

Sanzioni tributarie e crisi di liquidità

di Giorgio Emanuele Degani

Dottorando di ricerca in Business & Law presso l'Università degli Studi di Brescia e Bergamo -
Avvocato in Milano

ABSTRACT

The particular economic and financial situation, in which many entrepreneurs are directly involved, affects the relationship between the lack of money and non-fulfillment of VAT obligations and withholdings declared or certified. In this context, the jurisprudence, either the penal and the tax Court, have identified the conditions in order to establish the cause of force majeure or the state of necessity, which may exclude the sanctionability of the conduct held by the entrepreneur.

Key words: VAT, withholding taxes, crisis, omitted tax payment, non punishability

SINTESI

La particolare situazione economica e finanziaria in cui versano molti imprenditori incide direttamente sul rapporto tra la c.d. "crisi di liquidità" e il mancato assolvimento degli obblighi di versamento dell'IVA e delle ritenute dichiarate o certificate. In tale contesto, la giurisprudenza, penale e tributaria, hanno individuato le condizioni affinché si possano configurare la causa di forza maggiore o lo stato di necessità, che possono escludere la sanzionabilità della condotta tenuta dall'imprenditore.

Parole chiave: IVA, ritenute, omesso versamento, non punibilità

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Illeciti amministrativi e penali relativi all'omesso versamento delle imposte – 3. L'omesso versamento e la crisi di liquidità – 4. La scusante della forza maggiore 5. Conclusioni

1. Premessa

L'attuale situazione economica e finanziaria, segnata da una profonda crisi su scala globale, ha posto in luce problematiche scarsamente considerate dalla dottrina e dalla giurisprudenza in passato.

Si fa riferimento, in particolare, al rapporto tra la crisi di liquidità¹, che come

¹ L'aggravarsi della crisi finanziaria ha comportato l'aumento esponenziale delle sofferenze bancarie e dell'accesso al credito da parte degli imprenditori. Secondo i rapporti mensili ABI, il picco di sofferenze bancarie è avvenuto nel luglio 2014, dove sono stati raggiunti i 172,3 miliardi di Euro di sofferenze bancarie e che rappresentano il valore più alto dall'ottobre del 1998. Inoltre, per la prima volta dal 2011, nell'anno 2015 è leggermente diminuito il numero dei prestiti nei confronti delle Società entrate in sofferenza e in crisi di liquidità. Proprio con riguardo all'accesso al credito

sappiamo ha colpito numerose imprese italiane, e l'impossibilità di adempiere agli obblighi di versamento dell'IVA e delle ritenute certificate o dichiarate.

La tematica della crisi di liquidità come causa di non punibilità dell'imprenditore che non abbia potuto adempiere al proprio debito con l'Erario rappresenta una questione di confine tra il diritto penale e il diritto tributario e può essere analizzata considerando gli istituti della forza maggiore e dello stato di necessità.

Sul punto, si evidenzia sin da subito che gli orientamenti giurisprudenziali sono tra di loro contrastanti.

Difatti, da un lato, la giurisprudenza di merito, sia penale che tributaria, quest'ultima molto più vicina alle problematiche della vita quotidiana, ha tenuto un atteggiamento più aperto e comprensivo nei confronti del contribuente in difficoltà; dall'altro, la giurisprudenza di legittimità, più ancorata alla lettera della legge, ha assunto una posizione più rigorosa.

2. Illeciti amministrativi e penali relativi all'omesso versamento delle imposte

Innanzitutto occorre precisare che la sanzione tributaria rappresenta la reazione dell'ordinamento giuridico alla realizzazione di un illecito fiscale, ossia la violazione di uno degli obblighi che la legge tributaria impone nell'applicazione delle imposte².

Tali violazioni possono integrare un illecito penale se è prevista la commissione di sanzioni penali o un illecito tributario se è prevista la irrogazione di sanzioni amministrative.

La scelta dell'uno o dell'altro tipo di sanzione è rimessa alla valutazione del legislatore, che terrà conto, in concreto, del grado di offensività dell'illecito, ossia del danno erariale causato.

La funzione delle sanzioni penali e amministrative (considerata la "coloritura"

bancario al fine di far fronte agli adempimenti nei confronti dell'Erario, Confartigianato, in collaborazione con l'osservatorio I.S.P.O., ha evidenziato che il 58% delle imprese italiane, nella seconda metà del 2012, ha acceso finanziamenti per adempiere agli obblighi tributari, nonché ha richiesto all'Amministrazione finanziaria delle dilazioni di pagamento.

² Per una visione d'insieme dell'argomento: L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996; A. GIOVANNINI, *Potere punitivo e incertezza della legge*, in *Giur. It.*, 2008; A. GIOVANNINI (diretto da), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016; Miceli, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in *Diritto Tributario* (a cura di) A. Fantozzi, Padova, 2013.

penalistica di queste ultime sulla base della disciplina di cui alla legge fondamentale, D.Lgs. n.472/1997), è quella comune a tutte le sanzioni: prevenire e reprimere l'illecito fiscale³.

Tanto le sanzioni amministrative, quanto quelle penali⁴, puniscono l'offesa al bene giuridico tutelato, rappresentato dal c.d. "interesse fiscale"⁵. Tale principio è stato introdotto nell'ordinamento tributario dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale per evocare la tutela "privilegiata" degli interessi del Fisco tanto nella fase dell'imposizione, quanto in quella dell'attuazione del tributo.

Le sanzioni tributarie, dunque, sono connotate da un'unica *ratio*: si tratta, come sostiene la Corte Costituzionale, da un lato, dell'interesse alla riscossione dei tributi inteso come interesse di natura generale, in quanto rende possibile il regolare funzionamento dei servizi pubblici, e dunque giustifica eventuali "discipline differenziate"; dall'altro lato, dell'interesse alla tutela dell'attività di accertamento e di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria⁶.

Ne deriva che questo "interesse complesso", che attiene sia al piano sostanziale dell'imposizione, che a quello procedimentale dell'attuazione dei tributi, è tutelato con la previsione di sanzioni, amministrative o addirittura penali, in presenza di comportamenti più gravi e dannosi.

Fatta questa premessa di carattere generale, il problema che si pone è se in presenza di una grave crisi di liquidità dell'impresa, che determina l'impossibilità del contribuente ad adempiere alle obbligazioni tributarie, questa possa escludere la sanzionabilità della condotta omissiva tenuta dal contribuente stesso.

Quando alcuni anni fa cominciò a farsi sentire la gravità della crisi economica, che ancora oggi grava sul nostro Paese, fin da subito si pose il problema se la c.d. "crisi di liquidità" potesse avere una qualche valenza sul piano sanzionatorio.

Va ricordato a questo proposito che ciò che il contribuente mal sopporta, nel

³ Così, E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, pp. 452 e ss..

⁴ Come è noto, le sanzioni amministrative sono disciplinate dai D.Lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997, mentre i reati fiscali sono disciplinati dal D.Lgs. n.74/2000.

⁵ V. G. MELIS, *Gli interessi tutelati*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da A. GIOVANNINI, Milano, 2016, pp. 1293 e ss..

⁶ V. L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, cit., p. 129.

caso in cui le difficoltà finanziarie gli abbiano in qualche modo impedito il versamento del tributo, è proprio l'aspetto sanzionatorio.

Si allude alle sanzioni previste nel caso di "evasione da riscossione"⁷, ossia al mancato o ritardato versamento spontaneo dei tributi dichiarati da parte del contribuente⁸.

È noto che con l'aggravarsi della crisi economica, molti imprenditori, al fine di assicurare la "continuità aziendale", hanno fatto ricorso ad una sorta di "auto finanziamento" della gestione dell'impresa a spese dello Stato, proprio omettendo il versamento di tributi e delle ritenute a titolo di acconto, certificate e dichiarate.

Difatti, le imprese tenute agli obblighi di versamento, onde evitare talvolta il fallimento delle stesse e nell'apprezzabile tentativo di salvataggio delle medesime, talvolta privilegiano, ad esempio, il pagamento della retribuzione dei dipendenti rispetto al versamento delle imposte.

Al mancato versamento fanno seguito l'irrogazione delle sanzioni amministrative per il ritardato od omesso versamento dei tributi, di cui all'art. 13, D.Lgs. n.471/1997, ovvero l'irrogazione delle sanzioni penali quanto all'omesso versamento delle ritenute o dell'IVA, di cui, rispettivamente, agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, D.Lgs. n.74/2000.

In questo quadro generale non si vuole includere la fattispecie della c.d. "frode da riscossione"⁹, prevista per l'ipotesi di gravi comportamenti ingannevoli, che si sostanziano nell'indebita compensazione di crediti non spettanti e nell'utilizzo di crediti inesistenti, comportamenti puniti dall'art. 10-*quater*, D.Lgs. n.74/2000.

Trattasi di fattispecie che esulano dalla problematica di cui ci stiamo occupando, atteso che questi comportamenti fraudolenti non possono scongiurare in alcun modo l'applicazione delle sanzioni.

⁷ Sul punto, G. MARINI, *L'evasione da riscossione nei reati tributari*, in *Enciclopedia dell'anno Treccani, Il libro dell'anno del diritto 2014*, Roma, 2014, p. 427; D. TERRACINA, *Evasione da riscossione, difficoltà finanziarie e sanzioni penali*, in *Dialoghi trib.*, 2013, 1.

⁸ Nel rapporto sul coordinamento della finanza pubblica della corte dei Conti del 19 giugno 2013, i Giudici contabili hanno evidenziato che la persistente crisi economica ha comportato un'impropria forma di autofinanziamento delle imprese attraverso il mancato versamento di tributi.

⁹ V. I. CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, pp. 253 e ss..

La prima questione che viene in considerazione è quella dei rapporti tra sanzioni amministrative e quelle penali che sono regolati dal principio di specialità, di cui all'art. 19, D.Lgs. n.74/2000, il quale prevede che quando uno stesso fatto è punito da una disposizione incriminatrice di cui al D.Lgs. n.74/2000 e da una sanzione amministrativa, si applica quella speciale¹⁰.

L'utilizzo di tale principio è espressione dell'omogeneità funzionale delle sanzioni penali e di quelle amministrative.

Alla previsione di tale principio consegue che, laddove un comportamento illecito sia sussumibile contestualmente in una disposizione sanzionatoria penale e in una amministrativa, potrà essere irrogata una sola sanzione corrispondente alla fattispecie che contiene gli elementi specializzanti.

L'individuazione della norma speciale avviene sulla base di un procedimento logico ed ermeneutico di raffronto tra le due previsioni, volto a definire il rapporto di genere a specie, nell'ambito del quale la norma speciale presenti, rispetto a quella generale, elementi differenziati e caratterizzanti.

L'art. 19 prevede, inoltre, che nell'ipotesi in cui venga irrogata la sanzione speciale, che è quella penale, permanga la responsabilità solidale al pagamento della sanzione amministrativa in capo ai soggetti responsabili per la sanzione, identificati come i soggetti beneficiari della condotta illecita.

Con riguardo proprio alla crisi di liquidità, le Sezioni Unite penali, con due sentenze del 2013 (sentenze "Favellato"¹¹ e "Romano"¹²), hanno negato la ricorrenza di un rapporto di specialità tra l'illecito penale per omesso versamento

¹⁰ Per un quadro d'insieme: D. CEVASCO, *Omesso versamento iva e crisi di liquidità*, in *Dir. Prat. Trib.* 6/2014, p. 312; F. COALOA, *Omesso versamento Iva e illiquidità*, in *Riv. dir. Trib.*, 2013, III, p. 41 e ss.; A. GIOVANNINI, *Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, pp. 858 e ss.; A. GIOVANNINI, P. MURCIANO, *Il principio del ne bis in idem sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. Trib.*, 2014, 1548 e ss.; O. MAZZA, *Crisi di liquidità e crisi di legalità nell'accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi*, in *Rass. Trib.*, vol. 58, n.2/2012, pp. 415 e ss.; A. LANZI e P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Milano, 2011, p. 298 e ss.; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, diretto da Grosso, Padovani, Pagliaro, Milano, 2010, pp. 577-578; G. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10-bis e 10-ter, D.Lgs. n.74/2000)*, in *Dir. Pen. Cont.*, contributo online del 7 ottobre 2013, p. 8; A. URICCHIO, *Il principio di specialità nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Boll. trib.*, 2001, p. 265.

¹¹ Cass. pen., Sez. Un., n.37425 del 12 settembre 2013, in *Il Foro Italiano*.

¹² Cass. pen., Sez. Un., n.37424 del 12 settembre 2013, in *Il Foro Italiano*.

di ritenute o di IVA e l'illecito fiscale previsto i casi di ritardati od omessi versamenti.

I Giudici di legittimità, valorizzando il diverso elemento soggettivo richiesto per i due illeciti (il dolo generico in ambito penale, la mera colpa in ambito tributario), nonché la presenza di soglie di punibilità solo in ambito penale, hanno chiarito che non sussiste alcun rapporto di specialità tra le due fattispecie, bensì vi è una sorta di "progressione" criminosa.

Tale "progressione" comporta il cumulo delle sanzioni, ossia al trasgressore devono essere applicate tanto le sanzioni penali quanto quelle tributarie.

La soluzione prospettata dalle Sezioni Unite penali è stata molto criticata in dottrina, tanto con riguardo al prospettato grado di offensività, quanto con riferimento al rispetto del fondamentale principio del *ne bis in idem*¹³.

Se fosse in concreto riscontrabile una "progressione" tra i due illeciti, come prospettato dai Giudici, si dovrebbe ritenere che, a fronte del medesimo fatto di omesso versamento, il principio dell'assorbimento (c.d. principio di consunzione) imporrebbe comunque l'irrogazione della sola sanzione penale, che include già in sé la condotta di omesso versamento a prescindere dagli ulteriori elementi che caratterizzano la stessa fattispecie penale, quali il dolo generico e la presenza di soglie di punibilità.

È evidente che il cumulo sanzionatorio appare essere in contrasto con la giurisprudenza della CEDU, per violazione del *ne bis in idem* sostanziale (art. 4, prot. 7, Convenzione europea dei diritti dell'uomo e art. 50, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea)¹⁴.

Tuttavia, nel presente lavoro non ci si sofferma su tale ultimo aspetto, di estrema complessità, anche alla luce dei recenti interventi giurisprudenziali.

3. L'omesso versamento e la crisi di liquidità

È necessaria, anzitutto, una breve disamina delle fattispecie incriminatrici di

¹³ Cfr. M. DOVA, *Principio di specialità*, in C. NOCERINO E S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, pp. 380 e ss..

¹⁴ CEDU, 4 marzo 2014, nn. 18640/10, 18647/10, 18663710 e 18698/10 *Grande Stevens e altri vs. Italia*; v. A. GIOVANNINI E P. MURCIANO, *Il principio del "ne bis in idem" sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1548 ss..

omesso versamento delle ritenute dovute o certificate e di IVA, p.e.p. dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter*¹⁵, D.Lgs. n.74/2000¹⁶.

Si tratta di disposizioni recentemente novellate dal D.Lgs. n.158/2015, il quale, riformando gran parte della disciplina dei reati tributari, con riferimento alle fattispecie criminose in parola ha innalzato le previste soglie di punibilità da Euro 50.000 ad Euro 150.000 per l'art. 10-*bis* e ad Euro 250.000 per l'art. 10-*ter*. L'innalzamento della soglia di punibilità ha comportato una restrizione del campo di applicazione delle norme incriminatrici in parola, determinando così una vera e propria *abolitio criminis* parziale (con rilevanti conseguenze in tema di revoca delle sentenze definitive ex art. 673 c.p.p. e superamento del vincolo del giudicato, stante la retroattività illimitata prevista dall'art. 2, co. 2 c.p.) e lasciando operare le sole sanzioni amministrative per le condotte omissive che si pongono al di sotto delle nuove soglie di punibilità.

Da sottolineare, inoltre, come la recente novella abbia ampliato la portata della fattispecie di cui all'art. 10-*bis*, estendendo l'oggetto materiale del reato anche alle "ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione" e non più alle sole ritenute certificate¹⁷.

La prova dell'avvenuta ritenuta (di cui si contesta il mancato versamento) da parte del sostituto d'imposta prescinde ora dalla certificazione rilasciata al

¹⁵ Art. 10-*bis*, D.Lgs. n.74/2000: "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 rilasciati ai sostituiti, per un ammontar superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta". Art. 10-*ter*, D.Lgs. n.74/2000: "È punito 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 duecento-cinquantamila per ciascun periodo d'imposta".

¹⁶ Per una corretta ricostruzione dell'argomento: I. CARACCIOLI, *Cass., sez. un., 12 settembre 2013, n. 37425 e 37424*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, II, p.253 e ss.; F. COLOA, *Omesso versamento IVA illiquidità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, III, p. 41 e ss.; V. FICARI, *Crisi di liquidità, omesso versamento e forza maggiore: quid iuris?*, in *RTDT*, n. 4/2014, p. 838 e ss.; G. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10bis e 10ter D.Lgs. n. 74/2000)* in *Diritto Penale Contemporaneo*, cit..

¹⁷ La *ratio* della scelta del legislatore di incriminare l'omesso versamento delle ritenute solo nel caso in cui le stesse risultassero oggetto di certificazione a favore del sostituto derivava dalla considerazione che il rilascio della certificazione valesse, o comunque contribuisse, a creare un danno all'Amministrazione finanziaria, nel momento in cui permetteva al sostituto di detrarre le ritenute subite.

sostituito, essendo astrattamente sufficiente che essa risulti dalla dichiarazione del sostituto d'imposta. La novella, quindi, ha introdotto nuova incriminazione (irretroattiva a norma dell'art. 2, co. 1 cp.) che prescinde dal rilascio della documentazione certificativa al sostituto.

Sempre in relazione alla fattispecie di cui all'art. 10**bis**, D.Lgs. n.74/2000, si sottolinea come essa attenga esclusivamente alla sola materia fiscale, in quanto l'omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali è fattispecie già sanzionata penalmente dall'art. 2, comma 1, D.L. n.483/1983¹⁸.

Ulteriore novità introdotta dalla riforma del 2015 è rappresentata dalla previsione, all'art. 13 del D.Lgs. n.74/2000, di una causa di non punibilità dovuta all'estinzione del debito tributario: *"I reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter... non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso"*; il co. 3 della medesima disposizione, inoltre, prevede, proprio ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità di cui sopra, l'obbligo del giudice, qualora prima dell'apertura del dibattimento il debito sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, di concedere un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, termine prorogabile a discrezione motivata del giudice una sola volta per ulteriori tre mesi con sospensione del termine di prescrizione.

Sempre nella prospettiva dell'adozione di strumenti premiali, il nuovo art. 13-*bis* prevede al co. 1 una circostanza attenuante speciale (ossia la diminuzione della pena fino alla metà) per i casi in cui - fuori dalle ipotesi di non punibilità - prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure

¹⁸ La condotta è stata recentemente depenalizzata con il D.Lgs. n.8/2016 (pacchetto depenalizzazioni 2016) in ordine agli omessi versamenti non superiori alla soglia di Euro 10.000.

conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Per quanto attiene la struttura delle fattispecie criminose in esame, si osserva come i delitti in parola costituiscano reati omissivi propri, di natura istantanea¹⁹.

Con specifico riguardo alla fattispecie di cui all'art. 10-*bis*, D.Lgs. n.74/2000, la condotta tipica consiste nel mancato versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta delle ritenute fiscali operate e certificate e dichiarate²⁰.

Con riguardo, invece, alla fattispecie dell'art. 10-*ter*, D.Lgs. n.74/2000, la condotta tipica consiste, invero, nell'omesso versamento - entro il termine previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo all'anno di imposta successivo - dell'IVA a debito liquidata dal contribuente nella relativa dichiarazione; presupposto della condotta è, pertanto, l'avvenuta presentazione della dichiarazione IVA da cui si evinca l'esistenza del debito tributario.

Trattasi di reati propri, in cui il soggetto attivo può essere rappresentato, nel primo caso, esclusivamente da colui che riveste la qualità di sostituto d'imposta²¹, nel secondo caso, dai soggetti titolari di partita IVA (e, quindi in sostanza imprenditori e lavoratori autonomi).

In entrambi i delitti, l'elemento soggettivo è il dolo generico²², costituito dalla consapevolezza dell'esistenza del debito tributario e dalla volontà di non versare

¹⁹ Trattandosi di reati omissivi propri, si sottolinea la non configurabilità del tentativo, mentre un eventuale versamento tardivo potrà rilevare, come sopra detto, quale causa di non punibilità ai sensi dell'art. 13 oppure quale circostanza attenuante ex art. 13*bis*, così come novellati dal D.Lgs. n.158/2015.

²⁰ I presupposti della condotta sono, dunque, l'effettuazione delle ritenute ed il rilascio della relativa certificazione liberatoria ai sostituiti (o la relativa indicazione nella annuale dichiarazione).

²¹ Si fa riferimento ai soggetti individuati dagli artt. 23 ss., D.P.R. n.600/1973, i quali assumono su di sé l'obbligo di versare il tributo in luogo del soggetto passivo, poiché unici soggetti legittimati ad operare per conto dell'Erario la ritenuta ed unici titolari del contestuale obbligo di versamento. Sul punto si sottolinea come, nel caso in cui il sostituto d'imposta sia una persona giuridica, il soggetto obbligato è rinvenibile nel legale rappresentante della stessa, salva delega a soggetto terzo, delega che dovrà però avvenire in osservanza dei precisi requisiti richiesti dalla giurisprudenza di legittimità; quest'ultima, inoltre, ha affermato l'ammissibilità del concorso di persona nel reato da parte dell'*extraneus* come l'amministratore di fatto, *extraneus* che risponderà in via autonoma nel caso dell'art. 48 c.p. (errore determinato dall'altrui inganno: si tratta, ad esempio, del caso in cui il contribuente delega il terzo all'adempimento il quale, all'insaputa di quest'ultimo, contravvenga alle indicazioni fornite).

²² Sulla configurabilità del dolo generico, Cass. pen., sez. III, 15 maggio 2014, n.20266; Id., 17 gennaio 2013, n. 9578, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, III, p. 41 ss. con nota di F. COALOA, op. cit..

quanto dovuto entro il termine di scadenza per un ammontare superiore alla soglia di punibilità.

Trattandosi di delitti a dolo generico, sono del tutto irrilevanti le ulteriori e diverse finalità perseguite dall'agente (dolo specifico), rilevando anche il semplice dolo eventuale, che, come è noto, si sostanzia nell'accettazione del rischio da parte dell'agente che dalla condotta derivi in ogni caso la lesione del bene giuridico protetto, rappresentato dall'interesse dell'Erario alla regolare percezione dei tributi.

Non è, dunque, richiesto né il fine di evasione, né l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto.

Il momento consumativo dei delitti in parola coincide con l'inadempimento dell'obbligazione tributaria entro lo scadere dei termini normativamente previsti²³.

La *ratio* sottesa alle incriminazioni dei delitti de quo è ravvisabile nel fatto che, in entrambi i casi, si tratta di mancato versamento di imposte conseguite in via di rivalsa: il soggetto attivo del reato non è titolare della somma trattenuta o ricevuta in quanto la trattiene o la riceve da un terzo in forza di un vincolo di destinazione all'Erario.

Tale vincolo, come si vedrà, farebbe sorgere, secondo la costante giurisprudenza, in capo al soggetto un obbligo di accantonamento in vista del futuro adempimento fiscale.

Sul punto, è doveroso osservare come la questione maggiormente posta all'attenzione dei giudici negli ultimi anni in relazione ai reati omissivi in discussione attiene al caso in cui l'imputato adduca quale esimente, quale scusante o comunque - in senso lato - quale causa di esclusione della colpevolezza o della punibilità, le proprie difficoltà economiche, la mancanza della liquidità necessaria

²³ Il termine nell'ambito del reato di cui all'art. 10 *bis* coincide con la scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituito d'imposta (ad oggi, il 31 luglio di ogni anno), mentre nell'ambito del reato di cui all'art. 10^{ter} coincide con la scadenza del termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (ad oggi, il 27 dicembre). Occorre sottolineare come quest'ultimo termine diverga da quello previsto dalla disciplina fiscale poiché, con riferimento all'IVA dovuta in relazione ad un determinato anno, e che risulterà indicata nella dichiarazione presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo, il reato risulterà integrato nel caso (ed al momento) in cui non risulti versata l'intera imposta il 27 dicembre successivo alla presentazione della dichiarazione stessa: non avranno, invece, alcuna autonoma rilevanza gli omessi versamenti periodici cui il contribuente è tenuto nel corso dell'anno, anche se sopra soglia.

ad adempiere l'obbligo tributario, la crisi di liquidità dell'impresa stessa, la generale crisi dei mercati.

Insomma, al caso in cui il soggetto che è risultato inadempiente nei confronti del fisco faccia valere, quale giustificazione, fattori ed elementi esterni rispetto alla sua volontà di adempiere.

Sul tema, la giurisprudenza, sia di merito sia di legittimità, si è interrogata circa la rilevanza o meno della crisi di liquidità dell'impresa in ordine all'esclusione della colpevolezza o, comunque, della punibilità, approdando però - soprattutto in sede di merito - a risultati ermeneutici eterogenei: in linea generale, difatti, la Corte di Cassazione esclude la rilevanza dei citati fattori esterni, ma, d'altro canto, parte della giurisprudenza di merito ritiene di attribuire rilievo ai descritti elementi, adducendo, a seconda dei casi, la carenza del necessario e prescritto elemento soggettivo, la forza maggiore, lo stato di necessità, di una generale inesigibilità della condotta dovuta²⁴.

È evidente, dunque, come emergano orientamenti interpretativi non univoci.

Con riguardo all'assenza del dolo e, dunque, del prescritto elemento soggettivo, occorre tenere presente come il dolo nei reati omissivi propri sia costituito dalla rappresentazione del presupposto di dover agire accompagnato dalla volontà di omettere il compimento dell'azione richiesta dall'ordinamento.

Nel caso in cui alla consapevolezza del dover tenere la condotta richiesta dall'ordinamento si accompagni l'impossibilità oggettiva del contribuente di tenere la medesima a causa di una crisi di liquidità e dell'oggettiva assenza della necessaria provvista (che non consentano il versamento delle somme trattenute o ricevute), la giurisprudenza tradizionale ha affermato come tali circostanze non escludano necessariamente il dolo.

Difatti, il mancato versamento non trova causa nella sopravvenuta situazione alla quale il contribuente si trova a dover porre rimedio, ma nel suo volontario

²⁴ Per una corretta ricostruzione degli orientamenti giurisprudenziali di merito, v. P. ALDROVANDI, *Crisi aziendale e reati di omesso versamento dei tributi, tra inadeguatezza del dato normativo e "creatività" giurisprudenziale: una paradigmatica esemplificazione del difficile rapporto tra "law in the books" e "law in action"*, in *Ind pen.*, 2014, p. 518 e ss..

inadempimento al dovere di accantonare immediatamente le somme ovvero nella successiva distrazione ad altre finalità delle stesse, in precedenza, correttamente accantonate (cfr. Cass., n.10120/2011).

La costante giurisprudenza di legittimità configura a carico del contribuente un immediato obbligo di accantonamento avente ad oggetto le somme dovute all'Erario nel momento stesso in cui egli eroga gli emolumenti al sostituto o riscuote l'IVA, gravando sullo stesso il dovere di organizzare - anche mediante reperimento di liquidità attraverso atti di dismissione patrimoniale - le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria²⁵.

A fondamento di tale orientamento, emerge che il dolo necessario per integrare le fattispecie di omesso versamento è solo quello generico, il quale non richiede la ravvisabilità, nella condotta della specifica direzione illecita di evasione delle imposte. Il dolo, allora, si ritiene essere insito - e quindi provato - nel rilascio della certificazione al sostituto e nella presentazione della dichiarazione annuale, da cui emerge quanto è dovuto a titolo di imposta e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia individuata dal legislatore, entro il termine lungo previsto.

In linea con tale ordine di idee, dovrebbe potersi affermare che, per evitare di rispondere penalmente dei reati di omesso versamento, sarebbe necessario adottare una condotta che non anteponga le esigenze di produzione o il soddisfacimento dei creditori rispetto all'interesse dell'Erario alla riscossione delle imposte, situazione concretizzabile solo allorquando il contribuente organizzi le proprie risorse, assolvendo così l'obbligo di accantonamento di cui sopra.

Richiedere che l'imprenditore si ponga quale obiettivo primario quello di non violare il precetto penale, anche a costo di sacrificare le altrui aspettative di reddito, può dar luogo ad un risultato non ineccepibile se calato nella realtà.

Pertanto, diverse pronunce di merito hanno ritenuto di assolvere gli imputati dei reati in esame in virtù della carenza dell'elemento soggettivo del reato, ovvero del dolo, escluso proprio dal ricorrere di una oggettiva crisi di liquidità ed in forza del

²⁵ Sul punto, v. Cass., n.20266/2014, in *Il Foro Italiano*.

principio *ad impossibilia nemo tenetur*.

E così il Tribunale di Firenze 10 agosto 2012 ha osservato che *"il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (...) volontà che, causa la crisi finanziaria in cui l'imputato si era venuto a trovare in conseguenza, anche, delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti (...) lo rende penalmente perseguibile pur se inadempiente al pagamento dell'IVA"*.

In altre pronunce, la giurisprudenza del Tribunale di Milano²⁶ si è orientata ad escludere la punibilità per assenza dell'elemento soggettivo, qualora sia accertata la volontà del contribuente di adempiere pur tardivamente agli obblighi tributari come dimostrato nel caso di richiesta di rateizzazione del pagamento del debito tributario, e ciò dando rilevanza anche a principi costituzionali cardine della materia penale quale quello di sussidiarietà (estrema *ratio* della sanzione penale) e della offensività in concreto.

Tali elementi, così come altri quali il regolare assolvimento degli obblighi fiscali in precedenti periodi di imposta, l'impiego delle risorse correttamente accantonate (o che si sarebbero dovute accantonare) per il pagamento di creditori privati (banche, fornitori, lavoratori), l'inadempimento da parte dei terzi debitori (specie se trattasi di P.A.) sono stati valorizzati dalla giurisprudenza di merito poiché comprovanti la volontà del contribuente di rispettare gli obblighi fiscali, comportando ciò il conseguente venir meno dell'elemento psicologico richiesto per la configurabilità dei reati di cui agli art. 10 bis e ter, D.Lgs. n.74/2000.

Naturalmente è posto a carico dell'imputato un onere di allegazione avente ad

²⁶ Sul punto, Tribunale di Milano, III Sez. Pen., 18 febbraio 2016, n.13701 *"nel caso di specie risulta assolutamente carente l'elemento soggettivo richiesto dalla norma, posto che dalla documentazione prodotta dalla difesa è emersa inequivocabilmente la volontà del contribuente di addivenire all'obbligo fiscale, seppur oltre i termini amministrativamente previsti. Sarebbe, infine, irragionevole che questo Tribunale non facesse osservanza del principio costituzionale di sussidiarietà, in forza del quale il ricorso alla pena deve rappresentare una extrema ratio ed avvenire qualora non vi siano altre tipologie di sanzioni in grado di assicurare al bene giuridico protetto un'altrettanto pregnante difesa contro offese colpevolmente inferte. Nel caso di specie, l'imputato è addivenuto ad una soluzione dilatoria con l'ente impositore, sta corrispondendo il debito tributario di cui aveva omesso il versamento (tra l'altro con una ingente quota di aggio a favore dell'Agente della Riscossione) e risulta quindi essere tutelato l'interesse dell'Erario a vedersi corrisposta l'IVA incassata"*.

oggetto sia la non imputabilità della crisi economica (non dovuta, dunque, ad alcuna *mala gestio*) che ha investito l'azienda sia l'assoluta impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite misure idonee - da valutarsi in concreto - per adempiere al descritto obbligo di accantonamento, pur magari ponendo in essere azioni sfavorevoli rispetto al patrimonio personale.

Alcune pronunce di merito hanno poi ritenuto di fare riferimento alla scusante della forza maggiore (art. 45 c.p.) o alla causa di giustificazione dello stato di necessità (art. 54, co. 1 c.p.) al fine di escludere la colpevolezza dell'imputato o l'antigiuridicità del fatto, qualora la concreta situazione non abbia oggettivamente permesso di addivenire all'adempimento nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Sul punto, occorre preliminarmente ricordare come la colpevolezza (elemento costitutivo del reato) debba essere esclusa nel caso in cui il soggetto abbia posto in essere il fatto in presenza di scusanti, ovvero di circostanze anormali che hanno influito in maniera irresistibile sulla volontà o sulle capacità del soggetto, tanto che allo stesso non era possibile richiedere un comportamento diverso da quello in concreto tenuto e integrante la fattispecie criminosa (c.d. principio di inesigibilità).

La giurisprudenza della Cassazione in generale esclude che nel nostro ordinamento il principio di inesigibilità (inteso come impossibilità di pretendere dall'agente un comportamento conforme alla legge penale, stante la condizione in cui versa l'agente stesso) possa operare come causa generale di esclusione della colpevolezza (o più genericamente della punibilità) al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge²⁷.

²⁷ V. Cass. VI 02/04/1993 n.973/1993 Bove, Rv. 194384: *"Il principio della non esigibilità di una condotta diversa - sia che lo si voglia ricollegare alla "ratio" della colpevolezza riferendolo ai casi in cui l'agente operi in condizioni soggettive tali da non potersi da lui "umanamente" pretendere un comportamento diverso, sia che lo si voglia ricollegare alla "ratio" dell'antigiuridicità riferendolo a situazioni in cui non sembri coerente ravvisare un dovere giuridico dell'agente di uniformare la condotta al precetto penale - non può trovare collocazione e spazio al di fuori delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate, in quanto le condizioni e i limiti di applicazione delle norme penali sono posti dalle norme stesse senza che sia consentito al giudice di ricercare cause ultralegali di esclusione della punibilità attraverso l'"analogia juris". V. anche Cass. III 08/05/1985 n.8271/1985 Viti, Rv. 170486: "la cosiddetta inesigibilità, al di fuori delle ipotesi tipiche di cause di giustificazione (legittima difesa, stato di necessità, adempimento di un dovere, consenso dell'avente diritto, esercizio di un diritto, uso*

Ancora una volta, la giurisprudenza milanese sembra essere molto più aperta, facendo applicazione di un principio inesigibilità soggettiva al fine di escludere la colpevolezza.

In modo particolare, preme segnalare un arresto del Tribunale di Milano, III Sez. Pen., del 18 febbraio 2016 n.13701 che ha condotto all'assoluzione dell'imputato per il reato di cui all'art. 10-bis D.Lgs. n.74/2000 "perché il fatto non costituisce reato" (formula assolutoria legata proprio all'esclusione della colpevolezza) in virtù della sua non rimproverabilità ogniqualvolta la condotta sia stata tenuta in circostanze anormali ed eccezionali tali da rendere soggettivamente inesigibile il comportamento richiesto dall'ordinamento e, quindi, illegittima l'irrogazione di una pena.

Ha osservato il Tribunale come, al fine di escludere la soggettiva inesigibilità della condotta - e giungere dunque ad una pronuncia assolutoria "perché il fatto non sussiste" - è necessaria la sussistenza di situazioni eccezionali di mancanza assoluta di liquidità per ragioni imprevedibili e non addebitabili all'imputato, tali da far valere il principio *ad impossibilia nemo tenetur*.

Ecco che l'esito assolutorio a cui perviene la citata pronuncia del Tribunale di Milano si basa sull'affermazione di un generale principio di inesigibilità soggettiva della condotta doverosa omessa che viene fatto discendere dai principi costituzionali di colpevolezza (art. 27, co. 1 Cost.), di funzione rieducativa della pena (art. 27, co. 3 Cost.), di ragionevolezza (art. 3 Cost.) e di dignità dell'uomo (art. 2 Cost.). Principi cardine della materia penale che troverebbero appunto applicazione diretta venendo canalizzati in un generale principio di inesigibilità soggettiva tale per cui nessun fatto soggettivamente non rimproverabile può essere penalmente sanzionato (così come sarebbe tollerato da una parte della

legittimo di armi) o di cause di esclusione della colpevolezza, ossia del dolo o della colpa (come il caso fortuito, il costringimento fisico, l'errore di fatto, la forza maggiore), non trova nel diritto positivo un fondamento, come riconosce anche la prevalente dottrina, perché le condizioni e i limiti alla applicazione delle norme sono posti dalle norme stesse e non è possibile in materia penale affidare al giudice compiti di ricorso alla analogia, mancando criteri certi cui riferire la pretesa inesigibilità sotto il duplice profilo oggettivo e soggettivo" (fattispecie relativa a dedotta impossibilità nell'osservanza di parametri - nella specie: cloruri - dei limiti di accettabilità degli scarichi in tema di tutela delle acque dallo inquinamento).

giurisprudenza di legittimità che di recente ha affermato la non tassatività delle scusanti; cfr. Cass. n.34147/2015). Certamente, sottolinea infine il Tribunale, un tale giudizio di esigibilità e rimproverabilità non potrà mai dipendere da una soggettiva valutazione del giudice che si sostanzierebbe in una illegittima arbitrarietà ma deve fondarsi su elementi e circostanze concrete *"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"*.

Con riguardo allo stato di necessità ex art. 54, co. 1 c.p., indipendentemente dalla sua qualificazione quale esimente o quale scusante, occorre sottolineare come presupposto essenziale per l'esclusione dell'antigiuridicità della condotta sia, tra gli altri, l'esigenza di salvare sé od altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona. La costante giurisprudenza ha fatto riferimento ad un danno grave a diritti personalissimi (vita, integrità fisica, libertà personale) ovvero beni collettivi (incolumità o salute pubblica) in quanto sintesi dei beni fondamentali della persona umana, escludendo costantemente beni o diritti patrimoniali.

E così la Corte di Cassazione²⁸ ha affermato come la crisi di liquidità dell'imprenditore non possa avere rilevanza sotto il profilo dello stato di necessità: "il fatto che le obbligazioni tributarie siano rimaste inadempite per l'esigenza di adempiere prioritariamente alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti" non può configurare la scriminante dello stato di necessità; un orientamento più permissivo²⁹, ma minoritario, individua, invece, una serie di diritti della persona giuridica parimenti rilevanti ai fini della configurazione del danno grave, rispetto a quelli propri della persona fisica: tra questi, ad esempio, il diritto alla continuità aziendale ed al mantenimento del livello occupazionale.

4. La scusante della forza maggiore

Con riguardo, invece, alla scusante della forza maggiore, essa rileva sia in ambito penalistico con l'art. 45 c.p., sia in ambito tributario con l'art. 6, co. 5, D.Lgs.

²⁸ V. Cass. n.15416/2014, in *Il Foro Italiano*.

²⁹ V. Cass. n.24341/2014, in *Il Foro Italiano*.

n.472/1997, e, rispetto allo stato di necessità, è certamente caratterizzata da requisiti meno specifici e stringenti che ne rendono così possibile un'applicazione più lata ed estesa rispetto al tradizionale ambito materiale o fisico (raramente finanziario), sino ad arrivare a tutte quelle situazioni contingenti riconducibili ad una crisi d'impresa non dovuta a *mala gestio* dell'imprenditore, ma a circostanze sopravvenute, imprevedibili ed eccezionali tali da non rendere opportuna l'applicazione della sanzione penale e amministrative³⁰.

Sviluppando il tema della crisi di liquidità d'impresa quale fattore in grado di escludere la colpevolezza, la Cassazione ha ulteriormente precisato come sia necessario che siano assolti precisi oneri di allegazione, che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica (che improvvisamente avrebbe investito l'azienda), ma anche la circostanza che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto.

Occorre cioè una prova rigorosa, ossia che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie.

E ciò, pur avendo 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, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà³¹.

Non saranno, pertanto, da ritenersi sufficienti allegazioni difensive del tutto generiche al fine di supportare le eccezioni di inesigibilità della condotta o comunque di sussistenza della forza maggiore.

La sentenza in commento fa, inoltre, un passo in avanti rispetto alla tradizionale

³⁰ In dottrina, L. DEL FEDERICO, *Le gravi difficoltà economiche del contribuente ai fini delle sanzioni tributarie*, in *GT-Riv. giur. Trib.*, 1994, p. 737 e ss.. Nella pronuncia della Corte di Cassazione, Sez. III Pen., n.38722 imp. Marcucci del 19 settembre 2016, sentenza che ha affermato il principio di diritto secondo cui "rispetto al reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis D.lgs. n.74/2000) ricorre la forza maggiore, quale causa di esclusione della *suitas* della condotta, solo se sussistono particolari condizioni, esterne al soggetto agente, che materialmente gli impediscono di adempiere all'obbligazione tributaria.

³¹ V. Cass., Sez. 3, 9 ottobre 2013, n.5905/2014; Sez. 3, n.15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n.5467 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055.

impostazione della medesima Suprema Corte, spostando l'attenzione sulla *suitas* della condotta, cioè la coscienza e volontà.

La Suprema Corte osserva come la scusante della forza maggiore è in grado di escludere la *suitas* della condotta, essendo tradizionalmente definita quale *vis cui resisti non potest*, a causa della quale l'uomo *non agit sed agitur*; ragione per la quale, secondo la costante giurisprudenza di legittimità, la forza maggiore rileva come causa esclusiva, unica dell'evento, e mai quale causa concorrente (con altre) alla verifica del medesimo.

La forza maggiore postula, dunque, la presenza di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente e che non è in alcun modo ad essa ricollegabile.

Conclude la Corte precisando le condizioni al ricorrere delle quali la crisi di liquidità dell'impresa, che determina l'omesso versamento, possa integrare gli estremi della forza maggiore quale causa di esclusione della *suitas*:

- il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la "*suitas*" della condotta;

- 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;

- non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato causato dal mancato pagamento alle singole scadenze mensili e dunque da una pregressa situazione di illiceità;

- 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.

Ne deriva che, pertanto, non potrà essere integrata la scusante della forza maggiore, qualora l'omesso versamento mensile delle ritenute effettivamente operate discenda da una precisa scelta imprenditoriale, in quanto la "*suitas*" della

condotta è implicitamente insita nell'assunzione di detta scelta.

La politica della sistematica perpetrazione dell'omesso versamento di ritenute e di IVA, quale strumento di gestione di una crisi di liquidità che si trascina da tempo, non può giustificare la forza maggiore che s'invoca al momento della scadenza del termine cd. lungo, come se essa vivesse di vita propria e non affondasse le sue radici in una situazione di illecito persistente derivante dalla scelta (consapevole e volontaria) di distrarre ad altri scopi le somme che fin dall'origine hanno una precisa destinazione fiscale.

La dottrina³² ha rilevato la differenza tra le fattispecie di omesso versamento di ritenute o di imposte conseguite in via di rivalsa e l'omesso versamento di tributi c.d. "propri", quali l'IRES o l'IRAP.

Trattasi di ipotesi diversa in quanto per i tributi propri non sussiste alcun obbligo di accantonamento previsto nell'interesse dell'adempimento dell'obbligazione tributaria e la cui violazione, come detto, anche se perpetrata per esigenze interne alla attività d'impresa, dà origine responsabilità a penale secondo la giurisprudenza di legittimità maggioritaria.

Nel caso di tributi propri, la crisi finanziaria potrebbe valere quale fattore esterno in grado di integrare la scusante della forza maggiore alla luce degli ultimi principi affermati dalla Suprema Corte.

I principi elaborati dalla giurisprudenza penale in tema di forza maggiore sono stati fatti propri dalla giurisprudenza delle Commissioni tributarie³³.

In particolare, la giurisprudenza tributaria ritiene che la forza maggiore di cui all'art. 6, comma 5, D.Lgs. n.472/1997, possa escludere la punibilità del contribuente solo se rigorosamente documentata e provata.

Difatti, le Commissioni tributarie ritengono che non sia sufficiente la semplice indicazione da parte del contribuente dell'elevata esposizione debitoria per

³² A. GIOVANNINI, *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. trib.*, 2012, 42, p. 3257 e ss..

³³ Tra le tante: C.T.R. di Roma, n.1286/1/2016, del 14 marzo 2016; C.T.R. di Napoli, n.8015/17/2016 del 16 settembre 2016; C.T.R. di Venezia, n.1048/6/2016, del 4 ottobre 2016; C.T.R. di Bari n.659/07/2017, dell'1 marzo 2017.

mancato incasso di fatture per importi cospicui, poiché si richiede una prova ulteriore e più rigorosa circa la sussistenza della forza maggiore.

In particolare, è necessario che il contribuente:

- dimostri di aver intrapreso tutte le azioni giudiziarie (decreto ingiuntivo) volte al recupero dei crediti vantati nei confronti dei debitori;

- provi il carattere colpevole dell'inadempimento di controparte, mediante, ad esempio, un riepilogo dei procedimenti monitori pendenti nei confronti del debitore;

- produca in giudizio i bilanci relativi all'anno oggetto di contestazione e a quelli precedenti, in modo tale da offrire al Giudice elementi per valutare la situazione patrimoniale complessiva;

- depositi in giudizio gli estratti conto corrente dell'anno oggetto di contestazione e di quelli antecedenti, al fine di ricostruire l'esposizione media debitoria;

- produca in giudizio i documenti attestanti il tentativo di reperire liquidità presso gli istituti di credito (corrispondenza con banche, richieste di affidamento nonché richieste di rientro del debito, etc.);

- provi la richiesta (e la conseguente accettazione) della rateazione della riscossione delle eventuali cartelle di pagamento;

- dimostri la propria esposizione debitoria tramite l'indicazione dei procedimenti monitori pendenti contro il contribuente medesimo, nonché eventuali solleciti di pagamento da parte dei creditori del medesimo.

E, ancora, quali ulteriori esempi, la giurisprudenza tributaria ha ritenuto di scusare il contribuente anche laddove la crisi sia derivata dalla perdita dell'unico cliente, o, addirittura, dal mancato adempimento da parte del debitore – Ente pubblico, che rappresenti uno dei principali clienti dell'impresa.

La Cassazione ha escluso anche l'applicazione delle sanzioni amministrative avverso il contribuente che non ha pagato le imposte dopo l'ammissione al concordato preventivo.

Altra parte della giurisprudenza di legittimità ritiene che non sia sufficiente l'ammissione alla procedura concordataria, ma che il contribuente dimostri di aver quantomeno avanzato all'Amministrazione finanziaria la proposta di transazione

fiscale.

In altri termini, anche i Giudici tributari richiedono la prova piena e rigorosa che il contribuente non sia stato in grado di reperire le risorse necessarie per consentirgli di adempiere agli obblighi tributari, pur avendo posto in essere tutte le azioni dirette a recuperare le somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza tuttavia esservi riuscito.

5. Conclusioni

Dagli orientamenti giurisprudenziali sopra evidenziati, si riscontra una omogeneità di orientamenti da parte della giurisprudenza penale e di quella tributaria, che attribuiscono rilevanza alla crisi di liquidità, non imputabile al contribuente, ai fini dell'esclusione della punibilità dell'illecito.

Per i giudici, le condizioni economiche dell'impresa laddove derivanti da eventi eccezionali e imprevedibili, integrano l'ipotesi della forza maggiore, idonea ad escludere la punibilità, o quantomeno l'elemento soggettivo, dei reati sopra descritti.

Tuttavia, non è sufficiente la mera denuncia dell'esistenza di un evento che abbia impedito l'adempimento dell'obbligazione tributaria: devono essere assolti dei precisi oneri di allegazione che devono riguardare tanto la non imputabilità dell'imprenditore che abbia omesso il versamento, quanto la dimostrazione che la crisi d'impresa non poteva essere altrimenti evitata.

In ogni caso, le valutazioni di tale prove dovrà avvenire caso per caso, ossia avendo riguardo alla fattispecie concreta.

Pertanto, si può concludere che la scusante che viene in considerazione nell'ipotesi in esame è quella della forza maggiore, la quale deve essere dimostrata in modo alquanto rigoroso.