

I LIMITI DELLA (NON) PUNIBILITÀ DEGLI ILLECITI DI CUI AGLI ARTT. 10-BIS E 10-TER DEL D.LGS N. 74/2000: INCERTEZZE APPLICATIVE E LOGICA EUROPEA DI PREVEDIBILITÀ *.

di Giovanna Petrillo**

47

Sommario. 1. La finalità dell'indagine. – 2. Le criticità relative al perimetro di configurabilità degli illeciti. – 3. L'esclusione della sussistenza del reato per *impossibilità di adempiere*: mancanza del dolo ed assenza della tipicità dell'omissione. – 4. Le scusanti tematizzate sul piano della colpevolezza: le vie percorribili e l'imprevedibilità delle loro conseguenze applicative. – 5. L'impatto delle incertezze della prassi giurisprudenziale sul principio di legalità convenzionale di cui all'art. 7 CEDU: prospettive *de iure condito* e *de iure condendo*.

1. La finalità dell'indagine.

In controtendenza rispetto ai principi ispiratori del d.lgs. n. 74/00 fondato, come è noto, su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e da dolo specifico di evasione¹, il legislatore ha ritenuto meritevole di sanzione penale tanto

* Sottoposto a referaggio.

** Professoressa Associata di Diritto tributario – Università della Campania “L. Vanvitelli”.

* Sottoposto a referaggio.

¹ Preso atto della sostanziale deludente inadeguatezza della tecnica di legislazione *panpenalisistica* che caratterizzava la precedente esperienza relativa alla lotta all'evasione fiscale (come è noto, la l. n. 516/1982 prevedeva anche reati e sanzioni bagattellari) nonché dei rischi e delle disfunzioni di un diritto penale ipertrofico, il legislatore ha voluto, con la riforma del sistema dei reati tributari di cui al d.lgs n. 74/2000 delineare un sistema imperniato su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e da dolo specifico di evasione, limitando conseguentemente la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo quanto su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali.

Specificamente sul punto, per una disamina degli orientamenti dottrinali immediatamente successivi alla riforma in parola si vedano, senza pretese di completezza, C.F. Grosso, *Quale diritto penale per gli anni novanta?* in *Riv. it. dir. proc. pen.*, n. 4/1995, p. 1006 ss.; L. Ferlazzo Natoli e A. Buccisano, *Luci e ombre sulla riforma penale tributaria*, in *Boll. trib.*, n. 14/2000, p.1045; L. Lo Monte, *I nodi problematici della riforma del sistema penale in materia fiscale (D.lg. n. 74/2000)*, in *Rass. trib.*, n. 6/2021, p. 1508 ss.; A. Perini, *La repressione penale dell'evasione fiscale nella legislazione italiana. Evoluzione della normativa*, in *Il fisco*, n. 19/2002, p. 2981 ss.; G. Bersani, *La riforma del diritto penale tributario ex art. 9 legge 205/1999*, in *Riv. pen.*, n. 3/2000, p. 197 ss. Più in generale, per un puntale *excursus* sulle finalità della riforma attuata con il d.lgs. n. 74/2000 e sulle successive scelte del legislatore volte ad un complessivo inasprimento delle pene edittali, si veda A. Uricchio, *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, p. 436 ss.

l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'articolo 10-*bis*, introdotto nel medesimo d.lgs 74/2000 con la l. n. 311/2004, art. 1, comma 414, quanto l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui al successivo articolo 10-*ter*, ricompreso nel novero dei reati tributari dal d.l. n. 223/2006, conv. in l.n. 248/2006.

Le richiamate fattispecie di omesso versamento criminalizzano il mero inadempimento dell'obbligazione al versamento dei tributi in favore dell'Erario sganciandosi da coefficienti psicologici pregnanti². Si tratta, infatti, di condotte caratterizzate, con assoluta evidenza, da un grado di insidiosità decisamente minore rispetto alle condotte di evasione, in quanto, a differenza di queste ultime, il contribuente presenta al Fisco dichiarazioni veritiere limitandosi, poi, per svariate ragioni che prescindono da qualsiasi finalità fraudolenta, ad essere inadempiente rispetto a mere obbligazioni pecuniarie.

Come si avrà modo di chiarire nel prosieguo dell'indagine, per entrambi i reati è previsto il dolo generico (che potrebbe anche assumere la forma del dolo eventuale), 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 di riferimento.

Da tanto discende che non risulta affatto agevole definire una linea di demarcazione, in ossequio al principio di legalità di cui all'art. 25, comma 2, Cost., tra fatti che meritano

² La previsione di un coefficiente psicologico così evanescente ha sollevato 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 imprudente. L'orientamento rigoroso della giurisprudenza di seguito esposto, sul piano dell'effettività, si pone in contrasto 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 prudenziale, delle somme da destinare al Fisco) la situazione di oggettiva impossibilità di tenere la condotta doverosa imposta dalla legge. Per una panoramica sulle critiche in questo senso, senza pretesa di esaustività cfr. 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*, n. 10/2015, p. 1156; G. Forte, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in A. Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, p. 550; M. Meoli, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Fisco*, 2013, 189; E. Musco e F. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 267; A. Valsecchi, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in R. Garofoli e T. Treu (a cura di), *Il libro dell'anno del diritto 2014*, Milano, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2017, 7. In tema osserva puntualmente 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. 220 che le riforme del 2005 e del 2006 non consentono di distinguere 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.

l'applicazione di una pena e fatti che invece, sulla base del principio di *extrema ratio* dell'intervento punitivo, possono essere soddisfatti con il ricorso a sanzioni più miti di carattere extra-penale.

Il disvalore insito nella condotta omissiva considerata viene, in definitiva, ricondotto, seguendo un iter ricostruttivo denso di criticità, alla materiale disponibilità da parte dell'agente (e, quindi, al mancato accantonamento da parte del medesimo) delle somme destinate all'Erario³.

Diverse, e pertanto meritevoli di adeguata valutazione diversificata, possono essere, tuttavia, le condizioni dell'imprenditore che ha fatto registrare un ammanco alle casse del Fisco a titolo di ritenute o IVA.

In rapporto alle diverse modalità di declinazione della *crisi di liquidità* dell'impresa, specie in considerazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale che ne limita fortemente l'effettiva rilevanza⁴, la dottrina e la giurisprudenza, in particolar modo di merito, hanno proposto, con percorsi interpretativi non privi di ostacoli, variegati soluzioni di volta in volta incentrate sull'applicazione della controversa esimente della forza maggiore⁵ di cui all'art. 45 c.p.; sulla configurabilità dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p.; sulla figura dell'inesigibilità⁶.

³ Opera una ricostruzione in linea con la, a nostro avviso, discutibile scelta del legislatore tributario, G.L. 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, il quale ritiene 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 l.lgs n. 74/2000, 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. Da tanto discende, secondo l'A., che la decisione di destinare le somme ricevute dai terzi ad altri scopi possa 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".

⁴ Alla luce dei maggioritari e poco convincenti orientamenti giurisprudenziali, successivamente esposti e criticati, non rileverebbe, tendenzialmente, l'omesso incasso dell'imposta sul valore aggiunto dalla propria controparte commerciale, con la conseguenza che il contribuente risponderebbe dell'omesso versamento IVA in favore del Fisco anche laddove lui stesso non dovesse ricevere tali somme dalla propria clientela, parimenti non rileverebbe l'assenza di risorse liquide nell'ambito dell'impresa al momento della scadenza del termine previsto dalle norme incriminatrici per provvedere al versamento delle imposte, con la conseguenza che il contribuente risponderebbe dell'omesso versamento di IVA o ritenute anche laddove al giungere del c.d. termine lungo non disponesse materialmente delle provviste necessarie per far fronte ai propri debiti erariali, non rileverebbe, infine la decisione dell'imprenditore di omettere il versamento delle imposte al fine di destinare le uniche riserve di liquidità disponibili a finalità terze, quali ad esempio il pagamento dei compensi ai propri dipendenti.

⁵ L'incerta collocazione dell'esimente emerge nitida nella ricostruzione di F. Mantovani, *Diritto penale, Parte generale*, 2011, Cedam, p. 152 che definisce la forza maggiore come istituto "senza patria".

⁶ Senza pretese di completezza in argomento cfr. G. Fornasari, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990.

Orbene, la ricerca tesa ad individuare 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 – privilegiando eventualmente il pagamento di altri creditori per evitare la cessazione definitiva dell'attività economica⁷ – si è accompagnata, come si esporrà in seguito, ad una eccessiva discrezionalità dell'interprete nel definire i limiti della punibilità o meno delle fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, d.lgs n. 74/2000, in evidente contrasto con i fondamentali principi di legalità dei reati e delle pene sanciti dalle fonti sia interne che sovranazionali.

Muovendo da questo dato, l'analisi si interroga sulla coerenza della perdurante incertezza applicativa delle fattispecie di omesso versamento, in riferimento alla valorizzazione delle condizioni di illiquidità dell'impresa, con i principi di conoscibilità dell'incriminazione e di prevedibilità delle sue conseguenze che vanno rapportate, secondo i giudici di Strasburgo, non soltanto al diritto di fonte legislativa ma anche all'interpretazione concreta che ne forniscono i giudici nel diritto vivente.

2. Le criticità relative al perimetro di configurabilità degli illeciti.

Entrambe le fattispecie normate negli articoli 10-*bis* e 10-*ter* sono strutturate come reati omissivi propri⁸, istantanei e di mera condotta. Si tratta di delitti punibili a titolo di dolo

⁷ Tanto non solo considerando la circostanza attenuante comune prevista al n.1) dell'art. 62 c.p., ai sensi della quale la pena inflitta al reo subisce uno sconto fino a un terzo del suo ammontare laddove quest'ultimo abbia «agito per motivi di particolare valore morale o sociale» (in tal senso, v. Cass. Pen. Sent. n. 10084/2020, che ha riconosciuto la sussistenza dell'attenuante in parola in capo all'imprenditore che aveva omesso il versamento IVA in favore della liquidazione della retribuzione ai propri dipendenti) ma soprattutto avendo riguardo al profilo della colpevolezza intesa in termini di 'effettiva ragionevolezza' del rimprovero mosso dall'ordinamento dinanzi ad un fatto oggettivamente antiggiuridico. Con la sentenza n. 1085/1988 la Consulta sottolinea che «affinché l'art. 27 primo comma Cost. sia pienamente rispettato e la responsabilità penale sia autenticamente personale, è indispensabile che tutti e ciascuno degli elementi che concorrono a contrassegnare il disvalore della fattispecie siano soggettivamente collegati all'agente (siano, cioè, investiti dal dolo o dalla colpa) ed è altresì indispensabile che tutti e ciascuno dei predetti elementi siano allo stesso agente rimproverabili e cioè anche soggettivamente disapprovati». Ulteriori importanti indicazioni in vista della disamina della problematica oggetto di indagine sono altresì fornite dalla Consulta con la sentenza n. 322/2007 nella quale si statuisce che il principio di colpevolezza «si pone non soltanto quale vincolo per il legislatore, nella conformazione degli istituti penalistici e delle singole norme incriminatrici; ma anche come canone ermeneutico per il giudice, nella lettura e nell'applicazione delle disposizioni vigenti».

⁸ Sebbene il legislatore testualmente si riferisca a «chiunque», è evidente che il soggetto attivo della condotta possa essere solo il sostituto d'imposta, ovvero colui che è obbligato al pagamento di imposte, con diritto di rivalsa, in luogo di altri; la definizione di detta figura è racchiusa nell'art. 64, d.p.r. n. 600/1973, in funzione degli artt. 4 e 5, n. 633/1973.

generico, essendo richiesta la semplice consapevolezza della condotta omissiva e non anche il fine specifico di evadere le imposte che invece necessariamente caratterizza le altre tipologie di reati tributari.

Per il perfezionamento del reato di cui all'art. 10-ter è necessario che il contribuente ometta di versare l'IVA dichiarata a debito per l'anno precedente⁹ entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo¹⁰; riguardo al perfezionamento del reato di cui all'art. 10-bis, il momento consumativo coincide, invece, con il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta¹¹.

Con l'introduzione dell'art. 10-bis il legislatore, mosso dall'esigenza di arginare la

⁹Larga parte della dottrina è dell'avviso 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 argomento, per tutti, cfr. E. Musco e F. Ardito, *Diritto penale tributario*, cit., p. 286.

¹⁰ Riguardo alla condotta oggettiva tipica, sussistono due differenti orientamenti dottrinali finalizzati a ricostruire il delitto di cui all'art. 10-bis o come reato a condotta *mista* ovvero in termini di reato di pura omissione. Secondo la prima ricostruzione la condotta delittuosa è da considerarsi di tipo misto (in parte attiva e in parte omissiva): la parte attiva della condotta è da ricondursi alla presentazione della dichiarazione Iva dalla quale risulta un debito superiore a 250.000 euro. La parte omissiva si concreta, invece, nell'omesso versamento dell'Iva a debito derivante dalla dichiarazione annuale per un importo superiore a 250.000 euro entro il termine di versamento dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta successivo. Un diverso orientamento riconosce, invece, nella fattispecie dell'art. 10 bis un reato di pura omissione, in quanto il disvalore della condotta è tutto concentrato nel mancato versamento all'Erario delle predette ritenute entro il termine di legge.

Per una puntuale ricostruzione dei differenti orientamenti richiamati, v. A. Perini, *Diritto penale tributario*, in A. Cianci, A. Perini e C. Santoriello, *La disciplina penale dell'economia*, II, Torino, 2008, p. 162. A. Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 592 ss.; E. Musco e F. Ardito, *Diritto penale tributario*, cit. p. 278; SG.L. Soana, *I reati tributari*, cit., p. 345.

In ogni caso riguardo all'individuazione della condotta tipica, sia la dottrina sia la giurisprudenza maggioritarie sono concordi nell'escludere l'accostamento fra l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate ed il delitto di appropriazione indebita di cui all'art. 646 c.p., mancando il requisito dell'altruità della cosa essendo il sostituto d'imposta debitore in proprio verso l'Erario per le somme corrispondenti alle ritenute di acconto.

¹¹ Fra gli interventi volti a dare rilievo al tardivo pagamento del debito tributario, modulandone gli effetti sull'imputazione e regolandone l'incidenza sull'eventuale sequestro e sulla confisca, si segnala quello attuato dal legislatore del 2015 volto a ridefinire la portata dell'art. 13, introducendo al primo comma una causa di non punibilità per i reati di omesso versamento e indebita compensazione (limitatamente al solo utilizzo di crediti non spettanti, con l'esclusione, quindi, di quelli inesistenti) qualora l'imputato provveda, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, all'estinzione di tutti i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, "anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso". Ampiamente in argomento si veda, A. Ingrassia, *Le criticità della non punibilità tributaria davanti ad un interrogativo cruciale: e se punire meno significasse punire meglio?*, in *Riv. dir. trib.*, n. 6/2020, secondo il quale la norma in parola costituisce un elemento chiave per comprendere il sistema penale-tributario, ridisegnato in dimensione fortemente riscossiva, più che punitiva, dal d.lgs. n. 158/2015.

frequenza del fenomeno¹², ha previsto nuovamente¹³ come reato l'omesso versamento delle ritenute certificate che, come osservato dalla Suprema Corte, integra «una nuova fattispecie criminosa introdotta o reintrodotta dalla novella citata, senza alcuna continuità normativa con le disposizioni previgenti»¹⁴.

In passato, la rilevanza penale era collegata all'omesso versamento, sempre entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, delle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti. Dal 2015, invece, il delitto si determina a prescindere dal fatto che le omissioni risultino dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti, essendo sufficiente che siano dovute in base alla dichiarazione¹⁵. È opportuno sottolineare che proprio con l'entrata in vigore del d.lgs n. 158/2015 il legislatore ha cercato di 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, allo stato, 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 conseguente estensione della portata applicativa della fattispecie¹⁶.

¹² Detto intervento del legislatore è stato infatti dettato, (come si legge nella relazione illustrativa alla L. n. 311/2004) dalla frequenza del fenomeno e dal danno che da tali comportamenti deriva all'erario.

In particolare, G. Soana, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (art. 10 bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000)*, in *Dir. pen. cont.*, p. 3, richiamando la relazione accompagnatoria al disegno di legge finanziaria 2005, evidenzia come la mancanza di una previsione penale per la fattispecie di omesso versamento di ritenute, aveva prodotto un notevole aumento di tali condotte con rilevante danno dell'Erario, in quanto molti contribuenti in difficoltà, in assenza di una sanzione penale, sceglievano di posticipare il pagamento di queste imposte destinando le residue risorse ad altre finalità.

¹³ Invero, la fattispecie delittuosa dell'art. 10-*bis*, riproduce la fattispecie dolosa che, nel sistema previgente, era racchiusa nel disposto dell'art. 2, comma 3, l. n. 516/1982 ai sensi del quale venivano sanzionate, tre distinte ipotesi (due fattispecie contravvenzionali, comma 1 e comma 2, e l'ultima, comma 3, delittuosa) tutte relative agli obblighi del sostituto d'imposta. A seguito dell'entrata in vigore del d. lgs. n. 74/2000 la valenza penale di tale disciplina è venuta meno con la depenalizzazione dell'intero Titolo I della L. n. 516/1982.

L'art. 10-*quater*, invece, integra una novità nel sistema penale tributario che, in un'ottica di continuità con l'art. 10-*ter*, si risolve in un'anticipazione nella tutela penalistica del patrimonio erariale che, in precedenza, trovava tutela nell'art. 11 che sanziona l'azione di fraudolenta dismissione del patrimonio successiva all'omesso versamento.

¹⁴ In tal senso Cass., sez. pen., 21 novembre 2000, n. 3514; 7 luglio 2000, n. 25875; 4 luglio 2013, n. 10480. Per puntuali riferimenti in ordine alle evoluzioni normative richiamate, si veda A. Pace, *I reati di omesso versamento di ritenute certificate di indebita compensazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, p. 233

¹⁵ Il d.l. n. 124/2019, convertito in l. n. 157/2019, che ha dettato misure urgenti in materia fiscale, aveva previsto per l'art. 10 bis del citato D.lgs. 74/2000 l'abbattimento della soglia di punibilità ad euro 100.000,00 per ciascun periodo di imposta. Detta modifica non è stata tuttavia approvata.

¹⁶ In argomento, cfr. M.C. Bruno, *Commento agli artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater d.lgs 74/2000 mod. d.lgs 158/2015*, in I. Caraccioli (a cura di), *I nuovi reati tributari, Commento al d.lgs 24 settembre 2015, n.158*, 2016, Giuffrè, p. 223 ss.; S. De Bonis, *Il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in A. Cadoppi, S. Canestrari e M. Papa, *Diritto penale dell'economia, Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, 2017, Milanofiori Assago, Tomo I, p. 889 ss.; A. Lanzi e P. Aaldrovandi, *Diritto penale tributario*, 2° edizione, 2017, Milanofiori Assago, p. 423 ss.

La consumazione del delitto di omesso versamento IVA, se di importo superiore a duecentocinquantamila euro, è rappresentata dalla scadenza per il pagamento dell'acconto

In merito, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (cfr. Cass. Sentenza n. 24782/2018) hanno chiarito che per gli illeciti consumati fino al 21 ottobre 2015 per provare il reato di omesso versamento delle ritenute di acconto per importi superiori a 150mila euro è necessario produrre le certificazioni rilasciate ai sostituiti non essendo sufficiente la sola dichiarazione 770. Per gli illeciti consumati successivamente, per provare il reato è invece sufficiente produrre anche la sola dichiarazione 770 che riporta le ritenute non versate. La Suprema Corte di Cassazione (Cassazione penale, sez. III; n. 2393 del 22.01.2018), ha puntualmente sottolineato, «che in tema di omesso versamento di ritenute certificate, alla luce della modifica apportata dal Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158, articolo 7, al Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 10 bis che ha esteso l'ambito di operatività della norma alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione proveniente dal datore di lavoro (c.d. mod. 770), deve ritenersi che per i fatti pregressi la prova dell'elemento costitutivo del reato non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione, essendo necessario dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta. Questa Corte, ha, del resto, puntualizzato che, l'estensione del reato, operata dalla novella, anche alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione mod. 770 va interpretata, 'a contrario', come dimostrazione che la precedente formulazione del citato articolo 10-bis non soltanto racchiudesse nel proprio parametro di tipicità solo l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla predetta certificazione, ma richiedesse anche, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del suo rilascio ai sostituiti». Da ultimo, le Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., sent. 22 marzo 2018 n. 24782) sottolineano il principio secondo cui «con riferimento all'art. 10-bis nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal d. lgs. n. 158 del 2015, la dichiarazione modello 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova della avvenuta consegna al sostituto della certificazione fiscale'. Viene poi significativamente chiarito: «dalla precisazione già operata dalle Sez. U. n. 37425/2013, con riguardo all'elemento di differenziazione tra illecito amministrativo e reato tributario rappresentato dal rilascio al sostituto della certificazione delle ritenute, previsto solo in quest'ultimo, si è posto in rilievo come, venendo ora sanzionato penalmente l'omesso versamento di ritenute anche solo risultanti dalla dichiarazione, la distinzione in oggetto rischi di venire quanto meno offuscata se non vanificata con conseguente sovrapposizione tra loro delle fattispecie penale ed amministrativa. E tutto ciò a prescindere dai non trascurabili aspetti critici che la novazione legislativa appare avere comportato, primo fra tutti il fatto che le ritenute risultanti dalla certificazione potrebbero anche, nella variegata realtà dei casi, non coincidere con quelle riportate in dichiarazione (il legislatore parrebbe invece muovere dal presupposto in senso contrario), sì che l'interprete, a fronte della equipollenza, oggi posta dalla norma, dell'una e dell'altra documentazione, resterebbe libero di propendere per la prima ovvero per la seconda pur in presenza della possibile differenza di importi tanto più rilevante attesa la previsione della soglia di punibilità contemplata dalla disposizione in esame». Sempre ad avviso del giudice di Legittimità (cfr. sentenza n. 1625 del 29 agosto 2019), si evidenzia l'assoluta insufficienza, della mera presentazione degli adempimenti fiscali di natura amministrativo-tributaria (modello 770), e dell'omesso pagamento quali elementi di prova ai fini dell'accertamento del fatto reato se non seguiti dalla prova dell'avvenuto rilascio della certificazione attestante la ritenuta. Tanto premesso si rileva che i superiori adempimenti possono assumere valore di mero indizio ma non risultano idonei a essere qualificati da soli come elementi di prova.

IVA¹⁷. Si rammenta, in merito, che la Corte Costituzionale¹⁸ ha cercato di ovviare all'irragionevole disparità di trattamento nei confronti dei fatti di omesso versamento dell'IVA accaduti prima dell'entrata in vigore della legge n. 148/2011 allineando la soglia di punibilità a quella legislativamente sancita dall'art. 4 per il delitto di dichiarazione infedele, vale a dire quella più alta. Il richiamato intervento della Consulta, sebbene apprezzabile in termini di ragionevolezza, non ha tuttavia eliso le problematiche di fondo sollevate dalla fattispecie in parola.

Come evidenziato in premessa, si asserisce, infatti, rispetto alla struttura degli illeciti *in oggetto*, la presenza del solo dolo generico, inteso come mera consapevolezza di omettere un versamento dovuto e non, invece, di quello specifico. È evidente, che una siffatta prospettazione dell'elemento psicologico amplia decisamente ed eccessivamente il perimetro della configurabilità degli illeciti stessi tanto da far fondatamente dubitare della coerenza dei delitti di omesso versamento di ritenute certificate ed IVA con la stessa logica ispiratrice posta a fondamento dell'impianto originariamente delineato dal d.lgs. n. 74/2000¹⁹.

La giurisprudenziale del Supremo Collegio si è orientata, in pratica, a confermare l'automatismo, per cui la scelta di non pagare l'IVA o di omettere il versamento della ritenuta provverebbe di per sé il dolo²⁰, appena temperato dalla previsione di uno

¹⁷ Anche riguardo al disposto dell'art. 10-ter, così come già esposto in relazione all'art. 10-bis, d.lgs n. 74/2000, sono emersi due differenti orientamenti: secondo alcuni si tratta di un reato a condotta *mista* – in cui la componente attiva è costituita dalla presentazione di una valida dichiarazione annuale IVA, mentre la componente omissiva si sostanzia nell'omissione del versamento del tributo autoliquidato dal contribuente nella relativa dichiarazione – nella ricostruzione di altri si tratterebbe di un vero e proprio reato omissivo proprio. In tema, v. E. Musco e F. Ardito, *Diritto penale tributario*, cit., p. 285; M. L'Insalata, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit. p. 939; G.L. Soana, *I reati tributari*, cit., p. 304.

Più precisamente, analogamente al delitto di omesso versamento delle ritenute d'acconto, deve ritenersi che il superamento della soglia relativa all'imposta evasa integri un elemento del fatto, andando detta soglia ad integrare la situazione tipica cui viene a correlarsi il sorgere dell'obbligo penalmente rilevante di effettuare il versamento entro il termine previsto per l'acconto relativo al periodo di imposta successivo; pertanto, il dolo dovrà estendersi a ricomprendere anche il dato in oggetto. In questi termini, v. A. Lanzi e P. Aldovrandi, *Diritto Penale tributario*, cit., p. 506.

¹⁸ Con la sentenza n. 80/2014 la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 3 Cost., dell'art. 10-ter, 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.

¹⁹ Si veda, in tal senso, A. Lanzi e P. Aldovrandi, *Diritto Penale Tributario*, cit. p. 54 ss. In merito alle specifiche previsioni normative considerate, efficacemente G. Flora, *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, in *Discrimen*, 2020, p. 94 evidenzia la reintroduzione dell'odiosa figura dell'arresto per debiti.

²⁰ Sulla configurabilità del dolo generico Cass., sez. un., 12 settembre 2013, n. 37425 e 37424, cit.; Cass. pen., sez. III, 15 maggio 2014, n. 20266; Id., 17 gennaio 2013, n. 9578, in *Riv. dir. trib.*, 2013, III, p. 41 ss.

sproporzionato onere di allegazione difensiva volto a dimostrare l'adozione di tutte le iniziative per la corresponsione del tributo, anche attingendo al patrimonio personale, per far fronte ad una crisi che deve essere grave, imprevedibile e inevitabile.

Di conseguenza, si assume, tendenzialmente, l'irrelevanza della situazione di crisi enfatizzando l'esistenza di un obbligo da parte del trasgressore di accantonare le somme dovute all'erario al fine dell'adempimento²¹ e di cercare di reperire risorse attraverso atti di dismissione patrimoniale²².

Il pericolo che si corre seguendo questo percorso argomentativo è di introdurre, ad opera della giurisprudenza, un obbligo – quello dell'accantonamento dell'imposta – che non è previsto normativamente, con manifesta lesione del principio costituzionale della riserva di legge in materia penal tributaria²³ ed evidente rischio di identificare, discostandosi peraltro decisamente dalla legge delega, forme di responsabilità oggettiva correlate all'individuazione di condotte non sorrette dal requisito della frode²⁴.

Le conclusioni raggiunte dal giudice di legittimità circa la sussistenza di un obbligo di accantonamento in capo al contribuente da riconoscersi in via sostanzialmente assoluta, risultano ancor meno condivisibili in materia di versamento IVA ciò in quanto la prassi dimostra che all'emissione delle fatture, da cui scaturisce l'obbligo di versare l'IVA, non

²¹ Cass. pen. n. 20266/2014, cit.; Id., 12 maggio 2014, n. 19426; Id., 11 aprile 2014, n. 16028; Id., 3 aprile 2014, n. 15176; Id., 1° aprile 2014, n. 14953.

²² Diffusamente sulla tematica, v. V. Ficari, *Crisi di liquidità, omessi versamenti e forza maggiore*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 823, il quale puntualmente sottolinea che “quanto al profilo soggettivo, il dolo, anche se generico, non sembra presumibile ed accertabile senza considerare avverse circostanze documentate e idonee a provare la non imputabilità della difficoltà finanziaria. Non si può, infatti, dare per scontato che l'inadempimento agli obblighi di versamento sia conseguente alla *mala gestio* del soggetto e che sia sempre possibile per il contribuente trasgressore trovare soluzioni alternative volte al reperimento di risorse” chiarendo ulteriormente che “non va trascurato che la prova in sede penale è esperibile con mezzi notoriamente più ampi (es. testimonianze) di quelli solo documentali (cui aggiungere quelli, indiretti, attraverso presunzioni semplici) propri del diritto tributario e che, quindi, molte circostanze che in sede di accertamento tributario difficilmente potrebbero emergere possano, invece, giungere all'attenzione del giudice attraverso i canali processuali. La diversa disciplina delle prove, dunque, rende possibile dimostrare con allegazioni documentali e/o prove testimoniali che la crisi era inevitabile per l'impossibilità effettiva di reperire risorse anche attraverso il finanziamento bancario oppure la liquidazione del patrimonio personale/sociale”.

²³ In merito si vedano le osservazioni di G.M. Cipolla, “*Crisi economica e configurabilità del reato di omesso versamento IVA*”, *Giurisprudenza commerciale*, n. 1/2020, pp. 166-183. 16.

²⁴ Ampiamente sul punto si veda G.Flora, *Non avrai altro creditore all'infuori di me!. Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, in *Discrimen*, 2020, il quale rileva l'incostituzionalità (per vizio di “eccesso di delega”) della norma per violazione dell'art. 8 della legge delega di riforma del sistema sanzionatorio tributario del 2014 (l. n. 23/2014), sottolineando efficacemente che la disposizione richiamata (nel caso di specie l'articolo 10 ter) fornisce al legislatore delegato una precisa ed inequivocabile indicazione in base alla quale nella definizione delle fattispecie incriminatrici dovrà essere dato rilievo «tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa».

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. Pertanto, quanto meno con riferimento a questa ipotesi, dovrebbe escludersi la rimproverabilità dell'imprenditore per omesso accantonamento di somme mai entrate nella sua materiale disponibilità²⁵.

Sul piano dell'effettività, dunque, quello che il legislatore ha costruito come reato di omesso versamento viene trasformato nella prassi giurisprudenziale in reato di mancato accantonamento, con spostamento all'indietro del significato di disvalore penale del fatto²⁶.

In sostanza, con un cristallizzato e decisamente poco convincente orientamento, la Suprema Corte, pur considerando qualche apprezzabile eccezione, ha sempre negato o fortemente limitato la rilevanza *esimente* alla *impossibilità* di adempiere per mancanza delle risorse necessarie²⁷.

Più in particolare, la Corte di Cassazione ha ampiamente ribadito²⁸ che la sussistenza di un margine di scelta per l'agente esclude sempre la forza maggiore, sottolineando, nell'ambito del suo percorso argomentativo, che la presenza della forza maggiore deve essere dimostrata dovendosi fornire la prova della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito il contribuente nonché l'indicazione della circostanza che detta crisi non poteva essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto. Occorre in sostanza provare che non sia stato possibile per il contribuente reperire

²⁵ In questo senso, condivisibilmente, *ex multis*, v. A. Lanzi e P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit. p. 456.

²⁶ Così testualmente, G. Flora, *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, cit., 2020.

²⁷ *Ex multis*, Cass. Sez. III, n. 7644, n. 9/2019, n. 39500/2017, n. 38715/2018.

Si veda, da ultimo, Cass. pen., Sez. III, sent. 10 settembre 2020 – 14 ottobre 2020, n. 2848, § 10.4, ove si sostiene che non si esclude che «in astratto, siano possibili casi – il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato – in cui possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria. È tuttavia necessario che siano assolti precisi oneri di allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, devono investire non solo l'aspetto circa la non imputabilità al sostituto d'imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe interessato l'impresa, 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».

In merito, in dottrina, senza pretese di completezza cfr. I. Caraccioli, *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2013, p. 253; O. Mazza, *Crisi di liquidità e crisi di legalità nell'accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 415; S. Cannizzaro, *Omesso versamento di tributi e crisi di liquidità: l'orientamento della giurisprudenza*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2/2015, p. 249; A. Perini, *Crisi di liquidità e reati tributari: l'omesso versamento dell'Iva alla vigilia dell'entrata in vigore del codice della crisi*, in *Riv. dir. trib.*, 2020.

²⁸ Si vedano le sentenze n. 28488/2020, n. 25433/2020 e n. 1768/2021.

le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni volte al recupero, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, di quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili.

Sul piano dell'effettività, pertanto, il contribuente non può giustificarsi adducendo l'esigenza di adempiere alle obbligazioni di pagamento nei confronti di altri soggetti, rappresentando, la scelta consapevole di non versare il tributo privilegiando il soddisfacimento di altre obbligazioni, la prova inequivocabile dell'inadempimento tributario penalmente rilevante da non potersi attribuire evidentemente ad una causa di forza maggiore.

Orbene, vero è che l'Erario è un creditore privilegiato in quanto i suoi interessi sono assicurati da strumenti particolarmente incisivi previsti a garanzia dell'obbligo costituzionale imposto a tutti i consociati di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, pur tuttavia è necessario ricercare, rispetto agli orientamenti giurisprudenziali prevalenti, soluzioni interpretative alternative (che inevitabilmente sconteranno delle innegabili distonie funzionalistiche discendenti dalla tipizzazione stessa delle disposizioni in parola) quanto più possibile protese a garantire il perseguimento dell'interesse fiscale²⁹ assicurando allo stesso tempo un bilanciamento con

²⁹ Detto valore può essere definito come “il principio (costituzionale) che giustifica quelle norme tributarie, sia inerenti alla struttura del tributo sia relative all'applicazione del tributo o strumentali all'applicazione del tributo, che rafforzano la posizione del fisco rispetto a quella del contribuente in funzione della realizzazione del dovere tributario. Così si esprime G. Bizioli, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, Cedam, 2008, p. 178, il quale chiarisce che “l'interesse fiscale richiede la semplicità dei tributi, fra cui rientra la ‘tipizzazione legale’ dei fatti tassabili; la previsione di norme di contrasto all'evasione e all'elusione nonché, sul lato tenuti e della sua misura, non la correlazione fra pubblici poteri e situazioni dei privati nelle diverse modalità di attuazione dei tributi”. Nella ricostruzione teorica accolta dall'autore, si deve escludere che con il termine “interesse fiscale” si indichi un criterio distributivo dei carichi pubblici, essendo detta funzione svolta dal principio di capacità contributiva ed eguaglianza tributaria secondo quell'esigenza di integrazione sostanziale della persona nella comunità statale.

Diversa è la ricostruzione operata da P. Boria, *Il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nell'apprezzamento della Corte costituzionale*, in L. Perrone e C. Berliri (a cura di), *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, Napoli, 2006, p. 57 e ss., in cui si evidenzia che “l'interesse fiscale delineato in consonanza con l'art. 3 comma 2 Cost. porta ad una sintesi feconda, in cui sembrano stemperarsi i profili di netta antitesi tra l'interesse della comunità e l'interesse del singolo consociato, attraverso la dissoluzione dello stato di (mera) soggezione al potere pubblico e la contestuale valorizzazione della dimensione comunitaria dell'individuo rispetto al programma di autorealizzazione della persona umana”. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 255, evidenzia che “nonostante l'‘interesse fiscale’ (in senso stretto) venga riconosciuto dalla giurisprudenza costituzionale come oggetto di una distinta protezione in Costituzione, a questo – in quanto non riconducibile ai dovere

gli altri interessi costituzionalmente protetti.

3. L'esclusione della sussistenza del reato per *impossibilità di adempiere*: mancanza del dolo ed assenza della tipicità dell'omissione.

Come puntualmente rilevato, risulta arduo ricercare un fondamento dogmatico nella ricostruzione dello “stato di necessità”³⁰, o addirittura della “forza maggiore”³¹ in funzione esimente del mancato pagamento per (incolpevole) mancanza di risorse, trattandosi di argomentazioni che cercano di conferire veste giuridica a decisioni fondate su base equitativa.

Ciò posto, ragionando sul profilo dell'elemento soggettivo delle fattispecie oggetto di indagine si ritiene, come evidenziato, generalmente sufficiente per l'integrazione del reato la sussistenza del dolo generico, non essendo rilevante il fine perseguito dall'agente nel realizzare il comportamento illecito. Seguendo quest'ordine di idee, basterebbe l'omissione cosciente e volontaria perché si configurino i reati in questione non essendo necessario indagare sulla finalità specifica di evadere le imposte.

Tuttavia, nei casi in cui l'omesso versamento non costituisca il risultato di una libera scelta dell'agente, ma dipenda da fattori esterni che sostanzialmente lo costringono a violare il precetto, i principi fondamentali posti alla base del diritto penale difficilmente potranno portare a ritenere sussistente, innanzitutto, il coefficiente soggettivo doloso richiesto dalle

inderogabili – la stessa giurisprudenza non sembra considerare riferibile il paradigma proprio dei valori costituzionali preminenti e in capo ad esso si ravvisa, più semplicemente, una rafforzata capacità di giustificare, ai sensi dell'art. 3, I comma, e dell'art. 53, I comma, determinate discipline impositive”. Sulle diverse fasi che hanno caratterizzato il bilanciamento di interesse fiscale e capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale, v. A. Fantozzi, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 94 ss.

³⁰ Sottolinea efficacemente G. Flora, *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, cit. che “lo ‘stato di necessità’ come scriminante non solo ‘sconta’ i noti ristrettissimi limiti strutturali, ma è notoriamente destinata ad operare in assenza di disciplina normativa (*necessitas non habet legem*) e quando per l'ordinamento è indifferente la soccombenza di uno dei due interessi che vengono in conflitto. Diverso ragionamento, sottolinea ancora l'Autore, andrebbe operato riguardo allo stato di necessità come ‘scusante’, operante quindi sul piano della colpevolezza; si tratterebbe di un ragionamento estraneo alla nostra tradizione giuridica (tranne nei casi espressamente contemplati di altrui minaccia dall'art. 54, comma 3 c.p. e di esecuzione di ordine illegittimo insindacabile secondo l'art. 51, comma 4 c.p.), ma recuperabile allorché venga in gioco un ‘conflitto di doveri’”.

³¹ In argomento si rinvia, ancora, a F. Mantovani, *Diritto Penale*, cit. p. 152 ss., nonché a A. Giovannini *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. Trib.*, n. 42/2012, p. 3260.

fattispecie incriminatrici in parola, trattandosi di situazioni in cui, seppure il contribuente è senza dubbio consapevole dell'esistenza del debito tributario e della condotta omissiva, difetta la volontà di non compiere l'azione giuridicamente imposta per l'assenza di una ragionevole condotta alternativa³².

Nell'ipotesi prospettata, in pratica, il soggetto incapiente ha sì la consapevolezza di non versare quanto dovuto, ma, difettando la possibilità di scelta tra pagare e non pagare, in realtà "non decide" di non pagare e quindi "non vuole non pagare"³³. La soluzione proposta non risulta inficiata dall'obiezione sulla scorta della quale in relazione alla fattispecie in oggetto si tratterebbe di delitto punito a titolo di dolo generico che potrebbe dunque assumere anche le forme del dolo eventuale, ciò in quanto è necessario che chi versa in *dolo eventuale* non solo si rappresenti come possibile il risultato offensivo ma anche che effettivamente *decida* di agire anche a costo di realizzarlo³⁴.

La mancanza di liquidità dell'imprenditore potrà, pertanto, rilevare sul piano soggettivo³⁵, dal momento che il dolo dell'omissione è caratterizzato, oltre che dalla rappresentazione del presupposto di dovere agire, dalla volontà di omettere; pur tuttavia, può 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'omissione in virtù della mancata integrazione di una

³² G. Flora, *I reati previsti dagli artt. 2 e 3 l. n. 516/82*, in E. Di Nicola, G. Flora, C.F. Grosso, M. Nobili, T. Padovani (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari, Legge 7 agosto 1982, n. 516*, Milano, 1986, p. 161 ss., rileva che 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*. L'Autore limpidamente chiarisce 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.

³³ L'esistenza concreta della possibilità di adempiere comunque all'obbligo tributario costituisce pertanto «l'infedibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto». Si veda, sul punto, Cass., Sez. III, sent. 16 aprile 2015 – 8 ottobre 2015, n. 40352.

³⁴ In questo senso *ex multis*, Cass. pen., S.U., 18 settembre 2014 (ud. 24 aprile 2014), n. 38343, Presidente Santacroce, Relatore Blaiotta, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, p. 1926 segg., con nota di G. Fiandaca, *Le Sezioni Unite tentano di diradare il "mistero" del dolo eventuale*, p. 1938 ss. e di M. Ronco, *La riscoperta della volontà nel dolo*, p. 1953. Ampiamente in tema v. G. Flora, *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA*, cit., 2020,

³⁵ G. Flora, *I reati previsti dall'art. 2, L. 516/1982*, in *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, cit. p. 166, analizzando le fattispecie previgenti, già limpidamente avvertiva che 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.

delle sue componenti fondamentali, vale a dire la possibilità materiale di agire.

Invero, prima ancora che nell'assenza del dolo, l'impossibilità di effettuare i versamenti per assoluta mancanza di liquidità potrebbe rinvenire la soluzione preferibile in relazione al piano della tipicità della fattispecie omissiva propria. Considerando i reati omissivi propri, infatti, il compimento dell'azione doverosa postula la sussistenza, in origine, della possibilità materiale di agire nel senso richiesto dalla norma. Il riferimento è, seguendo quest'ordine di idee, alla *possibilità di agire* nella misura in cui non si sarebbe in presenza del fatto tipico descritto dalla norma, o, quanto meno, mancherebbe il dolo.

Ciò posto, senza dubbio più complessa è la situazione in cui il contribuente non versi le imposte per cercare di risollevarne le sorti dell'impresa pagando i fornitori o i dipendenti in quanto in detta ipotesi sarà più arduo poter sostenere l'assenza della componente volitiva del dolo. Dubbi sulla configurabilità del dolo, pur considerando le riserve di seguito espresse, potrebbero essere, tuttavia, individuati in riferimento alla scelta del contribuente di dare la precedenza al pagamento di altri creditori nella convinzione che la prosecuzione dell'attività di impresa avrebbe consentito di ottenere ricavi ed utili da destinare al pagamento dell'imposta.

4. Le scusanti tematizzate sul piano della colpevolezza: le vie percorribili e l'imprevedibilità delle loro conseguenze applicative.

Come chiarito, bisogna tenere ben distinte due ipotesi: la prima, della quale ci si è innanzi occupati, relativa al caso in cui il contribuente/imputato si è trovato incolpevolmente per le più varie ragioni in una situazione imprevedibile di liquidità e, la seconda, relativa invece all'ipotesi in cui il contribuente/imputato abbia deliberatamente programmato l'inadempimento mettendosi nelle condizioni di non adempiere.

Quest'ultima ipotesi può essere sorretta da motivazioni diametralmente opposte: da un lato può sottendere la scelta del soggetto agente di destinare le somme a spese non inerenti all'esercizio dell'attività imprenditoriale (in questo caso risulterebbero integrati gli elementi della fattispecie incriminatrice) dall'altro, può riferirsi alla scelta del soggetto agente di tenere un comportamento conforme all'esigenza di mantenere in vita l'impresa. Riguardo a quest'ultimo profilo, sicuramente più complesso risulta l'inquadramento di

quelle fattispecie 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, nonostante ciò, preferisca indirizzare le somme al pagamento dei propri dipendenti, dei propri fornitori, di mutui bancari (ecc.), tanto per evitare la cessazione definitiva dell'attività economica.

Nelle ipotesi sopra richiamate, infatti, appare non semplice sostenere, sebbene non manchi qualche pronunciamento giurisprudenziale in tal senso, l'assenza della componente volitiva del dolo, in quanto una volontà di non adempiere ai propri obblighi tributari, sebbene fortemente coartata, sussiste.

È pur vero, comunque, che le circostanze fattuali del caso specifico possono delineare una situazione in cui manchi la rappresentazione da parte dell'imputato della futura carenza delle risorse necessarie per assolvere all'obbligazione tributaria con la conseguente mancata integrazione della fattispecie sotto il profilo dell'adesione volitiva³⁶.

³⁶ Si segnala sul punto l'orientamento seguito dalla Corte di Cassazione, sez. III., n. 42522 del 5.06.2019, dep. 16.10.2019. Con detta decisione i Supremi Giudici hanno confermato l'assoluzione dell'imputato pronunciata dalla Corte d'Appello di Bologna per il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 che aveva, a sua volta, riformato la sentenza di condanna emessa dal Tribunale di Modena. Nel decidere il caso, dichiarando inammissibile il ricorso proposto dal Procuratore Generale presso la Corte d'Appello di Bologna, i Giudici hanno ritenuto corretta la decisione di secondo grado che ha ritenuto non esigibile la condotta antidoverosa omessa, sulla base del fatto che i soci della società capogruppo avevano adottato le misure idonee a tentare di fronteggiare la crisi, ritenendo l'insussistenza dell'elemento soggettivo, «sottolineando che la scelta dell'imputato di provvedere al pagamento di dipendenti e fornitori era avvenuta in una prospettiva di continuità aziendale, nella convinzione che tale opzione avrebbe consentito la prosecuzione dell'attività d'impresa, il conseguimento di ricavi e la produzione di utili e, quindi, anche l'adempimento alla scadenza dell'obbligazione tributaria, con la conseguente insussistenza della rappresentazione da parte dell'imputato medesimo della mancanza delle risorse necessarie per assolvere a tale adempimento alla scadenza».

Apprezzabile sicuramente per la finalità solidaristica è il portato di una sentenza (Cass. pen., sez III, 12 gennaio 2018, n. 6737, ud. 23 novembre 2017) con la quale 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, d.lgs. n. 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, diffusamente, v. G. Bergamaschi, *Il movente solidaristico e assistenziale verso i dipendenti nel reato di omesso versamento delle ritenute certificate*, in *Ilpenalista.it*, 11 aprile 2018; E. Tomasinelli, *Omesso versamento delle ritenute fiscali e crisi di liquidità dell'imprenditore. La Cassazione alle prese con un'omissione necessitata, tra mancanza di dolo e causa di forza maggiore*, in *www.giurisprudenzapenale.it*.

Per una diversa ricostruzione, v. Cassazione penale sez. III, 06/07/2018, n.52971 nel senso che «In tema di reati tributari, l'omesso versamento dell'Iva cui all'art. 10-ter d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, non può essere giustificato, ai sensi dell'art. 51 c.p., dal pagamento degli stipendi dei lavoratori dipendenti, posto che l'ordine di preferenza in tema di crediti prededucibili, che impone l'adempimento prioritario dei crediti da lavoro dipendente (art. 2777 c.c.) rispetto ai crediti erariali (art. 2778 c.c.), vige nel solo ambito delle procedure

Fermi i rilievi svolti, è opportuno interrogarsi sulla possibilità di riservare l'impunità per l'imprenditore in crisi acuta di liquidità, attraverso il richiamo, con le opportune limitazioni, alla dimensione normativa della colpevolezza alla stregua della quale "il giudizio di riprovazione normativo può sussistere solo fin dove è possibile avanzare la pretesa ad un comportamento osservante della norma"³⁷.

In pratica, l'inquadramento sistematico proposto riguarda lo stato di necessità come scusante operante sul piano della colpevolezza intesa non nella concezione psicologica cioè della relazione fatto autore in termini di dolo o colpa, ma in termini di valutazione dell'agire in base alla rimproverabilità dell'autore³⁸.

Questa ricostruzione ben si adatta al caso in cui si assiste, in capo al contribuente/imputato, ad un conflitto di doveri entrambi di rilevanza costituzionale: da un lato il dovere di pagare le imposte (in una logica di tutela dell'interesse erariale alla riscossione), dall'altro l'adempimento del dovere di cui agli articoli 41 Cost. (libertà di iniziativa economica privata) e 35 Cost. (tutela dei lavoratori). Detto conflitto di doveri potrà essere risolto esclusivamente dal giudice sulla scorta di una attenta valutazione della fattispecie posta al suo esame e rimessa, comunque, al suo discrezionale apprezzamento con conseguenti evidenti limiti in termini di prevedibilità dell'incriminazione.

Bisogna in pratica chiedersi se è rimproverabile l'imputato contribuente che abbia scelto, in una situazione di crisi finanziaria, di provvedere al pagamento di dipendenti e fornitori nella prospettiva di garantire la continuità aziendale. Vero è, infatti, che è proprio la tematica della legittimazione sostanziale cui riferire la pena intesa nel suo contenuto intrinseco di *sofferenza legalmente inflitta* che conferisce rilievo primario al giudizio di colpevolezza³⁹.

Ciò posto, è opportuno verificare la praticabilità di un ulteriore orientamento esegetico che reputando non sussistenti gli estremi della forza maggiore e non escludendo il dolo, giunge comunque ad una pronuncia assolutoria, per mancanza di colpevolezza intesa "come

esecutive e fallimentari e non può essere richiamato in contesti diversi, ove non opera il principio della 'par condicio creditorum', al fine di escludere l'elemento soggettivo del reato».

³⁷ In questi termini v., C. Fiore e S. Fiore, *Diritto penale, Parte generale*, Torino, 2013, p. 164.

³⁸ G. Ingraò, *Crisi di liquidità da coronavirus e omesso versamento dei tributi: quali conseguenze sanzionatorie amministrative e penali?* in *Riv. dir. trib.*, 2020, valorizza il profilo della consapevolezza nell'accezione richiamata per sostenere, tuttavia, che l'omesso versamento dell'iva e delle ritenute IRPEF del 2019, che perduri sino ai termini allargati previsti dal d.lgs. n. 74/2000, possa essere conseguenza di una assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria da parte dell'imprenditore o del professionista e quindi venga meno il presupposto della colpevolezza.

³⁹ Così, T. Padovani, *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, in *Riv. dir. proc. pen.* 1987, p. 822.

inesigibilità soggettiva della condotta doverosa omessa⁴⁰. Il richiamo, come efficacemente rilevato, sarebbe operato alla “inesigibilità evocativa della categoria delle ‘scusanti’ incentrate sulla non rimproverabilità dell’atteggiamento anti-doveroso della volontà dell’agente la cui ‘decisione’ di agire si è formata sotto la spinta emotiva di circostanze straordinarie condizionanti”⁴¹.

Detto riferimento alla categoria giuridica della *inesigibilità* rischierebbe di determinare un vulnus nel principio di legalità nella misura in cui il principio della non esigibilità di una condotta diversa non potrebbe trovare collocazione al di fuori delle cause di giustificazione espressamente codificate⁴². Più in particolare, il problema sollevato dalla inesigibilità quale causa generale di esclusione della colpevolezza, pure in ipotesi non esplicitamente previste dalla legge (sempre che meritevoli di essere prese in considerazione dall’ordinamento giuridico), consiste nella lesione che essa arrecherebbe ai principi di tassatività e determinatezza delle norme penali⁴³. Il concetto in parola, caratterizzato da genericità e vaghezza, si esporrebbe, infatti, al rischio di una eccessiva discrezionalità nell’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 uguaglianza⁴⁴.

⁴⁰ In merito si veda Trib. Milano, 15.12.2015 (dep. 18.2.2016) n. 13701 relativa ad una fattispecie concreta di omesso versamento di ritenute fiscali da parte del legale rappresentante di una società, il quale aveva agito, in presenza di una grave crisi di liquidità, per salvaguardare l’attività aziendale, tutelando dipendenti e fornitori, e che peraltro al momento del processo stava procedendo a versare con regolarità le rate previste in un piano concordato con l’Agenzia delle Entrate.

⁴¹ Così, G. Flora, *Non avrai altro creditore all’infuori di me!*, cit., p. 96.

⁴² Quanto alle possibili obiezioni per cui le *scusanti* sarebbero tassativamente tipizzate nel nostro ordinamento, nella sentenza (Trib. Milano, 15.12.2015, n. 13701) si osserva come la stessa Corte di cassazione (cfr. Cass. pen., sez. II, 21-30 aprile 2015, n. 34147) abbia escluso che esse abbiano carattere «tassativo», riconoscendo sostanzialmente l’esistenza di un principio generale in base al quale nessun fatto soggettivamente non rimproverabile può essere penalmente sanzionato.

Sottolinea altresì il Tribunale che - un tale giudizio di esigibilità e rimproverabilità non può mai dipendere da «una soggettiva valutazione del giudice, che si sostanzierebbe in un’illegittima arbitrarietà», ma deve fondarsi su «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».

⁴³ G. Flora, *Crisi di “liquidità” ed omesso versamento di ritenute e di I.V.A.: una questione davvero chiusa?* in *Rass. Trib.*, n. 4/2014, p. 906 (nota a sentenza), sottolinea 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”, tanto 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”.

⁴⁴ Sulla tematica, cfr. G. Fiandaca e E. Musco, *Diritto penale*, cit., p. 408 ss.

5. L'impatto delle incertezze della prassi giurisprudenziale sul principio di legalità convenzionale di cui all'art. 7 CEDU: prospettive *de iure condito* e *de iure condendo*.

Da un esame delle riforme intervenute sul tema oggetto di analisi si evince il progressivo intento del legislatore di procedere al rafforzamento del “diritto penale della riscossione”⁴⁵ anche a discapito della centralità delle fattispecie di frode, che avrebbe dovuto, invece, rappresentare l'elemento primario intorno al quale definire il sistema dell'incriminazione in ambito penal tributario.

Emblematico delle storture del sistema, così come attualmente disegnato, è proprio il tema della crisi dell'impresa con specifico riferimento alla questione dei rapporti tra crisi di liquidità dell'imprenditore e reati tributari omissivi.

L'excursus delle diverse soluzioni proposte tese a valorizzare la crisi di liquidità in ordine ai delitti di omesso versamento delle imposte ha rivelato, infatti, la palese difficoltà di inquadramento sistematico della condizione di illiquidità delle imprese. Questa tendenza è emersa non solo considerando i diversi profili con cui si manifesta in concreto la crisi di liquidità, ma anche avendo riguardo all' allargamento della tipicità dei delitti di omesso versamento che, sul piano dell'effettività, amplifica il rischio di punire condotte essenzialmente colpose in quanto meramente caratterizzate dalla violazione delle regole di buona amministrazione dell'impresa.

De jure condito, a fronte di questo composito quadro di riferimento, la scelta del legislatore del 2015 di innalzare la soglia di punibilità potrebbe essere tendenzialmente condivisa solo in un'ottica di reale sussidiarietà, nella misura in cui il doppio binario sanzionatorio (pur con le evidenti e sempre attuali criticità che lo stesso involge alla luce delle ancora non sufficientemente composte tensioni, tra ordinamento nazionale e giurisprudenza europea)⁴⁶ consentirebbe in astratto di riservare la sanzione penale solo alle omissioni di valore

⁴⁵ In tal senso, v. A. Ingrassia, *Ragione fiscale vs “illecito penale personale”*, Rimini, 2016.

⁴⁶ In ordine ad un impiego delle sanzioni penali tendenzialmente strumentale alle esigenze del fisco con particolare riguardo alla duplicità di sanzioni sostanzialmente penali che colpiscono il ritardato versamento di ritenute certificate dai sostituti d'imposta e quello dell'IVA dichiarata e non versata dai soggetti passivi del tributo e conseguente vulnus arrecato al principio di proporzionalità si veda diffusamente M. Villani, *La tutela sanzionatoria dell'interesse fiscale. Il limite dei principi*, Padova, 2020.

ingente⁴⁷. Parimenti va considerata favorevolmente la nuova causa di non punibilità del *pagamento del debito tributario*, introdotta dalla novella del 2015, nel già richiamato art. 13, d.lgs n. 74/2000.

Si tratta, comunque, di meri correttivi volti a temperare l'incongruenza delle scelte di politica criminale adottate, peraltro, amplificata dalla stessa giurisprudenza di legittimità che ha optato per l'irrelevanza, salvo alcune precisazioni, della crisi di liquidità rispetto alla consumazione dei delitti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, d.lgs. n. 74/2000, giungendo a tali conclusioni sulla scorta di una decisamente poco convincente anticipazione del disvalore penale della fattispecie, incentrato non già sull'omesso versamento ma sul mancato accantonamento (peraltro di fonte extralegale) da parte dell'imprenditore delle somme ricevute dal cliente o dallo stesso trattenute al dipendente.

Da tanto discende che le condotte omissive tributarie considerate, in particolare se avvalorate dall'intento adeguatamente comprovato (si pensi alla definizione di un accordo di rateizzazione concordato con l'Amministrazione finanziaria) di provvedere comunque al soddisfacimento dell'obbligazione tributaria, presentano un disvalore difficilmente percepibile dal tessuto sociale e di dubbia conformità alla logica di proporzionalità dello stesso sistema sanzionatorio⁴⁸.

Proporzionata è, infatti, una sanzione idonea e necessaria a conseguire lo scopo voluto, senza superare i limiti di quanto indispensabile per attuarla; pertanto, qualora sia possibile una scelta tra più misure ugualmente appropriate, si deve ricorrere a quella meno gravosa in modo da garantire che gli effetti della sanzione che si ripercuotono sull'agente non siano sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti⁴⁹.

⁴⁷ Per ampi rilievi critici sul punto, v. 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*, n. 10/2015, p. 1156, il quale sottolinea puntualmente 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. [...]".

⁴⁸ Per una interessante ricostruzione del principio di proporzionalità delle limitazioni dei diritti fondamentali inteso in termini di mezzo per assicurare un controllo più incisivo sulla legittimità costituzionale delle scelte di criminalizzazione compiute dal legislatore rispetto a quanto accade ad oggi sulla scorta dei principi di offensività ed ultima ratio, si veda N. Recchia, *Il principio di proporzionalità nel diritto penale, Scelte di criminalizzazione ed ingerenza nei diritti fondamentali*, Torino, 2020.

⁴⁹ In osservanza del diritto UE possono essere adottate sanzioni non solo effettive e dissuasive, ma anche proporzionate. Tali sanzioni devono essere quindi adeguate e necessarie per conseguire lo scopo voluto, senza tuttavia superare i limiti di quanto indispensabile per attuarle. *Ex multis*, cfr. Corte di giustizia, Sez. VI, sent.

Come è noto, infatti, gli Stati membri, competenti a scegliere le sanzioni appropriate, devono esercitare la loro azione nell'osservanza del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, in particolare, alla luce del principio di proporzionalità. Detto principio rappresenta un limite al potere sanzionatorio nella misura in cui risulta teso ad evitare sproporzioni ed incoerenze del sistema. Le sanzioni, pertanto, come evidenziato, non devono mai eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare la frode. Per valutare la coerenza di un impianto sanzionatorio al principio di proporzionalità, occorrerà considerare, in particolare, la natura e la gravità dell'infrazione, nonché le modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa⁵⁰.

Orbene, l'analisi del principio di proporzionalità si inquadra in ambito nazionale nella definizione del corretto bilanciamento, alla luce del principio di offensività, fra principi di tutela del contribuente – autore dell'illecito tributario – e l'interesse fiscale a cui garanzia si pone la normativa sanzionatoria tributaria⁵¹.

In questa direzione si manifesta la portata sistematica del richiamato principio, che interessa tanto l'entità della sanzione irrogata quanto le garanzie procedurali che vanno riconosciute al contribuente⁵², desumibile, sebbene a seconda dell'ambito, armonizzato o meno, ne risulti diverso il perimetro di osservazione, dai più recenti orientamenti della

23 gennaio 1997, causa C-29/95, *Eckehard Pastoors e Trans-Cap GmbH c. Belgio*, EU:C:1997:28, § 24; Cfr. Corte di giustizia, sent. 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Rainer Drexl*, EU:C:1988:103, § 18.

Diffusamente in tema, v. S. Bolis, *Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di un esimente di forza maggiore "vincibile" di derivazione europea*, in *Sistema penale*, n. 3/2021, il quale fra l'altro evidenzia che "Il delitto di omesso versamento di IVA presidia l'efficacia della riscossione di un tributo di rilevanza europea per cui si rende necessario applicare l'autonoma nozione di forza maggiore elaborata dalla CGUE che – a differenza di quella interna definibile come *vis maior cui resisti non potest* – scrimina anche la condotta dell'agente a cui residua una discrezionalità nell'azione che però comporta sacrifici eccessivi". Quest'ultimo profilo ricostruttivo seppur senza dubbio apprezzabile sconta tuttavia delle innegabili difficoltà connesse ad un sicuro inquadramento dogmatico, già sotto il profilo domestico, della esimente della forza maggiore. Cfr. paragrafo 3.

⁵⁰ Sul punto si vedano, in particolare, le sentenze CGUE: 7 dicembre 2000, *de Andrade*, C-213/99; 6 febbraio 2014, *Fatorie*, C-424/12; 26 aprile 2017, *Tibor Farkas*, C-564/15; 15 aprile 2021, *Grupa Warzywn*; 8 maggio 2008, *Ecotrade*, C-95/07 e C-96/07; 20 giugno 2013, *Rodopi-M 91*; 12 luglio 2001, *Paraskevas*, C-262/99.

⁵¹ Diffusamente in tema, v. G. Melis, *Gli interessi tutelati*, in Giovannini (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1294 e ss.

⁵² In argomento senza pretese di completezza, v. F. Montanari, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività - proporzione*, in *Riv.dir.trib.*, n. 1/2017, p. 472; R. Alfano, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020. Con particolare riguardo alle applicazioni del principio di proporzionalità in materia di imposte armonizzate, si veda A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva Europea*, Pisa, 2012.

Corte di Giustizia⁵³.

Ciò posto, non è per nulla convincente l'interpretazione estremamente rigida, salvo qualche apprezzabile apertura, che la giurisprudenza di legittimità ancora oggi mantiene relativamente ai delitti omissivi tributari in oggetto, sulla scorta della quale il rispetto dei contenuti dell'obbligazione d'imposta deve essere assicurato sempre e comunque anche quando questo viene a determinare una eccessiva compromissione di altri valori ed interessi quali la continuità aziendale o il diritto dei lavoratori a percepire lo stipendio.

Pur considerando le storture sistematiche che caratterizzano l'impianto degli illeciti in oggetto tanto profonde ed evidenti da giustificare la proposizione della questione di costituzionalità e/o di revisione legislativa, è opportuno, dunque, che il giudice valuti attentamente il profilo della colpevolezza, inteso nell'accezione seguita nella presente trattazione, in termini di valutazione dell'agire in base alla rimproverabilità dell'autore, non riconoscendolo quando la tutela del credito erariale, pur in concreto possibile, andrebbe a determinare una eccessiva compressione di altri ugualmente rilevanti interessi e valori.

Nell'ottica esclusiva di garantire una piena e puntuale valutazione nel senso esposto, è, pertanto, quanto mai opportuno il richiamo alla proporzione⁵⁴ che è tipicamente alla base del giudizio di bilanciamento fra diritti, interessi, valori che prepotentemente caratterizzano l'applicazione della normativa penale tributaria.

Quale modulo di sintesi delle diverse istanze garantistiche, le valutazioni in termini di

⁵³ Cfr. Corte di Giustizia, Grande sezione, 3 marzo 2020, C-482/18, *Google*, in *Riv. dir. trib.*, annotata da A. Albano, *La compatibilità europea degli orientamenti sanzionatori nazionali alla luce del principio di proporzionalità: profili sistematici*.

⁵⁴ In tema, diffusamente, v. G. Ruggiero, *La proporzionalità nel diritto penale*, Napoli, 2018, il quale rilevato che il principio di proporzionalità non trova in Italia un espresso riconoscimento costituzionale pur essendo spesso agganciato al principio di colpevolezza ed alla prescrizione rieducativa, osserva che il giudizio di proporzionalità si rivolge altresì al giudice nell'applicazione della norma penale.

Oltre al profilo riguardante la determinazione dell'*entità* (ossia della *misura*, ma anche della *tipologia*) della sanzione il principio di proporzionalità incide sulla materia penalistica anche riguardo al fondamentale aspetto relativo alla *selezione dei fatti illeciti* alla luce degli interessi tutelati (specialmente laddove sia implicata una limitazione nell'esercizio di diritti fondamentali). Ampiamente in argomento, v., F. Mazzacava, *Il Principio di proporzionalità delle sanzioni nei recenti tracciati della giurisprudenza costituzionale: le variazioni sul tema rispetto alla confisca*, in *La legislazione penale*, 2020. L'ambito del principio in parola, è, dunque, ben più esteso rispetto a quello dell'adeguatezza della pena, attestandosi come canone fondamentale per la stessa giustificazione del diritto penale. Così, V. Manes, *Principio di proporzionalità. Scelte sanzionatorie e sindacato di legittimità*, in R. Garofoli e T. Treu (a cura di), *Il libro dell'anno del diritto 2013*, a cura, Roma 2013, 104, ad avviso del quale l'istanza di proporzionalità della punizione è soltanto una delle proiezioni del principio, atteso che "l'idea-limite che lo anima ne coltiva le prestazioni in un ambito sovraordinato e ben più esteso rispetto a quello dell'adeguatezza della pena, attestandolo come canone fondamentale per la stessa giustificazione del diritto penale".

colpevolezza, nella lettura e nell'applicazione degli articoli 10-*ter* e 10-*bis*, purché rispettose della loro corretta collocazione dogmatica, hanno, infatti, l'indubbio pregio di recuperare la logica di un'azione punitiva che assicuri la persistenza e la vitalità dell'impresa da intendersi come valore generale da tutelare⁵⁵. Esse, tuttavia, scontano un deficit non di poco conto in termini di *prevedibilità* dell'incriminazione da parte dei soggetti destinatari considerando la difficoltà dell'interprete nel definire i limiti della punibilità o meno nelle ipotesi considerate.

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 giurisprudenziale, sempre che in entrambe le ipotesi, vengano garantite le componenti qualitative della legalità, integrate dall'accessibilità al precetto (*accessibility*) e dalla prevedibilità delle conseguenze giuridiche discendenti dalla propria condotta (*foreseeability*)⁵⁶. Nell'ottica della CEDU, infatti, si predilige una concezione della legalità penale tesa a valorizzare l'accessibilità e prevedibilità delle norme indipendentemente dalla legalità-fonte. Da tanto discende che il principio di legalità penale considerato in una logica Europea amplia la tutela della libertà individuale quale autodeterminazione, andando a ricomprendere nella preventiva conoscibilità del rischio penale anche la prevedibilità degli orientamenti della giurisprudenza in merito al reato configurabile ed al relativo trattamento punitivo.

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, non risulterebbe, dunque, garantita la prevedibilità nell'accezione considerata, in quanto il reo verserebbe in dubbio sul carattere criminoso del proprio comportamento poiché la sua affermazione di

⁵⁵ Il codice della insolvenza e della crisi di impresa (d.lgs. n. 14/2019) considera la sopravvivenza dell'impresa come valore socio-economico da tutelare nel massimo livello possibile, nell'interesse stesso della comunità sociale, delineando un percorso finalizzato, ove possibile, al pieno recupero delle rimanenti potenzialità dell'impresa in crisi.

⁵⁶ Sul punto, senza pretese di completezza, si vedano: F. Viganò, *Il principio di prevedibilità della decisione giudiziale in materia penale*, in AA.VV., *La crisi della legalità. Il «sistema vivente» delle fonti penali*, Napoli, 2016; V. Maiello, *Consulta e CEDU riconoscono la matrice giurisprudenziale del concorso esterno*, in *Dir.pen.proc.*, 2015, p. 1523 ss.; V. Zagrebelsky, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità nella materia penale*, in V. Manes e V. Zagrebelsky (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, p. 74 ss.; V. Manes, *Commento all'art. 7, § 1, Cedu*, in S. Bartole, P. De Sena e V. Zagrebelsky (a cura di), *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2012, p. 278 ss.; M. Lanzi, *Error iuris e sistema penale*, Torino, 2018, p. 139 ss.; A. Santangelo, *Ai confini tra common law e civil law: la prevedibilità del divieto nella giurisprudenza di Strasburgo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2019, p. 332 ss.

responsabilità penale risulterebbe collegata ad interpretazioni eccessivamente discrezionali ed imprevedibili.

In conclusione, a fronte di approdi giurisprudenziali che garantiscono esclusivamente la riscossione dei tributi e che risultano sproporzionatamente aggressivi, si sono valutate ipotesi ricostruttive alternative che, pur perseguendo la meritoria finalità di pervenire a soluzioni più eque, necessariamente richiedono l'apprezzamento di come il conflitto di doveri sia stato *vissuto* nel caso concreto con conseguente evidente impatto in termini di uniformità di trattamento e di prevedibilità.

Risulta, pertanto, quanto mai avvertita l'esigenza di un intervento del legislatore volto a ripristinare anche per le fattispecie di omesso versamento la finalità fraudolenta, recuperando, così, omogeneità e coerenza rispetto all'impianto di fondo che caratterizza la disciplina contenuta nel d.lgs n. 74/2000.

Abstract: Il saggio si incentra sui limiti della punibilità delle fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d.lgs n. 74/2000, nelle ipotesi in cui il contribuente versi in una impossibilità non solo assoluta ma anche meramente relativa di adempiere ai propri obblighi di imposta. In merito, si è riscontrata una eccessiva discrezionalità dell'interprete di dubbia coerenza con il principio di legalità convenzionale di cui all'art. 7 CEDU.

Abstract: The paper concerns the limits of the punishment of the incriminating cases referred to in articles 10-*bis* and 10-*ter* d.lgs. no. 74/2000, in the hypothesis in which the taxpayer finds it impossible not only absolute but also merely relative to fulfill his tax obligations. In this regard, there was an excessive discretion of the interpreter of dubious compliance with the principle of conventional legality according to the article 7 CEDU.

Parole chiave: punibilità – prevedibilità – omesso versamento – ritenute – IVA.

Key words: punishment – foreseeability – failure to pay – withholding tax – VAT.