibilità di cui all'art. 44 c.p., con la conseguenza inevitabile che il dolo dovrà necessariamente investire anche tale elemento costitutivo della fattispecie¹⁶⁹.

Quanto al rapporto tra l'omesso versamento IVA ed i reati in materia di dichiarazione, la dottrina sottolinea opportunamente che questi non può concorrere con il delitto di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del medesimo decreto legislativo, essendo in rapporto di incompatibilità¹⁷⁰, mentre nessun ostacolo si registra in merito alla configurabilità di un concorso con i reati previsti dagli artt. 2, 3 e 4.

4.1 Brevi considerazioni critiche sull'elemento soggettivo dei reati di omesso versamento.

In apertura del presente capitolo si è già avuto modo di sottolineare che i due differenti delitti di omesso versamento di cui agli artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000, poc'anzi analizzati dal punto di vista del *Tatbestand* oggettivo, sono puniti unicamente a titolo di

¹⁶⁷ Per gli approfondimenti della problematica relativa alla successione di amministratori di una società, si rinvia al Capitolo II paragrafo n. 7.

¹⁶⁸ Così M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit. p. 939.

¹⁶⁹ A ben vedere, questa conclusione è stata fatta propria anche dalle Sezioni Unite della Cassazione nella più volte citata sentenza n. 37425 del 2013.

¹⁷⁰ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 446.

dolo, e segnatamente, a differenza degli altri reati contemplati dal medesimo decreto, a titolo di dolo generico¹⁷¹.

Si è già osservato che tale scelta è stata dettata dalle cieche esigenze della “ragion fiscale”¹⁷²: ed invero, i due delitti in esame si configurano quali fattispecie causalmente orientate, criminalizzando il mero inadempimento degli obblighi tributari aventi ad oggetto le ritenute (certificate o comunque dovute) o l’IVA riscossa sulle vendite, in maniera del tutto indipendente dalla sussistenza dello scopo del soggetto attivo di conseguire un risparmio di imposta o di arrecare un danno all’Erario, essendo sufficiente a far scattare la pena la coscienza dell’obbligo di dover versare il tributo e la volontà di inottemperarlo per un importo superiore alla soglia prevista dalla legge.

La discutibile scelta del Legislatore delle due riforme ha avuto l’effetto di ampliare a dismisura l’area di rilevanza penale delle condotte omissive in discorso, laddove invece la previsione di un dolo specifico di evasione avrebbe consentito alle due fattispecie di recuperare le garanzie in termini di offensività, frammentarietà, meritevolezza e bisogno di pena, in quanto una direzione teleologica particolarmente pregnante avrebbe certamente contribuito a colorare di disvalore una fattispecie non particolarmente significativa dal punto di vista materiale/oggettivo.

Ed invece, la deviazione dalla filosofia ispiratrice del d.lgs. n. 74/2000 ha avuto l’effetto di spianare la strada alla rilevanza anche del semplice dolo eventuale, con il risultato di rendere punibile anche quel contribuente che, pur non agendo con l’intenzione di evadere l’imposta, accetti comunque il rischio di una simile eventualità¹⁷³.

Anticipando alcune conclusioni che saranno sviluppate più avanti, la previsione del dolo generico per i delitti di omesso versamento rende difficilmente condivisibile quell’orientamento giurisprudenziale che, pur certamente apprezzabile e nobile nei suoi

¹⁷¹ Ed invero, del tutto isolata rimane la tesi prospettata dal Tribunale di Roma, GIP, 26 gennaio 2011, n. 64, in <<De jure>>, che, pur perseguendo il nobile fine di escludere la punibilità di un imprenditore che aveva omesso di versare l’IVA al fine di tutelare l’azienda e non, invece, di evadere l’imposta dovuta, nel suo impianto motivazionale sostiene che il delitto di cui all’art. 10 ter d.lgs. n. 74/2000 sarebbe punibile a titolo di dolo specifico, mancante nel caso concreto su cui era chiamato a pronunciarsi con conseguente proscioglimento dell’imputato.

¹⁷² Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell’impresa e evasione da riscossione: itinerari di non punibilità per i reati di omesso versamento*, in Borsari (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, p. 215 ss.

¹⁷³ G.L. SOANA, *Il reato di omesso versamento Iva*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2007, 129.

intenti, espunge dall'area del penalmente rilevante tutti quegli omessi versamenti dovuti ad una improvvisa e grave crisi di liquidità dell'impresa, argomentando proprio sulla base dell'assenza dell'elemento soggettivo, in quanto è destinato ad infrangersi contro l'ineludibile dato legislativo¹⁷⁴, che non dà alcun rilievo alle finalità del contribuente.

Coloro che negano che la crisi di liquidità del contribuente, seppur grave, sia idonea a far venir meno l'elemento soggettivo del dolo dei reati di omesso versamento, sottolineano, infatti, che (pur con le dovute eccezioni¹⁷⁵) *“il contribuente, una volta che ha ritenuto le somme dal sostituito o che ha ricevuto dal percettore del bene o del servizio – oltre al prezzo della prestazione – quanto dovuto a titolo di IVA, non è libero di disporre di queste somme essendo le stesse vincolate al loro versamento, nei termini fissati, in favore dell'Erario ed avendo, allora, lo stesso il dovere di accantonarle in previsione di questo futuro ed imminente pagamento”*¹⁷⁶. Ne consegue, dunque, che *“non appare possibile ritenere che una, anche grave, crisi di liquidità possa giustificare l'omesso versamento escludendo il dolo da parte del contribuente dovendosi valutare che questa dolosa omissione ha la sua origine in una consapevole ed originaria illecita decisione del soggetto attivo del reato di destinare quelle somme (che ha ricevuto da terzi) verso una direzione diversa da quella dovuta”*¹⁷⁷.

In definitiva, per poter pervenire all'esclusione del solo risulterebbe necessario un nuovo intervento del Legislatore, che, aderendo ai suggerimenti della più autorevole dottrina, ripristinasse anche per le fattispecie di omesso versamento la finalità fraudolenta.

Pertanto, *de iure condito* la possibile rilevanza esimente della crisi di liquidità dell'impresa non può fare a meno di sperimentare altre possibili soluzioni accanto alla mancanza del dolo: dall'assenza di tipicità dell'omissione, nei casi estremi di impossibilità effettiva e concreta del compimento dell'azione doverosa; al recupero di una reale dimensione normativa della colpevolezza, che tenga conto di tutte le circostanze che hanno agito sul

¹⁷⁴ Per un analogo ordine di considerazioni, cfr. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. cit.

¹⁷⁵ A ben vedere, il riferimento è sia all'ipotesi in cui il contribuente, pur avendo emesso la fattura, non abbia tuttavia ricevuto il corrispettivo dal proprio cliente, e quindi, nemmeno l'IVA applicabile all'operazione; sia al caso in cui si registri una divergenza tra il soggetto che ha omesso di accantonare le liquidità necessarie al successivo versamento e il soggetto che poi abbia, di fatto, omesso il pagamento dei tributi in favore dell'Erario.

¹⁷⁶ G. L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

¹⁷⁷ G.L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente*, op. ult. Cit.

processo motivazionale dell'agente, nel cui ambito si inquadra la discussa categoria ultralegale della c.d. inesigibilità della condotta¹⁷⁸.

¹⁷⁸ Di ciò si darà conto nel capitolo terzo.

CAPITOLO II

Alla ricerca di un difficile punto di equilibrio: dagli orientamenti rigorosi della giurisprudenza di legittimità alle recenti timide aperture verso soluzioni proteiformi.

1. Omessi versamenti e illiquidità: implicazioni penali.

Nel capitolo precedente si è messo in rilievo che le fattispecie di cui agli artt. 10 bis e 10 ter rappresentano una palese deviazione rispetto alla filosofia ispiratrice del sistema penal-tributario delineato dal d.lgs. n. 74/2000, avendo il legislatore della riforma incriminato le condotte di omesso versamento delle ritenute certificate e/o dovute ovvero dell'IVA alla sola condizione del superamento di una determinata soglia di rilevanza penale, ossia del tutto indipendentemente dalle finalità più o meno evasive perseguite dal soggetto agente.

La previsione del dolo generico ha fatto sì che le fattispecie incriminatrici di cui sopra ampliassero a dismisura la propria portata applicativa, in quanto, punendo il mero inadempimento dell'obbligazione di versamento dei tributi entro il termine (più lungo rispetto a quello fiscale) penalmente rilevante, non consentono di tenere distinta la situazione di coloro che omettono il versamento dei tributi perseguendo il precipuo fine di evadere l'imposta, da quella dell'imprenditore che vi sia, invece, costretto per effetto di una comprovata crisi di illiquidità dell'azienda¹⁷⁹.

Ed invero, la (opinabile) scelta legislativa è stata quella di ritenere configurabili entrambi i delitti alla sola condizione che sussistano i due requisiti tipici dell'imputazione dolosa, vale a dire la rappresentazione e la volontà¹⁸⁰ del fatto tipico (oltre che delle soglie di rilevanza

¹⁷⁹ In argomento, sottolinea R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione: itinerari di non punibilità per i reati di omesso versamento*, in AA.VV., *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di Riccardo Borsari, Padova, 2013, p. 217 che le riforme del 2005 e del 2006 non consentono pertanto di tenere distinta la situazione delle imprese lecite, costrette in taluni casi ad omettere i tributi, da quella delle imprese illecite, che operano invece con il fine esclusivo di incassare senza versare le imposte.

¹⁸⁰ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, op. cit., p. 366 ss., secondo cui l'elemento intellettuale del dolo consta della rappresentazione degli elementi che integrano la fattispecie oggettiva, mentre l'elemento volitivo consiste nella volontà consapevole di realizzare il fatto tipico, da non confondersi con il motivo o movente dell'azione delittuosa che è del tutto irrilevante, ad eccezione dei reati puniti a titolo di dolo specifico.

penale, in quanto – come già visto- elementi costitutivi della fattispecie¹⁸¹). A ciò si aggiunga che è sufficiente, ai fini della sussistenza del coefficiente soggettivo doloso, il semplice dolo eventuale, con la conseguenza di ritenere punibile il contribuente inottemperante agli obblighi tributari anche quando, pur non agendo con lo scopo di evadere l'imposta, accetti comunque il rischio di una tale eventualità¹⁸².

Tuttavia, la previsione di un coefficiente psicologico così sfumato ha sollevato, pur al cospetto di una formulazione letterale delle fattispecie che non consentirebbe in alcun modo di distinguere tra le varie situazioni di inadempimento del contribuente, alcuni interrogativi sulla punibilità o meno del soggetto attivo in una serie di ipotesi problematiche, in cui sostanzialmente la condanna per omesso versamento derivante da impossibilità di adempiere finisce per fondarsi sul colposo stato di difficoltà economica dell'imprenditore, in quanto prevedibile conseguenza di un suo comportamento imprudente¹⁸³.

Segnatamente, viene in rilievo innanzitutto l'ipotesi in cui l'imprenditore non abbia proceduto agli accantonamenti alle scadenze tributarie, utilizzando le somme come forma di autofinanziamento dell'impresa¹⁸⁴, ovvero per pagare i fornitori o i propri dipendenti, confidando tuttavia di riuscire a reperire comunque la liquidità sufficiente per i versamenti in favore dell'Erario alla scadenza dei termini previsti rispettivamente dagli artt. 10 bis e 10 ter, senza che poi ciò si verifichi¹⁸⁵.

A ben vedere, in situazioni del genere l'orientamento rigoroso della giurisprudenza – che, tradizionalmente, non ha riconosciuto alcun rilievo alla mancanza di risorse finanziarie dell'impresa, come si vedrà di qui a breve- finisce per collidere con taluni principi fondamentali che governano il diritto penale, quali quello di legalità, di personalità della responsabilità penale e di prevedibilità della sanzione penale, in quanto giunge ad applicare incriminazioni dolose a comportamenti tutt'al più colposi, per aver negligenzemente o imprudentemente creato o non impedito (a causa dell'omesso accantonamento, in via

¹⁸¹ Cfr. Cass. pen. S.U., 28.3.2013, nn. 37424 e 37425.

¹⁸² G.L. SOANA, *Il reato di omesso versamento Iva*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2007, 129.

¹⁸³ VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, cit. 7.

¹⁸⁴ Cfr. L. DELLA RAGIONE, *Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari*, op. cit., p. 884 ss.

¹⁸⁵ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 446.

prudenziale, delle somme da destinare al Fisco) la situazione di oggettiva impossibilità di tenere la condotta doverosa imposta dalla legge¹⁸⁶.

A ben vedere, la situazione è resa ulteriormente complessa dalla difficoltà di tracciare con esattezza la linea di confine tra le due figure della colpa cosciente e del dolo eventuale¹⁸⁷, posto che, se è certamente contrario al principio di legalità di cui all'art. 25, comma 2 Cost. la punizione di un delitto colposo in assenza di un'espressa disposizione normativa ex art. 42, comma 2 c.p., viceversa, i delitti di omesso versamento si prestano ad essere integrati perfettamente, come detto, dal coefficiente psicologico del dolo eventuale.

Ne consegue, dunque, la necessità di circoscrivere il riconoscimento della responsabilità penale del contribuente, con riferimento alle fattispecie incriminatrici in esame, alle sole ipotesi in cui il mancato versamento per impossibilità di adempiere rappresenti la concretizzazione di un rischio previsto e quantomeno accettato dal medesimo.

A questo proposito, autorevole dottrina sottolinea come nella generalità dei casi concreti apparirà difficile sostenere l'insussistenza del dolo eventuale in favore del riconoscimento della colpa cosciente, in quanto, allorché l'omesso versamento alla scadenza del termine penalmente rilevante derivi dalla medesima situazione di crisi economica che aveva indotto il contribuente a realizzare l'omissione nella mera prospettiva fiscale, sarà *“difficile poter ritenere che il contribuente abbia agito nella ragionevole convinzione – che, evidentemente, sul piano processuale dovrà trovare conforto in dati oggettivi – della transitorietà della situazione di difetto di liquidità”*¹⁸⁸.

Con riferimento al *discrimen* tra dolo eventuale e colpa cosciente è utile rammentare, infatti, che *“La giurisprudenza di legittimità individua il fondamento del dolo indiretto o eventuale nella rappresentazione e nell'accettazione, da parte dell'agente, della concreta possibilità, intesa in termini*

¹⁸⁶ Per una panoramica sulle critiche in questo senso, senza pretesa di esaustività cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. cit., 1156; G. FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 550; MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Fisco*, 2013, 189; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 267; A. VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in *Il libro dell'anno del diritto 2014*, Milano, diretto da R. Garofoli e T. Treu, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2017, 7.

¹⁸⁷ Di tale problematica si darà ampiamente conto nel capitolo seguente.

¹⁸⁸ Così LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 455.

di elevata probabilità, di realizzazione dell'evento accessorio allo scopo perseguito in via primaria¹⁸⁹”, per cui “l'agente, pur non avendo avuto di mira quel determinato accadimento, ha tuttavia agito anche a costo che questo si realizzasse, sicché lo stesso non può non considerarsi riferibile alla determinazione volitiva¹⁹⁰”. Di converso, si ha la c.d. colpa cosciente “qualora l'agente, nel porre in essere la condotta nonostante la rappresentazione dell'evento, ne abbia escluso la possibilità di realizzazione, non volendo ne' accettando il rischio che quel risultato si verifichi, nella convinzione, o nella ragionevole speranza, di poterlo evitare per abilità personale o per intervento di altri fattori”, con l'ulteriore precisazione che “Il semplice accantonamento del dubbio, quale stratagemma mentale cui l'agente può consapevolmente ricorrere per vincere le remore ad agire, non esclude di per sé l'accettazione del rischio, ma comporta piuttosto la necessità di stabilire se la rimozione stessa abbia un'obiettiva base di serietà e se il soggetto abbia maturato in buona fede la convinzione che l'evento non si sarebbe verificato¹⁹¹”.

Peraltro, sebbene l'orientamento maggioritario in seno alla giurisprudenza di legittimità non attribuisca generalizzata rilevanza esimente alla crisi di liquidità del contribuente alla scadenza del termine penalmente rilevante, si tratta tuttavia di un indirizzo non senza qualche eccezione, come si vedrà di qui a breve.

Ed invero, come sottolineato da una delle ultime pronunce intervenuta con riferimento, in particolare, al delitto di omesso versamento di IVA¹⁹² di cui all'art. 10-ter d.lgs n. 74/2000, pur essendo previsto il mero dolo generico, tuttavia, in tale contesto, l'agente può invocare l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri probatori

¹⁸⁹ Così, testualmente, Cass. pen., sez. I, 1.2.2011, n. 10411.

¹⁹⁰ Sez. Un. 12 ottobre 1993, n. 748; Sez. Un. 15 dicembre 1992, Cutruzzolà, in Cass. pen., 1993, 1095; Sez. Un. 12 ottobre 1993, n. 748; Sez. Un. 14 febbraio 1996, n. 3571; Sez. 1, 12 novembre 1997, n. 6358; Sez. 1, 11 febbraio 1998, n. 8052; Sez. 1, 20 novembre 1998, n. 13544; Sez. 5, 17 gennaio 2005, n. 6168; Sez. 6, 26 ottobre 2006, n. 1367; Sez. 1, 24 maggio 2007, n. 27620; Sez. 1, 29 gennaio 2008, n. 12954).

¹⁹¹ Così, ancora, Cass. pen., sez. I, 1.2.2011, n. 10411.

Peraltro, nella successiva sentenza delle S.U., n. 38343 del 24/04/2014 Ud. (dep. 18/09/2014), il Supremo Consesso ha stabilito, nella sua composizione allargata, che “In tema di elemento soggettivo del reato, il dolo eventuale ricorre quando l'agente si sia chiaramente rappresentata la significativa possibilità di verifica dell'evento concreto e ciò nonostante, dopo aver considerato il fine perseguito e l'eventuale prezzo da pagare, si sia determinato ad agire comunque, anche a costo di causare l'evento lesivo, aderendo ad esso, per il caso in cui si verifichi; ricorre invece la colpa cosciente quando la volontà dell'agente non è diretta verso l'evento ed egli, pur avendo concretamente presente la connessione causale tra la violazione delle norme cautelari e l'evento illecito, si astiene dall'agire doveroso per trascuratezza, imperizia, insipienza, irragionevolezza o altro biasimevole motivo.” (massimario di italgiure.giustizia.it)

¹⁹² Cfr. Cass. pen., sez. III, 01/02/2017, n. 15235

concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi di liquidità che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale¹⁹³.

In altri termini, come si vedrà da qui a breve, la Suprema Corte, pur essendo tradizionalmente rigorosa nel ritenere sussistente un (discutibile, a sommoso avviso di chi scrive) obbligo di accantonamento¹⁹⁴ delle risorse disponibili all'atto del pagamento delle retribuzioni e/o al compimento delle operazioni imponibili, in modo da poter poi adempiere all'obbligazione tributaria¹⁹⁵ alla scadenza del termine, fa salvo tuttavia un caso limite: ed invero, i delitti di omesso versamento sono insussistenti per carenza del dolo allorché il contribuente riesca a dimostrare, con un regime di inversione dell'onere della prova particolarmente arduo¹⁹⁶, di non essere *“stato in grado, per cause indipendenti dalla sua volontà, di reperire le necessarie risorse per l'adempimento dell'obbligo tributario nonostante abbia posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un' improvvisa crisi di liquidità, le somme necessarie”*¹⁹⁷.

Senonché, tale impostazione si espone all'obiezione, sollevata da attenta dottrina¹⁹⁸, circa la non conformità di una tale indagine sull'elemento psicologico del reo con il dato strutturale delle due fattispecie incriminatrici. Ciò in quanto, nel momento in cui si richiede, per escludere la responsabilità dell'agente, la prova dell'imprevedibilità e dell'estraneità della crisi di liquidità e di aver posto in essere tutte le possibili azioni (anche sfavorevoli al proprio patrimonio personale) al fine di scongiurare l'omesso versamento, si finisce implicitamente per attribuire alle due fattispecie la previsione di un dolo specifico di evasione, in spregio alla lettera della legge. Ed invero, se, in una prospettiva *de iure condendo*, è auspicabile l'introduzione del dolo specifico di evasione, al fine di allineare le fattispecie

¹⁹³ Conformi: Cass. pen., ss.uu., 28 Marzo 2013, n. 37424; Cass. pen., sez. III, 5 Dicembre 2013, n. 5467; Cass. pen., sez. III, 14 Maggio 2014, n. 23532; Cass. pen., sez. III, 8 Aprile 2014, n. 20266; Cass. pen., ss.uu., 28 Marzo 2013, n. 37425; Cass. pen., sez. III, 14 Giugno 2017, n. 29544.

¹⁹⁴ In senso critico sulla configurabilità di un preventivo obbligo di accantonamento, di fonte extralegale e contrastante, pertanto, con il principio di legalità in materia penale, cfr. M. D'AVIRRO, *Omesso versamento dell'IVA e crisi di impresa*, op. cit. p. 1970.

¹⁹⁵ Cfr., ad esempio, Cass. pen., sez. III, 6 novembre 2013, n. 2614; Id., 27 novembre 2013, n. 3124.

¹⁹⁶ Cfr. CUOMO-MOLINO, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, op. cit. p. 421.

¹⁹⁷ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2015, n. 7429.

¹⁹⁸ In questo senso, cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op cit. p. 1161.

di omesso versamento agli altri delitti previsti e puniti dal d.lgs. 74/2000 conformandole alla sua originaria politica criminale, certamente, allo stato attuale, la scelta del legislatore è quella di ritenere sufficiente la semplice coscienza e volontà dell'omissione.

A sommo avviso di chi scrive, come si avrà modo di approfondire nel prosieguo di questa analisi, l'impossibilità di effettuare i versamenti per assoluta mancanza di liquidità potrebbe rinvenire la soluzione preferibile, ancor prima che nell'assenza del dolo, innanzitutto sul piano della tipicità della fattispecie omissiva propria.

Ed invero, con riferimento ai reati omissivi propri, il compimento dell'azione doverosa postula la sussistenza, a monte, della possibilità materiale di agire¹⁹⁹ nel senso richiesto dalla norma (*ad impossibilia nemo tenetur*).

Di conseguenza, la mancanza delle condizioni esterne indispensabili per compiere l'azione doverosa costituisce –sempre che, naturalmente, il soggetto giuridicamente obbligato abbia comunque compiuto un serio sforzo per adempiere al predetto obbligo²⁰⁰- un inevitabile limite alla configurabilità della condotta omissiva tipica, salvo che il soggetto si sia posto dolosamente o colposamente nella condizione dell'impossibilità di agire.

Applicando tali coordinate ai delitti di omesso versamento, può dunque ragionevolmente sostenersi che la presenza di una crisi di liquidità tale da rendere impossibile per il contribuente l'adempimento dell'obbligazione tributaria, configuri una causa di esclusione della tipicità dell'omissione²⁰¹, in virtù della mancata integrazione di una delle sue componenti fondamentali, vale a dire la possibilità materiale di agire.

Ciò non di meno, la mancanza di liquidità dell'imprenditore potrà senza dubbio rilevare anche sul piano soggettivo, dal momento che il dolo dell'omissione è caratterizzato, oltre che dalla rappresentazione del presupposto di dovere agire, dalla volontà di omettere il

¹⁹⁹ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, op. cit. p. 621 ss.

²⁰⁰ Così G. FIANDACA- E. MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 591.

²⁰¹ A ben vedere, nel corso del seguente capitolo si darà conto anche di quell'indirizzo giurisprudenziale volto a riconoscere, in presenza di circostanze imprevedibili ed inevitabili che rendano impossibile per il contribuente adempiere alle obbligazioni tributarie, la possibile rilevanza esimente della forza maggiore di cui all'art. 45 c.p. Tuttavia, nel prosieguo del discorso si analizzeranno i motivi per cui la forza maggiore non pare invece, ad avviso di chi scrive, potersi attagliare perfettamente alle fattispecie di omesso versamento, oltre a mettere in luce la difficile collocazione dommatica della figura in discorso, non a caso definita da F. MANTOVANI, *Diritto Penale*, op. cit. p. 152, un istituto <<senza patria>>. In argomento, GIOVANNINI, *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. Trib.*, 2012, 42, p. 3257 ss.

compimento dell'azione doverosa: di conseguenza, qualora il soggetto si trovi costretto ad essere inadempiente nei confronti del Fisco per una grave ed improvvisa crisi di liquidità, difficilmente potrà ritenersi sussistente la componente volitiva²⁰² del dolo.

Senza dubbio più complessa è la situazione, in molti casi affrontata dalla giurisprudenza, in cui il contribuente non versi le imposte per cercare di risollevare le sorti dell'impresa, pagando i fornitori o i dipendenti, in quanto in casi del genere sarà più difficile poter sostenere l'assenza della componente volitiva del dolo²⁰³.

Non a caso, in ipotesi del genere la Corte di Cassazione ha quasi sempre respinto²⁰⁴ (ad eccezione di rarissime pronunce²⁰⁵) le argomentazioni a sostegno della rilevanza esimente della crisi di liquidità dell'impresa.

Ciò non di meno, la soluzione rigorosa sposata dalla tradizionale giurisprudenza di legittimità è sottoposta a critica da gran parte della dottrina, la quale ha cercato di rinvenire altri rimedi facendo leva, di volta in volta, su una corretta interpretazione della dimensione normativa della colpevolezza²⁰⁶, sul recupero della categoria della c.d. inesigibilità della condotta²⁰⁷, sull'invocazione della controversa figura della forza maggiore²⁰⁸ ex art. 45 c.p. ovvero dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p.

²⁰² Cfr. F. BELLAGAMBA, *Ai confini dello stato di necessità*, in Cass. pen., n. 6/2000, 1832.

²⁰³ Tuttavia, si dà atto che con una recentissima sentenza (Cass. pen., sez. III, 12 gennaio 2018, n. 6737, ud. 23 novembre 2017) la Corte di Cassazione ha statuito che può escludersi il dolo generico del soggetto agente, per mancanza della consapevolezza dell'illiceità dell'omesso versamento delle ritenute certificate, ex art. 10-bis del d.lgs. 74/2000, quando la decisione di pagare dipendenti in preferenza rispetto al fisco, derivi dalla convinzione che gli stessi abbisognino dell'immediata corresponsione (non di somme di denaro di per sé, bensì) di "mezzi di sostentamento necessari" per loro e per le loro famiglie. In argomento, sul quale si ritornerà nel corso dell'elaborato, cfr. G. BERGAMASCHI, *Il movente solidaristico e assistenziale verso i dipendenti nel reato di omesso versamento delle ritenute certificate*, in *Ilpenalista.it*, fasc., 11 APRILE 2018; E. TOMASINELLI, *Omesso versamento delle ritenute fiscali e crisi di liquidità dell'imprenditore. La Cassazione alla prese con un'omissione necessitata, tra mancanza di dolo e causa di forza maggiore*, in www.giurisprudenzapenale.it

²⁰⁴ Cfr. Cass. pen., sez. III, 11 novembre 2014, n. 52038; Cass. pen., sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266.

²⁰⁵ Cfr., ad esempio, Cass. pen., sez. III, 19 giugno 2015, n. 49666.

²⁰⁶ Cfr. FLORA, *I reati previsti dall'art. 2, L. 516/1982*, in *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, cit. p. 166 che, con riferimento alle fattispecie previgenti, già metteva in luce come nelle situazioni di crisi acuta di liquidità che rendano, di fatto, impossibile il versamento delle ritenute da parte del sostituto, si dovrebbe comunque pervenire all'esclusione dell'elemento soggettivo del reato, poiché la possibilità di assolvere il dovere di pagamento va valutata in relazione a quanto umanamente esigibile dal soggetto nel caso concreto.

²⁰⁷ Cfr. I. SALVEMME, *Un insolito effetto della crisi. Il recupero dell'inesigibilità nei reati di omesso versamento d'iva*, in Cass. pen., n. 2/2014, 670.

²⁰⁸ I. CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, cit. p. 443 ss.

Ed invero, se qualche dubbio può semmai porsi, a parere di chi scrive, in ordine alla punibilità dell'imprenditore che ometta di versare le imposte perché ritenga di dover privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti ovvero il pagamento dei propri debiti ai fornitori al fine di scongiurare il pericolo di fallimento, tuttavia i maggiori dubbi investono le ipotesi in cui l'insolvenza dell'imprenditore derivi eziologicamente dall'inadempimento degli enti pubblici nel pagamento dei propri debiti nei confronti del primo.

In simili casi, come si evidenzierà da qui a breve, seppure la giurisprudenza di legittimità sia solita sottolineare che le ipotesi di compensazione del debito tributario sono tassativamente previste dal Legislatore, sicché non può farsi luogo all'esclusione della responsabilità del contribuente, tuttavia non vi è chi non percepisca come ingiusta ed iniqua una simile impostazione rigorosa, che dovrebbe piuttosto lasciare spazio ad un ragionevole bilanciamento tra le contrapposte esigenze²⁰⁹ del Fisco e quelle dell'imprenditore inottemperante agli obblighi tributari in virtù del perdurante e grave inadempimento dello Stato nei suoi confronti.

Esaurita questa premessa, nel prosieguo si passerà ad analizzare le argomentazioni tradizionalmente spese dalla Suprema Corte di Cassazione per escludere la rilevanza esimente della crisi di impresa, per poi accennare alle più significative sentenze dei giudici di merito che, per primi, hanno spianato la strada verso soluzioni più eque, fino ad arrivare al parziale ripensamento della giurisprudenza di legittimità, che ad oggi (almeno su un piano astratto) mostra qualche apertura alla mancanza di liquidità, seppur a condizioni stringenti.

All'esito di questa panoramica giurisprudenziale, si avrà cura di sottolineare la frizione con il principio di legalità e con le funzioni positivo-integratrici della pena causata dalle difficoltà di inquadramento dogmatico della crisi di liquidità delle imprese e dai conseguenti (ed inevitabili) disorientamenti della giurisprudenza, in modo da fornire lo spunto per una ricostruzione delle possibili soluzioni sul tappeto, che saranno oggetto del Capitolo Terzo.

²⁰⁹ G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, cit. p.1156 ss.

2. Il consolidato orientamento rigoroso della giurisprudenza di legittimità: l'ineludibile punibilità dell'imprenditore che ometta di versare le imposte dovute.

L'orientamento tradizionale e fino a poco tempo fa dominante della Suprema Corte²¹⁰ ha costantemente negato qualsivoglia rilevanza esimente alla crisi di liquidità delle imprese, tanto sotto il profilo oggettivo quanto sotto quello soggettivo, sottolineando, con particolare riferimento al coefficiente psicologico richiesto per l'integrazione dei delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000, la sufficienza del semplice dolo generico²¹¹.

In particolare, i giudici di Piazza Cavour hanno riconosciuto in capo al contribuente l'obbligo di gestire le proprie risorse su scala annuale²¹², in modo da poter essere in grado di procedere ai versamenti dovuti alla scadenza del termine previsto dalla normativa penale-tributaria, come detto, diverso e più lungo rispetto ai termini sanciti dalle disposizioni meramente fiscali. Ed invero, la Suprema Corte è attenta nel sottolineare che l'obbligo di versare i tributi è collegato al pagamento delle retribuzioni o al compimento delle operazioni imponibili, di talché il contribuente, allorquando compie tali operazioni, non è poi libero di destinare le ritenute effettuate e/o l'IVA riscossa dall'acquirente del bene o dal fruitore del servizio come meglio crede, ma ha l'obbligo di accantonarle per potere successivamente adempiere all'obbligazione tributaria.

Emblematica è, a tal proposito, la sentenza del 12 giugno 2013, n. 37528 emessa dalla terza sezione della Corte di Cassazione, secondo cui nel reato di omesso versamento delle ritenute certificate, la situazione di difficoltà finanziaria dell'imprenditore non costituisce causa di forza maggiore che esclude la responsabilità prevista dall'art.10 bis del D. Lgs. n. 74 del 2000²¹³.

²¹⁰ Tra le tante, cfr. Cass. pen., sez. III, 25 settembre 2009, n. 38269, in CED; Cass. pen., sez. III, 12 giugno 2013, n. 37528, in CED.

²¹¹ Romoli, Omesso versamento di I.V.A. e crisi di liquidità, cit.

²¹² Cfr. CUOMO-MOLINO, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, op. cit. p. 419.

²¹³ In maniera conforme si esprime, tra le tante, Cass. pen., Sez. 3, Sentenza n. 3124 del 27/11/2013, secondo cui in tema di omesso versamento delle ritenute fiscali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, la situazione di difficoltà finanziaria dell'impresa non esclude la responsabilità per il reato previsto dall'art. 10-bis del D. Lgs. n. 74 del 2000. (Fattispecie nella quale la S.C. ha giudicato immune da censure la decisione impugnata nella parte in cui aveva ritenuto che, per effetto della conoscenza della situazione di irreversibile indebitamento e di gravissima mancanza di

Nel corpo della motivazione, gli ermellini richiamano una precedente pronuncia in tema di omesso versamento delle ritenute previdenziali²¹⁴ (art. 2, commi 1 e 1 bis, della legge n. 638/1983) e ritengono che la medesima *ratio* sia applicabile anche al delitto di cui all'art. 10 bis del d.lgs. 74/2000²¹⁵. Segnatamente, i medesimi reputano corretta la decisione dei giudici di merito, in quanto *“le difficoltà finanziarie della società non potevano certo operare come causa di forza maggiore”, giacché “Sia pure in tema di omesso versamento delle ritenute previdenziali, la giurisprudenza di questa Corte ha escluso ogni rilevanza dello stato di dissesto dell’impresa”*. Ed invero, *“Lo stato di dissesto dell’imprenditore - il quale prosegue ciononostante nell’attività d’impresa senza adempiere all’obbligo previdenziale e neppure a quello retributivo - non elimina il carattere di illiceità penale dell’omesso versamento dei contributi. Infatti i contributi non costituiscono parte integrante del salario ma un tributo, in quanto tale da pagare comunque ed in ogni caso, indipendentemente dalle vicende finanziarie dell’azienda. Ciò trova la sua “ratio” nelle finalità, costituzionalmente garantite, cui risultano preordinati i versamenti contributivi e anzitutto la necessità che siano assicurati i benefici assistenziali e previdenziali a favore dei lavoratori. Ne consegue che la commisurazione del contributo alla retribuzione deve essere considerata un mero criterio di calcolo per la quantificazione del contributo stesso”*²¹⁶.

liquidità al momento dell'assunzione della carica di amministratore della società, il mancato pagamento si configurava come il risultato di una consapevole decisione dell'agente).

²¹⁴ Cass. pen., sez. III, 16 luglio 1999, n. 11962.

²¹⁵ Proprio con riferimento all'omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali, è opportuno sottolineare, peraltro, che la tematica della possibile rilevanza esimente della crisi di liquidità fu affrontata dalla Corte Costituzionale, che, con l'ordinanza del 22.7.1996 n. 274, dichiarò la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale sollevata con riferimento a tale fattispecie, nella parte in cui non esclude dalla sua sfera di applicazione la responsabilità di soggetti le cui imprese o società versino in una situazione economica tale da rendere necessaria l'apertura della procedura fallimentare. In argomento, cfr. M. L'INSALATA, *I reati previdenziali e in tema di assistenza sociale*, in Cadoppi-Canestrari-Papa, *Trattato di diritto penale, Diritto penale del lavoro*, Torino, 2015, 591.

²¹⁶ Sempre con riferimento alla fattispecie di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali, secondo Cass. pen., Sez. 3, Sentenza n. 38269 del 25/09/2007, Il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali (art. 2, comma primo bis, del D.L. 12 settembre 1983, n. 463, conv. con modd. in L. 11 novembre 1983, n. 638), è configurabile anche nel caso in cui si accerti l'esistenza del successivo stato di insolvenza dell'imprenditore, in quanto è onere di quest'ultimo ripartire le risorse esistenti al momento di corrispondere le retribuzioni ai lavoratori dipendenti in modo da poter adempiere all'obbligo del versamento delle ritenute, anche se ciò possa riflettersi sull'integrale pagamento delle retribuzioni medesime (massima ufficiale tratta dal sito www.italgiure.giustizia.it).

Ed ancora, Cass. pen., Sez. 3, sentenza n. 13100 del 19/01/2011, ha affermato il principio di diritto secondo cui il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti (art. 2, D.L. 12 settembre 1983, n. 433, conv. con modd. in legge 11 novembre 1983, n. 638) è integrato, siccome è a dolo generico, dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, non rilevando la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti (massima ufficiale tratta dal sito www.italgiure.giustizia.it).

A ben vedere, la pronuncia poc' anzi citata non ha fatto altro che ribadire un orientamento che, fino a poco tempo fa, era granitico nella giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Ed infatti, la Suprema Corte era incline ad individuare in capo all'imprenditore un obbligo di accantonamento preordinato al soddisfacimento dei debiti tributari, muovendo dal riconoscimento di una assoluta priorità dei debiti di natura pubblicistica rispetto a quelli di carattere privatistico²¹⁷ (quali, ad esempio, il pagamento della retribuzione ai dipendenti), di talché la violazione di quest'ordine nell'esecuzione dei pagamenti sarebbe già prova sufficiente del dolo del reato di omesso versamento²¹⁸.

Specularmente, in tema omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 10 ter del d.lgs n. 74/2000, la Suprema Corte ha affermato²¹⁹ 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 finalistico²²⁰.

Inoltre, è opportuno sottolineare che la giurisprudenza risulta ancora più stringente sul delitto di omesso versamento delle ritenute rispetto all'omesso versamento IVA, in quanto, come osservato nella recente sentenza resa dalla Cassazione, Sez. 3, n. 3647 del 12/07/2017, *“in tema di reati tributari, il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-bis del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 differisce da quello previsto dall'art. 10-ter del medesimo d.lgs. per l'oggetto, che solo nel primo caso è costituito da somme già nella disponibilità del debitore; ne consegue che, in caso di carenza di liquidità di impresa, se l'omesso versamento dell'iva può astrattamente derivare dall'inadempimento altrui²²¹, l'impossibilità di adempiere all'obbligazione di*

²¹⁷ Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. ult. Cit. p. 219.

²¹⁸ Cfr. Cass. pen., Sez. III, 19 gennaio 2011, n. 13100, in Riv. Trim. dir. dell'economia.

²¹⁹ Cass. pen., Sez. 3, Sentenza n. 8352 del 24/06/2014.

²²⁰ Nel caso concreto, la Corte ha escluso che potesse essere ascrivibile a forza maggiore la mancanza della provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria per effetto di una scelta di politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità.

Proprio con riferimento all'istituto della forza maggiore di cui all'art. 45 c.p., sottolinea infatti efficacemente R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, p. 221, che esso ben poche volte si presta a poter essere invocato, giacché esso è reso, di fatto, impraticabile dalla considerazione che l'omesso accantonamento delle somme, protrattosi per lungo tempo, non può poi assumere i connotati di un fatto impreveduto ed imprevedibile così da rendere inevitabile il verificarsi dell'omissione.

²²¹ Con riferimento all'omesso versamento di IVA, sottolinea infatti G.L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA*, in www.penalecontemporaneo.it, che nell'ipotesi in cui venga emessa la fattura, ma poi non avvenga l'incasso dell'IVA, non può rimproverarsi il mancato accantonamento delle somme ricevute dal terzo, per cui andrebbe attenuato il rigore della giurisprudenza di legittimità, ancorché sulla base della normativa in

*versamento delle ritenute non può essere giustificata, ai sensi dell'art. 45 cod. pen., dalla insolvenza dei debitori, essendo di pertinenza del sostituto d'imposta la decisione di distrarre a scopi diversi le somme di denaro dovute all'erario*²²².

La giurisprudenza di legittimità, dunque, si è sempre espressa con particolare rigore riguardo alla possibile efficacia esimente della crisi di liquidità dell'impresa, alla quale è stata riconosciuta, tutt'al più, natura di circostanza attenuante; ritenendo, peraltro, non invocabile neppure lo stato di necessità di cui all'art. 54 c.p., fondamentalmente per l'assenza del requisito del danno grave alla persona²²³.

Persino in caso di fallimento dell'imprenditore la giurisprudenza di legittimità ha negato generalmente rilievo alla crisi di liquidità: ed invero, secondo un'impostazione maturata già in relazione alla diversa – ma analoga- fattispecie di omesso versamento da parte del sostituto d'imposta durante la vigenza della legge 7 agosto 1982, n. 516, il sopravvenuto fallimento dell'imprenditore non è annoverabile fra le cause di forza maggiore non prevenibili e non può costituire un'esimente dalla responsabilità penale conseguente all'inadempimento del debito fiscale²²⁴.

A ben vedere, un orientamento non troppo remoto della Suprema Corte reputava che neppure l'ammissione dell'impresa alla procedura di concordato preventivo, in data antecedente alla scadenza del debito tributario, consentisse di escludere la responsabilità del titolare per le fattispecie di omesso versamento. In proposito, è utile richiamare, oltre alla pronuncia di Cass. pen., sez. III, 14.5.2013, n. 44823, la sentenza resa più di recente da Cass. pen., Sez. 3, n. 12912 del 04/02/2016, secondo cui in tema di omesso versamento IVA, l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, seppure antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non esclude il reato previsto dall'art. 10 ter D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in relazione al debito IVA scaduto e da versare.

materia fiscale l'IVA sia esigibile dal momento dell'emissione della fattura (art. 6, comma 4, d.p.r. n. 633/1972). Tuttavia, si esprime comunque nel senso della punibilità del soggetto attivo Cass. pen., sez. III, 25.03.2014, n. 38279, in Dir. e Giustizia, 19.09.2014, secondo cui il delitto è commesso indipendentemente dalla circostanza che le somme indicate come dovute siano state o meno riscosse dal contribuente.

²²² Massima ufficiale tratta da www.italgiure.giustizia.it

²²³ Si rinvia, per gli approfondimenti, al paragrafo V del Capitolo III.

²²⁴ Cfr. Cass. pen., Sez. 3, Sentenza n. 1447 del 18/01/1995.

Sennonché un simile orientamento pare, ad avviso di chi scrive, privo di qualsivoglia giustificazione razionale, quantomeno con riferimento alle ipotesi in cui l'ammissione al concordato preventivo avvenga antecedentemente alla scadenza del debito tributario, e quindi, alla consumazione del reato²²⁵; e comunque, è superato da talune pronunce più recenti, maggiormente condivisibili, secondo cui in tema di omesso versamento IVA, non è configurabile il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per il mancato versamento del debito IVA scaduto, nel caso in cui il debitore sia stato ammesso al concordato preventivo con pagamento dilazionato e/o parziale dell'imposta²²⁶.

Coerentemente con quest'ultima impostazione, la Suprema Corte ha altresì affermato, di recente, che *"In tema di reati tributari, va esclusa la configurabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute d'imposta dovute e certificate, in presenza di una transazione fiscale concordata ai sensi dell'art. 182-ter legge fallimentare, ove omologata prima della consumazione del reato coincidente con la data di scadenza prevista per il versamento omesso."*²²⁷

A ben vedere, tale *revirement* della Suprema Corte si presta altresì a garantire una maggiore coerenza tra i diversi settori dell'ordinamento, in quanto riconduce ad omogeneità la disciplina penal-tributaria e la normativa di diritto fallimentare, dal momento che le varie riforme registratesi in quest'ultimo campo hanno visto la possibilità, con l'inserimento del nuovo art. 182-ter della legge fallimentare, di ricondurre anche il debito tributario nel

²²⁵ In senso analogo, cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 452, nota n. 311, i quali sottolineano come, in senso opposto, possa ritenersi invece corretto l'orientamento rigoroso allorché la procedura di concordato preventivo intervenga successivamente alla consumazione del reato.

²²⁶ Cass. pen., Sez. 4, Sentenza n. 52542 del 17/10/2017, alla cui stregua non è configurabile il reato di cui all'art. 10-ter D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per il mancato versamento del debito IVA sorto prima dell'apertura della procedura di concordato preventivo, nel caso in cui, in data antecedente alla scadenza del debito, sia intervenuto un provvedimento del tribunale che abbia vietato il pagamento di crediti anteriori, essendo configurabile la scriminante dell'adempimento di un dovere imposto da un ordine legittimo dell'autorità di cui all'art. 51 cod. pen., derivante da norme poste a tutela di interessi aventi anche rilievo pubblicistico, equivalenti a quelli di carattere tributario.

²²⁷ Cass. pen., Sez. 3, Sentenza n. 6591 del 26/10/2016 (massima ufficiale tratta dal sito www.italgiure.giustizia.it, secondo cui in motivazione, la S.C. ha osservato che l'accordo transattivo tempestivamente omologato muta gli elementi costitutivi del reato di cui all'art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000, incidendo sia sul termine di pagamento, che può essere dilazionato ovvero frazionato in più rate, sia sull'importo stesso del tributo che, nel caso di imposte diverse dall'Iva e di quelle armonizzate, può essere addirittura ridotto per effetto dell'accordo, con eventuale rimodulazione del debito al di sotto della soglia di punibilità; di modo che il titolo di pagamento non è più costituito dalla dichiarazione annuale di sostituto di imposta o dai certificati rilasciati ai sostituiti, bensì dalla transazione fiscale, il cui eventuale successivo inadempimento comporta la revoca della transazione stessa, ma non anche la reviviscenza del reato.)

possibile accordo di transazione; ed hanno altresì potenziato la procedura di concordato preventivo, volta a scongiurare il pericolo di fallimento dell'impresa²²⁸.

Un ulteriore *punctum dolens* nell'ambito della tematica relativa alla possibile rilevanza esimente della crisi di liquidità dell'impresa, su cui si ritornerà specificamente al paragrafo 6 del Capitolo terzo, concerne la responsabilità penale del nuovo amministratore in caso di successione rispetto all'amministratore precedente.

A ben vedere, anche in relazione a tale problematica la giurisprudenza di legittimità pare orientata verso una impostazione particolarmente rigida²²⁹, ritenendo il nuovo amministratore penalmente responsabile allorché abbia ommesso di accertare, prima di assumere l'incarico, lo stato di liquidità finanziaria dell'impresa, accettando quindi il rischio di rendersi inadempiente rispetto all'obbligazione tributaria.

Esemplificando, Cass. pen., Sez. 3, sentenza n. 43599 del 09/09/2015 afferma che *“Ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento di IVA (art. 10-ter D.Lgs. n. 74 del 2000), non rileva quale causa di forza maggiore per il legale rappresentante di un'impresa lo stato di dissesto imputabile alla precedente gestione, quando risulta che l'agente al momento del suo subentro nella carica aveva la consapevolezza della crisi di liquidità e non era nell'impossibilità a lui non ascrivibile di intraprendere alcuna iniziativa per fronteggiare tale situazione”*.

Ed ancora, ad avviso di Cass. pen., sez. 3, sentenza n. 46459 del 29/03/2017, *“Risponde del reato di omesso versamento delle ritenute certificate, previsto dall'articolo 10-bis, d.lgs n. 74 del 2000, anche l'amministratore subentrato nella legale rappresentanza dell'impresa, che versi in situazione di difficoltà finanziaria, salvo che dimostri di essere incorso, al momento della consumazione del reato, in errore sul fatto (art.47) ovvero che la sua omissione è dovuta a caso fortuito o forza maggiore.”*²³⁰

Orbene, sembra opportuno anticipare che la problematica della responsabilità penale del nuovo amministratore per omesso versamento deve essere affrontata, in ossequio al

²²⁸ Sulla distorsione normativa ingenerata dall'introduzione dei delitti di omesso versamento rispetto alla politica di diritto seguita dal legislatore in materia di diritto fallimentare, cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 218.

²²⁹ Cfr. Cass. pen., sez. III, sentenza del 27 gennaio 2014, n. 3636; Cass. pen., sez. III, sentenza del 23 gennaio 2014, n. 3124.

²³⁰ Massima ufficiale tratta dal sito www.italgiure.giustizia.it, secondo cui in applicazione del principio la S.C. ha ritenuto che la consapevolezza dell'amministratore *“pro tempore”* dell'avvenuta distrazione, da parte del suo predecessore, della liquidità necessaria al pagamento del debito tributario, non fosse elemento idoneo ad escludere il dolo della condotta omissiva ma, anzi, rendesse la sua condotta omissiva ancor più consapevole.

principio costituzionale della personalità della responsabilità penale di cui all'art. 27, comma 1 Cost., in maniera particolarmente cauta e prudente, in quanto, ad avviso di chi scrive, è da escludersi che possa essere mosso un rimprovero per il mancato controllo delle disponibilità finanziarie dell'azienda, al momento dell'assunzione dell'incarico, allorché l'impossibilità di effettuare il versamento entro il termine penalmente rilevante sia riconducibile esclusivamente a condotte del precedente amministratore²³¹.

3. Le prime aperture della giurisprudenza di merito e la varietà delle soluzioni ermeneutiche proposte.

In apertura del Capitolo I si è già anticipato che, nonostante il tenore letterale delle fattispecie di omesso versamento non lasci residuare alcuna possibilità di distinguere le diverse situazioni che determinano gli imprenditori a rendersi inadempienti rispetto ai propri obblighi tributari, ciò non di meno, talune decisioni dei giudici di merito hanno avuto il pregio di spianare la strada al riconoscimento circa la possibile rilevanza esimente della crisi di liquidità dell'azienda. Probabilmente, questa apertura verso soluzioni connotate da maggiore equità è stata favorita dalla vicinanza dei giudici di merito al caso concreto²³², tale da renderli inevitabilmente più sensibili, rispetto ai giudici della nomofilachia, alla realtà economica in cui si trovano ad operare gli imprenditori.

A ben vedere, nel tentativo di distinguere le omissioni degli imprenditori che siano state il frutto di una loro libera scelta (o, quantomeno, il risultato di una cattiva gestione dell'attività economica espletata) e quelle che si configurino, invece, come inevitabili, a causa di un'improvvisa crisi finanziaria, i giudici di merito hanno fatto ricorso a diversi istituti del diritto penale classico, inquadrabili dogmaticamente, taluni, quali cause di esclusione della

²³¹ In questo senso si è espresso il Tribunale di Milano con due sentenze pronunciate, rispettivamente, il 22 maggio e l'11 giugno del 2013, con cui sono stati assolti due amministratori che avevano assunto la carica in prossimità delle scadenze tributarie, versando dunque nell'impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria.

Naturalmente, in queste come in simili ipotesi del reato risponderà il precedente amministratore, ai sensi degli artt. 48 ovvero 110 c.p. e dell'art. 10 bis o 10 ter del d.lgs n. 74/2000, per aver determinato l'altrui errore ovvero concorso a realizzare un fatto materialmente commesso dal nuovo amministratore, a nulla rilevando che quest'ultimo non sia punibile.

²³² Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 222.

tipicità dei reati di omesso versamento; talaltri, quali cause di esclusione della colpevolezza dell'agente²³³. Ciò non di meno, come è stato autorevolmente osservato, l'esclusione della punibilità è stata quasi sempre motivata sul piano dell'assenza della colpevolezza²³⁴, essendo di gran lunga superiori –come si vedrà di qui a breve - le pronunce di assoluzione per carenza dell'elemento soggettivo del reato, vuoi per la mancanza di volontarietà dell'omissione²³⁵, vuoi per l'inesigibilità della condotta attiva.

Tuttavia, le soluzioni di volta in volta adottate, facendo leva ora sulla carenza di dolo, ora sulla figura della forza maggiore (non di rado, peraltro, confusa e sovrapposta proprio rispetto al concetto di dolo²³⁶), ora sull'ipotizzata applicabilità dello stato di necessità di cui all'art. 54, ora sulla inesigibilità della condotta giuridicamente obbligata, determinano una perdurante incertezza applicativa delle fattispecie di omesso versamento, in palese spregio dei valori presidiati dal principio di legalità dei reati e delle pene, consacrato dalle fonti sia interne che sovranazionali.

Di conseguenza, al fine di restituire armonia al presente elaborato, si tenterà di raggruppare le differenti pronunce di merito in base agli istituti giuridici ritenuti configurabili nei differenti casi di mancanza di liquidità; per poi procedere, nel capitolo successivo, all'analisi dei medesimi nell'ambito delle categorie dogmatiche della teoria generale del reato, ed ipotizzare le soluzioni interpretative della "crisi di liquidità" più conformi all'ineludibile principio del *nullum crimen* che governa l'intera materia penale.

²³³ Naturalmente, l'applicazione di una causa di esclusione della tipicità piuttosto che di una causa di esclusione della colpevolezza comporta risvolti applicativi di non poca rilevanza, attesa la necessità per il giudice penale di pronunciare diverse formule assolutorie: ed invero, solo l'esclusione della fattispecie tipica oggettiva determina l'assoluzione con la formula più favorevole, vale a dire perché "il fatto non sussiste", con la conseguenza che troveranno applicazione le norme del codice di rito che prevedono l'efficacia della sentenza penale di assoluzione sia nei giudizi civili sia nei diversi giudizi amministrativi, dunque scongiurando l'applicabilità non solo della pena ma anche delle altre possibili sanzioni.

²³⁴ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. ult. Cit. p. 447.

²³⁵ Come si avrà modo di approfondire meglio in prosieguo, nonostante ad oggi sia pressoché accolta in maniera unanime la teoria normativa della colpevolezza, che ha comportato l'anticipazione del coefficiente psicologico del dolo già sul piano della tipicità (c.d. doppia collocazione del dolo), tuttavia la giurisprudenza maggioritaria, in ciò supportata da una parte della dottrina, continua a ritenere che la carenza del dolo incida sul versante della colpevolezza, con conseguente pronuncia della formula assolutoria "perché il fatto non costituisce reato". Per una critica a tale impostazione di teoria generale del reato, con conseguente differenziazione già sul piano della tipicità dell'illecito doloso rispetto all'illecito colposo, cfr. C. FIORE - S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, Utet giuridica, edizione IV, passim.

²³⁶ Ed invero, in più di un'occasione sia la giurisprudenza di merito che la giurisprudenza di legittimità hanno argomentato nel senso che la crisi di liquidità dell'impresa possa configurare, a determinate condizioni, un'ipotesi di forza maggiore ex art. 45 c.p., come tale idonea ad incidere sull'elemento psicologico dei delitti di omesso versamento. Tuttavia, esprime, in maniera del tutto condivisibile, critiche verso questa scorretta collocazione dogmatica della forza maggiore G. AMARELLI, *Crisi di liquidità ed omesso versamento di imposte*, op. ult. Cit.

Un primo gruppo di decisioni dei giudici di merito, più consistente, ha attribuito rilevanza alla crisi acuta di liquidità del contribuente facendo leva sulla carenza dell'elemento soggettivo del dolo.

A tale riguardo, si è già avuto modo di manifestare, nel capitolo precedente, le perplessità sollevate dalla sentenza pronunciata il 26 gennaio 2011 dal giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Roma²³⁷, che, pur perseguendo il nobile fine di pervenire ad una conclusione assolutoria sul piano dell'equità, ha assolto l'imputato per l'assenza di prova del fine di evadere l'IVA, muovendo dunque dall'errata premessa secondo cui il delitto di cui all'art. 10 ter del d.lgs n. 74/2000 sarebbe punibile a titolo di dolo specifico, pacificamente escluso dalla dottrina pressoché unanime²³⁸.

A ben vedere, l'orientamento fondato sull'assenza di dolo (generico) del contribuente in crisi acuta di liquidità ha preso le mosse²³⁹ da una importante sentenza del 2012 dell'ufficio GIP del Tribunale di Firenze²⁴⁰, in cui il giudice fiorentino ha affermato che *“il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato, e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto): volontarietà che nel caso di specie non sussiste, causa la crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare l'imputato in conseguenza, anche, delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti; crisi che lo ha posto in una condizione di “illiquidità” che nel caso di specie lo rende, pur se inadempiente rispetto al pagamento dell'Iva, non perseguibile penalmente”*.

Sulla scia di questo orientamento si è posto il Tribunale di Milano con una sentenza del 7 gennaio 2013, con la quale si è assolto il contribuente opinando nel senso della carenza di dolo del delitto di omesso versamento di ritenute, in quanto si è reputato assolutamente imprevedibile, da parte del sostituto d'imposta, il mancato pagamento di un credito di 1,7 milioni di euro da parte di vari enti pubblici, che ne aveva pertanto determinato irrimediabilmente l'insolvenza²⁴¹.

²³⁷ Tribunale di Roma, GIP, 26 gennaio 2011, n. 64.

²³⁸ In questo senso, cfr. F. ROMOLI, *Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità*, in www.archiviopenale.it

²³⁹ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 449.

²⁴⁰ Cfr. Tribunale di Firenze, 27.7.2012, Ufficio GIP, in Riv. Dott. comm., fasc. 4/2013, p. 962.

²⁴¹ Cfr. Tribunale di Milano, GIP, 7 gennaio 2013, in Corr. Trib. n. 10/2013, 799.

Si iscrive nel panorama giurisprudenziale delle sentenze di assoluzione per difetto di dolo del contribuente in crisi di liquidità, allorquando l'inadempimento degli obblighi tributari derivi da una situazione di crisi di impresa a lui non imputabile e che non possa essere adeguatamente superata in alcun modo, anche la pronuncia del Tribunale di Padova del 7 gennaio 2014²⁴², con cui è stato ribadito che *“il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione”*, che nel caso di specie non si poteva *“ritenere sussistente, al di là di ogni ragionevole dubbio, a causa della crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare l'amministratore”*.

Interessante si rivela, poi, la sentenza del Tribunale di Venezia del 5 gennaio 2013²⁴³, dal momento che riguardava il caso di un imprenditore che non si trovava in una situazione di illiquidità assoluta, ma che aveva ritenuto di privilegiare al versamento dell'IVA il pagamento dei contributi ai propri dipendenti, in modo da non perdere la certificazione della regolarità contributiva (D.U.R.C.) necessaria per chiedere ed ottenere la liquidazione dei crediti verso lo Stato e gli enti pubblici. Ebbene, anche in quel caso, il giudice di merito ha assolto l'imputato per l'assenza di prova del dolo, essendo il contribuente riuscito a dimostrare che la crisi di liquidità era scaturita dal ritardo nei pagamenti dei crediti vantati nei confronti della stessa pubblica amministrazione.

Tuttavia, come si è già avuto modo di sottolineare in chiusura del precedente capitolo, la configurazione degli omessi versamenti come delitti punibili con il semplice dolo generico non può non destare talune perplessità sulla correttezza di una simile conclusione ermeneutica, specialmente nei casi in cui (come quello affrontato dalla citata sentenza del Tribunale di Venezia) il contribuente non versi in una assoluta situazione di illiquidità, ma il mancato versamento dei tributi dipenda dalla sua scelta di privilegiare altri creditori.

In casi del genere, infatti, a sommosso avviso di chi scrive, la soluzione preferibile potrebbe essere ricercata, piuttosto, sul piano del recupero di una reale dimensione normativa della colpevolezza, che tenga conto di tutte le circostanze che hanno agito sul processo motivazionale dell'agente. Viceversa, nei casi di assoluta mancanza di liquidità, si potrebbe

²⁴² Reperibile nella banca dati *Leggi d'Italia*.

²⁴³ Cfr. Tribunale di Venezia, 5 gennaio 2013, in <<Dialoghi tributari>>, 2013, 2, p. 214 ss.

ritenere che, ancor prima dell'elemento soggettivo del reato, venga a mancare la stessa tipicità della fattispecie omissiva propria, in virtù dell'impossibilità effettiva e concreta del compimento dell'azione doverosa²⁴⁴.

A ben vedere, l'inevitabilità dell'omissione viene valorizzata soprattutto dalle pronunce di merito che invocano il controverso istituto della forza maggiore di cui all'art. 45 c.p. per attribuire efficacia scriminante alla crisi finanziaria delle imprese. A questo proposito può citarsi, a titolo esemplificativo, la sentenza del Tribunale di Milano del 6 novembre 2012²⁴⁵ che ha assolto il liquidatore della società ritenendo che l'omissione fosse addebitabile unicamente al comportamento negligente dei precedenti amministratori, non più rimediabile al momento dell'assunzione della carica, di talché ha reputato sussistente una causa di forza maggiore che "esclude sotto il profilo oggettivo il reato".

Ciò non di meno, non sono mancate pronunce di merito che hanno fornito un'incerta collocazione dogmatica del controverso istituto di cui all'art. 45 c.p., assegnando alla forza maggiore, in particolare, l'effetto di escludere il dolo dei delitti di omesso versamento²⁴⁶. Tuttavia, benché la forza maggiore sia indiscutibilmente caratterizzata da un acceso dibattito dottrinale in merito alla sua corretta collocazione dogmatica²⁴⁷, deve escludersi che la stessa sia idonea ad incidere sull'elemento soggettivo del reato, dovendo piuttosto ritenersi che la stessa sia idonea ad escludere la c.d. *suitas* (ossia la riferibilità soggettiva della condotta all'agente²⁴⁸) ovvero la tipicità del fatto, ma giammai la rappresentazione e la volontà del fatto tipico²⁴⁹.

Ad ogni modo, autorevole dottrina osserva che difficilmente potrebbero rintracciarsi i connotati della forza maggiore nel caso di omesso versamento dei tributi determinato da mancanza della liquidità finanziaria, richiedendosi generalmente, ai fini della sua configurabilità, la presenza di fattori esterni del tutto eccezionali, che esulino

²⁴⁴ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, op. cit. p. 621 ss.

²⁴⁵ Cfr. Tribunale di Milano, 6 novembre 2012, n. 2236. In dottrina si veda A. GIOVANNINI, *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. trib.* 42/2012, pp. 3253-3257.

²⁴⁶ Cfr. Tribunale di Milano, 19.9.2012, in www.penalecontemporaneo.it

²⁴⁷ Per il dibattito sulla forza maggiore nella sistematica del reato si rinvia, per tutti, a F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, 2011, cedam, p. 152.

²⁴⁸ Cfr. M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, vol. I, Giuffrè, Milano, 2004, p. 487-488.

²⁴⁹ Nello stesso senso, G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. cit. p.1156 ss.

completamente dalla condotta del soggetto attivo²⁵⁰. Ed invero, fatti salvi naturalmente taluni casi limite²⁵¹, sembra difficile ritenere che la crisi di liquidità sia idonea ad annullare completamente la signoria del soggetto attivo, soprattutto laddove si tenga presente che quasi mai ci si trova al cospetto di un'assoluta indisponibilità di risorse finanziarie, ma in cui sovente l'imprenditore predilige al versamento dei tributi il pagamento dei propri fornitori o dipendenti²⁵².

In questo senso opina, in particolare, il Tribunale di Roma nella sentenza del 7 maggio 2013²⁵³, che, nel rigettare la tesi avanzata dalla difesa dell'imputato in merito alla configurabilità, nel caso di specie, della forza maggiore ex art. 45 c.p., enuncia le stringenti condizioni in astratto richieste per potersi ritenere integrata tale esimente in presenza di omissioni determinate dalla crisi finanziaria dell'impresa.

Ed invero, il Tribunale di Roma muove dalla premessa secondo cui la forza maggiore *“postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile che esula completamente dalla condotta dell'agente, così da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento che, conseguentemente, non può in alcun modo ricollegarsi ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente”*.

Detto ciò, il citato Tribunale passa ad analizzare la condotta tenuta dall'amministratore prima della scadenza del termine fissato dalla norma incriminatrice per il versamento dell'imposta dovuta, e ne fa derivare, conseguentemente, l'esclusione della configurabilità dell'art. 45 c.p., in quanto *“vi è la prova certa che l'omissione sia stata volontaria e che sia dipesa, di fronte ad una situazione che si presentava certamente difficile, da scelte, forse poi risultate sbagliate, ma, in quel momento, fortemente volute dall'amministratore”, il quale “ha preferito commettere il reato ascrittogli ed altri illeciti amministrativi, piuttosto che rinunciare ad iniziare, continuare e*

²⁵⁰ Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 234.

²⁵¹ A questo proposito, un'ipotesi teorizzata da R. ALAGNA, op. cit. p. 234, è quella del fallimento dell'istituto di credito depositario della liquidità dell'impresa.

²⁵² Cfr. L. DELLA RAGIONE, *Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari*, op. ult. Cit. In questo senso, cfr. da ultimo, Tribunale di Bari, Sez. II, 22/02/2016, n. 969, reperibile su *de jure*, secondo cui *“Nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso, pertanto il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la suitas della condotta (nel caso di specie l'agente aveva ritenuto di privilegiare il pagamento di retribuzione ai dipendenti, piuttosto che versare l'imposta sul valore aggiunto)”*.

²⁵³ Trib. di Roma, 7 maggio 2013, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di Soana.

proseguire in operazioni, a dir poco, imprudenti, certamente da lui non subite, ma programmate, organizzate e realizzate.”

Ciò non di meno, seppure nel caso di specie la causa di forza maggiore è stata ritenuta inoperante, il giudice di merito chiarisce le condizioni in cui potrebbe, in astratto, trovare applicazione l'art. 45 c.p.: ed invero, *“l'evento (nel caso di specie l'omissione di pagamento) deve essere completamente svincolato, sia dalla condotta, sia dalla colpa dell'agente”,* in quanto deve trattarsi di *“un evento tale da escludere il rapporto di causalità tra condotta ed evento e, solo mediatamente, la colpevolezza, come riflesso soggettivo del fatto che l'agente non poteva prevedere come verosimile”*; in secondo luogo, il giudice dovrà accertare in modo particolarmente stringente che l'imprenditore, per fronteggiare la crisi di liquidità, si sia attivato per reperire *“le risorse necessarie a consentire il corretto e tempestivo adempimento delle obbligazioni tributarie, e quindi evitare la connessa violazione del precetto penale”*.

Tuttavia, non può fare a meno di osservarsi che le argomentazioni spese dal Tribunale di Roma, secondo cui, in particolare, l'omissione di pagamento non deve collegarsi eziologicamente alla *“colpa dell'agente”*, che si trovi all'improvviso in crisi di liquidità a causa del compimento di *“operazioni, a dir poco, imprudenti”*, sollevano perplessità in relazione alla tenuta del supremo principio di legalità dei reati e delle pene scolpito dall'art. 25, comma 2 Cost.

Ed invero, come si è già avuto modo di sottolineare, la natura dolosa dei delitti di omesso versamento non consente l'affermazione di responsabilità in capo a soggetti rimproverabili, tutt'al più, per comportamenti colposi; responsabili, cioè, per il fatto di aver negligenzemente o imprudentemente creato o non impedito (a causa dell'omesso accantonamento, in via prudenziale, delle somme da destinare al Fisco) la situazione di oggettiva impossibilità di tenere la condotta doverosa imposta dalla legge²⁵⁴. Ciò, a ben vedere, in quanto la trasformazione surrettizia di delitti dolosi in colposi, in assenza di

²⁵⁴ La medesima critica è effettuata, tra i tanti, da: G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. cit., 1156; G. FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 550; MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Fisco*, 2013, 189; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 267; A. VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in *Il libro dell'anno del diritto 2014*, Milano, diretto da R. Garofoli e T. Treu, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2017, 7.

un'esplicita previsione di legge in tale senso (art. 42, comma 2 c.p.), si traduce in un'inaccettabile e grave *vulnus* al fondamentale principio garantistico del *nullum crimen, nulla poena sine lege*.

Naturalmente, in casi del genere non può tuttavia escludersi la punibilità a titolo di dolo eventuale, purché la sussistenza di tale coefficiente soggettivo non venga presunto dal giudice, ma sia accertato in concreto che il contribuente abbia agito in maniera illecita rappresentandosi il mancato pagamento come conseguenza altamente probabile della propria condotta illecita e ne abbia, di conseguenza, accettato la verifica, preferendo indirizzare altrove le risorse dell'azienda²⁵⁵.

Un altro filone giurisprudenziale - che, a ben vedere, si situa a metà strada tra gli indirizzi poc' anzi richiamati²⁵⁶ - è quello che, nell'intento di applicare sapientemente il principio della responsabilità penale personale nella prospettiva fornita dalla Carta Costituzionale all'art. 27, a talune condizioni è propenso ad evocare, in presenza di omessi versamenti derivanti da una crisi acuta di liquidità, la categoria della c.d. inesigibilità della condotta doverosa²⁵⁷. Ne costituisce importante testimonianza la recente sentenza del Tribunale di Milano del 15 dicembre 2015²⁵⁸, secondo cui *“la rilevanza esimente che la giurisprudenza riconosce a situazioni di crisi di liquidità che – seppur non “assolute”, e dunque inidonee ad escludere l’oggettività del reato – determinano comunque una situazione di incolpevole anormalità delle circostanze concrete concomitanti al fatto tipico, sembra esplicativa di un implicito riconoscimento nel diritto vivente dell’esistenza di un principio generale di inesigibilità”*, in quanto, sostiene il giudice milanese, vi è una regola generale insita nel nostro ordinamento in base alla quale *“l’inflizione della sanzione penale ad una persona deve ritenersi preclusa ogniqualvolta le risultanze istruttorie nel processo facciano emergere elementi di fatto da cui il giudice desuma che l’agente si trovò ad operare*

²⁵⁵ Nella medesima direzione, cfr. L. DELLA RAGIONE, *Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari*, op. cit., il quale tuttavia osserva che una simile soluzione richiederebbe di risolvere, a monte, il problema della compatibilità del dolo eventuale con i reati omissivi propri, ossia con evento non in senso naturalistico, bensì giuridico.

²⁵⁶ Cfr. S. CAVALLINI, *L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, op. ult. Cit., p. 331.

²⁵⁷ Cfr., tra gli altri, Tribunale di Bologna, GIP, sentenza del 13 giugno 2013, in www.magistraturademocratica.it, secondo cui l'inesigibilità della condotta attiva non può essere invocata semplicemente adducendo lo stato (seppur grave) di crisi economico-finanziaria dell'azienda; questa postulando, piuttosto, la rigorosa dimostrazione in giudizio della ricorrenza di una serie di circostanze di fatto da cui si evinca che il contribuente sia stato costretto, per cause indipendenti dalla sua volontà, ad omettere il versamento, non accettando neppure il rischio di una simile situazione.

²⁵⁸ Trib. Milano, III sez. pen., sent. 15 dicembre 2015 (dep. 18 febbraio 2016), n. 13701, Giud. Mannucci Pacini, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di S. Finocchiaro.

*in circostanze concrete tali da impedire di pretendere un comportamento diverso da quello effettivamente tenuto*²⁵⁹”.

Muovendo da tale assunto, il Tribunale di Milano è pervenuto, nella pronuncia sopra citata, ad assolvere il contribuente non già perché fossero assenti, rispettivamente, l’oggettività del reato ovvero il coefficiente psicologico del dolo, bensì perché ha reputato, in via più generale, che l’imputato non possa essere considerato rimproverabile (e, dunque, colpevole) allorquando la condotta sia stata tenuta in circostanze anormali ed eccezionali tali da rendere soggettivamente inesigibile un diverso comportamento, e quindi, illegittima l’irrogazione di una pena²⁶⁰.

Aderendo alla causa ultralegale di esclusione della colpevolezza costituita dalla c.d. inesigibilità, dunque, da un lato si perviene al risultato di esentare da pena anche fatti pacificamente dolosi, perché coscienti e volontari²⁶¹; dall’altro, si consente di pervenire ad una pronuncia assolutoria anche in quelle ipotesi in cui, come già detto, l’omesso versamento non scaturisca da una crisi assoluta di liquidità, bensì sia dovuto ad una liquidità insufficiente²⁶² a soddisfare, contestualmente, gli obblighi tributari ed il pagamento di altri creditori dell’impresa.

²⁵⁹ Tuttavia, a questo riguardo il Tribunale di Milano precisa che *“Il giudizio di esigibilità e rimproverabilità del soggetto, naturalmente, deve fondarsi su prove ritualmente acquisite al processo che dimostrino fatti che, nella loro oggettività, siano utilizzabili dal giudice quali criteri di accertamento dell’assenza di colpevolezza nel senso anzidetto. Il giudizio di inesigibilità, cioè, non può fondarsi su di una soggettiva valutazione del giudice, che si sostanzierebbe in un’illegittima arbitrarietà, bensì deve fondarsi – come ogni decisione giurisdizionale – su di una valutazione di elementi di fatto e circostanze concrete che siano, nella loro oggettività, tali da far apparire la condotta dell’imputato umanamente non rimproverabile agli occhi di qualunque osservatore medio, di qualunque persona, e anche del giudice stesso.”*

²⁶⁰ Cfr. S. FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e ‘soggettiva inesigibilità’*, in www.penalecontemporaneo.it Nel caso di specie, il giudice milanese ha ritenuto l’inesigibilità della condotta attiva di versamento delle ritenute certificate sulla base delle circostanze anomale ed eccezionali, in cui il contribuente (amministratore di una s.p.a. operante nel settore tessile) si era trovato ad operare, emergenti dalle risultanze istruttorie del processo. Segnatamente, queste ultime hanno evidenziato che la società stava attraversando un periodo di grave crisi di mercato; che molti clienti-debitori della società erano stati dichiarati falliti; che le banche avevano revocato le linee di credito alla società; che erano stati commessi dai precedenti amministratori ingenti illeciti fiscali, per la cui riparazione era stato necessario versare grosse somme di danaro all’Erario; che si era preferito continuare a pagare con regolarità le retribuzioni ai lavoratori della società ecc.

²⁶¹ Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell’impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 231. A tale riguardo, ha infatti cura di sottolineare il giudice milanese che *“l’accertamento dell’elemento soggettivo del reato non può limitarsi ad un riscontro decontestualizzato della volontarietà dell’azione o dell’omissione posta in essere, ma deve invece comprendere una generale valutazione di esigibilità soggettiva del comportamento doveroso, sulla scorta dell’incontestabile insegnamento secondo cui la “colpevolezza”, quale elemento indefettibile del reato, non è altro che l’insieme dei requisiti dai quali dipende la possibilità di muovere all’agente un rimprovero per aver commesso un fatto antigiuridico”, cit. sentenza alla p. 14.*

²⁶² Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell’impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 231.

Rinviando al Capitolo terzo per un'analisi più approfondita della (discussa)²⁶³ categoria ultralegale dell'inesigibilità, a sommosso avviso di chi scrive è da ritenersi degna di pregio la sotto distinzione effettuata, nell'ambito delle pronunce assolutorie per difetto dell'elemento soggettivo dei reati di omesso versamento, tra assenza del dolo ed inesigibilità della condotta imposta dalla legge, in quanto conforme alla concezione normativa della colpevolezza, che, come è noto, ha emancipato tale ultima categoria dogmatica dall'elemento psicologico del reato e ne ha elaborato un contenuto necessariamente complesso²⁶⁴, la cui *ratio* è quella di garantire all'individuo la <<*certezza di scelte libere d'azione*²⁶⁵>>.

Un ultimo cenno va fatto, infine, a due sentenze, ancora una volta emesse dal Tribunale di Milano²⁶⁶, che, pronunciandosi sul delicato tema (su cui si ritornerà) della responsabilità penale per omesso versamento in caso di successione tra organi interni della società, hanno assolto i contribuenti che formalmente si erano resi inadempienti alla scadenza del termine penalmente rilevante, reputando assente in capo ad essi l'obbligo giuridico di impedire l'evento di cui all'art. 40 cpv c.p.

A ben vedere, il giudice milanese muove dall'assunto secondo cui gli omessi versamenti costituirebbero fattispecie "progressive", con la conseguenza di una possibile discrasia tra i soggetti che hanno omesso di provvedere, progressivamente, agli obblighi di accantonamento della liquidità necessaria, ed i soggetti su cui grava l'obbligo di effettuare il versamento alla scadenza del termine sancito dalla normativa penale-tributaria. Orbene, in casi di questo tipo, il Tribunale sopra citato ha reputato assente l'obbligo giuridico di impedire l'evento (omesso versamento) in capo ai soggetti che, pur essendo formalmente tenuti ad adempiere all'obbligazione tributaria alla scadenza del termine finale, non

²⁶³ Come è noto, il problema sollevato dalla inesigibilità quale causa generale di esclusione della colpevolezza, pure in ipotesi non esplicitamente previste dalla legge (purché meritevoli di essere prese in considerazione dall'ordinamento giuridico), sta nel vulnus che essa arrecherebbe ai principi di tassatività e determinatezza delle norme penali. Ed invero, tale concetto è connotato da genericità e vaghezza, per cui si espone inevitabilmente al rischio di una incontrollata ed arbitraria applicazione giurisprudenziale, a cui verrebbe rimesso il delicato compito di stabilire quale condotta conforme al precetto è esigibile e quale invece no, in contrasto con i principi del *nullum crimen sine lege* e di uguaglianza. In argomento, cfr. FIANDACA-MUSCO, op. cit. p. 408 ss.

²⁶⁴ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 339.

²⁶⁵ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza n. 364/1988, in Foro.it, 1988, I, 1385 ss.

²⁶⁶ Cfr. Tribunale di Milano, 28 aprile 2011 e 22 maggio 2013.

potevano tuttavia considerarsi responsabili della insufficienza di liquidità in quel momento, questa derivando, piuttosto, dall'omesso accantonamento delle somme necessarie da parte dei precedenti amministratori della società.

Ciò non di meno, autorevole dottrina muove (in maniera condivisibile, ad avviso di chi scrive) critiche al su esposto impianto motivazionale, osservando che *“queste fattispecie hanno un evento meramente omissivo, quindi sono reati omissivi propri rispetto ai quali non si pone il problema della posizione di garanzia e della causalità omissiva²⁶⁷”*.

4. Il progressivo reiveriment della Suprema Corte di Cassazione: dalle Sezioni Unite nr. 37424 e 37425 del 12 settembre 2013 alle pronunce più recenti.

Nel paragrafo secondo del presente capitolo si è dato atto delle argomentazioni tradizionalmente spese dalla Suprema Corte di Cassazione a sostegno del diniego del riconoscimento di qualsivoglia efficacia esimente (tanto dal punto di vista oggettivo quanto da quello soggettivo del reato) alla crisi di liquidità finanziaria dell'impresa di fronte all'integrazione delle fattispecie di omesso versamento.

Ciò non di meno, le più volte citate sentenze 'gemelle' delle Sezioni Unite della Cassazione nel 2013²⁶⁸, nel risolvere la *vexata quaestio*, ad esse sottoposta, circa l'applicabilità dei delitti previsti dagli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000 agli omessi versamenti IVA per l'anno 2005 e agli omessi versamenti delle ritenute certificate per l'anno 2004²⁶⁹, oltre che nel

²⁶⁷ Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 226.

²⁶⁸ Cfr. Cass. Pen., sez. un., 28.3.2013, nr. 37424 e 37425, concernenti, rispettivamente, il delitto di omesso versamento di IVA e quello di omesso versamento delle ritenute certificate, con commenti di: CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 11/2013, III, 265 ss.; TRAVERSI, *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull'omesso versamento dell'iva e delle ritenute*, in *Corriere trib.*, 2013, p. 3487.

²⁶⁹ Ed invero, le Sezioni Unite della Cassazione erano chiamate a risolvere problemi di diritto intertemporale sollevati dalle due nuove fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000, derivanti dalla circostanza che, sebbene l'obbligo del pagamento del tributo fosse sorto prima dell'entrata in vigore, rispettivamente, della l. 30 dicembre 2004, n. 311 e della l. 4 agosto 2006, n. 248, tuttavia il termine ultimo per effettuare il versamento senza incorrere nella penale responsabilità era successivo tali date. A questo proposito, a fronte di un primo orientamento volto a sostenere l'inapplicabilità delle fattispecie incriminatrici alle omissioni del 2005 e del 2004 per la necessità di garantire il rispetto sia dell'ineludibile principio di irretroattività *in malam partem* di cui all'art. 25, comma 2 Cost., sia del principio del *ne bis in idem* sostanziale; si poneva, di contro, un altro indirizzo, avallato poi dalle stesse Sezioni Unite, che riteneva che la punizione dei fatti di omesso versamento delle ritenute del 2004 e dell'IVA del 2005 non avrebbe comportato alcun *vulnus* al principio di irretroattività sfavorevole, essendo il termine di scadenza del versamento

definire i rapporti tra le citate fattispecie incriminatrici e l'illecito amministrativo degli omessi versamenti periodici in termini di "progressione" criminosa (anziché di specialità), hanno altresì statuito incidentalmente sul tema del mancato versamento dei tributi a causa della sopravvenuta mancanza di liquidità del contribuente, lasciando intravedere uno spiraglio di apertura all'esclusione della colpevolezza²⁷⁰ al ricorrere di determinate condizioni.

Segnatamente, in prima battuta le Sezioni Unite ribadiscono l'orientamento (fino a quel momento) prevalente secondo cui, in via generale, è da escludersi che la sopravvenuta crisi di liquidità dell'imprenditore possa esonerarlo dalle penali responsabilità, in quanto i delitti di cui agli artt. 10-bis e 10-ter sono puniti "a titolo di dolo generico", per cui "per la commissione del reato, basta, dunque, la coscienza e la volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato" e l'IVA riscossa, fermo restando che "tale coscienza e volontà deve investire anche la soglia (...) che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore".

Secondo gli ermellini, in relazione al delitto di cui all'art. 10 bis del d.lgs n. 74/2000, "la prova del dolo è insita nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituito (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi"; per quel che concerne, invece, l'omesso versamento IVA, la prova del dolo è insita "nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo d'imposta, e che deve, quindi, essere saldato, o almeno contenuto non oltre la soglia entro il termine lungo previsto".

A ciò i giudici di legittimità aggiungono il riconoscimento in capo al contribuente dell'obbligo di gestire la propria liquidità in modo da poter far fronte agli obblighi tributari alla scadenza del termine penalmente rilevante, con ciò individuando a suo carico un vero e proprio obbligo di accantonamento delle somme dovute, da organizzare "su scala annuale".

Ed invero, con riferimento al delitto di cui all'art. 10 bis "Il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello alla erogazione degli emolumenti ai collaboratori.

successivo all'entrata in vigore delle fattispecie incriminatrici. Ciò non di meno, il Supremo Consesso ha tuttavia precisato che questa soluzione non avrebbe potuto trovare applicazione in quei casi in cui "l'omissione del versamento nella misura prevista al momento della scadenza del termine annuale rinviene la sua ragione esclusiva e non più ovviabile in un comportamento colpevole interamente posto in essere 'prima' dell'introduzione della norma penale quando le conoscibili e prevedibili conseguenze di esso consistevano solo in una sanzione amministrativa".

²⁷⁰ Cfr. R. CARACUZZO, *I delitti di omesso versamento dell'IVA e delle ritenute certificate*, op. cit. p. 3074.

Ogni qualvolta il sostituto effettua tali erogazioni, insorge quindi a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria"; per quel che concerne, invece, il peculiare meccanismo dell'Iva, "Ogniqualvolta 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 tributaria²⁷¹".

Muovendo da tali considerazioni, il Supremo Consesso giunge ad affermare che "Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo", con ciò significando che l'omissione non deve derivare dalla violazione del predetto obbligo di accantonamento su scala annuale.

Senonché, come si è già avuto modo di sottolineare, non solo suscita qualche perplessità la ritenuta sussistenza di un obbligo di accantonamento di fonte extralegale²⁷², ma deve altresì osservarsi che, così ragionando, si finisce per punire a titolo di dolo comportamenti che potrebbero essere puniti, tutt'al più, a titolo di colpa, per aver negligenemente o imprudentemente creato o non impedito (a causa dell'omesso accantonamento, in via prudenziale, delle somme da destinare al Fisco) la situazione di oggettiva impossibilità di tenere la condotta doverosa imposta dalla legge²⁷³.

²⁷¹ Ciò non di meno, in tema di versamento di IVA la conclusione delle Sezioni Unite circa la sussistenza di un obbligo di accantonamento in capo al contribuente non può predicarsi in via assoluta, posto che la prassi dimostra che all'emissione delle fatture, da cui scaturisce l'obbligo di versare l'IVA, non sempre si accompagna la materiale corresponsione del corrispettivo da parte dell'acquirente del bene e/o del fruitore del servizio, a causa della possibile insolvenza del debitore. Ne consegue che, come evidenziato da più Autori in dottrina, quanto meno con riferimento a questa ipotesi dovrebbe escludersi la rimproverabilità dell'imprenditore per omesso accantonamento di somme mai entrate nella sua materiale disponibilità. In questo senso, tra i tanti, cfr. M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, op. cit. p. 949; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 456.

²⁷² Critici in tal senso, tra i tanti: M. D'AVIRRO, *Omesso versamento dell'Iva e crisi di impresa*, op. cit. p. 1969; S. FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e 'soggettiva inesigibilità'*, in www.penalecontemporaneo.it, 23 marzo, 2016; G. FLORA, *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di I.V.A.: una questione davvero chiusa?*, in *Rass. Trib.*, 2014, 4, 906 (nota a sentenza). Da queste critiche si discosta parzialmente, invece, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2010, p. 616, secondo cui l'accantonamento costituisce "una buona regola imprenditoriale" (e quindi un vero e proprio obbligo giuridico).

²⁷³ Per una panoramica sulle critiche in questo senso, senza pretesa di esaustività cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. cit., 1156; G. FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 550; MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Fisco*, 2013, 189; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 267; A. VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in *Il libro dell'anno del diritto 2014*, Milano, diretto da R. Garofoli e T. Treu, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2017, 7.

Ed invero, come giustamente osservato da attenta dottrina, la valutazione del comportamento tenuto dal contribuente nella fase antecedente alla scadenza del termine fissato dalla normativa penale-tributaria, al fine di stabilire l'esistenza dell'elemento psicologico del reato, contrasta con la struttura dei reati omissivi propri, privi di evento naturalistico, giacché, in relazione ai medesimi, l'esistenza del dolo deve essere valutata esclusivamente al momento della scadenza dell'obbligo²⁷⁴, e non già nelle fasi temporali antecedenti²⁷⁵.

Ciò non di meno, affermato il suddetto principio in via generale, gli ermellini aggiungono nelle citate sentenze una piccola ma importante precisazione, paventando una possibile esclusione della colpevolezza nelle ipotesi di crisi di liquidità, allorquando si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta "*di non far debitamente fronte alla esigenza predetta*" di organizzazione su scala annuale²⁷⁶.

Questa prima (seppur timida) apertura delle Sezioni Unite ha spianato la strada ad un *revirement* della Corte di Cassazione, che, da una prima posizione di totale chiusura, quantomeno in linea astratta ha affermato, in alcuni suoi *dicta*, le condizioni in presenza delle quali l'imprenditore che ometta di versare le imposte perché in stato di dissesto finanziario possa andare esente da pena.

Ed invero, anche in tempi piuttosto recenti, la Corte di Cassazione ha affermato che "*Il reato di omesso versamento i.v.a., previsto dall'art. 10 ter d.lg. n. 74 del 2000, è integrato, sotto il profilo*

²⁷⁴ Cfr. CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10 bis del d.lgs n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2005, 5194.

²⁷⁵ Cfr. I. CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, op. cit.

Contra, invece, LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 453 ss., i quali ritengono applicabili alle fattispecie di omesso versamento il modello della c.d. *actio libera in causa*; con la conseguenza che, per verificare se il mancato pagamento sia coperto o meno dal dolo, occorre guardare al comportamento (omissivo) tenuto dal contribuente al momento della scadenza del termine tributario, che, pur rilevando unicamente in una prospettiva sanzionatoria fiscale, tuttavia assume un rilievo dirimente nella valutazione della responsabilità per il successivo (ed eventuale) inadempimento penalmente rilevante. Ciò non di meno, gli Autori precisano che, anche di fronte alla violazione degli obblighi imposti dai termini tributari, non può escludersi in radice che il contribuente riesca comunque a fornire la prova dell'insussistenza dell'elemento soggettivo delle fattispecie di omesso versamento, allorquando dimostri che il mancato rispetto della normativa fiscale sia stata dettata dal ragionevole convincimento di riuscire ad utilizzare la liquidità disponibile per fronteggiare una temporanea crisi di liquidità dell'impresa, ex post rivelatosi errato.

²⁷⁶ Sul punto, osserva L. DELLA RAGIONE, *Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari*, op. cit., che "*con queste parole la Suprema Corte di Cassazione, seppur in punta di piedi, allineandosi a quanto già ventilato in sede di merito, lascia trasparire, secondo una lettura a contrario ribadita a distanza di pochi mesi, che, affrancandosi da schemi preconfezionati, solamente attraverso risultanze probatorie efficacemente rappresentative (dal punto di vista documentale e testimoniale) dello stato patologico si possa assolvere il presunto reo dai reati di omesso versamento*".

dell'elemento soggettivo, dal dolo generico, quale coscienza e volontà di non versare all'erario l'i.v.a. relativa al periodo considerato", per cui "In tale contesto, l'agente può invocare l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri probatori concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi di liquidità che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale²⁷⁷".

In via speculare, con riferimento questa volta al delitto di omesso versamento delle ritenute, i giudici di legittimità hanno sostenuto che *"l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto²⁷⁸".*

In altri termini, a prescindere dall'epilogo (assolutorio o meno) dei processi aventi come imputati imprenditori inadempienti agli obblighi tributari perché in crisi acuta di liquidità finanziaria, i giudici di Piazza Cavour con alcune sentenze del 2013 e del 2014 hanno cominciato a statuire, quantomeno in linea astratta, le stringenti condizioni in presenza delle quali la crisi d'azienda possa reputarsi tale da rendere impossibile il versamento dei tributi richiesto dalla normativa penal-tributaria, determinando conseguentemente la non punibilità dell'imprenditore.

A ben vedere, dall'analisi delle sentenze di legittimità emerge la difficoltà di inquadramento sistematico della crisi di liquidità dell'azienda, giacché, come già si è avuto modo di osservare, in alcuni casi si arriva ad ipotizzare l'assenza dell'elemento soggettivo del dolo, in altri si invoca il possibile ricorso al concetto di forza maggiore (sovente confuso e sovrapposto rispetto a quello di dolo), in altri ancora si affronta la configurabilità dello stato

²⁷⁷ Cfr. Cass. Pen., sez. III, 01/02/2017, n. 15235, in *Iltributario.it* 12 luglio 2017. In maniera conforme, cfr. Cass. pen., sez. III, 5 Dicembre 2013, n. 5467; Cass. pen., sez. III, 14 Maggio 2014, n. 23532; Cass. pen., sez. III, 8 Aprile 2014, n. 20266; Cass. pen., sez. III, 14 Giugno 2017, n. 29544.

²⁷⁸ Cfr. Cass. pen., Sez. 3, Sentenza n. 20266 del 08/04/2014 Ud. (dep. 15/05/2014) Rv. 259190. Nel caso di specie, la Corte ha considerato irrilevante la mancata riscossione di crediti osservando che l'inadempimento dei clienti rientra nel normale rischio di impresa.

di necessità²⁷⁹ ex art. 54 c.p., in altri sembra evocarsi la categoria giuridica dell'inesigibilità. Ciò non di meno, il *trait d'union* di tutte queste pronunce è costituito dai rigorosi oneri di allegazione posti in capo al contribuente imputato per omesso versamento, volti a dimostrare, rispettivamente, la sussistenza di una crisi di liquidità a lui non riconducibile e l'impossibilità di fronteggiarla tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto²⁸⁰. Emblematica di tale orientamento è, tra le tante, la sentenza n. 5467 del 2014²⁸¹, in cui la Suprema Corte si trovava a giudicare un imprenditore imputato per il delitto di omesso versamento di ritenute di cui all'art. 10 bis del d.lgs n. 74/2000, il quale si doleva, nel proprio ricorso, per il mancato riconoscimento da parte dei giudici di merito dell'assenza dell'elemento soggettivo del reato ovvero dell'esimente della forza maggiore di cui all'art. 45 c.p. Ed invero, l'imputato adduceva che l'inadempienza tributaria – peraltro sanata a distanza di due anni dalla scadenza - era stata determinata da una grave crisi di liquidità derivante dalla mancata riscossione di ingenti crediti vantati nei confronti di enti pubblici, che gli aveva reso impossibile provvedere al versamento in favore dell'Erario. Gli ermellini rigettavano il ricorso, confermando dunque le argomentazioni dei giudici di merito, sottolineando che non può escludersi, in astratto, che *“siano possibili casi, il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e come tale insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, nei quali possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria”*. Ciò, tuttavia, a condizione che *“siano assolti gli oneri di*

²⁷⁹ Ciò non di meno, l'orientamento della Suprema Corte sembra piuttosto consolidato nell'escludere la configurabilità, in casi del genere, dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p. Ed invero, tale esimente è stata spesso invocata soprattutto dalle difese di quegli imputati che hanno omesso il versamento dei tributi al fine di salvaguardare il posto di lavoro dei propri dipendenti, privilegiando così il pagamento delle retribuzioni ai medesimi. In proposito, la Cassazione è piuttosto perentoria nell'affermare che debba escludersi che la perdita del posto di lavoro costituisca, in quanto tale, un danno grave alla persona, sì da potersi ricondurre nel raggio di operatività dell'art. 54 c.p. Cfr., tra le tante, Cass. pen., Sez III, ud. 8 gennaio 2014 (dep. 4 aprile 2014), n. 15416

²⁸⁰ Con riferimento a tale onere di allegazione, posto nell'interesse dell'imputato, si esprimono in termini di coerenza con i principi che governano il processo penale CUOMO-MOLINO, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, op. ult. Cit., i quali sottolineano che, atteso il differente funzionamento rispetto al processo civile, non è configurabile un onere probatorio a carico dell'imputato, bensì unicamente un onere di allegazione affinché il giudizio possa volgere a favore di quest'ultimo.

²⁸¹ Cass. pen., Sez. 3, Sentenza n. 5467 del 05/12/2013 Ud. (dep. 04/02/2014), in CED, così massimata: *“Nel reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D.Lgs. n. 74 del 2000), la colpevolezza del sostituto di imposta non è esclusa dalla crisi di liquidità intervenuta al momento della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'esercizio precedente, a meno che l'imputato non dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse, inoltre, non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale.”*

allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, dovranno investire non solo l'aspetto circa la non imputabilità al sostituto di imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto". Segnatamente, "Occorre cioè la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili".

Sulla base di tali considerazioni la Suprema Corte perveniva al rigetto del ricorso, osservando che *"La ricorrente non ha minimamente osservato gli oneri di allegazione a suo carico, limitandosi a richiamare alcuni specifici atti di causa dai quali, secondo il suo assunto, si sarebbe ricavata la prova dell'assenza del dolo e della forza maggiore (...)".*

In definitiva, la giurisprudenza di legittimità è orientata nel ritenere generalmente che la semplice situazione di difficoltà finanziaria dell'imprenditore non sia idonea ad assurgere né come causa di forza maggiore²⁸² ex art. 45 né, tanto meno, ad escludere l'elemento soggettivo del dolo delle fattispecie di omesso versamento.

Ciò non di meno, a tale posizione rigida fa da contraltare l'ipotesi in cui l'imprenditore riesca a dimostrare che la crisi acuta di liquidità sia stata determinata da fattori eccezionali²⁸³, e che sia stato fatto tutto il possibile²⁸⁴ per recuperare le risorse economiche necessarie all'adempimento dei propri obblighi tributari, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili²⁸⁵.

²⁸² Cass. pen., Sez. III, 12 giugno 2013, Corliano, in CED, n. 257683.

²⁸³ Ad avviso della Suprema Corte, infatti, l'omissione tributaria penalmente rilevante può essere ricondotta nel raggio di operatività della forza maggiore unicamente 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. Per una timida apertura in tema di forza maggiore, cfr. Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 2014, n. 8352 e Cass. pen., Sez. III, 30 settembre 2014, n. 40394.

²⁸⁴ In dottrina, sottolinea il rischio che sotto l'onere di allegazione tratteggiato dalla giurisprudenza di legittimità si occulti una vera e propria *"probatio diabolica"* a carico dell'imputato E. FONTANA, *Questioni sul dolo del delitto di omesso versamento Iva*, in Dir. e Giust., n. 33/2015, 75.

²⁸⁵ Cfr. A. TRAVERSI, *Prova rigorosa della "forza maggiore" per l'omesso versamento di ritenute*, in Corr. Trib. n. 18/2014, 1399.

Tuttavia, il particolare rigore cui la Suprema Corte subordina la possibile efficacia esimente della crisi di liquidità dell'azienda fa sì che, seppure in astratto siano riconosciuti spazi di impunità, nella pratica risulti particolarmente arduo il suo accertamento giudiziale, in modo da poter condurre il processo verso un epilogo assolutorio²⁸⁶.

Ad ogni modo, posti tali oneri di allegazione, per quel che concerne, invece, l'inquadramento sistematico della crisi di liquidità dell'impresa, non si riscontra, come detto, un indirizzo univoco tanto nella giurisprudenza di legittimità quanto nelle pronunce di merito.

Ed invero, sotto un primo versante la Suprema Corte ha ritenuto che, una volta soddisfatti gli oneri di allegazione concernenti tanto la non imputabilità all'imprenditore della crisi economica che ha investito l'azienda, quanto l'impossibilità di fronteggiarla tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto, il contribuente dovrebbe andare esente da pena in virtù dell'assenza dell'elemento soggettivo del dolo dei reati di omesso versamento²⁸⁷.

Segnatamente, in più di un'occasione la Corte di Cassazione ha sottolineato che è devoluto al giudice di merito l'apprezzamento (insindacabile in sede di legittimità, salvi i casi ordinari di vizio di motivazione²⁸⁸) delle circostanze concretamente addotte dal contribuente per escludere la sussistenza dell'elemento volitivo, non potendo escludersi aprioristicamente che vi siano casi di particolare difficoltà economica che rendano impossibile ritenere l'imprenditore dolosamente responsabile per l'omesso versamento dei tributi²⁸⁹. Ed invero, se, da un lato, non è invocabile un generico stato di difficoltà economica per dimostrare l'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato, tuttavia, dall'altro lato, la Suprema Corte ha escluso la ricorrenza del coefficiente psicologico del dolo, ad esempio,

²⁸⁶ Cfr. O. MAZZA, *Crisi di liquidità e crisi di legalità nell'accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 415, il quale osserva che "Forse proprio perché la rilevanza della crisi di liquidità appare del tutto ipotetica e difficilmente dimostrabile, la Cassazione non sembra impegnarsi a fondo nel necessario inquadramento dogmatico della questione, oscillando fra l'assenza del dolo, la forza maggiore e lo stato di necessità".

²⁸⁷ Tra le tante, cfr. Cass. pen., Sez. III, 6.11.2013, Saibene, in CED, 2014/2614.

²⁸⁸ Cass. pen., Sez. III, 21.1.2015, n. 10503.

²⁸⁹ Esemplificando, Cass. pen., Sez. III, 8.4.2014, n. 27676, in *Dir. e Giustizia*, 27.6.2014, ha statuito che "nel caso di evidente difficoltà finanziaria della società, comprovato dalle dichiarazioni dei redditi e dalle istanze di rateizzazione delle cartelle di pagamento, essendo la fattispecie di cui all'art. 10 ter d.lgs. n. 74 del 2000 esclusivamente dolosa, il giudice ha il dovere di verificare e motivare la sussistenza dell'elemento psicologico del reato, costituito dal dolo sia pure generico".

“quando l’omissione sia dovuta ad oggettiva ed insuperabile crisi di liquidità derivante da gravissimi e sistematici ritardi nei pagamenti da parte dei soggetti nei confronti dei quali erano state effettuate le prestazioni fatturate, sempreché risulti provato che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento dell’obbligazione tributaria, pur avendo egli posto in essere, a detto scopo, tutte le possibili azioni, se del caso anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, senza conseguire l’intento per cause indipendenti dalla sua volontà o a lui non imputabili²⁹⁰”.

In altre occasioni, invece, è stato scrutinato il controverso istituto della forza maggiore di cui all’art. 45 c.p., la ricorrenza del quale postula *“la prova rigorosa che la violazione del precetto penale è dipesa da un evento del tutto estraneo alla sfera di controllo del soggetto agente²⁹¹”*, così da *“rendere ineludibile il verificarsi dell’evento che, conseguentemente, non può in alcun modo ricollegarsi ad una azione od omissione cosciente e volontaria dell’agente²⁹²”*.

Peraltro, si è già avuto modo di sottolineare come, sovente, la giurisprudenza di legittimità ritenga che la forza maggiore sia in grado di incidere sull’elemento soggettivo del reato, escludendolo²⁹³, e di come questa impostazione risulti, tuttavia, criticabile, alla luce della considerazione che il (controverso) istituto di cui all’art. 45 c.p. si presta unicamente o ad escludere il nesso di causalità tra la condotta e l’evento naturalistico; o la c.d. *suitas* della condotta; o può ritenersi, tutt’al più, applicabile unicamente alle fattispecie colpose²⁹⁴ quale causa di esclusione della violazione oggettiva della regola cautelare.

Viceversa, la forza maggiore non può essere considerata una causa di esclusione della rappresentazione e della volontà²⁹⁵ del fatto tipico di reato.

Infine, anche nella giurisprudenza di legittimità si sono registrati taluni arresti che hanno fatto ricorso alla categoria dell’inesigibilità²⁹⁶. A titolo esemplificativo può citarsi, in proposito, la sentenza n. 9264 del 2014²⁹⁷, con cui la Corte di Cassazione ha confermato

²⁹⁰ Così Cass. pen., Sez. III, 6.2.2014, n. 15176, in Riv. Pen., 2014, 604.

²⁹¹ Cass. pen., Sez. I, 5 aprile 2013, n. 18402, in CED Cass., n. 255880.

²⁹² Cass. pen., 4 dicembre 2007, n. 4529, in CED Cass., n. 238986.

²⁹³ Esemplificando, Cass. pen., Sez. I, 5 aprile 2013, n. 18402, in CED Cass. n. 255880 cit., definisce la forza maggiore un evento *“tale da rescindere il legame psicologico tra azione ed evento”*.

²⁹⁴ In questo senso, cfr. MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale*, op. cit. p. 376.

²⁹⁵ In senso analogo, cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. cit. p. 1156 ss.

²⁹⁶ Cfr. S. CAVALLINI, *L’omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, op. cit. p. 332.

²⁹⁷ Cass. pen., Sez. III, in Cass. pen. 2014, 3067.

l'assoluzione di un liquidatore di una società per il delitto di cui all'art. 10 bis del d.lgs n. 74/2000, ritenendo inesigibile il comportamento richiesto dalla norma violata sulla base della comprovata circostanza che l'imputato, imbattutosi in una grave crisi finanziaria determinata dalle condotte dei precedenti amministratori²⁹⁸, aveva tentato di reperire liquidità attraverso la vendita dell'unico immobile di proprietà della società e l'utilizzo di un marchio, seppur vanamente.

4.1 (Segue) Un punto fermo: la Suprema Corte mette un freno al riconoscimento dello stato di necessità ex art. 54 c.p. in favore dell'imprenditore in crisi di liquidità.

Giova dare conto, infine, del costante orientamento della giurisprudenza di legittimità²⁹⁹ che, in tema di mancanza di liquidità dell'impresa, esclude rigorosamente la configurabilità dell'esimente dello stato di necessità³⁰⁰ di cui all'art. 54, sia per quegli imprenditori che preferiscono anteporre il pagamento delle retribuzioni ai propri lavoratori dipendenti; sia per coloro che cercano di scongiurare il pericolo di fallimento della società onorando i debiti nei confronti dei propri fornitori; sia, infine, per i contribuenti che motivano lo stato di dissesto dell'impresa a causa della mancata riscossione di crediti, spesso ingenti, vantati nei confronti dello stesso Stato.

A ben vedere, il motivo alla base di un simile atteggiamento di chiusura è da riscontrarsi nella difficoltà di rintracciare uno degli elementi costitutivi dello stato di necessità³⁰¹, vale a dire il requisito del pericolo del "danno grave alla persona". Ed invero, la giurisprudenza di legittimità ha, in più occasioni, statuito che con tale requisito il legislatore ha inteso riferirsi alla "*lesione dei soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere*

²⁹⁸ Diversamente, si è già sottolineato in precedenza che, secondo l'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità, non può assumere efficacia scusante lo stato di dissesto imputabile alla precedente gestione quando risulta che l'agente, al momento del suo subentro nella carica, aveva la consapevolezza della crisi di liquidità e non era nell'impossibilità a lui non ascrivibile di intraprendere alcuna iniziativa per fronteggiare tale situazione.

²⁹⁹ Si vedano, tra le tante, Cass. pen., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 15416, Tonti; Cass. pen., Sez. III, 7 febbraio 2014, n. 5905; Cass. pen., Sez. III, 9 ottobre 2013, n. 5905, Maffei.

³⁰⁰ In argomento, cfr. F. VIGANÒ, *Stato di necessità e conflitti di doveri, Contributo alla teoria delle cause di giustificazione e delle scusanti*, Giuffrè editore, 2000, passim.

³⁰¹ Per l'analisi degli elementi costitutivi dello stato di necessità si rinvia, per tutti, al *Commentario sistematico del codice penale, Tomo I*, art. 1-84, Milano, 2004 p. 568 ss., di M. ROMANO.

umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore³⁰²", e non, invece, "a quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana³⁰³", la cui perdita non è dunque in grado di integrare un danno grave alla persona, richiesto dall'art. 54 c.p.

Sotto un differente profilo, è possibile osservare che, in casi come quelli poc'anzi citati, pur volendo considerare integrato il requisito del danno grave alla persona, sulla scia dell'interpretazione evolutiva che la Suprema Corte sta man mano registrando per la tutela dei diritti fondamentali della persona³⁰⁴, ciò non di meno risulterebbe comunque arduo provare la ricorrenza di altri due elementi costitutivi fondamentali dell'art. 54 c.p., vale a dire l'inevitabilità e l'involontarietà del pericolo.

Ed invero, sotto il profilo dell'inevitabilità del danno, occorrerebbe dimostrare che il contribuente abbia fatto ricorso a tutte le possibili opzioni al fine di scongiurare l'evento senza commettere il reato (intimazione di pagamento ai propri debitori inadempienti, accordi transattivi, istanza di rateizzazione nei confronti del fisco³⁰⁵ ecc.)

In relazione all'involontarietà del pericolo, invece, attenta dottrina³⁰⁶ sottolinea che difficilmente il rischio di fallimento o la crisi di liquidità dell'azienda possono ritenersi completamente avulsi dalla *mala gestio* del contribuente della propria attività economica.

5. La condivisibilità politico-criminale del riconoscimento di spazi di impunità per l'imprenditore nelle situazioni di reale "inesigibilità" dell'obbligo dei versamenti.

All'esito dell'*excursus* giurisprudenziale (di merito, prima, e di legittimità, poi) registratosi sul tema della possibile rilevanza esimente della crisi di liquidità rispetto alle fattispecie incriminatrici di omesso versamento, si impongono talune riflessioni critiche.

³⁰² Così testualmente Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2015, n. 7429.

³⁰³ Ibidem.

³⁰⁴ A titolo esemplificativo, si consideri la particolare rilevanza assunta dal diritto all'abitazione quale esimente rispetto al reato di occupazione arbitraria di edifici (cfr. Cass. pen., Sez. II, 26 settembre 2007, n. 35580; Cass. pen., Sez. II, 11.2.2011, n. 8724).

³⁰⁵ Cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. ult. Cit.

³⁰⁶ G. AMARELLI, *ibidem*.

A ben vedere, la posizione rigida tradizionalmente posta alla base dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità sconta un evidente limite, nella misura in cui conduce all'affermazione della responsabilità penale dell'imprenditore-contribuente anche in quelle ipotesi in cui l'inadempimento dell'obbligazione tributaria derivi da un'assoluta indisponibilità di risorse finanziarie, ingenerata da cause indipendenti dalla sua volontà, a cui non sia riuscito ad ovviare con i mezzi posti a disposizione dall'ordinamento.

In altri termini, l'autentico *punctum dolens* dei reati direttamente connessi alla scarsa liquidità dei contribuenti si ravvisa nei casi in cui l'omesso versamento non costituisca il risultato di una libera scelta dell'agente, ma dipenda da fattori esogeni che, in qualche misura, lo vedano costretto a violare il precetto penale.

In casi simili, invero, i principi fondamentali che governano il diritto penale difficilmente potranno condurre a ritenere sussistente, innanzitutto, il coefficiente soggettivo doloso richiesto dalle fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74 del 2000, trattandosi di situazioni in cui, seppure il contribuente è certamente consapevole dell'esistenza del debito tributario e della condotta omissiva, ciò che tuttavia viene a mancare è la volontà di non compiere l'azione giuridicamente imposta, per l'assenza di una ragionevole condotta alternativa³⁰⁷.

Peraltro, come già si è avuto modo di sottolineare nel corso della trattazione, risulta assolutamente priva di pregio l'obiezione, mossa da una parte della giurisprudenza e della dottrina, secondo cui la responsabilità dolosa per omesso versamento non potrebbe considerarsi esclusa laddove l'insufficienza di liquidità, alla scadenza del termine richiesto dalle fattispecie incriminatrici, derivi da una gestione disinvolta delle risorse finanziarie nel periodo antecedente alla scadenza: e quindi, in sostanza, dalla *mala gestio* dell'imprenditore.

³⁰⁷ Cfr. G. FLORA, *I reati previsti dall'art. 2, L. n. 516/1982*, op. cit. 164, secondo cui in situazioni di acuta crisi di liquidità che rendano, di fatto, impossibile il versamento delle ritenute, necessariamente viene a mancare nel soggetto attivo il coefficiente psicologico del dolo, sulla base del principio *ad impossibilia nemo tenetur*. In altri termini, l'Autore ritiene che, perché possa dirsi integrato il dolo generico, dato dalla coscienza e volontà di non effettuare il pagamento dell'imposta nel termine stabilito dalla fattispecie penale, è necessario che il contribuente abbia, alla scadenza di quel termine, la possibilità di assolvere all'obbligazione tributaria.

Ed invero, ragionando in questi termini si finirebbe per addebitare al soggetto attivo una responsabilità dolosa per una condotta caratterizzata dai tratti tipici della colpa³⁰⁸, in palese spregio del principio di legalità dei reati e delle pene in materia penale.

A ben vedere, una soluzione diversa potrebbe predicarsi, nei casi come quelli di cui sopra, unicamente nei casi in cui il materiale probatorio, raccolto nel corso del giudizio, sia idoneo a dimostrare la sussistenza del coefficiente soggettivo del dolo eventuale in capo all'agente, senz'altro compatibile con il dolo generico positivizzato dagli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74 del 2000. In altri termini, nei casi di violazione del (seppur discutibile, in quanto di fonte extralegale) dovere di accantonamento della liquidità sufficiente ad onorare gli obblighi tributari, la responsabilità penale dovrebbe essere circoscritta ai soli casi in cui l'omissione per impossibilità di adempiere sia concretizzazione di un rischio previsto e, quantomeno, accettato³⁰⁹ dal contribuente³¹⁰.

Peraltro, non mancano in dottrina talune posizioni³¹¹ che evidenziano criticità rispetto alla soluzione - certamente più semplice, sia da un punto di vista interpretativo che sul piano applicativo - che fa leva sull'assenza dell'elemento volitivo del dolo laddove l'imputato riesca a dimostrare, adempiendo agli oneri di allegazione posti a suo carico, che l'omesso versamento derivi da una grave crisi di liquidità dipendente da fattori eccezionali ed imprevedibili, e che siano state posti in essere tutti i tentativi per recuperare la liquidità necessaria al pagamento del debito tributario nei confronti dell'Erario. In questo senso, si osserva che l'indagine, particolarmente pregnante, demandata al giudice di merito in ordine alla sussistenza dell'elemento psicologico dei reati di omesso versamento, è destinata ad infrangersi contro la struttura dei delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter, per la cui

³⁰⁸ Forte, I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori, in AA.VV., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Manna (a cura di), Padova, 2010, 550.

³⁰⁹ Cfr. L. DELLA RAGIONE, *Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari*, op. ult. Cit.

³¹⁰ In senso critico, rispetto all'impostazione sopra accolta, G.L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente*, op. ult. Cit., il quale sottolinea che la ragione che ha condotto il Legislatore a sganciare il meccanismo della sostituzione tributaria e dell'IVA dalla connotazione tipicamente fraudolenta propria dell'impianto del d.lgs n. 74 del 2000, sta nella particolare natura di queste due imposte, le quali restano nella disponibilità del contribuente che tuttavia non è libero di destinarle, essendo vincolato al versamento, nei termini indicati dalle norme incriminatrici, in favore dell'Erario. Di conseguenza, la decisione di destinare le somme ricevute dai terzi ad altri scopi si presta, secondo l'Autore, ad integrare perfettamente gli estremi del dolo eventuale, "essendosi il contribuente, con una tale deviazione nella destinazione di quanto ricevuto, assunto il concreto rischio di non essere, poi, in grado di versare il dovuto all'Erario al momento della scadenza del termine fissato dal legislatore".

³¹¹ Cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. ult. Cit.

configurabilità il legislatore ha mostrato di accontentarsi della mera coscienza e volontà di omettere il pagamento delle imposte. Viceversa, richiedendo al contribuente questo onere probatorio, particolarmente arduo, al fine di escludere la penale responsabilità, si introdurrebbe surrettiziamente, tra gli elementi costitutivi dei due delitti, il dolo specifico di evasione³¹².

Ciò non di meno, si è già avuto modo di osservare che, a sommosso parere di chi scrive, nei casi di impossibilità assoluta di provvedere al versamento dei tributi la soluzione preferibile potrebbe essere individuata, prima ancora che sul piano del *Tatbestand* soggettivo, proprio in punto di configurabilità di una condotta omissiva tipica, ossia conforme al precetto.

Ed invero, si è già visto che la fattispecie oggettiva tipica dei reati omissivi propri annovera, tra i propri elementi costitutivi, la possibilità materiale di agire nel senso richiesto dall'ordinamento; per cui, ragionando a contrario, il reato omissivo è destinato a venire meno nell'ipotesi in cui, nonostante il soggetto attivo abbia compiuto un serio sforzo per uniformarsi ai dettami della legge penale, si sia trovato nell'impossibilità concreta ed assoluta di adempiere all'obbligo giuridico di agire.

Certamente più difficili appaiono, invece, quelle situazioni in cui il contribuente versi in una impossibilità meramente relativa di adempiere ai propri obblighi di imposta, in quanto, pur di fronte ad una grave crisi finanziaria dell'azienda, disponga di liquidità sufficienti ad onorare il proprio debito nei confronti dello Stato ma preferisca, ciò nonostante, indirizzare le somme al pagamento dei propri dipendenti, dei propri fornitori ecc. al fine di scongiurare la cessazione definitiva dell'attività economica.

In situazioni come quelle sopra descritte appare, infatti, difficile sostenere l'assenza della componente volitiva del dolo, in quanto una volontà di non adempiere ai propri obblighi tributari (seppure non pienamente libera) c'è.

Ciò non di meno, anche in situazioni del genere pare possibile ritagliare, seppure a stringenti condizioni, spazi di impunità per l'imprenditore in crisi acuta di liquidità, attraverso il recupero di una reale dimensione normativa della colpevolezza, alla stregua della quale *“il giudizio di riprovazione normativo può sussistere solo fin dove è possibile avanzare*

³¹² In questo senso, ancora, G. AMARELLI, *ibidem*.

la pretesa ad un comportamento osservante della norma, poiché esistono circostanze oggettive (per esempio una situazione di necessità) o di natura soggettiva (per esempio un'infermità psichica) in rapporto alle quali l'ordinamento autolimita la sua pretesa; in cui, cioè, non funziona il vincolo recato dalla norma d'obbligo"³¹³.

Proprio la valorizzazione della dimensione normativa della colpevolezza consentirebbe, infatti, di riportare in luce la discussa categoria dell'inesigibilità³¹⁴ della condotta, quale causa ultralegale di esclusione della colpevolezza, allo scopo di riconoscere rilevanza esimente a tutte quelle circostanze anormali concomitanti all'agire che abbiano agito sul processo motivazionale dell'agente.

Pur non disconoscendo gli argomenti che, tradizionalmente, minano all'accoglimento della inesigibilità quale categoria generale di esclusione della colpevolezza, tuttavia è possibile osservare che una lettura adeguata del *nullum crimen, nulla poena sine culpa* dovrebbe condurre all'esclusione della penale responsabilità dell'imprenditore tutte le volte che risulti rigorosamente dimostrata in giudizio una situazione di reale inesigibilità dell'obbligo giuridico di agire.

In altri termini, mentre è da escludere che una generica difficoltà finanziaria valga ad annientare un rimprovero di colpevolezza nei confronti del contribuente³¹⁵, laddove, invece, le circostanze del caso concreto dimostrino in maniera stringente che non si sarebbe potuto in alcun modo esigere un comportamento conforme al precetto penale, in quanto l'omissione è stata determinata da cause gravi ed eccezionali, la crisi acuta di liquidità finanziaria potrebbe essere tale da condurre ad un epilogo assolutorio.

Aderendo alla causa ultralegale di esclusione della colpevolezza costituita dalla c.d. inesigibilità è possibile, dunque, pervenire all'esenzione da pena anche per fatti

³¹³ Così, testualmente, C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, Torino, 2013, p. 164.

³¹⁴ In argomento, cfr. SCARANO, *La non esigibilità nel diritto penale*, Napoli, 1948; FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990.

³¹⁵ Argomenta, infatti, Cass. pen., Sez. III, 25.2.2014, n. 14953, che "le precarie condizioni economiche – ameno che non siano determinate da eventi eccezionali e di rilevante dimensione – non costituiscono di per sé sole un caso fortuito o di forza maggiore (art. 45 c.p.), come tale idoneo ad escludere la punibilità o quantomeno il dolo del reato di omesso versamento di i.v.a., previsto dall'art. 10 ter d. lg. 10 marzo 2000, n. 74. Infatti, l'eventuale crisi di liquidità economica – nell'attività di impresa – di norma non costituisce un evento imprevedibile e come tale insuperabile, rappresentando, invece, un evento possibile, concretizzando un rischio inerente all'attività d'impresa, cui occorre far fronte tempestivamente con opportuni interventi sul cosiddetto flusso di cassa dell'azienda, quali: a) tempestivi e frazionati accantonamenti; nonché b) il ricorso all'acquisizione di ulteriori somme erogate da istituti bancari e/o finanziari, e altri."

pacificamente dolosi, perché coscienti e volontari³¹⁶, e tuttavia commessi in presenza di circostanze anormali che abbiano irrimediabilmente influito sul processo motivazionale del soggetto attivo.

5.1 I disorientamenti della giurisprudenza di legittimità, tra confusione delle categorie dommatiche, indeterminatezza delle fattispecie ed imprevedibilità della sanzione punitiva.

L'evoluzione ermeneutica sviluppatasi sul controverso tema del rapporto tra omesso versamento d'imposte e crisi d'impresa, volta a ritagliare spazi di impunità nei casi in cui il contribuente si veda costretto ad omettere il pagamento per effetto di una comprovata situazione di illiquidità finanziaria, pur perseguendo il nobile intento di pervenire a soluzioni più equitative, a fronte ad una normativa che non sembrerebbe lasciare alcuno spazio a sotto distinzioni nell'ambito dell'inadempimento degli obblighi tributari, tuttavia evidenzia un nervo scoperto, costituito dall'eccessiva discrezionalità dell'interprete nel definire i contorni della (non) punibilità delle fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000.

Ed invero, l'incertezza applicativa dei due delitti in discorso, unitamente alla varietà delle soluzioni ermeneutiche proposte tanto dalla dottrina quanto dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, non può non indurre ad interrogarsi se un simile meccanismo possa ritenersi coerente con i principi fondamentali che governano la materia penale, ed in particolare con quelli del *nullum crimen, nulla poena sine lege e sine culpa*, nonché, in ultima analisi, con la funzione positivo-integratrice assegnata alla pena nei moderni Stati di diritto.

A questo riguardo, è noto che la giurisprudenza della Corte di Strasburgo è consolidata nel ritenere che il principio di legalità convenzionale di cui all'art. 7 CEDU si fonda sull'equiparazione tra il diritto di fonte legislativa e quello di creazione giurisprudenziale³¹⁷,

³¹⁶ Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 231.

³¹⁷ Sulla giurisprudenza Cedu in materia di legalità penale, v. V. MANES, *Commento all'art. 7*, in S. Bartole - P. De Sena - V. Zagrebelsky, *Commentario breve della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 258 ss.; F. MAZZACUVA, *L'interpretazione evolutiva del nullum crimen nella recente*

purché, in entrambi i casi, siano rispettate le componenti qualitative della legalità, costituite, rispettivamente, dall'accessibilità al precetto e dalla prevedibilità delle conseguenze giuridiche discendenti dalla propria condotta.

Ne consegue, dunque, che la prevedibilità è vulnerata nelle ipotesi in cui il reo versi in dubbio sul carattere criminoso del proprio comportamento³¹⁸, come accade, per l'appunto, per gli imprenditori che omettano il versamento delle ritenute certificate o dovute e/o dell'IVA a causa di una improvvisa e grave crisi di finanziaria, la cui affermazione di responsabilità penale sembra legata ad interpretazioni eccessivamente discrezionali ed imprevedibili.

A ben vedere, l'imprevedibilità delle conseguenze connesse alla propria condotta non può non riverberarsi anche sul piano della colpevolezza, nella misura in cui l'incertezza applicativa circa l'effettivo ambito di applicazione delle diverse disposizioni non garantisce all'agente la certezza di scelte libere di azione.

In questo quadro d'incertezza ermeneutica non sembra azzardato ipotizzare la possibile applicazione, da parte del giudice della cognizione, della disciplina dell'errore inevitabile sul divieto di cui all'art. 5 c.p. (come rimaneggiato in seguito alla sentenza della Corte Costituzionale n. 364 del 1988), sebbene la giurisprudenza sia tradizionalmente stringente e restia a dare applicazione al *dictum* del giudice delle leggi.

Ciò non di meno, la soluzione realmente auspicabile per porre fine alle incertezze della prassi andrebbe individuata - più che in un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che comunque non ha nè potrebbe avere valore vincolante - in un nuovo intervento del Legislatore sulla disciplina penal-tributaria, volto a circoscrivere il ricorso alla sanzione penale unicamente per le condotte realmente offensive perché connotate da un coefficiente soggettivo pregnante, qual è il dolo specifico di evasione. In questo modo si consentirebbe, peraltro, di recuperare omogeneità e coerenza rispetto all'impianto di fondo che caratterizza la disciplina contenuta nel d.lgs n. 74 del 2000.

giurisprudenza di Strasburgo, in V. Manes - V. Zagrebelsky (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 411 ss.; F. PALMIERI, *Il principio di legalità*, in P. Gianniti (a cura di), *La Cedu e il ruolo delle Corti*, Bologna, 2015, 1845 ss.

³¹⁸ Cfr. F. PALAZZO, *La sentenza Contrada e i cortocircuiti della legalità*, in *Diritto penale e processo*, n. 9 del 2015, 1061 ss.

Un'altra possibile soluzione potrebbe essere, a sommosso avviso di chi scrive, quella di positivizzare una espressa e specifica causa di esclusione della colpevolezza per le fattispecie in materia di omesso versamento di imposte, che riposi sul concetto di inesigibilità della condotta conforme al precetto, in tutte quelle particolari situazioni in cui il contribuente si trovi sotto la pressione di circostanze esterne eccezionali tali da rendere soggettivamente non esigibile il versamento dei tributi dovuti allo Stato.

Una soluzione del genere consentirebbe, a ben vedere, di superare le perplessità che tradizionalmente accompagnano l'inesigibilità intesa quale categoria generale ed ultralegale di esclusione della rimproverabilità del soggetto attivo, in quanto la valutazione della anormalità delle circostanze concomitanti alla condotta omissiva dell'agente sarebbe compiuta direttamente dal legislatore, confermando il carattere tassativo del catalogo delle scusanti³¹⁹ che rappresentano, pur sempre, un'eccezione al principio generale costituito dalla punibilità delle condotte conformi al precetto.

³¹⁹ MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 374.

CAPITOLO III

Gli istituti del diritto penale classico invocabili per la non punibilità dell'imprenditore in crisi acuta di liquidità.

- 1. Premessa: la dilagante crisi del sistema economico quale possibile elemento causativo/giustificativo dell'inottemperanza dell'imprenditore agli obblighi tributari penalmente sanzionati.**

Nei capitoli che precedono si è evidenziato che la crisi economica che ha investito, negli ultimi decenni, la nostra Nazione, ha palesato l'irragionevolezza politico criminale della costruzione legislativa dei reati di omesso versamento di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000 quali fattispecie causalmente orientate, le quali puniscono, cioè, il mero inadempimento dell'obbligazione tributaria a prescindere da qualsivoglia considerazione circa il disvalore d'azione del soggetto obbligato.

Ed invero, si è più volte sottolineato che la prassi ha rivelato come, sempre più spesso, l'omesso versamento delle ritenute e/o dell'IVA alla scadenza dei termini di legge non dipenda da un comportamento volontario del contribuente, ma da una improvvisa e grave crisi di impresa a quest'ultimo non imputabile, soprattutto laddove emerga che questi si è effettivamente adoperato per evitarla, anche ricorrendo, se del caso, ad azioni sfavorevoli nei confronti del proprio patrimonio personale³²⁰.

In questo scenario, seppure non sono mancate né in dottrina né in giurisprudenza posizioni contrarie a riconoscere qualsivoglia soluzione di impunità per l'imprenditore che ometta i versamenti a causa di una crisi acuta di liquidità³²¹, ciò non di meno, gli interpreti più sensibili ai principi fondamentali che governano il diritto penale hanno tentato di elaborare soluzioni volte a riconoscere efficacia esimente alla crisi di liquidità dell'impresa, quanto

³²⁰ Cfr. M. L'Insalata, L'omesso versamento di Iva, op. cit. p. 950.

³²¹ In dottrina, ad esempio, su una posizione di assoluta chiusura è assestato S. CALTABIANO, *La condizione di illiquidità dell'impresa in crisi può prevalere sull'interesse dello Stato al contrasto dell'evasione fiscale?*, in *Rivista penale*, 2012, p. 1262 ss., e ciò sia per il pericolo di depotenziare gli strumenti di contrasto al fenomeno dell'evasione fiscale; sia per la difficoltà di configurare la crisi di impresa quale avvenimento di carattere eccezionale completamente sganciato dalla condotta del soggetto agente, in grado di integrare, quindi, una vera e propria causa di forza maggiore.

meno in quei casi in cui possa dirsi adeguatamente provato che l'omissione non è stata la conseguenza di una libera scelta del contribuente, ma sia dipesa da circostanze esterne che, in qualche modo, lo abbiano costretto a violare il precetto penale.

A ben vedere, le maggiori aperture verso spazi di impunità si registrano soprattutto in alcune ipotesi tipicamente problematiche, quali, a titolo esemplificativo:

- I. L'ipotesi in cui l'IVA non sia stata mai neppure incassata dal soggetto obbligato al versamento nei confronti dell'Erario, pur avendo emesso la relativa fattura³²²;
- II. L'ipotesi in cui si verifichi una successione tra organi amministrativi della società, di modo che vi sia discrasia tra il soggetto che rivestiva il ruolo di amministratore alle scadenze dei termini fiscali e colui che assumeva tale qualifica alla scadenza del termine penalmente rilevante³²³;
- III. L'ipotesi in cui il dissesto finanziario sia dipeso dall'inadempimento della stessa Pubblica Amministrazione nel pagamento di ingenti crediti esigibili vantati dall'imprenditore³²⁴.

Accanto a queste ipotesi si pongono quei casi, altrettanto problematici, in cui la crisi finanziaria in cui versa l'azienda induca l'imprenditore a privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai propri dipendenti³²⁵ ovvero a pagare altri fornitori, al fine di garantire la sopravvivenza dell'azienda; e ciò sebbene il percorso ermeneutico che consenta di pervenire ad un esito assolutorio dell'imputato sia, in casi del genere, inevitabilmente più tortuoso³²⁶. In una prospettiva più generale, destano sicuramente perplessità quei casi in cui tra la scadenza dei termini per gli adempimenti fiscali e la scadenza del termine (più lungo)

³²² In questa ipotesi, convengono nel senso di escludere la responsabilità del soggetto obbligato LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 456; G. L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA*, op. cit.

³²³ In questo senso, ancora, secondo un percorso logico che si ritiene di condividere, LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 458; G. L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA*, op. cit.

Diversamente, sostiene la punibilità del nuovo amministratore che subentri al precedente dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del termine di versamento, M. L'INSALATA, *Omesso versamenti dell'Iva*, op. cit. p. 932, secondo cui verserebbe quantomeno in dolo eventuale il nuovo amministratore che, prima di assumere tale qualifica, ometta di compiere il controllo contabile sugli adempimenti fiscali.

³²⁴ Tra le tante voci in dottrina, cfr., per tutti, R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 238.

³²⁵ Si esprime nel senso della necessità di un'interpretazione meno severa della giurisprudenza di legittimità, in ipotesi di questo genere, M. D'AVIRRO, *Omesso versamento dell'IVA e crisi di impresa*, op. cit. p. 1973.

³²⁶ Si rinvia a quanto osservato nel capitolo precedente.

previsto dalle fattispecie incriminatrici sopravvengano fattori eccezionali che rendano, di fatto, impossibile per il contribuente procedere al versamento dei tributi dovuti all'Erario³²⁷, come ad esempio potrebbe essere nell'ipotesi di fallimento dell'istituto di credito depositario della liquidità dell'impresa³²⁸ o simili.

Ciò non di meno, una volta ammessa (almeno in linea astratta) la possibilità di pervenire ad un'esenzione della pena, è emersa la controversa questione circa l'inquadramento dogmatico della crisi di liquidità dell'impresa, giacché, come si è già avuto modo di osservare, l'eterogeneità delle diverse fenomenologie concrete si è inevitabilmente riverberata sull'individuazione dell'istituto giuridico invocabile, di volta in volta, per escludere la punibilità del soggetto attivo, pervenendosi ad orientamenti tutt'altro che univoci.

Nel capitolo precedente sono stati passati in rassegna, infatti, gli orientamenti sviluppatisi sia nella giurisprudenza di merito che in quella di legittimità sul controverso tema della crisi di liquidità dell'impresa, ed è emerso in maniera nitida che la soluzione volta ad escludere, in presenza di certe circostanze, il coefficiente soggettivo doloso delle fattispecie di omesso versamento, piuttosto che quella volta a ritenere configurabile, seppure a condizioni stringenti, l'art. 45 c.p. in tema di caso fortuito o di forza maggiore ecc., si riflette sull'individuazione della formula assolutoria applicabile nel caso di specie.

Ed invero, come si avrà modo di approfondire nel paragrafo seguente, mentre la mancata integrazione della fattispecie oggettiva del reato comporta il pronunciamento della formula assolutoria più favorevole per l'imputato "perché il fatto non sussiste" ex art. 530 c.p., il cui giudicato produce quindi effetti favorevoli anche nei giudizi civili ed amministrativi ex art. 652 c.p.p., viceversa, la giurisprudenza di legittimità pare ancora piuttosto consolidata nel ritenere che l'esclusione della fattispecie soggettiva determini l'accoglimento della formula assolutoria "perché il fatto non costituisce reato", per cui non quest'ultima non elimina la possibilità di infliggere una sanzione amministrativa per i paralleli illeciti tributari.

³²⁷ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 456, secondo cui "tali fattori, mentre, per un verso, varranno a comprovare la carenza del dolo al momento dell'omesso versamento nel termine fiscalmente rilevante, per l'altro verso, potranno essere valorizzati anche per escludere sul piano oggettivo la riconducibilità ad una condotta del contribuente dell'omesso versamento nel termine penalmente rilevante".

³²⁸ Cfr. R. ALAGNA, op. cit. p. 234.

A prescindere dai rilievi critici che possono essere mossi a questa impostazione – avallata, seppure in un *obiter dictum*, anche dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite³²⁹ della Corte di Cassazione - in quanto, riconducendo l'assenza dell'elemento soggettivo ad una formula assolutoria diversa rispetto a quella utilizzabile in caso di mancanza della fattispecie oggettivo-materiale, non è in grado di coordinare il tema del contenuto delle formule di proscioglimento con la più moderna visione della teoria tripartita del reato, in cui l'elemento psicologico dell'azione è indispensabile sia per la colpevolezza che, prima ancora, per la configurazione della tipicità del reato³³⁰, il punto che merita di essere sottolineato è un altro. Segnatamente, la varietà dei casi concreti in cui si manifesta la crisi di liquidità dell'azienda rende difficile una riconduzione ad unità del problema: non a caso, attenta dottrina sottolinea la necessità di pervenire a soluzioni diversificate, pur se coordinate tra di loro, le quali possano tenere adeguatamente conto delle differenze che intercorrono tra *“difficoltà e impossibilità di versare, tra il mancato versamento di tributi incassati o non incassati, tra la presenza di una crisi di fatto o di una crisi istituzionalizzata dell'ente, tra l'utilizzo delle <<provviste>> a vantaggio proprio esclusivo oppure a vantaggio dei dipendenti”*³³¹.

Tanto premesso, nel presente capitolo si procederà alla ricognizione del fondamento politico criminale dei vari istituti del diritto penale “classico” ritenuti, di volta in volta, configurabili al fine di giustificare la non punibilità dell'imprenditore che ometta i versamenti a causa della crisi di liquidità in cui versa l'azienda; per poi passare ad una riflessione critica sulle varie soluzioni proposte, sottolineando, a sommosso parere di chi scrive, quale di queste possa trovare accoglimento e quale, invece, si esponga ad insormontabili obiezioni.

³²⁹ Cfr. Cass. Pen., Sez. Un., 29 maggio 2008, n. 40049, in *Giur. It.*, 2009, 11, con nota di F. FALATO, *Formule di proscioglimento ed interesse della parte civile all'impugnazione*, che, chiamate a risolvere la questione <<se la parte civile abbia o meno l'interesse a proporre ricorso per cassazione contro una sentenza che abbia prosciolto l'imputato dalla imputazione di diffamazione a mezzo stampa con la formula perché *il fatto non sussiste* a norma dell'art. 51 c.p. allo scopo di ottenere la formula *il fatto non costituisce reato* >>, hanno statuito, nel corpo motivazionale, che la formula *il fatto non costituisce reato* è generalmente utilizzata nelle ipotesi in cui sia assente, per l'appunto, l'elemento soggettivo del reato (dolo o colpa), oltre a quella in cui sussista una causa di giustificazione che escluda l'antigiuridicità della condotta.

³³⁰ Cfr. C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 166, i quali, in maniera coerente, riconducono le ipotesi di esclusione dell'elemento soggettivo del dolo già tra le cause di esclusione della tipicità del fatto di reato, e non già tra le cause di esclusione della colpevolezza del reo.

³³¹ Così testualmente R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 235.

Nell'ultimo capitolo si procederà, invece, ad effettuare talune considerazioni finali sul controverso tema della mancanza di liquidità e ad avanzare talune proposte in una prospettiva *de iure condendo*.

1.2 Le soluzioni sul tappeto: la crisi di liquidità quale esimente sotto il profilo oggettivo ovvero soggettivo. Differenze di implicazioni nell'ambito della teoria generale del reato.

Nel capitolo precedente si è visto che, pur al cospetto di orientamenti eterogenei, l'indirizzo prevalente nella giurisprudenza di legittimità è quello volto a ritenere la crisi acuta di liquidità del contribuente una potenziale causa di esclusione dell'elemento soggettivo del reato: ed invero, l'assoluta indisponibilità di risorse finanziarie fa sì che, seppure possa dirsi certamente presente nel soggetto attivo l'elemento intellettuale del mancato versamento, ciò che tuttavia viene a mancare è l'altra componente imprescindibile del dolo³³², vale a dire la volontarietà di non adempiere all'obbligo tributario.

Ed invero, è noto che, perché sorga una responsabilità dolosa, è necessario ma non sufficiente che il soggetto attivo si rappresenti il fatto antiggiuridico, in quanto la rappresentazione del fatto non è una componente esclusiva del dolo, ma risulta integrata anche dalla c.d. colpa con previsione, la quale comporta un aumento di pena ai sensi dell'art. 61 nr. 3 c.p.

A ben vedere, anche le Sezioni Unite della Cassazione hanno avuto cura di sottolineare, nel tracciare il delicato *discrimen* tra dolo eventuale e colpa cosciente³³³, ciò che davvero vale a distinguere il dolo dalla colpa: vale a dire la volontà, presente unicamente nel primo caso, di realizzare il fatto antiggiuridico previamente oggetto di rappresentazione.

³³² Sulla struttura del dolo cfr., per tutti, F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, 2011, Cedam, p. 310 ss., secondo cui oggi è pressoché pacifico che il dolo consti non solo dell'elemento della rappresentazione, ma anche, e soprattutto, di quello della volontà.

³³³ Di tale pronuncia a Sezioni Unite si darà conto, specificamente, nel paragrafo 4.2 del presente capitolo.

Trasponendo tali coordinate nello specifico contesto³³⁴ dei reati omissivi propri, può osservarsi che il dolo è costituito, innanzitutto, dalla rappresentazione degli elementi costitutivi della situazione tipica; nonché, dalla volontà di non compiere l'azione giuridicamente obbligata alla scadenza del termine³³⁵, il quale tuttavia può essere anticipato nelle ipotesi in cui il reo preordini, già prima, le condizioni che gli rendano impossibile adempiere l'azione doverosa³³⁶.

Come efficacemente sottolineato dalla dottrina, ciò che è necessario evitare nell'indagine sul dolo dei reati omissivi è che le difficoltà di accertamento probatorio inducano alla tentazione di presumere la volontarietà dell'omissione, assorbendo l'elemento volitivo nella constatazione del mancato compimento dell'azione doverosa³³⁷, in quanto ciò non solo non sarebbe conforme al principio di legalità, ma creerebbe un pericoloso *vulnus* anche al principio della responsabilità penale per un fatto proprio colpevole e, in ultimo, alla funzione di prevenzione positiva della pena.

A ben vedere, il rischio sopra descritto è proprio quel che potrebbe profilarsi in ordine alla *vexata quaestio* degli omessi versamenti dovuti alla improvvisa e grave crisi di liquidità degli operatori economici. Proprio per scongiurare un siffatto pericolo, si è visto che la giurisprudenza di merito, prima, e quella di legittimità, poi, stanno progressivamente spianando la strada verso pronunce volte a ritenere che comprovate difficoltà finanziarie possano condurre all'esclusione del coefficiente doloso richiesto dalle fattispecie incriminatrici.

Ciò non di meno, si è già dato conto nel capitolo precedente dei disorientamenti della giurisprudenza in merito alla collocazione dogmatica della crisi di liquidità dell'impresa, in quanto non mancano pronunce che mostrano di preferire, allorché l'omesso versamento derivi da comprovati fattori eccezionali che hanno agito in modo irresistibile sulla liquidità dell'azienda, la strada della causa di forza maggiore di cui all'art. 45 c.p.

³³⁴ Cfr. V. MILITELLO, *La colpevolezza nell'omissione: il dolo e la colpa del fatto omissivo*, in *Cass. pen.*, fasc. 3, 1998, p. 979 ss., il quale sottolinea che la specificità del reato omissivo si riflette non solo sul piano della fattispecie oggettiva, ma altresì sul versante dell'imputazione soggettiva.

³³⁵ Cfr. CADOPPI, *Il reato omissivo proprio*, Padova, 1988, II, 865 ss.

³³⁶ Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale*, op. cit. p. 320.

³³⁷ Così V. MILITELLO, *La colpevolezza nell'omissione*, cit.

A tale riguardo, si è aggiunto che la questione risulta ulteriormente intricata dalla difficoltà di inquadrare correttamente tale controverso istituto³³⁸, in quanto, agli indirizzi che opinano nel senso che la forza maggiore escluderebbe la c.d. *suitas* della condotta³³⁹ ex art. 42, comma 1 c.p., si affiancano coloro che la ritengono una causa di esclusione del rapporto di causalità tra la condotta e l'evento³⁴⁰, nonché coloro che ritengono la forza maggiore una scusante nei reati colposi (in quanto circostanza anormale esterna che impedisce all'agente il rispetto della regola cautelare violata)³⁴¹.

Peraltro, si è già avuto modo di sottolineare che talune pronunce hanno interferito la forza maggiore con l'elemento soggettivo del reato, in quanto sovente è stata sostenuta la capacità della *vis maior* di incidere, seppure a stringenti condizioni, sul dolo generico dei delitti di omesso versamento, escludendolo³⁴². Ed anzi, può dirsi che un consistente gruppo di decisioni della Corte di Cassazione è incline a ricondurre le ipotesi di omesso versamento derivante da una assoluta indisponibilità di risorse finanziarie alla "*inesigibilità della condotta determinata da causa di forza maggiore, con conseguente esclusione del reato sotto il profilo soggettivo*"³⁴³.

A ben vedere, l'incertezza della collocazione dogmatica della crisi di liquidità dell'impresa e la confusione in merito al perimetro applicativo della (non) punibilità dei reati di omesso versamento, oltre ad ostacolare la funzione di orientamento socio-culturale che dovrebbe contrassegnare le norme penali, non è priva di risvolti sul versante della teoria generale del reato e sull'individuazione della formula assolutoria da applicare all'esito del processo penale.

³³⁸ Sulle varie posizioni dottrinarie e giurisprudenziali cfr., per tutti, FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale*, in *Dig.*, II, 1988, 107.

³³⁹ In dottrina, tra i tanti, FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 229, secondo cui la forza maggiore costituisce, insieme al caso fortuito, una situazione che non consente di giungere ad un rimprovero di colpevolezza nei confronti del reo, in quanto viene meno, a monte, la preconditione di un addebito a titolo di dolo o di colpa.

³⁴⁰ Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 152, secondo cui sia il caso fortuito sia la forza maggiore si configurano innanzitutto come cause di esclusione del rapporto di causalità, nonché, in seconda battuta, quali cause di esclusione anche della colpevolezza, con l'ulteriore specificazione che questa natura bifronte si rende possibile, ovviamente, soltanto per i reati con evento naturalistico, mentre, in relazione ai reati di mera condotta, può escludersi unicamente il giudizio di riprovevolezza.

³⁴¹ Così ad esempio MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, cit. p. 377.

³⁴² Tra le tante, cfr. Cass. pen., Sez. I, 5 aprile 2013, n. 18402, in CED Cass. n. 255880 cit., che definisce la forza maggiore un evento "*tale da rescindere il legame psicologico tra azione ed evento*".

³⁴³ Così testualmente R. CARACUZZO, *I delitti di omesso versamento dell'Iva e delle ritenute certificate*, op. cit. p. 3079.

Ed invero, se si privilegia la strada che porta ad escludere, in presenza di una grave mancanza di liquidità dovuta ad una crisi improvvisa, la colpevolezza del soggetto attivo (vuoi per carenza dell'elemento soggettivo dei delitti di omesso versamento, vuoi per l'inesigibilità della condotta doverosa, vuoi per esclusione della c.d. *suitas* dell'omissione³⁴⁴), la formula assolutoria sarà quella, meno favorevole per il reo, secondo cui "il fatto non costituisce reato", non idonea, quindi, a neutralizzare la possibile applicazione di sanzioni amministrative all'esito dei paralleli processi per l'illecito tributario³⁴⁵.

Viceversa, qualora si ritenga che la crisi di liquidità dell'imprenditore si presti ad integrare, quantomeno in talune ipotesi di assoluta indisponibilità di risorse economiche, una causa di esclusione della stessa fattispecie oggettiva tipica dei delitti in discorso (vuoi perché si reputi mancante una stessa omissione penalmente rilevante, vuoi perché –come pure taluno sostiene in dottrina- si ritiene che la forza maggiore escluda la tipicità³⁴⁶ della condotta), la formula assolutoria da applicare sarà "perché il fatto non sussiste", con conseguente efficacia extrapenale del giudicato favorevole.

Ciò posto, sebbene per gli omessi versamenti l'esclusione della punibilità sia stata quasi sempre motivata, alla luce di un'analisi approfondita delle pronunce in materia, sul piano dell'assenza della colpevolezza³⁴⁷ (o per carenza della volontarietà dell'omissione³⁴⁸ o per l'inesigibilità della condotta attiva), non può escludersi, a parere di chi scrive, la necessità di pervenire a soluzioni diversificate a seconda della diversità dei casi concreti che possono presentarsi.

³⁴⁴ Così, in dottrina, F. MANTOVANI, *Diritto penale, parte generale*, op. cit. p. 305, secondo cui l'art. 42, comma 1 c.p. "esprime un requisito non autonomo (attinente alla condotta come tale), bensì rientrante nella colpevolezza".

³⁴⁵ Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 230.

³⁴⁶ Così S. DE BONIS, *Il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, op. cit. p. 910.

In argomento, sottolinea FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale*, op. cit., che "Dal punto di vista dell'incidenza sugli elementi costitutivi del reato, la vis maior va considerata come un fattore che elide il potere di signoria sulla condotta: in altri termini, proprio perché il soggetto si trova in una condizione di costrizione assoluta ad agire, manca il requisito della «coscienza e volontà» dell'azione come presupposto di un rimprovero di colpevolezza; a venir meno è dunque, in definitiva, la stessa esistenza di una condotta penalmente rilevante."

³⁴⁷ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. ult. Cit. p. 447.

³⁴⁸ Ciò non di meno, nel prosieguo della trattazione si darà conto di quell'impostazione che, facendo leva sulla teoria della c.d. doppia collocazione del dolo, reputa che la mancata integrazione dell'elemento soggettivo del reato rilevi già come causa di esclusione della tipicità (soggettiva) del reato, ancor prima che sul piano della colpevolezza del reo.

Ed invero, la problematica della carenza di liquidità deve confrontarsi, innanzitutto, con l'analisi della fattispecie oggettiva tipica dei reati omissivi propri e, di riflesso, con i limiti intrinseci rispetto alla configurabilità di un'omissione penalmente rilevante³⁴⁹.

A questa considerazione deve aggiungersi, peraltro, la corretta ricostruzione della struttura del fatto tipico dal punto di vista della teoria generale del reato, la quale consente di pervenire alla distinzione, all'interno della categoria dommatica della tipicità, tra fattispecie oggettivo-materiale e fattispecie soggettiva. A ben vedere, dal momento che quest'ultima racchiude, in particolare, *"l'intero contenuto psichico dell'azione od omissione che presenti i requisiti oggettivi di una condotta tipica"*³⁵⁰, dovrebbe pervenirsi alla riflessione, logicamente conseguente, secondo cui le cause di esclusione dell'elemento soggettivo costituiscono, prima ancora che cause di esclusione della rimproverabilità dell'agente, innanzitutto cause di esclusione della stessa tipicità del reato³⁵¹.

Esaurita questa premessa, nel prosieguo della trattazione si passerà ad analizzare, dapprima, le possibili ipotesi di esclusione della fattispecie tipica oggettiva ovvero soggettiva degli omessi versamenti; e poi, in seconda battuta, le potenziali cause che ostano ad un giudizio di rimproverabilità nei confronti del contribuente inadempiente agli obblighi tributari penalmente sanzionati.

Nel corso della trattazione si darà conto, inoltre, di quell'indirizzo propenso ad invocare, a certe condizioni, la controversa esimente dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p., e delle obiezioni che tradizionalmente vengono sollevate rispetto alla configurabilità di una simile soluzione.

³⁴⁹ Sul punto, cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 132.

³⁵⁰ Così, testualmente, C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 226.

³⁵¹ Questa impostazione è accolta ad esempio, nella manualistica, da C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, i quali distinguono, non a caso, tra l'errore sul fatto ex art. 47 c.p. che, escludendo il dolo, è collocato tra le cause generali di esclusione del fatto tipico per difetto dei presupposti dell'imputazione soggettiva; e la disciplina dell'errore sulle esimenti ex art. 59 ult. co. c.p., la quale è collocata, invece, tra le cause di esclusione della colpevolezza in quanto, a differenza dell'errore sul fatto, l'agente sa perfettamente ciò che fa ma crede, erroneamente, che esistano i presupposti di fatto di un'esimente.

2. La tesi che fa leva sulla mancata integrazione della fattispecie oggettiva tipica dei reati omissivi propri.

La riflessione sulle (possibili) cause di esclusione della tipicità ovvero della colpevolezza delle fattispecie di omesso versamento criminalizzate dal d.lgs n. 74/2000 deve prendere le mosse, necessariamente, dall'individuazione della struttura dei reati omissivi propri³⁵².

E' noto che la maggioranza della dottrina penalistica contemporanea propende per una costruzione separata dei vari tipi di illecito penale, in quanto le differenze intercorrenti tra reati commissivi, omissivi, dolosi e colposi, nonché le loro peculiarità strutturali, suggeriscono una trattazione parzialmente autonoma delle varie categorie criminose.

E' altrettanto noto che il reato omissivo è considerato, da sempre, più complesso e maggiormente problematico rispetto al tradizionale reato di azione, fondamentalmente per un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo, è fallito il tentativo di individuare un'essenza naturalistica dell'omissione, in quanto vi è oggi concordia nel ritenere che il reato omissivo sia un concetto tipicamente normativo, concretandosi nel "*non compiere l'azione possibile che il soggetto ha il dovere giuridico di compiere*"³⁵³ (*non facere quod debetur*), con la conseguenza che non si sanziona né la mera inerzia né un *aliud facere*, ma unicamente il mancato compimento di azioni imposte da norme penali ed integranti, per questa ragione, fattispecie di reato.

In secondo luogo, da più parti è stata sottolineata la problematicità politico-criminale di conciliare l'idea, di tradizionale liberale, della protezione dei beni giuridici (preesistenti alla creazione delle fattispecie incriminatrici) con la pretesa funzione c.d. propulsiva del diritto penale dell'omissione. Da qui il carattere tendenzialmente eccezionale dei reati di pura omissione³⁵⁴ che, contemperandosi con il dovere di solidarietà previsto dalla Costituzione all'art. 3, comma 2, dovrebbero essere circoscritti a tutela di quei soli beni giuridici che la coscienza sociale percepisca già come particolarmente bisognosi di protezione³⁵⁵. Una simile

³⁵² In argomento, per tutti, CADOPPI, *Il reato omissivo proprio*, op. ult. cit.; FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 615 ss.; FIANDACA, *Omissione (diritto penale)*, in *Dig. Disc. Pen.*, vol. VIII, Torino, 1994, 546.

³⁵³ F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 130.

³⁵⁴ F. MANTOVANI, *ibidem*.

³⁵⁵ In questo senso opinano, in particolare, FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, p. 619.

soluzione consente, invero, di scongiurare il rischio che i c.d. reati omissivi propri si configurano come reati di mera disobbedienza³⁵⁶.

Esaurita questa breve premessa, occorre focalizzarsi sulla struttura della fattispecie obiettiva del reato omissivo proprio, in quanto, come si evidenzierà da qui a breve, a sommosso parere di chi scrive non è da escludersi che una crisi di liquidità di entità tale da determinare, in concreto, l'impossibilità assoluta di operare il versamento dell'IVA o delle ritenute possa giungere a neutralizzare finanche l'esistenza dell'obbligo giuridico di agire³⁵⁷.

Segnatamente, nell'ambito della fattispecie oggettiva dell'illecito omissivo proprio vengono in considerazione tre elementi fondamentali, costituiti, rispettivamente da: la c.d. situazione tipica (che comprende l'insieme dei presupposti da cui scaturisce l'obbligo giuridico di agire ed il fine a cui deve tendere l'azione³⁵⁸); la condotta omissiva (che si sostanzia, dunque, nel "non compimento – da parte di un soggetto – di una determinata azione, che era da attendersi in base ad una norma"³⁵⁹ penale); nonché, infine, la possibilità materiale di adempiere al comando imposto dalla norma penale.

Per quanto concerne l'ultimo elemento sopra descritto, in particolare, autorevole dottrina sostiene che sul piano della tipicità rilevi unicamente la possibilità materiale di agire nel senso normativamente richiesto, mentre le impossibilità dipendenti da altri fattori (quali, ad esempio, quelle dipendenti dalle capacità intellettive del reo) potranno valutarsi, invece, sul versante della colpevolezza³⁶⁰.

Orbene, in ossequio al principio *ad impossibilia nemo tenetur*, deve escludersi l'integrazione della fattispecie oggettiva del reato omissivo proprio in tutti quei casi in cui l'agente versi nell'impossibilità, di fatto, di adempiere al comando imposto dalla norma penale, vuoi per le sue personali condizioni psico-fisiche, vuoi per l'incidenza di fattori eccezionali esterni³⁶¹;

³⁵⁶ Proprio con riferimento ai reati tributari, FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, p. 18, escludono che si tratti di reati privi di bene giuridico, in quanto posti a protezione di interessi di sicura rilevanza costituzionale, quali l'interesse dello Stato alla corretta e regolare percezione dei tributi, necessaria per poter adempiere alle funzioni solidaristiche proprie del c.d. Stato sociale.

³⁵⁷ Per i riferimenti in dottrina, cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 234.

³⁵⁸ Cfr. FIANDACA, *Omissione*, op. cit.

³⁵⁹ Cfr. GRISPIGNI, *Diritto penale*, Giuffrè, 1947, 34 ss.

³⁶⁰ Così FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 623; FIANDACA, *Omissione*, op. cit., p. 552.

³⁶¹ Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 132.

nonché nelle ipotesi in cui, nonostante siano stati compiuti seri sforzi³⁶² per agire nel senso normativamente previsto, l'insuccesso dell'azione idonea dipenda da circostanze esterne rispetto alla condotta tenuta dal soggetto attivo.

Resta aperto, naturalmente, il problema se l'impossibilità di adempiere al comando debba essere valutata in maniera soggettiva oppure oggettiva. A sommosso avviso di chi scrive, merita di essere condivisa l'opinione di chi reputa che pretendere l'assoluta impossibilità di agire sarebbe eccessivo³⁶³, con la conseguenza che la tipicità del reato omissivo proprio meriterebbe di essere esclusa anche nelle ipotesi in cui sia estremamente difficile adempiere al comando giuridicamente imposto.

Applicando tali coordinate della teoria del reato omissivo proprio alle fattispecie di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs. n. 74/2000, può osservarsi che, quantomeno nelle ipotesi di carenza assoluta di liquidità al momento della scadenza del termine previsto dalle norme incriminatrici, sembra doversi escludere, ancora prima del coefficiente soggettivo doloso, la sussistenza di un'omissione penalmente rilevante.

Ed invero, fatti salvi quei casi in cui il soggetto attivo si sia posto dolosamente o colposamente nell'impossibilità materiale di agire al momento della scadenza del termine, l'impossibilità concreta di adempiere il dovere di fare, dipendente da circostanze esterne estranee alla condotta dell'agente, fa venir meno la tipicità del fatto di omesso versamento³⁶⁴, per mancanza di un suo requisito essenziale costituito, per l'appunto, dalla possibilità materiale di agire.

Naturalmente, trattasi di una (possibile) soluzione esimente che non potrà predicarsi in presenza di tutte le cause che abbiano indotto il contribuente all'inadempimento dei propri obblighi tributari, ma, quantomeno, nell'ipotesi in cui questi versi nell'impossibilità assoluta di effettuare il versamento.

Viceversa, nella differente situazione in cui il contribuente riesca a far fronte al pagamento dei compensi ai lavoratori ovvero ai fornitori ecc., ma non ai propri obblighi tributari, la soluzione dovrà ricercarsi, eventualmente, sul piano del difetto dell'elemento soggettivo

³⁶² Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 623.

³⁶³ Cfr. CADOPPI, *Il reato omissivo proprio*, op. cit. p. 817 ss.

³⁶⁴ Cfr. ROMOLI, *Omesso versamento*, cit. p. 11.

ovvero dell'inesigibilità della condotta doverosa, alla luce di quanto era umanamente esigibile dal soggetto nel caso concreto³⁶⁵.

3. La forza maggiore nei delitti di omesso versamento: la controversa collocazione dommatica tra cause di esclusione della tipicità, della *suitas* e della colpevolezza.

Nel capitolo II si è dato atto di come, in alcune occasioni, la giurisprudenza di merito e di legittimità abbia affrontato la *vexata quaestio* sul se, e nel caso a quali condizioni, la crisi acuta di liquidità dell'impresa possa configurarsi quale causa di forza maggiore ex art. 45 c.p., come tale idonea ad escludere la punibilità del contribuente che ometta di versare le imposte dovute per fronteggiare la crisi economica.

In particolare, secondo la giurisprudenza di merito l'illiquidità dell'impresa potrebbe assurgere a vera e propria causa di forza maggiore unicamente allorquando si configuri, in concreto, come *"un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile che esula completamente dalla condotta dell'agente, così da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento che, conseguentemente, non può in alcun modo ricollegarsi ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente"*³⁶⁶.

D'altro canto, anche i giudici di legittimità hanno affermato, quantomeno in linea astratta, il principio secondo cui l'omissione tributaria penalmente rilevante può essere ricondotta nel raggio di operatività della 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 finalistico³⁶⁷.

³⁶⁵ Si tratta, come già è stato sottolineato in precedenza, di una soluzione differenziata che era già stata prospettata nella previgenza dell'art. 2 della legge n. 516/1982 da G. FLORA, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, op. cit. p. 166 ss., il quale specifica che *"Ovviamente, la presenza di una situazione di <<aridità>> finanziaria tale da escludere il reato sotto l'uno o l'altro dei sopra ricordati aspetti, dovrà essere oggetto di rigoroso accertamento e costituirà interesse della difesa, se non vero e proprio onere, addurre elementi probatori convincenti, dal momento che il pagamento di compensi o di altre somme fa ragionevolmente inferire una <<capacità>> del sostituto di versare anche le ritenute"*.

³⁶⁶ Trib. di Roma, 7 maggio 2013, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di Soana.

³⁶⁷ Cfr., tra le tante, Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 2014, n. 8352 e Cass. pen., Sez. III, 30 settembre 2014, n. 40394.

In particolare, in una recente pronuncia i giudici di Piazza Cavour³⁶⁸ hanno ribadito alcuni punti fermi sul rapporto tra fattispecie di omesso versamento e forza maggiore, statuendo che:

1. *“(...) nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l’assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso”;*
2. *“Il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la suites della condotta”;*
3. *“La mancanza di provvista necessaria all’adempimento dell’obbligazione tributaria penalmente rilevante non può pertanto essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità”;*
4. *“Non si può invocare la forza maggiore quando l’inadempimento penalmente sanzionato sia stato con-causato dal mancato pagamento delle singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità”;*
5. *“L’inadempimento tributario 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”.*

Oltre ad avere già evidenziato i ridottissimi margini entro cui si presta - alle condizioni sovra citate - a trovare spazio, in concreto, la forza maggiore nell’ambito del diritto penal-tributario, ciò che in questa sede preme osservare è la controversa collocazione dommatica dell’art. 45 c.p., il quale compendia le due differenti figure della forza maggiore e del caso fortuito, autorevolmente definite, non a caso, come *“istituti <<senza patria>>”*³⁶⁹.

Ed invero, l’art. 45 c.p. si limita a sancire, generalmente, che *“Non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o per forza maggiore”*, lasciando all’interprete il delicato compito di individuarne l’esatto significato³⁷⁰ e la corretta collocazione dommatica.

³⁶⁸ Cfr., Cass. pen., Sez. III, 10 novembre 2016, n. 47250, in Giur. It., Agosto/settembre 2017, con nota di M. D’AVIRRO, *Omesso versamento dell’IVA e crisi di impresa*, cit.

³⁶⁹ Così testualmente F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 152.

³⁷⁰ Cfr. G. FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore*, in *Dig.*, II, 1988, 107.

A ben vedere, è opinione diffusa quella secondo cui il *discrimen* tra caso fortuito e forza maggiore riposi sulla differenza intercorrente tra imprevedibilità ed inevitabilità³⁷¹, in quanto, nel primo caso, si fa riferimento a tutti quei fattori (sopravvenuti o anche preesistenti o concomitanti³⁷²) da cui derivi in maniera del tutto eccezionale ed imprevedibile³⁷³ un evento lesivo; mentre, nella seconda ipotesi, si fa riferimento a quelle forze naturali esterne contro cui il soggetto agente non è in grado di resistere, e che lo costringono, per questa ragione, a tenere una condotta da cui derivi irrimediabilmente il nocimento (effettivo o potenziale).

Detto in altri termini, ricorre l'esimente della forza maggiore allorché accadimenti esterni³⁷⁴ producano l'effetto di coartare in maniera assoluta³⁷⁵ la signoria del soggetto sulla propria condotta, escludendo qualsiasi possibilità di dominarne le conseguenze, di talché il soggetto, secondo una definizione generalizzata, "*non agit, sed agitur*".

Ciò posto, controversa appare la sua collocazione sistematica, potendosi enucleare almeno tre differenti impostazioni in dottrina che fanno leva, rispettivamente, sull'esclusione della c.d. *suitas* della condotta, sull'interruzione del nesso causale ex art. 41 cpv c.p. e sulle cause di esclusione della sola colpa.

³⁷¹ A ben vedere, tale criterio distintivo tra le due esimenti è accolto anche dalla giurisprudenza di legittimità: cfr., per tutti, Cass. pen., 21 aprile 1980, in Riv. Pen., 1980, 815, secondo cui "*mentre il caso fortuito consiste in un quid imponderabile ed imprevedibile che si inserisce d'improvviso nell'azione del soggetto soverchiando ogni possibilità di resistenza e di contrasto, la forza maggiore si concreta in un evento derivante dalla natura o dall'uomo che, pur se preveduto, non può essere impedito (vis maior cui resisti non potest)*".

³⁷² F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 153.

³⁷³ Cfr. G. FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore*, op. cit.

³⁷⁴ A ben vedere, allorché la forza irresistibile promani non dalla natura bensì dall'uomo, troverà applicazione la disciplina dettata dall'art. 46 c.p. in materia di costringimento fisico.

Gli Autori distinguono, tuttavia, tra la c.d. *vis absoluta* (idonea, cioè, ad annullare completamente la signoria del soggetto sulla propria condotta) e la c.d. *vis compulsiva* (la quale lascia sussistere, invece, margini di autodeterminazione del soggetto attivo, ancorché ridottissimi), e ne fanno derivare diverse conseguenze. A coloro che ritengono, infatti, applicabile la disciplina dell'art. 46 c.p. unicamente in presenza della *vis absoluta*, mentre, di fronte alla c.d. *vis compulsiva* invocano l'applicabilità della disciplina sancita dall'art. 54, comma 3 c.p. in materia di coazione morale (tra tutti, ad esempio, FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit.); si contrappongono quanti reputano, invece, che l'art. 54, comma 3 c.p. trovi applicazione unicamente in caso di minaccia, mentre, nei casi di violenza, troverà sempre applicazione l'ipotesi di autoria mediata dettata dall'art. 46 c.p., con la differenza che solo nei casi di *vis absoluta* si neutralizza il requisito della coscienza e volontà dell'azione o omissione, mentre, in presenza di *vis compulsiva*, pur sussistendo una condotta riconducibile all'autore materiale mancherebbero comunque i presupposti per l'imputazione oggettiva in capo a chi subisce la violenza (così ad esempio C.FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 303).

³⁷⁵ Sul punto, sottolinea G. FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore*, op. cit., che la forza maggiore esula allorché residui per il soggetto attivo la possibilità di agire diversamente, potendo in tali casi trovare applicazione, tutt'al più, le norme dettate in tema di stato di necessità o di coazione morale ex art. 54 c.p.

Secondo una prima corrente di pensiero, invero – che, a sommessimo avviso di chi scrive, è da condividersi -, dal momento che la forza maggiore si configura come una *vis cui resisti non potest*, essa produce l'effetto di annullare il potere di signoria del soggetto sulla propria condotta, di talché viene meno il requisito della “coscienza e volontà” dell'azione richiesto dall'art. 42, comma 1 c.p. quale preconditione indispensabile per un addebito a titolo di dolo o di colpa³⁷⁶.

Segnatamente, l'art. 42, comma 1 c.p., nel prevedere che “nessuno può essere punito per un'azione od omissione preveduta dalla legge come reato se non l'ha commessa con coscienza e volontà”, enuncia il principio della c.d. *suitas* della condotta, in base al quale una condotta (attiva od omissiva) può assumere rilievo penale unicamente quando sia dominata o quantomeno dominabile³⁷⁷ dalla volontà.

Viceversa, allorché l'evento sia prodotto da accadimenti esterni che influiscono irresistibilmente sul potere del soggetto di padroneggiare le conseguenze della propria condotta, “manca il requisito della «coscienza e volontà» dell'azione come presupposto di un rimprovero di colpevolezza³⁷⁸” e, ancora più a monte, “la stessa esistenza di una condotta penalmente rilevante³⁷⁹”.

In particolare, si discute in merito alla riconducibilità della *suitas* tra le cause di esclusione della colpevolezza ovvero tra le cause di esclusione della stessa tipicità del fatto³⁸⁰, in quanto non c'è dubbio che in presenza di cause esterne integranti la forza maggiore ex art. 45 c.p. non può mai giungersi ad un rimprovero di colpevolezza, in quanto difetta l'attribuibilità psichica della condotta al soggetto³⁸¹; sennonché, secondo una parte della dottrina,

³⁷⁶ Cfr. G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 229.

³⁷⁷ Al riguardo, è noto il contrasto emerso in dottrina in ordine all'esatto significato da attribuire al concetto di coscienza e volontà, in quanto ci si è chiesti se, con tale formula, debba farsi unicamente riferimento alla coscienza e volontà intesi come coefficienti psicologici reali, ovvero se possano includersi altresì le condotte comunque dominabili dal soggetto attivo attraverso uno sforzo del volere. L'indirizzo più recente si orienta in quest'ultimo senso, per le conseguenze politico-criminali inaccettabili a cui darebbe luogo la prima tesi su indicata, la quale porterebbe ad escludere la *suitas* per i reati omissivi dovuti a dimenticanza e, più in generale, per i c.d. atti automatici. Sul punto, cfr. R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, XI edizione, 2015, Nel diritto editore, p. 877.

³⁷⁸ Così testualmente G. FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore*, op. cit.

³⁷⁹ Così, ancora, G. FIANDACA, *ibidem*.

³⁸⁰ Sul punto, cfr. R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, XI edizione, 2015, Nel diritto editore, p. 878.

³⁸¹ Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 307.

l'esimente deve essere collocata ancora più a monte nell'ambito della sistematica del reato³⁸², ossia nell'ambito delle cause di esclusione della stessa tipicità del fatto, in quanto l'annullamento del potere di signoria del soggetto sulla propria condotta impedisce di configurare un'azione penalmente rilevante³⁸³.

Ciò non di meno, un altro indirizzo in dottrina riconduce la forza maggiore, invece, tra le cause di interruzione del nesso di causalità³⁸⁴ tra condotta ed evento naturalistico, in quanto ritiene che l'art. 45 c.p. debba essere letto in combinato disposto con l'art. 41 cpv c.p., costituendone una norma integrativa in materia di concause sopravvenute da sole sufficienti a cagionare l'evento³⁸⁵.

Ed invero, con particolare riferimento alla forza maggiore, tali Autori ritengono che essa includa tutti quei fattori causali sopravvenuti costituiti da forze esterne che costringano il soggetto, in maniera irresistibile, ad una determinata condotta, da cui derivi un evento del tutto improbabile secondo la migliore scienza ed esperienza, con l'effetto di degradarla, dunque, a mera occasione (anziché a causa) dello stesso.

Altri collocano, ancora, sia il caso fortuito che la forza maggiore tra le cause che impediscono irrimediabilmente all'agente di rispettare la regola cautelare violata, e quindi, tra le scusanti dei soli reati colposi³⁸⁶.

Ciò posto, a sommosso avviso di chi scrive è opportuno effettuarsi un *discrimen* tra le due esimenti della forza maggiore e del caso fortuito, in quanto, mentre quest'ultimo può essere configurato, in effetti, quale istituto "dogmaticamente <<polivalente>>"³⁸⁷, interferendo, a seconda dei casi concreti, ora con la teoria della colpa, ora con la teoria della causalità; diversamente, la forza maggiore si presta ad essere considerata come un'ipotesi di

³⁸² Cfr. C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 301, i quali collocano la forza maggiore, infatti, tra le cause di esclusione del fatto tipico, per l'inesistenza dei requisiti minimi di una condotta rilevante per il diritto penale.

³⁸³ Cfr. G. FIANDACA- E. MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, i quali non a caso distinguono la forza maggiore dal caso fortuito, in quanto, in quest'ultimo caso, la condotta può essere considerata propria del soggetto attivo, sebbene l'imprevedibilità del verificarsi dell'evento lesivo impedisca comunque di imputargli oggettivamente le conseguenze dannose, che esulano dall'*id quod plerumque accidit*.

³⁸⁴ Cfr., per tutti, F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 152 ss.

³⁸⁵ Ciò vale, naturalmente, unicamente per i reati di evento, mentre, con riferimento ai reati di pura condotta, caso fortuito e forza maggiore rappresentano unicamente una causa di esclusione della colpevolezza del soggetto attivo. Sul punto, cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. nota n. 30 p. 153.

³⁸⁶ Così MARINUCCI- DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 376 ss.

³⁸⁷ Così FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 231; FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore*, op. ult. cit.

esclusione della stessa configurabilità di una condotta penalmente rilevante, che, essendo determinata da cause esterne irresistibili, non può ritenersi opera propria del soggetto attivo.

Alla luce di tali considerazioni, deve essere salutata con sfavore l'opzione, talvolta abbracciata dalla giurisprudenza di legittimità, che ritiene la forza maggiore un possibile veicolo di esclusione dell'elemento soggettivo dei reati di omesso versamento delle ritenute e/o di IVA, in quanto, qualunque sia la soluzione dommatica a cui si ritenga di aderire, è da escludersi che la forza maggiore possa incidere sul dolo³⁸⁸, escludendo la rappresentazione e la volontà del fatto tipico.

Ad ogni modo, si è già avuto modo di sottolineare che, a prescindere dalla sua corretta collocazione dommatica, l'esimente della forza maggiore difficilmente si presta ad operare sul terreno dei delitti di omesso versamento dei tributi determinati dalla crisi di liquidità del soggetto attivo. Ed invero, nella maggior parte dei casi il mancato compimento della condotta giuridicamente obbligata deriva dall'omesso accantonamento delle somme alla scadenza dei termini fiscali, sicché ben difficilmente potrebbero configurarsi poi, alla scadenza del più lungo termine previsto dalle fattispecie incriminatrici, i connotati di un fatto imprevisto ed imprevedibile che renda ineludibile il mancato pagamento dei tributi in favore dell'Erario³⁸⁹.

Ciò non di meno, un possibile spazio per l'operatività dell'art. 45 c.p. potrebbe essere ritagliato, invece, in quei casi in cui nell'intervallo tra la scadenza dei termini fiscali e la scadenza del termine penalmente rilevante intervengano fattori del tutto eccezionali che, in maniera assoluta, privino di liquidità il contribuente, costringendolo alla condotta omissiva.

4. Crisi di liquidità ed esclusione del dolo dei delitti di omesso versamento.

Si è già detto che una delle principali critiche mosse agli interventi legislativi effettuati con le leggi del 30.12.2004 n. 311 (c.d. finanziaria 2005) e del 4.8.2006, n. 248 (di conversione del

³⁸⁸ In questo senso, cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, cit.

³⁸⁹ Così R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, p. 221.

c.d. decreto Bersani, d.l. n. 223/2006) si è appuntata sulla costruzione dei delitti di omesso versamento quali “fattispecie causalmente orientate”, che puniscono, cioè, il mero inadempimento di un’obbligazione pecuniaria sorretto dalla coscienza e volontà di omettere il versamento, sganciandosi, quindi, dall’accertamento di qualsivoglia finalità fraudolenta in capo al soggetto agente.

Tale scelta ha costituito, come detto, una palese deviazione rispetto all’impianto politico criminale dell’originario d.lgs n. 74/2000, che, con l’obiettivo di restituire al diritto penale tributario una dimensione di offensività, di meritevolezza e bisogno di pena, criminalizzava unicamente delitti dolosi contrassegnati dalla presenza del dolo specifico di evasione.

La previsione, invece, dei delitti di omesso versamento delle ritenute e dell’IVA a mero titolo di dolo generico ha sortito l’effetto di ampliare a dismisura il raggio di operatività dell’area penalmente rilevante, punendo anche condotte prive di disvalore pregnante³⁹⁰, in quanto non caratterizzate dalla specifica finalità di evasione dell’imposta dovuta ma determinate, piuttosto, da una contingente situazione di difficoltà economica.

A ben vedere, il dolo generico si distingue dal dolo specifico per la circostanza che, nel primo caso, è indifferente, ai fini dell’integrazione del reato, il fine verso cui la condotta (attiva od omissiva) è diretta, essendo sufficiente la semplice coscienza e volontà di realizzare il fatto tipico previsto dalla legge; mentre, ricorre la figura del dolo specifico allorquando è la stessa legge ad esigere, per la configurazione del reato, che il soggetto abbia di mira un determinato risultato³⁹¹, sebbene non sia necessario che quest’ultimo si realizzi ai fini della consumazione³⁹².

Come è noto, la previsione del dolo specifico può assolvere ad una triplice funzione, a seconda che si tratti “a) di reati a dolo specifico di offesa, con funzione di tutela anticipata e, quindi, estensiva della punibilità, perché l’offesa è prevista come risultato non oggettivo, ma meramente intenzionale, rendendosi così punibile una condotta di per sé inoffensiva³⁹³”; ovvero di “b) reati a dolo specifico di ulteriore offesa, con funzione limitativa della punibilità, perché accanto alla offesa

³⁹⁰ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 446.

³⁹¹ Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 325

³⁹² Cfr. MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale*, op. cit. p. 318.

³⁹³ Così, testualmente, F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 219.

oggettiva è richiesta un'ulteriore offesa meramente intenzionale (...)»³⁹⁴; ovvero, ancora, di “c) reati a dolo specifico differenziale, con funzione cioè differenziatrice della punibilità rispetto a fatti di pari offensività oggettiva e, comunque, tutti meritevoli di pena»³⁹⁵”.

Dal momento che il dolo specifico è caratterizzato, dunque, dalla presenza di uno scopo ulteriore verso cui deve tendere la volontà del soggetto, e quindi, dalla ricorrenza di un elemento di natura meramente psichica, autorevole dottrina si è interrogata sulla sua compatibilità con i principi di offensività e di materialità del reato³⁹⁶, soprattutto allorquando ricorrano le ipotesi di reati a dolo specifico di offesa ovvero a dolo specifico differenziale: ed invero, è stato osservato, a tale riguardo, che una componente psichica non è in grado di incidere sulla realtà, e quindi, conseguentemente, di arrecare un nocimento al bene giuridico protetto.

Proprio al fine di superare i dubbi di legittimità costituzionale su tali categorie di reati, la dottrina ha proposto di abbandonare la c.d. concezione soggettivistica del dolo specifico (che lo concepisce quale mera intenzione di offendere) in favore dell'accoglimento della c.d. concezione oggettivistica, la quale lo ricostruisce non già come mera intenzione offensiva, bensì quale oggettiva e concreta idoneità della condotta a realizzare il fine perseguito dal soggetto attivo.

Sviluppando tale ultima teoria, un autorevole insegnamento qualifica i reati a dolo specifico di offesa quali reati di pericolo con dolo di danno³⁹⁷, assimilandone la struttura, dunque, a quella del delitto tentato.

Tanto premesso, risulta evidente che, una volta sfatato ogni dubbio in merito alla legittimità costituzionale di tali categorie di reati, la previsione del dolo specifico di evasione per i delitti di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA sarebbe stato coerente non solo con le scelte di fondo del d.lgs n. 74/2000, ma altresì con i principi fondamentali che governano il sistema penale³⁹⁸. Ed invero, trattandosi di fattispecie che criminalizzano il mero

³⁹⁴ Così, ancora, F. MANTOVANI, *ibidem*.

³⁹⁵ F. MANTOVANI, *ibidem*.

³⁹⁶ Sul punto, cfr. L. PICOTTI, *Il dolo specifico*, op. cit. p. 150 ss.

³⁹⁷ Cfr. MARINUCCI-DOLCINI, *Corso di diritto penale*, Milano, 2001, p. 576 ss.

³⁹⁸ Cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 60.

inadempimento di obbligazioni pecuniarie³⁹⁹, risulterebbe maggiormente conforme alla Costituzione la valorizzazione del disvalore d'azione, in quanto ciò consentirebbe di punire esclusivamente le condotte più insidiose nei confronti del Fisco.

Tuttavia, nonostante le critiche si siano appuntate maggiormente sulla previsione del dolo generico da parte del legislatore, nell'ambito della discussa tematica della crisi di liquidità finanziaria è proprio la tesi che fa leva sull'assenza dell'elemento volitivo del dolo generico –in presenza di determinate circostanze, alquanto stringenti - quella che trova maggiore spazio all'interno delle aule di giustizia⁴⁰⁰.

Per tale motivo, è opportuno procedere ad una breve ricognizione della struttura del dolo dei reati omissivi, al fine di avanzare talune considerazioni circa l'accogliibilità o meno di una simile soluzione esimente avanzata dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

Superate le obiezioni mosse da una parte della dottrina ancorata alla c.d. teoria finalistica dell'azione – secondo cui il dolo omissivo sarebbe ontologicamente differente dal dolo dei reati di azione, in quanto l'essenza normativa dell'omissione annullerebbe irrimediabilmente l'elemento volitivo di tale coefficiente soggettivo⁴⁰¹ -, a sommosso avviso di chi scrive merita di essere condivisa la posizione di chi ritiene, invece, che anche nei reati omissivi il dolo consti delle due componenti della rappresentazione e della volontà, sebbene le peculiarità strutturali dell'omissione si riflettano inevitabilmente anche sull'elemento soggettivo⁴⁰².

Ed invero, con particolare riferimento ai reati omissivi propri, la componente rappresentativa include innanzitutto la conoscenza, anche in forma dubitativa⁴⁰³, dei presupposti di fatto da cui origina l'obbligo giuridico di agire⁴⁰⁴, accompagnata dalla

³⁹⁹ In argomento, cfr. LANZI, *La tutela penale del credito*, op. cit., passim.

⁴⁰⁰ Si rinvia al capitolo II per la rassegna delle pronunce in tal senso.

⁴⁰¹ Si rinvia alla bibliografia citata da G. FIANDACA, *Omissione (diritto penale)*, op. ult. cit.

⁴⁰² Cfr. MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 331.

⁴⁰³ Cfr. MARINUCCI-DOLCINI, *ibidem*.

⁴⁰⁴ Come è noto, discussa in dottrina è la compatibilità di una simile conclusione con i reati omissivi di pura creazione legislativa, ossia privi di un disvalore sociale particolarmente pregnante e caratterizzati piuttosto da una condotta neutra, per i quali si pone il problema del difficile coordinamento con l'art. 5 c.p. In argomento, cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, cit. p. 658 ss.; V. MILITELLO, *La colpevolezza nell'omissione: il dolo e la colpa del fatto omissivo*, in *Cass. pen.*, fasc. 3, 1998, 979 ss.

consapevolezza da parte del soggetto di avere la possibilità di agire nel senso voluto dal precetto penale⁴⁰⁵.

Come è stato autorevolmente osservato, la consapevolezza da parte del soggetto di avere la possibilità di agire nel senso normativamente richiesto è indispensabile affinché possa integrarsi la componente volitiva del coefficiente doloso, in quanto solo in questo modo l'omissione si presta a configurarsi come una vera e propria decisione di rimanere inattivo⁴⁰⁶, come una scelta tra più possibilità di condotta⁴⁰⁷, come risoluzione contraria a ciò che è imposto dall'ordinamento⁴⁰⁸.

In altri termini, anche sul terreno dei reati omissivi l'indispensabile componente volitiva del dolo esige la prova che il soggetto abbia deciso di non compiere la condotta attiva, giuridicamente imposta.

Ciò postula, dunque, la possibilità per l'agente di agire nel senso richiesto dalla norma incriminatrice, la stessa costituendo *“quella <<possibilità di comportarsi altrimenti>> che rappresenta l'istanza di fondo del principio di colpevolezza⁴⁰⁹”*.

Trasponendo tali coordinate alla tematica che qui interessa, vale a dire agli omessi versamenti delle ritenute e/o dell'IVA determinati dall'improvvisa mancanza di liquidità, può dirsi che proprio le considerazioni di cui sopra sono state poste alla base di quell'indirizzo, in particolare, della giurisprudenza di merito secondo cui - come visto nel capitolo precedente - *“il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato, e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto)⁴¹⁰”*.

⁴⁰⁵ Cfr. G. FIANDACA, *Omissione (diritto penale)*, op. ult. cit.

⁴⁰⁶ Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 319.

⁴⁰⁷ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 659.

⁴⁰⁸ Cfr. G. FIANDACA, *Omissione (diritto penale)*, op. ult. cit.

⁴⁰⁹ Così, testualmente, V. MILITELLO, *La colpevolezza nell'omissione*, op. cit., il quale osserva, ancora, che *“A chi non è disposto a sopportare i costi in termini di tutela del bene connessi all'effettivo accertamento dei suddetti requisiti del dolo omissivo, la via di fuga è sempre quella tradizionale di ricorrere a forme di dolo presunto dalla consapevolezza dell'omissione, talvolta persino accontentandosi della mera rappresentabilità del dovere di agire, e comunque operando una inversione dell'onere della prova, in quanto una volta dimostrata l'esistenza dell'omissione sarebbe il soggetto a dovere giustificarsi con un qualche impedimento. A chi invece si opponga a simili scorciatoie si apre un percorso argomentativo più articolato (...)”*.

⁴¹⁰ Cfr. Tribunale di Firenze, 27.7.2012, Ufficio GIP, in Riv. Dott. comm., fasc. 4/2013, p. 962.

Di conseguenza, allorquando il contribuente non possa fare altro che omettere di versare i tributi per insufficienza di liquidità, dovrebbe concludersi per l'insussistenza della componente volitiva del dolo, con conseguente assoluzione per difetto dell'elemento soggettivo del reato.

In situazioni del genere, opinare diversamente significherebbe applicare una pena per un delitto doloso a comportamenti che potrebbero connotarsi, tutt'al più, per la ricorrenza dei requisiti tipici della colpa. Ed invero, allorquando il soggetto obbligato abbia ommesso di accantonare, in via prudenziale, le somme da destinare al Fisco, la punizione per tale comportamento fonderebbe il rimprovero sulla *mala gestio* dell'impresa, ossia per aver negligenzemente o imprudentemente creato o non impedito la situazione di oggettiva impossibilità di tenere la condotta doverosa imposta dalla legge⁴¹¹.

Né, ad avviso di chi scrive, ad una simile conclusione potrebbe obiettarsi che il momento al quale occorre fare riferimento per accertare la sussistenza del dolo è quello in cui il contribuente ha determinato l'impossibilità di effettuare il (successivo) il versamento, ritenendosi condivisibile la posizione di quella dottrina secondo cui nei reati omissivi propri, privi di evento naturalistico, l'esistenza del dolo deve essere valutata esclusivamente al momento della scadenza dell'obbligo⁴¹², e non già nelle fasi temporali antecedenti⁴¹³.

⁴¹¹ cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e ommesso versamento di imposte*, op. cit., 1156; G. FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omissa dichiarazione e le fattispecie minori*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 550; MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Fisco*, 2013, 189; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 267; A. VALSECCHI, *Ommesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in *Il libro dell'anno del diritto 2014*, Milano, diretto da R. Garofoli e T. Treu, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2017, 7.

⁴¹² Cfr. CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10 bis del d.lgs n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2005, 5194.

⁴¹³ Cfr. I. CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, op. cit.

Contra, invece, Lanzi-Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 453 ss., i quali ritengono applicabili alle fattispecie di ommesso versamento il modello della c.d. *actio libera in causa*; con la conseguenza che, per verificare se il mancato pagamento sia coperto o meno dal dolo, occorre guardare al comportamento (ommissivo) tenuto dal contribuente al momento della scadenza del termine tributario, che, pur rilevando unicamente in una prospettiva sanzionatoria fiscale, tuttavia assume un rilievo dirimente nella valutazione della responsabilità per il successivo (ed eventuale) inadempimento penalmente rilevante. Ciò non di meno, gli Autori precisano che, anche di fronte alla violazione degli obblighi imposti dai termini tributari, non può escludersi in radice che il contribuente riesca comunque a fornire la prova dell'insussistenza dell'elemento soggettivo delle fattispecie di ommesso versamento, allorquando dimostri che il mancato rispetto della normativa fiscale sia stata dettata dal ragionevole convincimento di riuscire ad utilizzare la liquidità disponibile per fronteggiare una temporanea crisi di liquidità dell'impresa, ex post rivelatosi errato.

Ciò posto, può osservarsi che la situazione è resa tuttavia complessa dalla possibilità di ritenere integrato il dolo nei reati omissivi anche nella sua forma indiretta e/o eventuale⁴¹⁴, e dalla difficoltà di distinguerlo concretamente dalla c.d. colpa con previsione.

Ed invero, viene correttamente osservato⁴¹⁵ che l'omissione solo in alcuni casi costituisce il risultato di una autentica deliberazione del reo, in quanto, molto più frequentemente, esso si risolve in una mera inerzia, sia pure accompagnata dalla completa rappresentazione dei presupposti di fatto da cui scaturisce l'obbligo di agire, sicché è soprattutto sul terreno dei reati omissivi che emerge la difficoltà di tracciare con precisione il *discrimen* tra dolo eventuale e colpa cosciente.

Non è un caso, infatti, che alcuni Autori in dottrina auspichino che il legislatore criminalizzi, in futuro, le condotte omissive unicamente se sorrette dal dolo nelle sue forme dirette⁴¹⁶, al fine di scongiurare il rischio di punire, per l'appunto, a titolo di dolo eventuale ipotesi in cui ricorrano concretamente gli estremi della colpa con previsione.

Il rispetto dei principi di legalità e di colpevolezza e, in ultima analisi, la funzione di prevenzione positivo-integratrice della pena, postulano, dunque, che anche sul terreno dei reati omissivi non ci si discosti dai principi generali che governano l'imputazione dolosa⁴¹⁷: di conseguenza, il dolo eventuale potrà ritenersi sussistente unicamente quando emerga la prova che il contribuente si è rappresentato l'evento del mancato versamento dei tributi quale possibile conseguenza del proprio agire illecito e, dopo aver effettuato un bilanciamento⁴¹⁸ tra il fine perseguito ed i suoi possibili effetti collaterali, manifesti la volontà di non recedere dal proprio proposito.

Diversamente, *“il mero temporeggiare, il rinvio della effettiva deliberazione – allorquando il soggetto (come non di rado accade) dice a se stesso: “Ci penserò in seguito”, pur consapevole della situazione di pericolo per il bene tutelato -, non può, da sé solo, essere ascritto al dolo^{419”}.*

⁴¹⁴ Sulla compatibilità tra dolo omissivo e dolo eventuale, cfr., per tutti, Cass. pen., 13 dicembre 2012, n. 5979, in Foro.it, 2013, II, 335.

⁴¹⁵ Cfr. E. DOLCINI-G.L. GATTA, *Codice penale commentato, Tomo I*, 2015, Milano, sub art. 43, p. 619.

⁴¹⁶ Così V. MILITELLO, *La colpevolezza nell'omissione*, op. cit.

⁴¹⁷ Cfr. E. DOLCINI-G.L. GATTA, *Codice penale commentato, Tomo I*, 2015, Milano, sub art. 43, p. 620.

⁴¹⁸ Come si vedrà di qui a breve, il criterio del bilanciamento sembra essere stato fatto proprio dalle Sezioni Unite penali della Corte di Cassazione, nella pronuncia del 24 aprile 2014, n. 38343, in Dir. pen. Cont., 19 settembre 2014, e in CED Cassazione nn. 261104 e 261105.

⁴¹⁹ Così, testualmente, E. DOLCINI-G.L. GATTA, *Codice penale commentato, Tomo I*, 2015, Milano, sub art. 43, p. 620.

In conclusione, l'assoluta indisponibilità di risorse economiche farebbe venire meno quella possibilità di agire altrimenti che costituisce l'essenza della componente volitiva del dolo omissivo, con la conseguenza che il contribuente meriterebbe di andare esente da pena anche nel caso in cui l'illiquidità derivi da una sua precedente condotta colposa.

Ed invero, l'unica ipotesi in cui rimarrebbe comunque in piedi la possibilità di operare una contestazione a titolo di dolo è quella in cui i mancati accantonamenti alle progressive scadenze dei termini fiscali furono preordinati *ab origine* all'omissione alla scadenza del termine fissato dalle norme incriminatrici⁴²⁰.

Dal canto suo, la Corte di Cassazione richiede condizioni particolarmente stringenti per giustificare l'assenza del coefficiente doloso dei delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000, enunciando, come chiarito nel capitolo precedente, il principio di diritto secondo cui *"Il reato di omesso versamento i.v.a., previsto dall'art. 10 ter d.lg. n. 74 del 2000, è integrato, sotto il profilo dell'elemento soggettivo, dal dolo generico, quale coscienza e volontà di non versare all'erario l'i.v.a. relativa al periodo considerato"*, per cui *"In tale contesto, l'agente può invocare l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri probatori concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi di liquidità che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale"*⁴²¹.

Sennonché, si è già avuto modo di sottolineare come la richiesta di un tale onere probatorio, oltre ad essere particolarmente gravoso per il contribuente sottoposto a giudizio, secondo alcuni⁴²² si espone all'obiezione di introdurre surrettiziamente il dolo specifico di evasione, in contrasto con il tenore letterale delle due fattispecie incriminatrici.

⁴²⁰ Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, cit. p. 232.

⁴²¹ Cfr. Cass. Pen., sez. III, 01/02/2017, n. 15235, in *Iltributario.it* 12 luglio 2017. In maniera conforme, cfr. Cass. pen., sez. III, 5 Dicembre 2013, n. 5467; Cass. pen., sez. III, 14 Maggio 2014, n. 23532; Cass. pen., sez. III, 8 Aprile 2014, n. 20266; Cass. pen., sez. III, 14 Giugno 2017, n. 29544.

⁴²² Cfr. G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op cit. p. 1161.

4.1 Le diverse opzioni interpretative sulla collocazione del dolo all'interno della teoria tripartita del reato. Dalla concezione psicologica alla teoria normativa della colpevolezza, doppia collocazione del dolo e doppia misura della colpa.

Le considerazioni sopra svolte in merito all'elemento soggettivo dei delitti di omesso versamento inducono ad una breve riflessione sulla (discussa) collocazione del dolo, nonché della colpa, nell'ambito della teoria generale del reato, non registrandosi unanimità di vedute nel panorama dottrinario.

A tale riguardo, pare utile rammentare brevemente che l'originaria concezione tripartita⁴²³ del reato, teorizzata in Germania da E. Beling e largamente condivisa anche in Italia⁴²⁴, al fine di garantire nel massimo grado la certezza del diritto separava in modo rigoroso l'elemento oggettivo da quello soggettivo del reato, collocando il primo all'interno della categoria dommatica della tipicità, e relegando il secondo nella distinta categoria della colpevolezza. In tale contesto, la colpevolezza assumeva un carattere psicologico, esprimendo il nesso psichico intercorrente tra il reo ed il fatto quale azione tipica antiggiuridica⁴²⁵, con la conseguenza che l'imputabilità ne costituiva il presupposto, ed il dolo e la colpa ne esaurivano il contenuto.

E' noto, tuttavia, che l'originaria concezione tripartita, così teorizzata, è andata incontro a numerose e penetranti critiche⁴²⁶, le quali hanno condotto a superare la concezione psicologica della colpevolezza in favore dell'accoglimento ormai generalizzato della c.d. concezione normativa, per la quale essa consiste nel *"giudizio di rimproverabilità per l'atteggiamento antidoveroso della volontà che era possibile non assumere"*⁴²⁷. A ben vedere,

⁴²³ Nel presente elaborato, la riflessione in ordine alla collocazione del dolo nella sistematica del reato avrà quale punto di riferimento la c.d. concezione tripartita, a cui si ritiene di aderire, pur non disconoscendosi l'adesione di autorevole dottrina alla c.d. concezione bipartita del reato, né la proposta di una concezione quadripartita del reato, la quale include anche la categoria dommatica della punibilità, avanzata di recente da MARINUCCI-DOLCINI, *Corso di diritto penale*, op. cit. ed ivi accolta.

⁴²⁴ Per i riferimenti bibliografici, si rinvia al manuale di C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 136.

⁴²⁵ Cfr. C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 152.

⁴²⁶ Quali, in particolare, la difficoltà di collocare il dolo e la colpa sotto uno stesso concetto di carattere psichico, atteso il carattere squisitamente normativo del reato colposo (particolarmente evidente nelle ipotesi di c.d. colpa incosciente); la difficoltà di collocare taluni elementi della colpevolezza, diversi dal dolo e dalla colpa, che pure hanno influenza in sede di commisurazione della pena ex art. 133 c.p. ecc.

⁴²⁷ Così MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 286.

adottando un giudizio di riprovazione di carattere normativo, è possibile sussumere sotto un'unica categoria le differenti figure del dolo e della colpa, in quanto *“il fatto doloso è un fatto volontario che non si doveva volere, il fatto colposo un fatto che non si doveva produrre”*⁴²⁸.

Il passaggio dalla concezione psicologica a quella normativa ha attribuito alla categoria dommatica della colpevolezza un contenuto complesso, che non si esaurisce semplicemente nel dolo o della colpa: ed invero, come autorevole dottrina insegna, *“la concezione normativa oggi dominante afferma che è colpevole un soggetto imputabile, il quale abbia realizzato con dolo o colpa la fattispecie obiettiva di un reato, in assenza di circostanze tali da rendere necessaria l'azione illecita”*⁴²⁹.

Per quanto concerne i riflessi spiegati con l'adozione della concezione normativa della colpevolezza sulla sistematica del reato, a chi continua a collocare i coefficienti soggettivi del dolo e della colpa nell'ambito di quest'ultima categoria dommatica (che esprime l'insieme degli elementi di carattere soggettivo che consentono l'imputazione personale del fatto di reato all'autore⁴³⁰), si contrappongono quegli Autori che, sulle orme di autorevole dottrina tedesca⁴³¹, reputano che il dolo e la colpa appartengano sia al piano della tipicità sia a quello della rimproverabilità.

Segnatamente, quest'ultima impostazione (che si ritiene di condividere) sottolinea che l'accertamento del contenuto psichico dell'azione è indispensabile, innanzitutto, al fine di poter sussumere un fatto concreto nell'ambito di una fattispecie legale, giacché, considerando una condotta da un punto di vista meramente causale, non risulterebbe possibile stabilire se si tratti di un fatto doloso, colposo, preterintenzionale, o addirittura un fatto non avente alcuna rilevanza penale⁴³².

Si parla, al riguardo, di “doppia funzione” o addirittura di una “doppia collocazione” del dolo e della colpa⁴³³, in virtù della quale tali coefficienti sospensivi rilevano sia in sede di

⁴²⁸ Cfr. C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 164 e bibliografia ivi citata.

⁴²⁹ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 339.

⁴³⁰ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 203.

⁴³¹ Cfr., per tutti, C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 166.

⁴³² Si tratta, a ben vedere, di un esito a cui era già pervenuta la c.d. dottrina dell'azione finalistica, il quale conserva tutt'ora la sua validità nonostante la metodologia utilizzata e i presupposti dai quali muoveva tale teoria siano pacificamente superati. In argomento cfr., per tutti, C. FIORE, voce *Azione finalistica*, in *Enc. Giuridica Treccani*, vol. IV, 1988, 4.

⁴³³ Cfr. C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. nota p. 167.

tipicità, al fine della descrizione della fattispecie di reato; sia in sede di colpevolezza, quale giudizio che consente di valutare se il reo possa essere considerato o meno personalmente responsabile per aver commesso un fatto (accertato già come) tipico ed antigiuridico.

D'altra parte, proprio la considerazione in base alla quale i reati dolosi e quelli colposi si differenziano, ancor prima che sul piano della colpevolezza, già in punto di fattispecie oggettiva, è alla base della costruzione separata⁴³⁴ dei vari tipi di illecito, accolta dalla più moderna dottrina.

Traendo una conclusione, può dunque osservarsi che, secondo l'impostazione da ultimo descritta, l'assenza del dolo dovrebbe rilevare innanzitutto quale causa di esclusione della tipicità del reato, il che comporterebbe, tra l'altro, la necessità di adottare la formula di assoluzione più favorevole per il reo secondo cui "il fatto non sussiste" ex art. 530 c.p.p.

Ciò non di meno, si tratta di un'opzione assolutamente minoritaria in giurisprudenza, la quale, come già è stato sottolineato poc' anzi, adotta la formula "il fatto non costituisce reato" proprio nei casi in cui, pur sussistendo il fatto nella sua materialità, difetti il coefficiente soggettivo (oltre ai casi in cui sussista una scriminante della condotta tipica).

4.2 (Segue): Brevi cenni sugli elementi analogici e differenziali tra dolo e colpa. Le Sezioni Unite Thyssenkroupp del 2014.

Nel presente elaborato è stato più volte sottolineato che una delle principali critiche rivolte dalla dottrina all'applicazione della pena nei confronti di quei contribuenti che omettano di versare le ritenute e/o l'IIVA a causa di una grave crisi di liquidità derivante dagli omessi accantonamenti alle scadenze dei termini fiscali, si appunta sul rischio di punire a titolo di dolo comportamenti caratterizzati dai tratti tipici della colpa, con conseguente violazione dei fondamentali principi del sistema penale.

A tal proposito, si è aggiunto che il tema è reso ulteriormente complesso dalla possibilità di ritenere sufficiente il dolo eventuale, ai fini dell'integrazione del dolo generico richiesto

⁴³⁴ Cfr., per tutti, FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 206 ss.

dagli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000, e che proprio sul terreno dei reati omissivi propri si registra la maggiore difficoltà di distinguerlo concretamente dalla colpa con rappresentazione (art. 61 n. 3 c.p.).

Alla luce di siffatta premessa, non pare inutile rammentare brevemente i criteri elaborati dalla dottrina⁴³⁵, ed in talune occasioni abbracciati dalla giurisprudenza, al fine di tracciare il *discrimen* tra dolo eventuale e colpa cosciente, da sempre al centro di un fervente dibattito.

Vi è sostanziale concordia in dottrina nel tripartire il dolo in tre differenti categorie: il dolo intenzionale, anche definito come dolo diretto di primo grado; il dolo diretto di secondo grado; infine, il dolo indiretto e/o eventuale.

Il dolo diretto di primo grado si connota, a ben vedere, quale massima espressione della volontà criminosa del reo, in quanto ricorre ogniqualvolta quest'ultimo agisca avendo di mira proprio la realizzazione dell'evento tipico previsto dalla fattispecie incriminatrice⁴³⁶, al di là che questo sia previsto come conseguenza certa, probabile o semplicemente possibile⁴³⁷.

Il dolo diretto di secondo grado esalta, invece, il momento della rappresentazione, in quanto ricorre allorquando l'agente, pur non perseguendo l'obiettivo di realizzare l'evento tipico giacché la condotta è diretta ad altri scopi, tuttavia si rappresenta il risultato tipizzato dalla norma penale quale conseguenza certa o altamente probabile della propria condotta⁴³⁸.

Per quel che concerne, invece, la sfumata categoria del dolo eventuale, la sua definizione è essenziale non solo al fine di distinguerla dalla colpa cosciente e/o con previsione ex art. 61

⁴³⁵ In argomento, senza pretesa di esaustività, cfr. le monografie di CANESTRARI, *Dolo eventuale e colpa cosciente. Ai confini tra dolo e colpa nella struttura delle fattispecie delittuose*, Milano, 1999; POSDOCIMI, *Dolus eventualis, Il dolo eventuale nella struttura delle fattispecie penali*, Milano, 1993. Nell'ambito dei contributi dottrinari più recenti, cfr. DONINI, *Il dolo eventuale: fatto illecito e colpevolezza*, in *Dir. pen. Cont. – Rivista trimestrale*, 2014, 70 ss.; FIANDACA, *Sul dolo eventuale nella giurisprudenza più recente, tra approccio oggettivizzante-probatorio e messaggio generalpreventivo*, in *Dir. pen. Cont.- Rivista trimestrale*, 2012, 1, 152 ss.

⁴³⁶ Cfr. R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale*, op. cit. p. 909.

⁴³⁷ Come efficacemente sintetizzato dalle Sezioni Unite della Cassazione nella già citata sentenza resa nel caso Thyssen Krupp, "*Tale forma di dolo è caratterizzata dal ruolo dominante della volontà che raggiunge l'intensità massima*", il che fa sì che l'intenzione risulti compatibile "*con la previsione dell'evento in termini non di certezza ma di possibilità*" (cfr. p. 152).

⁴³⁸ Le medesime Sezioni Unite del 2014 sottolineano, infatti, che "*la distinzione tra dolo diretto e dolo eventuale viene connessa alla rappresentazione del livello di possibilità di verifica del risultato*", con l'ulteriore conseguenza che "*la preservazione del confine tra dolo eventuale e dolo diretto impone di assegnare a tale ultima figura solo l'ambito segnato da eventi che hanno una ben levata probabilità di verifica*" (cfr. p. 153).

n. 3 c.p., ma a monte, per i delitti puniti unicamente a titolo di dolo, al fine della stessa delimitazione dell'area di tipicità della condotta penalmente rilevante.

In linea generale, ricorre il dolo eventuale in quei casi in cui il soggetto non agisce con l'obiettivo di realizzare il fatto di reato, né questo è previsto come conseguenza certa o altamente probabile della propria condotta, ma piuttosto lo rappresenta quale possibile conseguenza del proprio agire, accettando, quindi, l'eventualità della sua verifica⁴³⁹.

Tanto premesso, volendo sintetizzare le numerose posizioni dottrinarie che si sono espresse sul *discrimen* tra dolo eventuale e colpa cosciente, si riscontrano, a tale riguardo, due fondamentali correnti di pensiero⁴⁴⁰ che fanno leva, rispettivamente, sul momento intellettuale ovvero su quello volitivo del dolo.

Le c.d. teorie della rappresentazione includono nel dolo eventuale tutte quelle ipotesi in cui l'agente si rappresenta l'evento tipico come conseguenza altamente probabile⁴⁴¹ o anche come concretamente possibile⁴⁴² della propria condotta, non riuscendo a risolvere in senso negativo lo stato di dubbio⁴⁴³. Tuttavia, è noto che tali teorie sono state sottoposte a penetranti critiche, in quanto si è osservato che il dolo si caratterizza più per la volontà⁴⁴⁴ che per la rappresentazione, presente anche nella colpa cosciente; e per il fatto che, così opinando, si finirebbe per dilatare a dismisura i confini del dolo a discapito della colpa⁴⁴⁵.

A fronte di queste obiezioni, le c.d. teorie della volizione e/o del consenso propongono di valorizzare, invece, la componente volitiva del dolo, con la conseguenza di ritenere ricorrente il dolo eventuale allorché il soggetto non solo abbia previsto la conseguenza lesiva della propria condotta, ma l'abbia anche, per così dire, "approvata". Ciò non di meno, anche

⁴³⁹ Cfr. C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 239.

⁴⁴⁰ Cfr. F. PICCIONE, *Il confine tra dolo eventuale e colpa cosciente nel contesto dei reati d'impresa*, in *Cass. pen.*, fasc. 4, 2016, p. 1785B.

⁴⁴¹ Cfr. C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 240.

⁴⁴² Cfr. R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale*, op. cit. p. 912, secondo cui la versione più evoluta della c.d. teoria della possibilità reputa sussistente il dolo eventuale allorché vi sia, da parte del soggetto, la consapevolezza della concreta pericolosità della propria condotta; al contrario, vi è colpa cosciente quando vi sia una consapevolezza meramente astratta di tale pericolosità.

⁴⁴³ Cfr. *Cass. pen.*, S.U., Thyssen Krupp, 2014, p. 155, secondo cui, al contrario, "in tale dottrina la colpa cosciente si caratterizza per una previsione astratta che si evolve nel superamento del dubbio e si risolve in una previsione negativa".

⁴⁴⁴ Cfr. F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 313.

⁴⁴⁵ Cfr. C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 240.

tali teorie sono state confutate a causa delle conclusioni non condivisibili a cui potrebbe condurre il loro sviluppo⁴⁴⁶.

Le critiche sopra viste spiegano come mai la formula più utilizzata sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza per distinguere il dolo eventuale dalla colpa cosciente sia la c.d. accettazione del rischio, alla cui stregua ricorre il dolo eventuale nei confronti di *“chi, pur ritenendo in concreto la realizzazione dell’evento una possibile conseguenza della propria azione, tuttavia non se ne astiene, accettando quindi consapevolmente il rischio del suo verificarsi”*⁴⁴⁷; per contro, si ha colpa con previsione allorquando l’agente si rappresenta, parimenti, la realizzazione del fatto tipico quale possibile risultato della propria condotta ma, per negligenza, imprudenza o imperizia (in sintesi: per colpa) è convinto che ciò non si realizzerà, in quanto *“per leggerezza, sottovaluta la probabilità del verificarsi dell’evento ovvero sopravvaluta le proprie capacità di evitarlo”*⁴⁴⁸.

In verità anche il criterio sopra descritto è andato incontro a talune obiezioni⁴⁴⁹. E’ stato osservato, in particolare, che l’accettazione del rischio costituisce un criterio vago, non idoneo a valorizzare quel *quid pluris* volontaristico che vale a differenziare più in generale l’atteggiamento doloso da quello meramente colposo.

A ben vedere, non è stata esente da critiche nemmeno la c.d. prima formula di Frank, sovente utilizzata dalla giurisprudenza, secondo cui *“se, dall’esame del carattere del reo, ma soprattutto dal modo come egli ha perseguito il suo fine concreto, risulta che egli avrebbe agito egualmente anche se avesse previsto l’evento come necessariamente connesso alla sua azione, il dolo sussiste; mentre si ha colpa con previsione, qualora nella suddetta ipotesi si sarebbe astenuto dal compiere l’azione”*⁴⁵⁰. Ed invero, con riferimento ad essa è stato sostenuto che, richiedendo l’accertamento di uno stato psichico ipotetico e non già reale, condurrebbe ad un risultato in contrasto con i normali criteri dell’imputazione dolosa.

Nonostante le obiezioni sollevate nei confronti del criterio dell’accettazione del rischio nonché della *“formula di Frank”*, entrambe hanno avuto un gran seguito nella

⁴⁴⁶ Cfr. R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale*, op. cit. p. 914.

⁴⁴⁷ Così, testualmente, C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 241.

⁴⁴⁸ Così MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 321.

⁴⁴⁹ Cfr., per tutti, DE VERO, *Corso di diritto penale*, I, Giappichelli, 2012, p. 491-492.

⁴⁵⁰ Cfr. FRANK, *Strafgesetzbuch fuer deutsche Reich*, 17 ed., Tuebingen, 1926, 182.

giurisprudenza ed hanno trovato, ultimamente, un importante riscontro nella sentenza resa dalle Sezioni Unite della Cassazione⁴⁵¹ che ha concluso per la compatibilità del delitto di ricettazione con il dolo eventuale, statuendo che *“perciò, richiamando un criterio elaborato in dottrina per descrivere il dolo eventuale, può ragionevolmente concludersi che questo rispetto alla ricettazione è ravvisabile quando l’agente, rappresentandosi l’eventualità della provenienza delittuosa della cosa, non avrebbe agito diversamente anche se di tale provenienza avesse avuto la certezza”*.

A conclusioni parzialmente differenti sono pervenute, invece, le già più volte citate Sezioni Unite della Cassazione del 2014 che, respingendo il criterio dell’accettazione del rischio in quanto ritenuta espressione *“tra le più abusate, ambigue, non chiare”*, utilizzata in giurisprudenza *“in forma retorica quale espressione di maniera, per coprire le soluzioni più diverse”*, hanno preferito abbracciare, invece, il c.d. criterio del bilanciamento. In base a siffatto criterio, sussiste il dolo eventuale allorquando l’agente, dopo aver operato un bilanciamento tra il fine perseguito ed i suoi effetti collaterali, decida comunque di agire, accettando l’eventualità dell’integrazione del reato⁴⁵² quale prezzo da pagare per conseguirlo.

A ben vedere, il bilanciamento muove dalla constatazione che il dolo e la colpa presentano una struttura ontologicamente difforme, la quale è destinata a ripercuotersi inevitabilmente anche sul criterio distintivo tra dolo eventuale e colpa cosciente. Segnatamente, le Sezioni Unite del 2014 statuiscono, testualmente, che *“ciò che è di decisivo rilievo è che nella scelta d’azione sia ravvisabile una consapevole presa di posizione di adesione all’evento, che consenta di scorgervi un atteggiamento ragionevolmente assimilabile alla volontà, sebbene da essa distinto: una volontà indiretta o per analogia, si potrebbe dire. In questo risiede propriamente la rimproverabilità, la colpevolezza dell’atteggiamento interno che si denomina dolo eventuale”*⁴⁵³.

Enunciata tale statuizione di principio, la Corte di Cassazione passa poi ad elencare (ben undici) indici sintomatici del dolo eventuale, confermando lo stretto intreccio che sussiste, in materia, tra diritto sostanziale e corrispondente meccanismo di accertamento

⁴⁵¹ Cass. pen. S.U., 30 marzo 2010, n. 12433, Nocera, in Riv. It. Dir. proc. pen.

⁴⁵² Cfr. MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 325.

⁴⁵³ Cfr. la sentenza p. 183.

probatorio⁴⁵⁴: si tratta, oltre alla celebre prima formula di Frank, espressamente richiamata, della condotta che caratterizza l'illecito; la lontananza della condotta standard⁴⁵⁵; la personalità, la storia e le precedenti esperienze del reo; la durata e la ripetizione della condotta; la condotta successiva all'evento; il fine della condotta; la probabilità di verifica dell'evento; le conseguenze negative o lesive anche per l'agente in caso di verifica dell'evento; la valorizzazione del contesto lecito o illecito; la fiducia nel fatto che l'evento non si verificherà.

Il Supremo Consesso chiarisce espressamente che gli indici sopra indicati rappresentano solo alcuni dei possibili indicatori del dolo eventuale, giacché il suo accertamento risente inevitabilmente delle caratteristiche dei diversi casi concreti⁴⁵⁶.

Esaurita tale breve premessa sul dolo eventuale, è possibile avanzare talune considerazioni in merito alla sua ravvisabilità nei delitti di omesso versamento derivante da crisi di liquidità alla scadenza del termine richiamato dagli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000. A ben vedere, se l'insufficienza relativa di liquidità solleva maggiori dubbi circa la possibilità di ritenere non punibile per difetto di dolo il contribuente che, per sua scelta, preferisca indirizzare altrove le proprie risorse economiche piuttosto che adempiere l'obbligazione tributaria, viceversa, è in presenza di una insufficienza assoluta di liquidità derivante dal mancato accantonamento alle scadenze fiscali che si manifestano i maggiori problemi di accertamento del dolo eventuale in luogo della colpa con previsione.

Ed invero, sembra difficile sostenere che l'imprenditore che ometta di accantonare la liquidità necessaria con la speranza di risolleverne *medio tempore* le sorti dell'azienda, confidando di riuscire a trovare le risorse economiche per poter adempiere l'obbligazione tributaria alla scadenza del termine penalmente rilevante, versi in dolo e/o in dolo eventuale, in quanto è molto più facile, in casi del genere, ravvisare gli estremi della colpa con previsione, con la conseguenza che l'agente dovrebbe andare esente da pena.

⁴⁵⁴ Cfr. G. FIANDACA, *Sul dolo eventuale nella giurisprudenza più recente*, op. cit. p. 3.

⁴⁵⁵ Tuttavia, la lontananza dalla condotta standard quale possibile indice sintomatico di dolo eventuale solleva, a sommo avviso di chi scrive, più di qualche perplessità, in quanto evoca concetti che sembrano richiamare le caratteristiche tipiche dell'illecito colposo, quali la trasgressione della regola cautelare che imponeva all'agente di comportarsi in un certo modo al fine di scongiurare il danno o il pericolo nei confronti del bene giuridico protetto.

⁴⁵⁶ Cfr. G. FIANDACA, *Sul dolo eventuale nella giurisprudenza più recente*, op. cit. p. 7.

5. La controversa categoria ultra-legale dell'inesigibilità della condotta doverosa.

Nei capitoli precedenti si è avuto modo di anticipare che la dilagante crisi economica che nel contesto attuale affligge gli imprenditori, penalmente obbligati, nella gestione delle rispettive attività, a versare le ritenute e/o l'IIVA riscossa sulle vendite, ha spianato la strada al recupero, da parte di talune pronunce sia di merito che di legittimità⁴⁵⁷, della controversa e discussa categoria dell'inesigibilità della condotta imposta dall'ordinamento, portata alla ribalta dalla dottrina tedesca⁴⁵⁸ degli inizi del secolo scorso.

A ben vedere, la discussione sul concetto di inesigibilità prese le mosse dall'affermazione della c.d. concezione normativa della colpevolezza, escogitata dal giurista tedesco *Frank*⁴⁵⁹ che, per primo, spostò il baricentro sulla rimproverabilità dell'agente per l'atteggiamento antidoveroso della volontà⁴⁶⁰.

La possibilità di muovere un rimprovero su basi normative postula, invero, l'accertamento che il reo abbia agito in un contesto di circostanze normali, tali da rendere, per l'appunto, esigibile il rispetto del divieto e/o dell'obbligo di agire imposto dalla norma penale. Viceversa, la presenza di circostanze anormali che influenzino in modo irresistibile il processo motivazionale del reo, lo priverebbero di quella "possibilità di agire altrimenti" che costituisce, come è noto, l'essenza del rimprovero di colpevolezza.

Muovendo da tali premesse, anche in Italia si è sviluppato il dibattito intorno alla configurabilità dell'inesigibilità quale categoria ultralegale di esclusione della colpevolezza, idonea ad assurgere, cioè, a causa generale di esclusione della rimproverabilità dell'agente allorquando, pur in assenza di espressi indici positivi⁴⁶¹, vi sia la prova del concreto

⁴⁵⁷ Si rinvia, a tale riguardo, al capitolo precedente.

⁴⁵⁸ Per l'approccio storico al concetto di inesigibilità nel diritto penale e per gli approfondimenti di bibliografia, si rinvia alle già citate monografie di SCARANO, *La non esigibilità nel diritto penale*, op. cit., p. 1 ss., e di FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, op. cit. p. 1 ss.

⁴⁵⁹ Per una sintetica lettura dell'evoluzione del pensiero dell'illustre giurista tedesco, si rinvia alla monografia di F. VIGANÒ, *Stato di necessità e conflitti di doveri, Contributo alla teoria delle cause di giustificazione e delle scusanti*, Giuffrè editore, 2000, p. 279 ss.

⁴⁶⁰ Cfr. il manuale di C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 162 ss.

⁴⁶¹ Il problema non è, infatti, ritenere che l'inesigibilità possa fondare la *ratio* di particolari scusanti codificate dal legislatore (quale, ad esempio, quella di cui all'art. 384, comma 1 c.p., su cui si ritornerà a breve), quanto piuttosto quella di farla assurgere a causa generale di esclusione della colpevolezza in assenza di precisi indici che consentano di stabilire, con sufficiente prevedibilità, quale condotta possa reputarsi esigibile in presenza di determinate circostanze e quale, invece, no. Su tale problematica, cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 422 ss.

intervento di circostanze anormali concomitanti all'agire che rendevano, di fatto, impossibile l'osservanza del precetto penale.

I fautori della categoria dell'inesigibilità sottolineano, a ben vedere, la possibilità di rinvenirne il fondamento in principi di ordine costituzionale⁴⁶², quali l'eliminazione di un rapporto di gerarchia tra Stato ad individuo, il principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., il principio di proporzionalità tra l'interesse che la fattispecie incriminatrice si propone di proteggere e quello che il soggetto vuole far valere.

Segnatamente, viene autorevolmente osservato che il principio di inesigibilità *"è anzitutto un principio che trova la propria ragion d'essere negli stessi equilibri statuiti dagli ordinamenti giuridici di matrice latu sensu liberale e in particolare liberal-democratica: tutte le costituzioni, materiali o formali, che limitano l'onnipotenza dell'autorità statale in considerazione del valore fondamentale della persona umana potrebbero solo con estrema incoerenza verso se medesime ammettere soltanto obblighi (di prestazione o di astensione) assolutamente incondizionati (...)"*⁴⁶³; *"(...) il principio di eguaglianza non è più rispettato – ma può esserne recuperato il valore per il tramite dell'inesigibilità – di fronte all'applicazione di una norma ad una ipotesi la cui eccezionalità elimina in concreto la riconducibilità logica della fattispecie alla norma"*⁴⁶⁴; *"l'interesse fatto valere dal soggetto agente dev'essere riconosciuto come palesemente rilevante, tanto da poter essere posto allo stesso livello degli interessi primari – esplicitamente o implicitamente deducibili dai principi costituzionali – tutelati per il tramite delle norme penali"*⁴⁶⁵.

Ciò non di meno, la circostanza che il diritto penale sia saldamente ancorato agli irrinunciabili presidi garantistici della legalità e tassatività delle fattispecie, conduce a respingere la primigenia idea che un giudizio, per poter essere davvero individualizzante, debba fondarsi su un'illimitata discrezionalità del giudice; di conseguenza, per coloro che riconoscono spazi all'inesigibilità, si impone l'esigenza di identificarne i criteri di

⁴⁶² Cfr. FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, op. cit. p. 221.

⁴⁶³ Così, testualmente, FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, op. cit. p. 217.

⁴⁶⁴ Cfr., ancora, FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, op. cit. p. 221.

⁴⁶⁵ FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, op. cit. p. 223.

concretizzazione, il cui compito non può che essere rimesso all'opera della dottrina e della giurisprudenza⁴⁶⁶.

Peraltro, in una delle più note monografie italiane sul tema si sottolinea che, per quel che concerne la collocazione dell'inesigibilità nell'ambito della teoria generale del reato, l'evoluzione della teoria ha fatto emergere l'emancipazione di tale concetto dalla categoria dogmatica della colpevolezza. Segnatamente, si osserva che l'inesigibilità, intesa quale principio delimitativo dei doveri imposti dall'ordinamento, opera non solo nell'ambito del giudizio di rimproverabilità del reo, ma ancor prima, specialmente sul terreno dei reati omissivi propri, può contribuire a definirne la stessa condotta tipica⁴⁶⁷; mentre, nel campo dell'illecito omissivo improprio, può giustificare l'assenza di anti giuridicità⁴⁶⁸ della condotta tipica.

Tanto premesso, è tuttavia noto che, se l'inesigibilità sembra guadagnare maggiori spazi sul terreno dei reati colposi⁴⁶⁹ ed omissivi (in virtù della loro comune struttura normativa)⁴⁷⁰, per il resto non mancano numerose voci che rifiutano l'inesigibilità quale causa generale di esclusione della colpevolezza⁴⁷¹.

Nell'ambito delle varie obiezioni mosse – molte delle quali, a ben vedere, sono suscettibili di essere confutate⁴⁷²-, guadagna spazi soprattutto quella secondo cui tale categoria risulta affetta da un ineliminabile *deficit* di precisione⁴⁷³ e, pertanto, non essendo supportata da alcuna garanzia di certezza, è esposta al rischio di incontrollabile arbitrio giudiziale. Ne consegue, in questa prospettiva, che l'anormalità del processo motivazionale dell'agente

⁴⁶⁶ Cfr. FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Capitolo II, Parte III, p. 195 ss. Contra VIGANÒ, *Stato di necessità e conflitto di doveri*, op. cit. p. 298, il quale sottolinea che nessuno dei parametri elaborati dalla dottrina per riempire di contenuto il concetto di inesigibilità giunge a soddisfare gli *standard* di precisione e tassatività richiesti dal principio di legalità in materia penale.

⁴⁶⁷ In questo senso si esprime FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, op. cit. p. 245 ss.

⁴⁶⁸ Ancora, cfr. FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, op. cit. p. 297 ss.

⁴⁶⁹ In questo senso cfr., in particolare, MARINUCCI, *Il reato come <<azione>>*. *Critica di un dogma*, Giuffrè, 1971, 217 ss. In particolare, l'illustre Autore osserva che, nell'ambito della c.d. misura oggettiva della colpa, le norme in tema di caso fortuito e forza maggiore, costringimento fisico, nonché, più in generale, l'art. 42, comma 1 c.p., sarebbero idonee ad attribuire possibile rilevanza esimente alle c.d. le circostanze anormali concomitanti all'agire.

⁴⁷⁰ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 412.

⁴⁷¹ Per questa posizione cfr., per tutti, M. GALLO, *Il concetto unitario di colpevolezza*, Milano, 1951, 147.

⁴⁷² Cfr. F. VIGANÒ, *Stato di necessità e conflitto di doveri*, op. cit. p. 284 ss.

⁴⁷³ D'altra parte, i fautori dell'inesigibilità quale ulteriore elemento che entrerebbe a comporre il giudizio normativo di riprovevolezza del reo, riconoscevano la fisiologica natura elastica di un simile concetto, dal momento che il suo ruolo sarebbe stato proprio quello di poter essere una valvola aperta dell'ordinamento, idoneo a correggere le possibili iniquità derivanti dall'applicazione meccanica e formalistica dei precetti penali.

potrà condurre – in assenza di una causa di esclusione della colpevolezza espressamente positivizzata dal legislatore – tutt'al più ad un'attenuazione della misura della pena⁴⁷⁴.

Se, dunque, sussiste un generalizzato rifiuto della più recente dottrina per l'inesigibilità quale causa sovralegale di esclusione della colpevolezza, non mancano tuttavia Autori che riconoscono nell'inesigibilità la *ratio* fondante di talune scusanti espressamente codificate dal Legislatore⁴⁷⁵.

Se, in passato, il principale punto di riferimento normativo per poter opinare in tal senso era costituito dall'art. 54 c.p. in tema di stato di necessità, oggi invece, al di là di poche e risalenti voci (per quanto autorevoli)⁴⁷⁶, si concorda nel riconoscere allo stato di necessità natura di causa di giustificazione o, tutt'al più, una natura giuridica bivalente⁴⁷⁷ giacché, a seconda delle ipotesi prese in considerazione, ora rivestirebbe natura scriminante, ora quella di causa di esclusione della colpevolezza del reo.

Nonostante appaia quindi superato l'orientamento che inquadrava l'art. 54 c.p. tra le scusanti, è possibile tuttavia rinvenire utilmente, nel diritto positivo, altre disposizioni esimenti il cui fondamento giustificativo è da rinvenire nella anormalità del processo motivazionale del reo⁴⁷⁸ al momento della realizzazione del fatto di reato.

Una di queste è, a sommosso avviso di chi scrive, l'esimente tipizzata dall'art. 384, comma 1 c.p., la quale esclude la punibilità per un catalogo tassativo di delitti contro l'amministrazione della giustizia quando il fatto è commesso dal soggetto attivo *"per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé medesimo o un prossimo congiunto da un grave e inevitabile nocumento nella libertà o nell'onore"*. Secondo la dottrina, tale causa di non punibilità trova fondamento nel rilievo attribuito dal legislatore, da un lato, al principio garantistico secondo cui *"nemo tenetur se detegere"*; dall'altro, allorché il fatto è commesso per salvare

⁴⁷⁴ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. 413.

⁴⁷⁵ In questo senso, cfr. MARINUCCI-DOLCINI, *Corso*, op. cit. p. 492; FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit.

⁴⁷⁶ Cfr. SCARANO, *La non esigibilità nel diritto penale*, op. cit. p. 118 ss., il quale attribuisce sia allo stato di necessità di cui all'art. 54 che all'ipotesi di non punibilità tipizzata dall'art. 384 c.p. natura giuridica di causa di esclusione della colpevolezza dell'agente.

⁴⁷⁷ Cfr. M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, I, art. 1-84, Milano, 2004, p. 568.

⁴⁷⁸ Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit.

un prossimo congiunto, nella valorizzazione della forza incoercibile dei sentimenti familiari⁴⁷⁹.

Se questo ne è il fondamento per concorde opinione, tuttavia è noto che sussiste divergenza di vedute in dottrina con riguardo alla natura giuridica di tale esimente.

Al riguardo, può dirsi oramai risalente la tesi che ravvisava nell'art. 384, comma 1 c.p. un'ipotesi speciale di stato di necessità⁴⁸⁰, configurandola quindi come causa di giustificazione e ritenendo di conseguenza applicabili presupposti e limiti operativi codificati all'art. 54 c.p.

Maggiori consensi riscuote, in verità, l'indirizzo secondo cui l'art. 384, comma 1 c.p. è un'esimente diversa dall'art. 54 c.p. - i cui limiti non sono estensibili analogicamente alla prima-, giacché essa rinviene il proprio fondamento nell'inesigibilità di una condotta rispettosa del bene giuridico tutelato dai delitti contro l'amministrazione della giustizia allorquando ciò comporti il sacrificio della libertà o dell'onore propri o di un prossimo congiunto; ravvisandovi, conseguentemente, una causa di esclusione della colpevolezza anziché una scriminante, con tutte le conseguenze applicative derivanti da tale inquadramento.

Per completezza, va dato atto che sussiste in dottrina anche un'altra voce⁴⁸¹, la quale ritiene che la norma in commento non configuri un'autentica causa di esclusione della colpevolezza, collocandosi piuttosto a metà strada tra l'esclusione di quest'ultima ovvero dell'antigiuridicità, in quanto non si tratterebbe di indagare caso per caso la situazione di inesigibilità psicologica del singolo imputato, essendo l'inesigibilità normativa, ossia riconosciuta dal legislatore automaticamente per tutti coloro che si trovino nella situazione ivi descritta.

Alla luce di questo sintetico *excursus* sul dibattuto e problematico concetto di inesigibilità, non possono non trarsi alcune considerazioni in merito alla sua (eventuale) applicabilità ai delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000 allorquando derivino da un'improvvisa e grave crisi di liquidità del contribuente.

⁴⁷⁹ Cfr. E. DOLCINI-G.L. GATTA, *Codice penale commentato, Tomo II*, artt. 314-592, 2015, Ipsoa, op. cit. p. 1298.

⁴⁸⁰ Per la bibliografia, si rinvia al codice penale commentato di E. Dolcini-G.L. Gatta.

⁴⁸¹ Cfr. C. FIORE-S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, op. cit. p. ???

Nel Capitolo precedente si è fatto accenno, invero, ad alcune aperture della giurisprudenza in tal senso, che non mancano tuttavia di destare perplessità ove si consideri che una simile soluzione, pur ispirata ad esigenze di giustizia ed equità del caso singolo, sfugge del tutto a parametri sufficientemente affidabili e controllabili, rispettosi, quindi, degli *standard* di precisione e determinatezza propri della legalità penale.

A ben vedere, la soluzione preferibile sarebbe quella che il Legislatore intervenga nuovamente sui delitti di omesso versamento dei tributi, se non per introdurre il dolo specifico in luogo di quello generico, quantomeno recuperando espressamente il principio di inesigibilità della condotta di versamento in presenza di determinate circostanze anomale, puntualmente tipizzate, incidendo sul piano della colpevolezza oppure, più a monte, sul piano stesso della tipicità.

Ed invero, rivitalizzando l'opinione di Fornasari secondo cui, specialmente sul terreno dei reati omissivi propri, sovente il Legislatore non solo straniero ma anche italiano ha utilizzato l'inesigibilità per delimitare, mediante clausole esplicite o implicite, la stessa definizione della tipicità del fatto⁴⁸², una prima soluzione *de iure condendo* potrebbe essere quella di riscrivere i due delitti, circoscrivendo l'obbligo giuridico di agire in quelle situazioni di fatto in cui può ragionevolmente esigersi dal soggetto la condotta di versamento.

In alternativa, volendo riportare l'inesigibilità sul terreno in cui è sorta, vale a dire quello della colpevolezza, le esigenze di giustizia emerse nelle aule giudiziarie negli ultimi anni potrebbero suggerire al Legislatore di inserire, in maniera non dissimile da quanto fatto con l'art. 384, comma 1 c.p. per taluni delitti contro l'amministrazione della giustizia, un'espressa scusante che positivizzi in maniera sufficientemente precisa e determinata le condizioni di fatto in presenza delle quali non possa esigersi dal reo l'obbligo giuridico di agire.

Una soluzione del genere potrebbe costituire, a ben vedere, un giusto bilanciamento tra le irrinunciabili esigenze di rispetto dei corollari della legalità penale e le istanze di giustizia nei confronti del singolo imputato, affinché possano recuperarsi anche i principi di

⁴⁸² Si rinvia agli esempi forniti da FORNASARI, *Il principio di inesigibilità*, op. ult. cit. p. 245 ss.

offensività, di *extrema ratio* dell'intervento penale, della responsabilità penale personale e le funzioni positivo-integratrici della pena.

6. Profili problematici di responsabilità penale dell'amministratore che acquisti la qualifica in prossimità della scadenza del termine di adempimento degli obblighi tributari.

Un ultimo profilo problematico che merita di essere vagliato con attenzione concerne l'individuazione dei soggetti penalmente responsabili per l'omesso versamento di imposte in caso di successione tra amministratori di una società, di modo che colui che rappresenta la persona giuridica alla scadenza del termine per il versamento non corrisponda a colui che ne era il legale rappresentante nel periodo antecedente.

A ben vedere, la problematica merita di essere esaminata sotto un duplice angolo visuale, vale a dire quello della responsabilità penale dell'ex amministratore cessato dalla carica prima della scadenza del termine per il versamento; e quello, altrettanto delicato, dei profili di responsabilità del nuovo amministratore che subentri in un momento in cui, di fatto, non vi sia la liquidità necessaria per poter adempiere all'obbligazione tributaria.

E' evidente, infatti, che l'attribuzione della responsabilità penale per i delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs n. 74/2000 non può basarsi sul mero dato formale della rappresentanza della società al momento della scadenza del termine per il versamento, ma deve fare i conti con i principi fondamentali che presiedono alla possibilità di attribuire ad un soggetto la responsabilità per aver realizzato una condotta penalmente rilevante.

Principiando dalla figura dell'amministratore cessato dalla carica prima della scadenza del termine penalmente rilevante, se, in linea di principio, non potrebbe attribuirsi alcuna responsabilità ad un soggetto che, in quel momento (logicamente successivo), neppure potrebbe materialmente effettuare il versamento o controllare (quantomeno) il regolare adempimento dell'obbligazione⁴⁸³ da parte di altri, a diversa conclusione deve pervenirsi, tuttavia, nell'ipotesi in cui questi abbia dismesso l'incarico in prossimità della scadenza

⁴⁸³ Così M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, op. cit. p. 931.

proprio per sottrarsi a responsabilità penali, tenendo il nuovo amministratore all'oscuro dell'esistenza di un ingente debito fiscale ed ingannandolo, quindi, sulla reale situazione di liquidità della società⁴⁸⁴. In casi del genere, infatti, come correttamente sostenuto in alcune vicende portate all'attenzione del Tribunale di Milano⁴⁸⁵, troverebbe applicazione l'art. 48 c.p., potendosi considerare il vecchio amministratore l'autore "mediato" del delitto di omesso versamento.

Più complessa è, invece, la situazione dell'amministratore in carica al momento della scadenza del termine penalmente rilevante, in quanto, come già messo in rilievo nel precedente capitolo, la giurisprudenza di legittimità è piuttosto consolidata nel ritenerlo penalmente responsabile allorquando abbia omesso di accertare, prima di assumere l'incarico, lo stato di liquidità finanziaria dell'impresa, accettando quindi il rischio di rendersi inadempiente rispetto all'obbligazione tributaria⁴⁸⁶.

Ciò non di meno, a sommosso avviso di chi scrive una soluzione così rigorosa non può non sollevare dubbi di compatibilità con il principio della responsabilità penale personale di cui all'art. 27 Cost., quantomeno nei casi estremi in cui l'illiquidità finanziaria derivi esclusivamente dalla condotta del precedente amministratore e vi sia l'impossibilità materiale per il nuovo amministratore di adempiere all'obbligo giuridico. In casi del genere, infatti, non solo ad essere posta in dubbio è la volontarietà dell'omissione da parte del nuovo amministratore (e quindi, il coefficiente soggettivo doloso dei delitti di omesso versamento) ma, prima ancora, sembra vacillare la stessa configurabilità di una condotta omissiva tipica⁴⁸⁷, in applicazione del principio *ad impossibilia nemo tenetur*.

⁴⁸⁴ Cfr. VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento dell'I.V.A. (art. 10 ter d.lgs 74/2000) e (non) rimproverabilità degli amministratori della società insolvente: qualche spunto di riflessione*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 11.2.2011.

⁴⁸⁵ In proposito, cfr. la motivazione del Tribunale di Milano 11.6.2013, già affrontata nel capitolo secondo del presente elaborato, secondo cui *"risponde di concorso nel reato di omesso versamento dell'IVA (art. 110 c.p. e art. 10 ter, d.lgs 74/00) l'amministratore che, avendo omesso sia di versare l'IVA dovuta alle scadenze periodiche, sia di accantonare le somme necessarie a far fronte all'obbligo tributario, abbia lasciato la legale rappresentanza della società a un nuovo amministratore pochi giorni prima della scadenza prevista dalla norma incriminatrice per l'adempimento dell'obbligo di versamento, tenendo il nuovo amministratore all'oscuro dell'esistenza di un ingente debito tributario e così inducendolo con l'inganno (art. 48 c.p.) a non versare quanto dovuto"*.

⁴⁸⁶ Si rinvia al capitolo precedente per le pronunce giurisprudenziali in tal senso.

⁴⁸⁷ In questo senso, cfr. LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, op. cit. p. 458, secondo cui una soluzione di segno contrario finirebbe per attribuire al nuovo amministratore una mera responsabilità da posizione, e non, invece, per l'omesso versamento delle imposte.

Il coefficiente soggettivo doloso (anche nella forma del dolo eventuale) non può essere, infatti, oggetto di presunzione, ma va accertato in concreto sulla base del compendio probatorio emergente nel processo penale.

Di conseguenza, la corretta applicazione dei criteri di imputazione della responsabilità dolosa porterebbe a ravvisare una responsabilità penale del nuovo amministratore unicamente in quei casi in cui sia efficacemente dimostrato che questi, nel periodo intercorrente tra l'assunzione della carica e la scadenza del termine per il versamento, ha avuto l'opportunità di procedere agli accantonamenti per poter adempiere agli obblighi tributari e, ciò nonostante, ha volontariamente omesso una simile condotta, accettando il rischio di essere inadempiente alla scadenza.

7. Conclusioni: la difficile sussunzione delle diverse condotte attuabili dall'imprenditore in crisi entro un'unica categoria dogmatica.

All'esito di tale disamina può osservarsi la difficoltà di ricondurre entro un'unica figura esimente le molteplici sfaccettature con cui può manifestarsi, in concreto, l'omesso versamento delle ritenute e/o dell'IVA dovuto alla crisi di liquidità del contribuente.

La fenomenologia concreta si presenta, invero, quanto mai variegata⁴⁸⁸, distinguendosi tra ipotesi di impossibilità assoluta o soltanto relativa di adempiere; tra casi di "crisi" determinata dal malgoverno dell'azienda da parte del titolare e crisi dovuta, ad esempio, al mancato pagamento di ingenti crediti da parte degli stessi enti pubblici ovvero dalla necessità di prediligere il pagamento dei dipendenti ovvero dei propri fornitori; tra inadempimenti determinati da violazioni talmente gravi delle regole di buona amministrazione da potersi ritenere integrato il dolo eventuale e inadempimenti derivanti da mera colpa dell'imprenditore, ecc.

Appurato che l'eccessivo rigorismo derivante dalla mancata introduzione del dolo specifico di evasione tra gli elementi costitutivi delle fattispecie comporta il rischio di punire comportamenti dettati da mera colpa, non può che condividersi quell'approccio favorevole

⁴⁸⁸ Cfr. R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione da riscossione*, op. cit. p. 235.

a ritagliare spazi di impunità per il contribuente che sia in qualche modo costretto a violare il precetto penalmente sanzionato, sia pure alle stringenti condizioni esaminate nel corso del presente elaborato.

Nell'attesa che sul tema intervenga nuovamente il legislatore, affinché i contorni della punibilità (e, specularmente, della conseguente non punibilità) dei delitti di omesso versamento siano ricondotti nei binari garantistici della legalità penale, i diversi casi concreti che possono presentarsi all'interprete si prestano a trovare soluzioni diversificate. Ed invero, mentre nelle ipotesi più estreme potrà sostenersi addirittura l'atipicità della condotta omissiva o, quantomeno, la mancanza dell'elemento volitivo del dolo; nei casi più discussi, invece, un ruolo esimente potrebbe essere svolto dalla rivitalizzata categoria dell'inesigibilità che, pur con varie perplessità, sembra discendere dalla corretta applicazione della concezione normativa della colpevolezza.

CAPITOLO IV

Prospettive de iure condendo nel sistema penal-tributario: necessità di criminalizzazione delle (sole) condotte realmente offensive per l'Erario e di recupero dei principi di extrema ratio dell'intervento penale.

1. Conclusioni.

Nel capitolo precedente sono state passate criticamente in rassegna le diverse soluzioni volte a valorizzare la crisi di liquidità quale possibile esimente dei delitti di omesso versamento di imposte sotto il profilo oggettivo ovvero soggettivo del reato.

Tale *excursus* ha rivelato la palese difficoltà di inquadramento sistematico della condizione di illiquidità delle imprese, che, da un lato, non consente di orientare i consociati con sufficiente prevedibilità delle conseguenze cui si esporrebbero con i loro comportamenti; dall'altro, attribuisce all'interprete una discrezionalità eccessiva, con il rischio di ingenerare vere e proprie disuguaglianze tra i soggetti imputati in processi per i reati di omesso versamento di imposte.

Questa situazione di disorientamento riverbera i suoi effetti negativi, in ultima analisi, sulla funzione positivo-integratrice della pena (tanto a livello generale quanto speciale), la quale costituisce, a ben vedere, il *trait d'union* dei fondamentali principi garantistici del diritto penale dei moderni Stati costituzionali di diritto.

Nessuna delle soluzioni sopra analizzate è in grado di rivelarsi pienamente soddisfacente e risolutiva, soprattutto a causa delle diverse sfumature con cui si manifesta in concreto la crisi di liquidità delle imprese, né è legittimo attendersi che la parola fine a tale problematica possa essere posta dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, poiché tale vuoto politico-criminale potrebbe (o meglio, dovrebbe) essere colmato soltanto dal Parlamento, titolare del monopolio legislativo in materia penale in quanto espressione massima del potere rappresentativo e democratico del Paese.

Pertanto, in una prospettiva *de iure condendo* non può che auspicarsi un nuovo intervento del Legislatore nella materia penal-tributaria che, recuperando un filo di omogeneità

all'interno del d.lgs 74/2000, riscriva i delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter circoscrivendo il ricorso alla pena soltanto alle condotte maggiormente offensive nei confronti dell'Erario, vale a dire quelle connotate da modalità fraudolente ed animate dallo scopo di evadere l'imposta.

Il restringimento della tipicità dei delitti di omesso versamento consentirebbe, infatti, di tenere ben distinta la situazione del contribuente che omette di versare le imposte con il proposito di non adempiere l'obbligazione tributaria e quella in cui, invece, il contribuente vi sia costretto a causa di un'assoluta ed improvvisa illiquidità finanziaria derivante da una grave crisi di mercato.

Ciò eliminerebbe in radice il rischio di punire condotte tutt'al più colpose, in quanto caratterizzate dalla violazione delle regole di buona amministrazione dell'impresa, con conseguente recupero del principio di legalità in materia penale.

Nell'attesa che sulla materia si pronunci nuovamente il Legislatore, non può che salutarsi con favore la scelta operata con il d.lgs n. 158 del 2015 di innalzare le soglie di punibilità dei delitti di cui agli artt. 10 bis e 10 ter del d.lgs 74/2000, rispettivamente, a 150.000 ed a 250.000 euro, in quanto ciò ha contribuito *"a smussare e a ridurre sensibilmente il numero dei casi di omesso versamento di imposte per crisi di liquidità penalmente rilevanti"*⁴⁸⁹, sebbene ciò lasci comunque aperto *"il problema della rilevanza penale delle condotte di omesso versamento di ritenute certificate e di IVA per crisi di liquidità nei casi delle aziende di medio-grandi dimensioni che più facilmente possono sfiorare le soglie"*⁴⁹⁰.

Ciò non di meno, nei confronti degli omessi versamenti che superino comunque le soglie di punibilità stabilite dal Legislatore potrà trovare applicazione la nuova causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto ex art. 131 bis c.p.⁴⁹¹, dal momento che i due delitti sono puniti nel massimo con due anni di reclusione e che le Sezioni Unite della Cassazione

⁴⁸⁹ Così, testualmente, G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, op. cit. p. 1156 ss., il quale tuttavia si è pronunciato in questi termini positivi prima che fosse data attuazione alla legge delega n. 23/2014 con il d.lgs n. 158/2015.

⁴⁹⁰ Ancora, G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte*, ibidem.

⁴⁹¹ Introdotto dal d.lgs n. 28/2015.

hanno affermato, con sentenza del 25 febbraio 2016 (dep. 6 aprile 2016), n. 13681⁴⁹², che la nuova causa di non punibilità è applicabile anche ai reati in cui siano state espressamente previste dal Legislatore soglie di punibilità penalmente rilevanti⁴⁹³.

Un'altra soluzione applicabile *de jure condito* è la nuova causa di non punibilità del "pagamento del debito tributario", introdotta dalla novella del 2015 nel neo art. 13 del d.lgs 74/2000. Ed invero, quest'ultimo prevede, al suo comma primo, che *"i reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, 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"*; aggiungendo, al comma terzo, che *"Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'art. 13 bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione."*

Non è un caso, d'altra parte, che tra i primi commentatori della novella si sia rilevato che *"La previsione, letta anche alla luce degli innalzamenti che hanno subito le soglie di punibilità previste dagli artt. 10 bis e 10 ter, denuncia l'evidente disagio del legislatore di fronte alla criminalizzazione di fatti che, in sostanza, si risolvono nell'omesso adempimento ad obbligazioni"*

⁴⁹² Cfr. Cass. pen., S.U., 25 febbraio 2016, n. 13681, consultabile su www.dirittopenalecontemporaneo.it, con nota di E. ANDOLFATTO, *Le Sezioni Unite sull'applicabilità del nuovo art. 131 bis c.p. alle contravvenzioni stradali (art. 186, commi II e VII, C.D.S.)*

⁴⁹³ Segnatamente, la Suprema Corte ha statuito espressamente che *«essendo in considerazione la caratterizzazione del fatto storico nella sua interezza, non si dà tipologia di reato per la quale non sia possibile la considerazione della modalità della condotta ed in cui sia quindi inibita ontologicamente l'applicazione del nuovo istituto»*.

Ciò non di meno, la giurisprudenza di legittimità sembra essere particolarmente cauta nell'applicare l'art. 131 bis c.p. ai delitti di omesso versamento: cfr., ad esempio, Cassazione penale, sez. III, 17/11/2017, n. 14595, secondo cui *"Con riferimento al reato di omesso versamento dell'i.v.a., la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131 bis c.p., è applicabile solo nel caso in cui l'ammontare dell'omissione sia vicinissimo alla soglia di punibilità, che l'art. 10 ter d.lg. 10 marzo 2000 n. 74 ha fissato a 250.000 euro. (Nel caso di specie, la S.C. ha respinto il ricorso dell'imputato avverso la sentenza della corte d'appello, che aveva confermato la condanna nei confronti dello stesso per il reato di omesso versamento dell'i.v.a. dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare pari a 254.345 euro, non considerando esiguo lo scostamento di 4.345 euro rispetto alla soglia di punibilità ed escludendo quindi che l'offesa potesse essere ritenuta di particolare tenuità)"* (massima tratta da dejure.it).

*tributarie fedelmente dichiarate dal contribuente*⁴⁹⁴, “Tanto più che, come la recente applicazione giurisprudenziale ha insegnato, assai di frequente tali omissioni sono necessitate da gravi situazioni di crisi che affliggono il contribuente”⁴⁹⁵.

⁴⁹⁴ Così, testualmente, A. PERINI, voce *Reati tributari*, in *Digesto disc. Penalistiche*, IX aggiornamento, Torino, 2016, p. 556.

⁴⁹⁵ Così, ancora, A. PERINI, voce *Reati tributari*, ibidem.

Bibliografia

- A.A.V.V. *Diritto penale dell'economia, Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, in Cadoppi-Canestrari-Manna- Papa (a cura di), 2017, Milanofiori Assago;
- A.A.V.V., *I reati tributari*, Paolo Veneziani (a cura di), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F.C. Palazzo- C.E. Paliero, 2017, Giappichelli editore;
- A.A.V.V. *I nuovi reati tributari, Commento al d.lgs 24 settembre 2015, n.158*, di Ivo Caraccioli (a cura di), 2016, Giuffrè editore;
- A.A.V.V., *La revisione del sistema penale tributario*, di Borrelli-Capolupo-Compagnone-Vinciguerra (a cura di), Milano, 2016;
- A.A.V.V., *La convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, a cura di V. Manes e V. Zagrebelsky, Milano, 2011;
- AA.VV., *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, (a cura di) Grasso-Picotti-Sicurella, Milano, 2011;
- R. ACQUAROLI, *Quando l'apparenza inganna: la Corte Costituzionale nega qualsiasi analogia tra l'art. 10 bis e l'art. 10 ter del d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Giur. Cost.*, fasc. 3, 2015, p. 0836B;
- R. ALAGNA, *Crisi di liquidità dell'impresa ed evasione di riscossione: itinerari di una non punibilità per i reati di omesso versamento*, in *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di R. Borsari, Padova, 2013;
- ALDROVANDI, *Profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005;
- A. ALESSANDRI, *Attività d'impresa e responsabilità penali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2005, 534 ss.
- G. AMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte: tra prova del dolo e tenuità del fatto si allargano gli spazi per la non punibilità*, in *Società*, 2015, 10, 1156 (nota a sentenza);
- E. ANDOLFATTO, *Le Sezioni Unite sull'applicabilità del nuovo art. 131 bis c.p. alle contravvenzioni stradali (art. 186, commi II e VII, C.D.S.)*;
- P. ANTONINI, *La punibilità del reato di omesso versamento di ritenute certificate nella giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fisco*, 2014, 42, 4153 (commento alla normativa);
- B. ASSUMMA, *La sospensione condizionale della pena*, Napoli, 1984, passim.
- BARILE, *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. Riferimenti comparatistici*, Giuffrè, 1994;
- C. BECCALLI, *Omesso versamento di ritenute: prova libera, dolo per la soglia di punibilità e crisi non esimente*, in *Il Fisco*, 2014, 37, 3689 (nota a sentenza);
- F. BELLAGAMBA, *Ai confini dello stato di necessità*, in *Cass. pen.*, n. 6/2000, 1832;
- G. BERGAMASCHI, *Il movente solidaristico e assistenziale verso i dipendenti nel reato di omesso versamento delle ritenute certificate*, in *Ilpenalista.it*, fasc., 11 aprile 2018;
- BERNARDI, *L'uropeizzazione del diritto e della scienza penale*, Torino, 2004;
- F. BRICOLA, voce *Teoria generale del reato*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, XIX, 1973, cit. 116 ss.;

- M.C. BRUNO, *Commento agli artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs 74/2000 mod. d.lgs 158/2015*, in *I nuovi reati tributari, Commento al d.lgs 24 settembre 2015, n.158*, di Ivo Caraccioli (a cura di), 2016, Giuffrè editore, p. 223 ss.;
- CADOPPI, *Il reato omissivo proprio*, Padova, 1988, II.
- M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte Costituzionale*;
- S. CALTABIANO, *La condizione di illiquidità dell'impresa in crisi può prevalere sull'interesse dello Stato al contrasto dell'evasione fiscale?*, in *Rivista penale*, 2012, p. 1262 ss.;
- I. CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, fasc. 11/2013, III, 265 ss.;
- R. CARACUZZO, *I delitti di omesso versamento dell'Iva e delle ritenute certificate*, in *Cass. pen.*, n. 09/2014, p. 3067 ss.;
- S. CAVALLINI, *L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in A.A.V.V., *I reati tributari*, Paolo Veneziani (a cura di), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F.C. Palazzo- C.E. Paliero, 2017, Giappichelli editore, p. 313 ss.;
- G. CERNUTO-F. D'ARCANGELO, *I reati omissivi e di indebita compensazione*, in A. Giarda- A. Perini- G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria*, Milano, 2016.
- F. CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali*, in A.A.V.V., *I reati tributari*, Paolo Veneziani (a cura di), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, diretto da F.C. Palazzo- C.E. Paliero, 2017, Giappichelli editore, p. 1.
- A. CIRAULO, *La Corte Costituzionale sull'omesso versamento dell'I.V.A.: innalzamento della soglia di punibilità per i delitti commessi fino al 17.09.2011*, in *Cass. pen.*, 2014, fasc. 07-08, p. 2415 ss.;
- R. CONTI, *Da giudice (nazionale) a Giudice (eurounitario). A cuore aperto dopo il caso Melloni*, in www.diritticomparati.it, 5 aprile 2013;
- L. CUOMO- P. MOLINO, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, in *Cass. pen.*, 2015, p. 412 B, fasc. 2.;
- C. CUPELLI, *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012;
- C. CUPELLI, *La Corte Costituzionale ancora non decide sul caso Taricco, e rinvia la questione alla Corte di Giustizia*, in *Diritto penale contemporaneo*;
- M. D'AVIRRO, *Omesso versamento dell'IVA e crisi di impresa*, in *Giur. It.*, 2017, 8-9, 1963 (nota a sentenza);
- S. DE BONIS, *Il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in A.A.V.V. *Diritto penale dell'economia, Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Cadoppi- Canestrari-Manna- Papa (a cura di), 2017, Milanofiori Assago, Tomo I, p. 889 ss.;
- DE VERO, *Corso di diritto penale*, I, Giappichelli, 2012;
- L. DELLA RAGIONE, *Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari*, in *Rivista Nel diritto Crisi di liquidità e (non) punibilità dei reati tributari in La Rivista Neldiritto*, n. 5/2014, 884 ss.;

- A. DI MARTINO, *Mandato d'arresto europeo e primo rinvio pregiudiziale del TCE: la via solitaria della Corte di giustizia*, in www.diritticomparati.it, 2 aprile 2013.
- E. DOLCINI- G.L. GATTA, *Codice penale commentato*, Tomo I, 2015, Milano.
- E. DOLCINI- G.L. GATTA, *Codice penale commentato*, Tomo II, artt. 314-592, 2015, Ipsoa.
- M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it ;
- M. DOVA., *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it;
- M. DOVA., *Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it
- FERRO, *Sostituto d'imposta. Omesso versamento di ritenute effettivamente operate*, in *Il Fisco*, 1985, p. 3312.
- FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale*, in *Dig.*, II, 1988, 107.
- FIANDACA, *Omissione (diritto penale)*, in *Dig. Disc. Pen.*, vol. VIII, Torino, 1994, 546.
- G. FIANDACA- E. MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, VIII edizione, Zanichelli editore;
- C. FIORE, voce *Azione finalistica*, in *Enc. Giuridica Treccani*, vol. IV, 1988, 4.
- C. FIORE- S. FIORE, *Diritto penale, Parte generale*, Utet, 2013;
- S. FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e 'soggettiva inesigibilità'*, in www.penalecontemporaneo.it, 23 marzo, 2016;
- G. FLORA, *Il legislatore penale tributario a lezione di ragionevolezza dalla Corte costituzionale*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2014, n. 6, p. 709 ss.
- G. FLORA, *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di I.V.A.: una questione davvero chiusa?* in *Rass. Trib.*, 2014, 4, 906 (nota a sentenza);
- FLORA, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del "diritto penale del nemico"?*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, p. 15 ss.
- G. FLORA, *I reati previsti dagli artt. 2 e 3 l. n. 516/82*, in *A.A.V.V., Responsabilità e processo penale nei reati tributari, Legge 7 agosto 1982, n. 516*, di Di Nicola-Flora-Grosso-Nobili-Padovani (a cura di), Milano, 1986, p. 161 ss.;
- E. FONTANA, *Questioni sul dolo del delitto di omesso versamento Iva*, in *Dir. e Giust.*, n. 33/2015, 75.
- FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990, passim;
- G. FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, 550;
- FRANK, *Strafgesetzbuch fuer deutsche Reich*, 17 ed., Tuebingen, 1926.
- M. GALLO, *La teoria dell'azione finalistica nella più recente dottrina tedesca*, 2° edizione, Milano, 1967;
- M. GALLO, *Il concetto unitario di colpevolezza*, Milano, 1951.
- M. GAMBARDELLA, *Caso Taricco e garanzie costituzionali ex art. 25 Cost.*, in *Cass. pen.*, 2016, 1462 ss.;

- M. GARAVOGLIA, *Commento all'art. 12 bis d.lgs 74/2000 mod. d.lgs 158/2015*, in A.A.V.V. *I nuovi reati tributari, Commento al d.lgs 24 settembre 2015, n.158*, di Ivo Caraccioli (a cura di), 2016, Giuffrè editore, p. 255 ss.
- R. GAROFOLI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, XI edizione, 2015, Nel diritto editore;
- M. GELARDI, *Il dolo specifico*, Padova, 1996;
- GIOVANNINI, *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. Trib.*, 2012, 42, p. 3257 ss.
- GIUDETTI, *La responsabilità omissiva degli amministratori di società nel diritto penale tributario*, in *Cass. pen.*, 2016, 2971.
- GIUNTA-MICHELETTI, *Tempori cedere, Prescrizione del reato e funzioni della pena nello scenario della ragionevole durata del processo*, Giappichelli;
- GRASSI, *Commento sub art. 10-ter d.lgs 74/2000*, in Lanzi-Insolera, *Codice penale d'impresa*, Roma, 2015, 491 ss.;
- GRISPIGNI, *Diritto penale*, Giuffrè, 1947;
- C. F. GROSSO, *Sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale*, in *Riv. It. Dir. E proc. Pen.*, 1978, cit. p. 1184.
- A. INGRASSIA, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'*, Santarcangelo di Romagna, 2016;
- A. LANZI, *La tutela penale del credito*, Padova, 1979;
- A. LANZI- P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, 2° edizione, 2017, Milanofiori Assago (MI); .
- LANZI-BERSANI, *I nuovi reati tributari*, Torino, 1995;
- M. L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, in A.A.V.V., *Diritto penale dell'economia*, a cura di A. Cadoppi- S. Canestrari- A. Manna- M. Papa, Vicenza, 2017, p. 946.
- M. L'INSALATA, *I reati previdenziali e in tema di assistenza sociale*, in Cadoppi-Canestrari-Papa, *Trattato di diritto penale, Diritto penale del lavoro*, Torino, 2015, 591.
- E. LO MONTE, *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforme*, Padova, 1996;
- E. LO MONTE, *Prime osservazioni sul Progetto di decreto legislativo (ai sensi dell'art. 9 della l. n. 205/1999) di riforma dei reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 2000, p. 140 ss.
- LUPI, *Il difficile tentativo di distinguere tra evasione da riscossione e semplice disattenzione o carenza di liquidità*, in *Dialoghi dir. Tributario*, 2006, 1071.
- V. MAIELLO, *Doppio binario sanzionatorio, Ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur. Commerciale*, 2017, n. 2, Giuffrè, Parte II, p. 348;
- V. MAIELLO, *Prove di resilienza del nullum crimen: Taricco versus controlimiti*, in *Cass. pen.*, 2016, p. 1250 ss.;
- V. MAIELLO, *Consulta e CEDU riconoscono la matrice giurisprudenziale del concorso esterno*, in *Dir.pen.proc.*, 2015, pp. 1523 ss.

- V. MAIELLO, *Confisca, Cedu e Diritto dell'Unione tra questioni risolte ed altre ancora aperte*, in *Diritto penale contemporaneo*, 3-4/2012, 43 ss.
- V. MAIELLO, *Clemenza e sistema penale*, Napoli, 2008;
- V. MAIELLO, *Il rango del principio di retroattività della lex mitior nella recente giurisprudenza comunitaria e costituzionale italiana*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2008,
- V. MANES, *Commento all'art. 7*, in S. Bartole - P. De Sena - V. Zagrebelsky, *Commentario breve della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 258 ss.;
- V. MANES, *La "svolta" Taricco e la potenziale "sovversione di sistema": le ragioni dei controlimiti*, in *Diritto penale contemporaneo*;
- V. MANES, *La Corte muove e, in tre mosse, dà scacco a Taricco*, in *Diritto penale contemporaneo*;
- F. MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, 2011, cedam.
- MARINUCCI, *Il reato come <<azione>>. Critica di un dogma*, Giuffrè, 1971.
- MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Giuffrè editore, 2015, p. 1 ss.
- MARINUCCI-DOLCINI, *Corso di diritto penale*, Milano, 2001.
- A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. Grosso- T. Padovani- A. Pagliaro (a cura di), *Trattato di diritto penale, Parte speciale*, Milano, 2010, passim;
- O. MAZZA, *Crisi di liquidità e crisi di legalità nell'accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 2015;
- F. MAZZACUVA, *L'interpretazione evolutiva del nullum crimen nella recente giurisprudenza di Strasburgo*, in V. Manes - V. Zagrebelsky (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 411 ss.; samento dei tributi, in *Rass. Trib.*, 2015, 2, 415 (commento alla normativa);
- MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Fisco*, 2013, 189;
- V. MILITELLO, *La colpevolezza nell'omissione: il dolo e la colpa del fatto omissivo*, in *Cass. pen.*, fasc. 3, 1998, p. 979 ss.
- S. MOCCIA, *Il diritto penale tra essere e valore, Funzione della pena e sistematica teleologica*, 2006, Edizioni scientifiche italiane;
- S. MOCCIA, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali*, Padova, 1988.
- S. MOCCIA, *La perenne emergenza. Tendenze autoritarie nel sistema penale*, Napoli, 2000;
- MONTICELLI, *Commento Sub art. 10-bis (Omesso versamento di ritenute dovute o certificate)*, in Nocerino-Putinati (a cura di), *La riforma dei reati tributari, le novità del d.lgs 158/2015*, Torino, 2015, cit. p. 179;
- MUSCO- ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010;
- V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 189 ss.
- A. NOCETI- M. PIERSIMONI, *Omessi versamenti e illiquidità: implicazioni penali*, in *Il Fisco*, 2016, 19, 1851 (commento alla normativa);

- PADOVANI, *Perdita del posto di lavoro e stato di necessità*, in *Massimario giur. Lavoro*, 1997, fasc. 4, p. 665;
- F. PALAZZO, *La sentenza Contrada e i cortocircuiti della legalità*, in *Diritto penale e processo*, n. 9 del 2015, 1061 ss.
- PALAZZO, *Offensività e ragionevolezza nel controllo di costituzionalità sul contenuto delle leggi penali*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1998, p. 350 ss.
- F. PALMIERI, *Il principio di legalità*, in P. Gianniti (a cura di), *La Cedu e il ruolo delle Corti*, Bologna, 2015, 1845 ss.
- PAONESSA, *L'avanzamento del "diritto penale europeo" dopo il trattato di Lisbona*, in *Giust. pen.*, 2010, I, c. 307 ss.;
- PAONESSA., *Gli obblighi di tutela penale. La discrezionalità legislativa nella cornice dei vincoli costituzionali e comunitari*, Pisa, 2009, p. 5 ss.;
- A. PERINI, voce *Reati tributari*, in *Digesto disc. Penalistiche*, IX aggiornamento, Torino, 2016.
- A. PERINI, *Diritto penale tributario*, in Cianci-Perini-Santoriello, *La disciplina penale dell'economia*, II, Torino, 2008;
- A. PERINI, *Elementi di diritto penale tributario*, III edizione, Torino, 1999;
- F. PICCIONE, *Il confine tra dolo eventuale e colpa cosciente nel contesto dei reati d'impresa*, in *Cass. pen.*, fasc. 4, 2016, p. 1785B.
- L. PICOTTI, *Il dolo specifico, Un'indagine sugli «Elementi finalistici» delle fattispecie penali*, 1993, Giuffrè;
- PULITANÒ, *Retroattività favorevole e scrutinio di ragionevolezza*, in *Giur. Cost.*, 2008, II, 946 ss.;
- PULITANÒ, *Nemo tenetur se detegere*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 1999, 1276.
- M. ROMANO, *Commentario sistematico del codice penale*, I, art. 1-84, Milano, 2004.
- ROMOLI, *Il nuovo volto dell'europa dopo il trattato di Lisbona. Un'analisi penalistica multilivello*, in *Archivio Penale*, 155 ss.;
- ROMOLI, *Omesso versamento di I.V.A. e crisi di liquidità*, in www.archiviopenale.it;
- ROSSI, *Irrilevanza penale dell'omesso versamento delle ritenute?*, in *Fisco*, 2002, 2282.
- C. ROXIN, *Il concetto di azione nei più recenti dibattiti della dottrina penalistica tedesca*, trad. it. S. Moccia, in *Studi in memoria di G. Delitala*, III, cit. 2087 ss.
- SALCUNI, *L'uropeizzazione del diritto penale: problemi e prospettive*, Milano, 2011;
- SALCUNI, voce *Diritto penale europeo*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. VI, 2011, p. 173 ss.;
- I. SALVEMME, *Un insolito effetto della crisi. Il recupero dell'inesigibilità nei reati di omesso versamento d'iva*, in *Cass. pen.*, n. 2/2014, 670;
- C. SANTORIELLO, *Osservazioni a prima lettura su Corte Cost. n. 80 del 2014*, in www.archiviopenale.it
- SANVITO, *La nuova confisca obbligatoria in caso di reati tributari trova collocazione sistematica*, in *il Fisco*, 2015, p. 3143;

- SCARANO, *La non esigibilità nel diritto penale*, Napoli, 1948.
- SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013;
- G.L. SOANA, *Il reato di omesso versamento Iva*, in *Rass. Trib.*, n. 1/2007, 129.
- SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10 bis e 10 ter d.lgs 74/2000)*, in www.penalecontemporaneo.it;
- SOTIS, *Il diritto senza codice. Uno studio sul sistema penale europeo vigente*, Milano, 2007, p. 1 ss.;
- SOTIS, *Il Trattato di Lisbona e le competenze penali dell'UE*, in *Cass. pen.*, 2010, 1148;
- SOTIS., *Le "regole dell'incoerenza". Pluralismo normativo e crisi postmoderna del diritto penale*, Roma, 2012, p. 11 ss.;
- E. TOMASINELLI, *Omesso versamento delle ritenute fiscali e crisi di liquidità dell'imprenditore. La Cassazione alla prese con un'omissione necessitata, tra mancanza di dolo e causa di forza maggiore*, in www.giurisprudenzapenale.it
- A. TRAVERSI, *Prova rigorosa della "forza maggiore" per l'omesso versamento di ritenute*, in *Corr. Trib.* n. 18/2014, 1399.
- TRAVERSI, *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull'omesso versamento dell'iva e delle ritenute*, in *Corriere trib.*, 2013, p. 3487.
- G. TREMONTI, *La parabola della l. 516/82: da modello a problema*, in R. Bettiol (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario: vecchia e nuova legge 516*, Padova, 1993.
- VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in *Il libro dell'anno del diritto 2014 Treccani*, diretto da R. Garofoli e T. Treu, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2014, 1 ss.
- VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento dell'I.V.A. (art. 10 ter d.lgs 74/2000) e (non) rimproverabilità degli amministratori della società insolvente: qualche spunto di riflessione*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 11.2.2011.
- F. VIGANÒ, *Stato di necessità e conflitti di doveri*, *Contributo alla teoria delle cause di giustificazione e delle scusanti*, Giuffrè editore, 2000;
- VIGANÒ, *Fonti europee e ordinamento italiano*, in *Europa e giustizia penale*, *Speciale di Dir. pen. proc.*, 2011, 4 ss.
- F. VIGANÒ, *Disapplicare le norme vigenti sulla prescrizione nell frodi in materia di IVA?* In *Diritto penale contemporaneo*, 14 settembre 2015;
- F. VIGANÒ, *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell'UE: la Corte d'appello di Milano sollecita la Corte costituzionale ad azionare i 'controlimiti'*, in *Diritto penale contemporaneo*;
- F. VIGANÒ, *Il caso Taricco davanti alla Corte Costituzionale: qualche riflessione sul merito delle questioni, e sulla reale posta in gioco*, in *Diritto penale contemporaneo*, 9 maggio 2016;
- F.VIGANÒ, *Sullo statuto costituzionale della retroattività della legge penale più favorevole*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

F. VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in www.penalecontemporaneo.it

F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo sul ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, Corte EDU (grande Camera), sent. 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11, in www.dirittopenalecontemporaneo.it

R. ZANNOTTI, *I reati previsti dall'art. 2 della l. 7 agosto 1982, n. 516*, in G. Fiandaca- E. Musco (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 1990.