



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Omesso versamento I.V.A.: valutazione del requisito soggettivo ai fini dell'integrazione del reato

Nota a Cass. Pen., Sez. III, Sent. 8 ottobre 2015, n. 40352, Pres. Mannino, Rel. Rosi
di Francesca Saccaro

Omissis

Ritenuto in fatto

1. La Corte di appello di Venezia, in riforma della sentenza del Tribunale di Rovigo in data 5 febbraio 2014, su impugnazione del Procuratore generale, ha dichiarato (OMISSIS) responsabile dei reati di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 200, articolo 10 ter, perche', quale rappresentante legale della societa' " (OMISSIS) spa", non versava l'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno 2006, per un ammontare di euro 650.535,00 e per l'anno 2007, per un ammontare di euro 626.902,00 dovute in base rispettivamente alle dichiarazioni annuali entro i termini del 27/12/2007 e 27/12/2008. La Corte di appello ha ritenuto rilevante l'omesso accantonamento delle somme necessarie per il versamento all'Erario, a nulla valendo il fatto di avere destinato tali somme all'adeguamento di norme antinfortunistiche e al pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, sussistendo la consapevolezza dell'omesso versamento dell'imposta.

2. Il ricorrente, per il tramite del proprio difensore, ha proposto ricorso per cassazione chiedendo l'annullamento della sentenza per i seguenti motivi:

1) Nullita' per inosservanza ed erronea applicazione dell'articolo 25 Cost., comma 2, articolo 27 Cost., commi 1 e 3, e articolo 42 Cost., comma 2, dell'articolo 43 c.p., comma 1, articolo 51 c.p., e Decreto Legislativo n. 74/2999, articolo 10 ter, nonche' per manifesta illogicit  della motivazione ed inosservanza dell'articolo 125 c.p.p., comma 3, e articolo 546 c.p.p., lettera e), in quanto a fronte dell'argomentazione della sentenza di assoluzione pronunciata dal giudice di prime cure, che aveva posto in evidenza il fatto che la crisi dell'impresa (che l'imputato, ex-dipendente della stessa, amministrava dal 1999) negli anni 2006 e 2007 era stata provocata dalla crisi della principale societa' committente (societa' (OMISSIS) spa di (OMISSIS)) e aveva evidenziato gli interventi effettuati sia per riqualificare ed adeguare la sede produttiva, sia per provvedere al pagamento ai dipendenti degli emolumenti arretrati, come pattuito a seguito degli accordi sindacali stipulati; il ricorrente ha sottolineato la correttezza dell'interpretazione dei principi giurisprudenziali in materia data dalla decisione assolutoria, essendo stato riconosciuto dal giudice la mancanza del dolo ed il fatto che l'imputato avesse posposto anche il pagamento degli emolumenti allo spesso spettanti pur di ristrutturare il processo produttivo ed adempiere ai debiti pregressi; la procura generale aveva fondato la propria impugnazione sul mancato assolvimento dell'onere probatorio ai fini dell'esclusione della responsabilit  e sul fatto che fosse stata data priorit  agli interessi imprenditoriali, piuttosto che a quelli di rilevanza pubblica come le imposte; la sentenza di secondo grado in maniera apodittica, ed erroneamente, aveva ritenuto non calzante i richiami

giurisprudenziali indicati dal primo giudice e con poche righe di motivazione – e quindi con una mancanza quasi grafica della stessa – aveva aderito alla tesi che ritiene che la crisi di impresa non possa mai rappresentare un elemento a scarico dell'imprenditore, posta la sussistenza di un obbligo di accantonamento. Il ricorrente lamenta come tale iter logico risulti contrario al principio di legalità, in quanto la fattispecie ascritta ha natura dolosa ed il ragionamento proposto dalla Corte veneziana degrada l'elemento soggettivo della fattispecie a connotazioni tipiche della responsabilità colposa ed addirittura oggettiva; inoltre l'assunto contrasta con l'arresto delle Sezioni Unite n. 37424 del 2013. Inoltre in maniera contraddittoria i giudici hanno riconosciuto le circostanze generiche all'imputato in base al suo comportamento nella situazione di crisi aziendale; 2) Violazione di legge per la mancanza dell'elemento psicologico del reato e la sussistenza della causa di giustificazione dell'adempimento del dovere, con conseguente nullità della sentenza, in quanto l'impresa non è solo un valore privatistico ma anche sociale, connesso non solo ai beni prodotti ma soprattutto alle prestazioni di lavoro dei dipendenti, i cui diritti alla retribuzione sono stati posti, dallo stesso legislatore, prima del pagamento delle imposte (si pensi al fatto che il credito del fisco è postergato rispetto al credito del dipendente): l'imputato, consapevole dei suoi doveri giuridici ed etici ha adempiuto innanzitutto agli obblighi impostigli, il pagamento degli arretrati ed il bene della continuità aziendale (per garantire posti di lavoro e stipendi) e della sicurezza sul lavoro; 3) Nullità della sentenza per inosservanza ed erronea applicazione dell'articolo 133 c.p., e articoli 62 bis e 65 c.p., nonché per manifesta illogicità della motivazione violazione, nonché inosservanza dell'articolo 125 c.p.p., comma 3, e articolo 546 c.p.p., lettera e), atteso che la Corte di appello, pur avendo riconosciuto la sussistenza di circostanze attenuanti generiche, non ha applicato la relativa diminuzione nel computo della pena finale.

Considerato in diritto

1. In tema omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, la giurisprudenza di legittimità ha ormai affermato il principio che la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, può essere rilevante per escludere la colpevolezza, se venga dimostrato che il soggetto tenuto al pagamento aveva adottato tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo (evidenziato da Sez. 3, n. 2614 del 6/11/2013, Saibene, Rv. 258595). Giurisprudenza più recente ha insistito sull'onere probatorio in capo al contribuente in riferimento non solo alla non imputabilità della crisi economica alla gestione dell'obbligato stesso, ma anche in merito alla impossibilità di fronteggiare adeguatamente detta crisi tramite il ricorso ad misure la cui idoneità deve essere valutata in concreto. È perciò necessario che il debitore dimostri l'impossibilità di reperire altrimenti risorse economiche e finanziarie necessarie all'adempimento delle obbligazioni tributarie, "pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause

indipendenti dalla sua volonta' e ad egli non imputabili" (cfr. Sez. 3, n. 8352 del 24/6/2014, Schirosi, Rv. 263128, che richiama in realta' la forza maggiore). In pratica, per tale impostazione, l'impossibilita' oggettiva di adempiere rilevante sotto il profilo della insussistenza dell'elemento psicologico richiede l'inesistenza di un margine di scelta, per la derivazione da fatti non ascrivibili al soggetto responsabile della gestione aziendale, il quale non abbia potuto porre tempestivamente rimedio alla situazione "per cause indipendenti dalla sua volonta' e che sfuggono al suo dominio finalistico", (si veda Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, Mercutello, Rv. 258055, Sez. 3, n. 20266 del 8/4/2014, P.G. in proc. Zanchi, Rv. 259190, peraltro in riferimento al reato di omesso versamento di ritenute certificate Decreto Legislativo n. 74 del 2000, ex articolo 10 bis).

2. In realta' e' corretto affermare il principio – come gia' del resto precisato nella parte motiva della decisione Sez. 3, n. 15176 del 6/2/2014, laquinangelo, non massimata – che ai fini dell'integrazione dell'elemento psicologico del reato di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 10 ter, la valutazione del giudice di merito deve investire la peculiarita' della condotta omissiva tipizzata (omesso pagamento del debito IVA nei termini previsti dalla legge), condotta omissiva avente natura dolosa; per cui e' proprio l'esistenza concreta della possibilita' di adempiere il pagamento che costituisce indefettibile presupposto della sussistenza della volonta' in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto.

3. Nel caso di specie il giudice di primo grado aveva ritenuto assenti profili di rimproverabilita' nelle omissioni poste in essere dal (OMISSIS), il quale, per fronteggiare una grave crisi aziendale durata alcuni anni, aveva dovuto provvedere ad adeguare gli impianti, per poter continuare l'attivita' dell'azienda, a rispettare gli accordi sindacali quanto alla rateizzazione degli arretrati da corrispondere ai dipendenti, e ad adempiere al pagamento delle retribuzioni degli stessi, sicche' non era stata ravvisata una concreta possibilita' di adempimento in grado di rendere "volute" le omissioni.

4. A fronte dell'argomentato apprezzamento del giudice di primo grado in ordine all'assenza di dolo ed all'impossibilita' di adempiere, unita alla valutazione dell'estraneita' della crisi aziendale alle modalita' gestorie dell'amministratore, la sentenza della Corte di appello qui impugnata si e' limitata, con poche righe, a rovesciare il giudizio assolutorio affermando la vincolativita' e la rilevanza dell'obbligo di accantonamento delle somme, senza peraltro chiarire le ragioni in forza delle quali si potesse ritenere, dato il quadro probatorio contenuto nel processo, che tali accantonamenti fossero stati, nel concreto, adempimenti possibili ed esigibili.

5. Tale vistosa carenza motivazione vizia irrimediabilmente di nullita' la decisione impugnata, anche in forza del consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale "nel giudizio di appello, in assenza di mutamenti del materiale probatorio acquisito al processo, la riforma della sentenza assolutoria di primo grado, una volta compiuto il confronto puntuale con la motivazione della decisione di assoluzione, impone al giudice di argomentare circa la configurabilita' del diverso apprezzamento come l'unico ricostruibile al di la' di ogni ragionevole dubbio, in

ragione di evidenti vizi logici o inadeguatezze probatorie che abbiano minato la permanente sostenibilita' del primo giudizio" (cfr. Sez. 6, n. 8705 del 24/1/2013, Farre e altro, Rv. 254113; cfr. anche Sez. 1, n. 12273 del 05/12/2013, Ciaramella, Rv. 262261). Nei casi suddetti, la decisione di appello dovrebbe essere dotata di un'argomentazione motivazionale con particolare forza persuasiva e di un quadro di valutazione piu' ampio, idonei ad evidenziare gli errori e le manchevolezze del giudice di prime cure, mentre nel caso di specie e' avvenuto il contrario: a fronte di un congruo corpus motivazionale della sentenza di primo grado, la decisione di secondo grado rappresenta un overruling privo di qualunque supporto argomentativo di giustificazione e di ricostruzione delle problematiche sollevate dalla pubblica accusa con il suo atto di appello.

6. Atteso l'accoglimento dei primi due motivi di ricorso (e seppure da considerarsi assorbita con la cassazione della decisione, la fondatezza delle doglianze relative al computo della sanzione di cui al motivo n. 3), la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Venezia per nuovo esame.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata e rinvia ad altra Sezione della Corte di appello di Venezia.

ABSTRACT

This paper analyzes the relevance of the corporate financial crisis situation of tax-payers who have to pay the V.A.T. tax at maturity, in order to (or not to) be found guilty for the crime ex art. 10 ter, D.lgs. n. 74/00.

Moreover, the amended decision states as subsistent the subjective element of this crime when the Court declares not sufficiently proved the adoption of every possible action to allow the entrepreneur to pay.

Consequently, it's necessary to analyze the very economic reality which determines the context where tax-payers operate, especially about the objective reasons of the crisis and the consecutive omission, and also about the actions used to prevent and face it.

SINTESI

Il presente lavoro analizza la rilevanza della situazione di crisi di liquidità aziendale del contribuente alla scadenza del termine fissato per il pagamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto, al fine di poter o meno escludere la colpevolezza in relazione al reato ex art. 10 ter, D.lgs. n. 74/00.

La decisione che si annota, inoltre, reputa integrato l'elemento psicologico del suddetto reato laddove il Giudice di merito, valutando la peculiarità della condotta omissiva, ravvisa come non assolto, in capo al soggetto tenuto al pagamento, l'onere di provare l'adozione di qualsivoglia iniziativa atta in concreto ad effettuare la corresponsione del tributo.

Ne consegue un'attenta e necessaria analisi della concreta realtà economica che determina il contesto in cui il contribuente-imprenditore ha operato, con

specifico riguardo alle cause oggettive della crisi e del successivo comportamento omissivo, nonché delle misure impiegate per prevenirla e fronteggiarla.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Crisi di liquidità aziendale in tema di omesso versamento I.V.A. – 2. 2.1. La riforma penale tributaria in materia – 2.2. Rilevanza giuridica dell'assoluta imprevedibilità della crisi di liquidità aziendale. Onere probatorio – 3. Considerazioni finali

1. Premessa

In data 16 luglio 2015 la Corte di Cassazione penale ha annullato con rinvio la sentenza della Corte di appello di Venezia che aveva riformato la previa pronuncia di assoluzione del Tribunale di Rovigo nei confronti del rappresentante legale di una società, il quale, per due anni consecutivi, non aveva versato all'Erario l'imposta sul valore aggiunto in una misura superiore alla soglia prevista dalla legge.

La sentenza annullata aveva dichiarato il contribuente responsabile del reato ex articolo 10 ter, Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, secondo la cui (al tempo vigente)¹ previsione sarebbe stato punito con la sanzione penale della reclusione da sei mesi a due anni chiunque non avesse versato *"l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo"*².

Il Giudice di secondo grado, pur al contempo e contraddittoriamente concedendo le circostanze generiche in conseguenza del comportamento tenuto durante la situazione di crisi aziendale dal contribuente, comunque reputato consapevole dell'omissione, aveva mancato di considerare le effettive destinazioni degli importi non versati tali da prevalere sul rilevato omesso

¹ Il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 ha disposto (ai sensi dell'art. 8, comma 1) la modifica dell'art. 10 ter, D.lgs. n. 74/00, che attualmente recita: "E' 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 duecentocinquanta mila per ciascun periodo d'imposta."

² La Corte costituzionale, con sentenza 8 aprile 2014, n. 80, ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'art. 10 ter, D.lgs. n. 74/00 nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2001, punisce 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 10.3291,38.

accantonamento delle somme dovute all'Erario. Si trattava, in un caso, dell'adeguamento di norme antinfortunistiche e, nell'altro, del pagamento delle retribuzioni spettanti ai dipendenti come da accordi sindacali stipulati.

Tre i motivi di ricorso proposti.

Con il primo motivo, il ricorrente lamentava la nullità per inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 25 comma 2, 27 commi 2-3 e 42 Cost.; degli artt. 43 comma 1 e 51 c.p.; dell'art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00, nonché per manifesta illogicità della motivazione ed inosservanza degli artt. 125 comma 3, e 546 lett. e) c.p.p..

Si richiamava l'attenzione sul corretto contenuto della decisione di prime cure, la quale aveva riconosciuto la mancanza di dolo nella condotta tenuta in relazione alla crisi dell'impresa amministrata nel biennio 2006-2007, che sarebbe stata provocata, invece, dal negativo andamento di un'altra società in qualità di principale committente della prima.

La Procura generale, però, aveva ritenuto non sufficientemente provata l'esclusione della responsabilità, affermando che si fosse dato maggior rilievo agli interessi imprenditoriali rispetto a quelli di natura pubblica: la crisi di impresa mai avrebbe potuto rappresentare un elemento a discarico dell'imprenditore, posta la sussistenza di un obbligo di accantonamento delle somme oggetto di tributo.

Con il secondo motivo il ricorrente lamentava violazione di legge per la mancanza dell'elemento psicologico del reato, nonché per la sussistenza della causa di giustificazione ex art. 51 c.p., asserendo la conseguente nullità della sentenza.

Nel terzo motivo di ricorso è fatta valere la nullità della pronuncia per inosservanza ed erronea applicazione degli artt. 62 *bis*, 65 e 133 c.p., per manifesta illogicità della motivazione, ed altresì per inosservanza degli artt. 125, comma 3 e 546, lett. e) c.p.p., a fronte della mancata diminuzione della pena finale nonostante la riconosciuta sussistenza di circostanze attenuanti generiche.

Con la sentenza in commento la Corte di legittimità ha accolto i primi due motivi del ricorso, ritenendo invece assorbito il terzo tramite cassazione della decisione.

Il Giudice di merito in secondo grado non aveva adeguatamente indicato le ragioni in forza delle quali, dato il quadro probatorio emerso, gli accantonamenti si sarebbero potuti ritenere, in concreto, adempimenti possibili ed esigibili.

La crisi di liquidità aziendale del debitore al momento della scadenza del termine per il pagamento I.v.a. è stata qualificata rilevante per escluderne la colpevolezza, una volta provato che il soggetto tenuto avesse adottato tutte le iniziative dirette a provvedere alla corresponsione del tributo³.

Infatti, in merito al profilo probatorio, le più recenti pronunce hanno indirizzato l'attenzione tanto alla non imputabilità della difficoltà economico-finanziaria rispetto alla gestione dell'obbligato, quanto all'impossibilità di fronteggiare detta crisi tramite misure ed azioni (anche sfavorevoli al patrimonio dell'imprenditore contribuente) la cui idoneità dev'essere valutata in concreto, in vista della reperibilità delle risorse necessarie a consentire il corretto e tempestivo adempimento delle obbligazioni tributarie.

Il debitore dovrebbe quindi dimostrare di non aver potuto reperire in alcun modo le risorse atte a versare il debito erariale per cause indipendenti dalla sua volontà ed a lui non imputabili⁴.

Di conseguenza, nel caso di specie si è affermata come corretta l'analisi operata in primo grado: l'imprenditore non aveva avuto concrete possibilità di adempiere.

Risultava pertanto difficile considerare integrato il requisito soggettivo del dolo (generico) ex art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00.

In conclusione, la pronuncia di condanna della Corte d'appello di Venezia, sprovvista di adeguata motivazione quanto alla riforma della sentenza di prime cure, era meritevole della censura tramite annullamento della medesima con rinvio ad altra sezione della Corte di merito per valutare nuovamente la questione.

³ Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2014, n. 2614.

⁴ Cass. pen., Sez. III, 24 giugno 2014, n. 8352; Cass. pen., Sez. III pen., 15 maggio 2014, n. 20266, in riferimento al reato ex art. 10 bis, D.lgs. n. 74/00; Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467.

2. Crisi di liquidità aziendale in tema di omesso versamento I.v.a.

2.1. La riforma penale tributaria in materia

L'imposta sul valore aggiunto, di derivazione europea⁵ ed ascrivibile all'ambito delle imposte generali sui consumi, è applicata ad ogni fase del ciclo produttivo-distributivo unicamente sulla differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti⁶.

L'inadempimento del tributo erariale costituisce reato in primo luogo ove il contribuente abbia presentato, entro i termini di legge, una dichiarazione annuale da cui emerge un debito I.v.a. ed altresì qualora l'omissione, ossia l'elemento oggettivo del reato, pari ad un importo di 250 mila euro per periodo d'imposta⁷, si sia protratta fino al termine fissato dalla norma penale, corrispondente alla data prevista per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (il giorno 27 dicembre dell'anno seguente a quello cui si riferisce il debito I.v.a., identificante il momento consumativo del reato in commento)⁸.

L'obbligo inerente all'indicazione nella dichiarazione annuale ed al conseguente versamento I.v.a. dev'essere adempiuto anche a prescindere dall'effettiva riscossione (a tale titolo) delle relative somme, ad eccezione delle ipotesi di "I.v.a. per cassa"⁹, regime in base al quale l'imprenditore ha la possibilità di effettuare il pagamento del tributo al momento dell'"incasso"¹⁰.

⁵ Si ricordino: la Direttiva 67/277/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari; la Direttiva 77/388/CEE; ed infine, la Direttiva 2006/112/CE, che ha abrogato le prime due indicate.

⁶ G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015, p. 632.

⁷ Fino alla modifica attuata dal D.lgs. n. 158/15 l'importo dell'omissione costituente reato era invece pari a 50 mila euro.

⁸ Cass. pen., Sez. III, 5 giugno 2014, n. 23532: "(..) per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alla scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento".

⁹ Infatti, generalmente, la effettuazione della cessione di beni o della prestazione di servizi coincide con il momento in cui sorge il diritto dell'Erario a percepire la relativa imposta sul valore aggiunto, che pertanto diviene esigibile. Una deroga a siffatto meccanismo è prevista ex art. 32 bis, D.l. n. 83/12, che ha rimodulato la disciplina del Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito in Legge 28 gennaio 2009, n. 2.

¹⁰ In tal senso, v. E. VITERBO, *Il reato di omesso versamento I.v.a. ha natura istantanea ed è punibile a titolo di dolo generico*, in *Diritto e Giustizia*, fasc. 0, 2014, p. 356; Cass. pen., Sez. III, 3 maggio 2013, n. 19099.

Tramite la emanazione del D.lgs. n. 74/00, "*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*", è intervenuta la riforma della materia penale tributaria.

Successivamente¹¹ è ivi stato introdotto l'art. 10 *ter*¹², rubricato "*Omesso versamento di I.v.a.*", che configura un reato omissivo proprio ed istantaneo (ossia senza evento naturalistico, ma di pura condotta).

Pertanto, a fronte della struttura di tale categoria di reati, è di rilievo considerare il comportamento complessivo tenuto dal contribuente, quanto ad organizzazione e gestione delle proprie risorse, nel preciso momento di scadenza dell'obbligo di pagamento.

Al fine di ritenere integrato un illecito penale così come descritto in astratto dalla norma incriminatrice di cui all'art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00, devono essere analizzati tanto l'elemento oggettivo quanto, soprattutto, il requisito soggettivo.

Gli artt. 10 *bis*¹³ e 10 *ter* del D.lgs. n. 74/00, norme strettamente affini tra loro, non condividono con le altre fattispecie ivi disciplinate l'impianto ispiratore della sovramenzionata riforma: tutti gli elementi del fatto devono essere investiti da dolo (anche solo eventuale), essendo invece indifferente che il soggetto persegua o meno, con la sua omissione, finalità evasive dell'imposta.

Di conseguenza, nei due casi in esame il requisito subiettivo non è il dolo specifico della finalità evasiva del versamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, bensì il dolo generico¹⁴, consistente nella consapevole volontà di non pagare importi superiori ai limiti di rilevanza penale, soglie di punibilità costituenti

¹¹ Tramite il Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248.

¹² A. D'AVIRRO - M. GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, pp. 163 ss.; A. IORIO, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2012, pp. 62 ss..

¹³ Norma introdotta con la Legge 30 dicembre 2004, n. 311. Attualmente, a seguito della modifica intervenuta con il D.lgs. n. 158/15, è rubricata sotto il titolo "*Omesso versamento di ritenute, dovute o certificate*": "*E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquanta mila euro per ciascun periodo d'imposta*".

¹⁴ In tal senso, v. A. VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'I.v.a.* (artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.lgs. 74/00) per insolvenza del contribuente, in *Dir. pen. cont.*, 20 dicembre 2013; *Cass. pen.*, Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 40795.

elementi essenziali del reato¹⁵.

Siffatta più recente scelta appare in linea con un diverso e meno severo orientamento della politica criminale perseguita dal Legislatore al fine di garantire l'effettiva riscossione delle imposte dichiarate dal contribuente.

Proprio la mancata previsione del dolo specifico quale elemento di fattispecie, però, ha contribuito a porre il problema della sussumibilità o meno, nella fattispecie criminale, del fatto di omesso versamento dell'I.v.a. (o delle ritenute), dovuto non alla volontà di evadere le imposte, ma all'impossibilità del contribuente insolvente di adempiere¹⁶.

In astratto, sono pertanto configurabili casi in cui può invocarsi l'assenza di dolo ovvero la assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria del versamento I.v.a.¹⁷.

Affinché sussista il dolo generico è però necessario che il contribuente si trovi nella condizione di assolvere l'obbligo di pagamento del tributo erariale.

A riguardo, pacificamente condivisa è la definizione di "stato d'insolvenza", ossia l'incapacità dell'imprenditore di continuare ad operare sul mercato fronteggiando le obbligazioni contratte attraverso l'impiego di mezzi ordinari. La giurisprudenza¹⁸ ha individuato i canoni descrittivi dell'insolvenza nella irrilevanza della superiorità dell'attivo sul passivo patrimoniale, nella sostanziale irrilevanza

¹⁵ Cass. pen., Sez. III, 5 maggio 2014, n. 18501: "Quando il legislatore ha voluto attribuire all'elemento soggettivo del reato il compito di concorrere a tipizzare la condotta e/o quello di individuare il bene/valore/interesse con essa lesa o messo in pericolo, lo ha fatto in modo espresso, escludendo, per esempio, dall'area della penale rilevanza le condotte solo eventualmente (e dunque non intenzionalmente) volte a cagionare l'evento (art. 323 c.p., artt. 2621, 2622 e 2634 c.c., D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, art. 27, comma 1), incriminando, invece, quelle ispirate da un'intenzione che va oltre la condotta tipizzata (i reati a dolo specifico), attribuendo rilevanza allo scopo immediatamente soddisfatto con la condotta incriminata (per es., art. 424 c.p.), assegnando al momento finalistico della condotta stessa il compito di individuare il bene offeso (artt. 393 e 629 c.p., artt. 416, 270, 270 bis e 305 c.p., artt. 289 bis, 630 e 605 c.p.).

Il dolo del reato in questione è integrato, dunque, dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, non richiedendo la norma, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato".

¹⁶ A. VALSECCHI, Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'I.v.a. (artt. 10 bis e 10 ter, D.lgs. 74/00) per insolvenza del contribuente, cit..

¹⁷ Lo ricordano anche Cass. pen., Sez. III, 15 dicembre 2014, n. 52039; Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 10813; Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467.

¹⁸ Il mero stato di illiquidità si configura come semplice indizio di un vero e proprio stato di insolvenza.

delle cause del dissesto, ed infine nello stato d'illiquidità¹⁹.

Quanto alla assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione erariale, il più recente quadro socio-economico ha richiesto un'opera adeguatrice delle norme penali tributarie alla realtà concreta ove si colloca la condotta del soggetto attivo.

È stato valorizzato un particolare aspetto del meccanismo di riscossione dell'I.v.a.: il soggetto chiamato a pagare l'imposta addebita la relativa somma, a titolo di rivalsa, in capo al terzo cessionario o committente del servizio, dal quale è materialmente ricevuta²⁰, sicché da parte del contribuente mai potrà invocarsi, a titolo di esimente, l'impossibilità di versare somme di cui non avrebbe dovuto disporre liberamente e che invece si sarebbe dovuto limitare ad accantonare in vista del successivo versamento.

Conseguentemente, tale terzo sarà titolare del diritto alla detrazione del tributo, divenendo creditore nei confronti dello Stato e dovendo corrispondere al cedente l'I.v.a. addebitatagli.

Nel caso di specie ivi considerato, *"la sentenza di secondo grado (..) aveva aderito alla tesi che ritiene che la crisi di impresa non possa mai rappresentare un elemento a discarico dell'imprenditore, posta la sussistenza di un obbligo di accantonamento."*²¹.

Siffatto orientamento ritiene che l'imprenditore non potrebbe disporre delle somme (necessariamente e previamente) accantonate poiché sottoposte ad un vincolo di destinazione, secondo la *ratio legis*²².

Fondamentale sembra invece sottolineare che la situazione di illiquidità

¹⁹ Cass. civ., 27 gennaio 2001, n. 2830.

²⁰ G. MELIS, Lezioni di diritto tributario, cit., p. 655: "Il cedente/prestatore deve, dunque, costituirsi creditore dell'imposta, mediante l'addebito in fattura, nei confronti del cessionario/committente e ne diviene debitore nei confronti dell'Erario, indipendentemente dall'esercizio del diritto di credito così costituito. La rivalsa è lo strumento che attua la traslazione dell'imposta e consente al contribuente, provvisoriamente inciso, di addebitare l'imposta ad un altro soggetto passivo, e così di seguito fino al consumatore finale, che è colui che sopporta definitivamente il tributo."

²¹ Cass. pen., Sez. III, 8 ottobre 2015, n. 40352.

²² Secondo un rigido orientamento giurisprudenziale, il reato de quo è stato ritenuto configurabile anche laddove si fosse accertata l'esistenza del successivo stato di insolvenza dell'imprenditore, su cui gravava l'onere di organizzare le risorse esistenti al momento di corrispondere le retribuzioni ai lavoratori dipendenti in modo da poter comunque adempiere all'obbligo di versare le ritenute (ex multis, Cass. pen., Sez. III, 17 ottobre 2007, n. 38267). Nel senso di evidenziare il vincolo di destinazione delle somme a titolo di i.v.a. è anche Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 40795.

dell'impresa, a causa della quale non sarebbe stato possibile far fronte agli obblighi tributari, possa discendere da circostanze imprevedibili ed altresì inevitabili.

Il concetto di "*qualsiasi energia esterna contro la quale il soggetto non è in grado di resistere e che perciò lo costringe necessariamente ad agire*"²³ è tradizionalmente riferito alla forza maggiore (art. 45 c.p.)²⁴, impiegata dalla giurisprudenza di merito²⁵, insieme alla categoria della inesigibilità della condotta, per escludere la punibilità dei reati ex artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00.

Dubbi sono emersi quanto alla configurabilità della situazione di illiquidità dell'imprenditore quale forza esterna²⁶ tale da eliminare ogni potere di scelta ovvero di controllo sullo svolgimento della condotta legislativamente prevista, specie qualora il soggetto di imposta, pur in difficoltà finanziarie, una volta incassata l'I.v.a., decida di pagare dipendenti e/o fornitori, trascurando gli adempimenti nei confronti dell'Erario²⁷.

²³ G. FIANDACA – E. MUSCO, Diritto penale. Parte generale, Bologna, 2014, p. 219.

²⁴ F. MANTOVANI, Diritto penale, Padova, 2013, p. 155 e p. 310: "E' tale ogni forza esterna della natura che determina, in modo irresistibile ed inevitabile, il soggetto a tenere un comportamento attivo od omissivo (*vis major cui resisti non potest*)".

²⁵ In tal senso, v. R. GAROFOLI, Manuale di diritto penale, Roma, 2013, p. 994, con riguardo alle fattispecie in cui il nuovo amministratore di una società non avesse potuto accantonare le somme da destinare al versamento i.v.a., o le ritenute di imposta, nel corso dell'esercizio poiché entrato in carico alla fine di questo: "In particolare, Trib. Milano, 28 aprile 2011 ha assolto il liquidatore di una società in stato di decozione nominato un mese prima della scadenza del versamento e impossibilitato ad adempiere al versamento delle ritenute di imposta entro il termine prescritto dall'art. 10 *bis*, D.lgs. 74/2000. (...) Ha ritenuto, quindi, il Tribunale di Milano che l'impossibilità di adempiere con le risorse finanziarie della società determina che la condotta omissiva dell'obbligo 'non è punibile per forza maggiore, delineandosi l'inesigibilità come elemento che esclude sotto il profilo oggettivo il reato'".

²⁶ Cass. pen., Sez. III, 5 maggio 2014, n. 18501: "Poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente, questa Suprema Corte ha sempre escluso, quando la specifica questione è stata posta, che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. (Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, Cairone, Rv. 238986; Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013, Giro, Rv. 255880; Sez. 3, n. 24410 del 05/04/2011, Bolognini, Rv. 250805; Sez. 3, n. 9041 del 18/09/1997, Chiappa, Rv. 209232; Sez. 3, n. 643 del 22/10/1984, Bottura, Rv. 167495; Sez. 3, n. 7779 del 07/05/1984, Anderi, Rv. 165822).

Costituisce corollario di queste affermazioni il fatto che nei reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone, Rv. 184856)".

²⁷ In Cass. pen., Sez. III, 18 settembre 2015, n. 37873 si è pervenuti a sostenere che "(...) nei reati

Seguendo la definizione prima indicata, anche nei reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00 non sarebbe da escludersi che l'omissione possa derivare *in toto* da una causa di forza maggiore, eventualmente identificabile, secondo i casi concreti, in una indisponibilità di risorse imprevista, imprevedibile ed altresì non correlata alle modalità gestionali poste in essere dall'imprenditore.

In passato si è ritenuto che la crisi di impresa potesse rientrare anche nel concetto di "stato di necessità", ex art. 54 c.p., in quanto causa di giustificazione operante sul piano oggettivo, escludente la antigiuridicità del fatto umano tipico²⁸.

Contrasta tale orientamento la giurisprudenza più recente²⁹, che ha evidenziato un delicato problema ermeneutico in riferimento alla locuzione codicistica "*danno grave alla persona*".

L'interpretazione tradizionale, e più restrittiva, riteneva che il riferimento fosse al pregiudizio per la vita o per l'integrità fisica.

Attualmente, invece, si reputa che il contenuto dell'art. 54 c.p. sia esteso anche alla libertà sessuale, all'onore, al nome, alla riservatezza, ma non anche a quei beni che, pur costituzionalizzati, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana.

Di conseguenza, pur dovendosi affermare che il diritto al lavoro sia garantito nella Carta fondamentale, si escluderebbe che la relativa perdita configuri, ex art. 54 c.p., un danno grave alla persona³⁰.

omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso".

²⁸ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., p. 268: "Pur collocandosi al limite delle scriminanti, lo stato di necessità fa venire meno anch'esso l'antigiuridicità obiettiva del fatto ed opera obiettivamente. Poiché almeno uno dei due interessi in conflitto deve soccombere, l'ordinamento giuridico non esprime alcuna preferenza se gli interessi sono di pari valore, mentre preferisce quello maggiore se essi sono di diverso valore. Vengono perciò respinte, pur contenendo principi di verità, le tesi della mancanza di colpevolezza, dovuta alla coazione psichica derivante dalla situazione di pericolo o per la 'inesigibilità' di un comportamento diverso. (...)".

²⁹ Cass. pen., Sez. III, 5 giugno 2014, n. 23532; Cass. pen., Sez. III, 15 maggio 2014, n. 20266.

³⁰ Cass. pen., Sez. III, 15 dicembre 2014, n. 52039: "Va evidenziato che nell'ormai ricorrente casistica dei motivi dell'illiquidità che si assume essere incolpevole e che si chiede poter scriminare il mancato pagamento di tributi all'Erario vengono per lo più sottoposte all'attenzione di questa Suprema Corte, insieme o in alternativa, proprio i motivi oggi dedotti in ricorso e cioè: a) l'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, onde evitare dei licenziamenti; b) l'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società; c) la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, verso la clientela e spesso nei confronti dello

È poi di difficile determinazione il periodo di tempo entro il quale ipotizzare il verificarsi di una situazione di illiquidità connotata come imprevista ed improvvisa.

Recentemente, proprio a causa della dilagante crisi economica mondiale³¹, il tema delle ripercussioni a livello di singola impresa, e della conseguente impossibilità di versare le imposte dovute, ha ricevuto nuovo impulso.

Siffatta impossibilità è stata indicata in senso assoluto o relativo, a seconda che il contribuente non godesse di alcuna disponibilità economica e fosse privo delle risorse per ricorrere ad un finanziamento, ovvero che la scarsa liquidità fosse stata destinata ad altri fini, come il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti³².

Stato.

Ebbene, nessuna di queste situazioni, seppure provata, può integrare ex se l'invocata forza maggiore ex art. 45 c.p., o lo stato di necessità ex art. 54 c.p..

Non lo è, in primis, la pur comprensibile scelta di adempiere prioritariamente alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti.

L'esimente della forza maggiore, di cui all'art. 45 c.p., sussiste in tutti i casi nei quali l'agente abbia fatto quanto era in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi era la possibilità di impedire l'evento o la condotta antiggiuridica. Ebbene, questa Corte Suprema ha più volte avuto modo di precisare che, in casi come quello che ci occupa, la situazione di difficoltà finanziaria dell'imprenditore, anche laddove provata, non costituisce causa di forza maggiore che esclude la responsabilità penale, (cfr. ex plurimis, Sez. 3, n. 37528 del 12.6.2013, Corliano, rv. 257683).

Quanto allo stato di necessità, l'art. 54 c.p., esclude la punibilità per chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sè o altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona. Ed è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che con l'espressione "danno grave alla persona", il legislatore abbia inteso riferirsi ai soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore, ma non anche quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana (cfr. sul punto la già citata sentenza di questa Sez. 3 n. 15416/2014)".

³¹ V. considerazioni di M. PROCOPIO, L'omesso versamento dell'i.v.a. e delle ritenute certificate: orientamenti giurisprudenziali e auspici de iure condendo, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2014, 5, pp. 881 ss..

³² G. L. SOANA, Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di i.v.a. (artt. 10 bis e 10 ter D.lgs. n. 74/2000), in *Dir. pen. cont.*, 7 ottobre 2013.

Nel senso di ritenere in qualsivoglia modo impossibile giustificare il mancato pagamento delle obbligazioni tributarie, v. Cass. pen., Sez. III, 15 dicembre 2014, n. 52038. In proposito, v. E. FONTANA, La crisi di liquidità non convince e comunque non si rivaluta in Cassazione, in *Diritto e Giustizia*, fasc. 9, 2015, p. 65, secondo cui: "La Corte, infatti, con tale pronuncia, ha demolito le tre ipotesi di scuola di motivi di illiquidità, normalmente sollevate dalle difese: a) l'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti per evitare licenziamenti; b) l'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, a pena di fallimento della società; c) la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, spesso nei confronti dello Stato".

Nel tempo, in giurisprudenza³³, si sono affermate tesi favorevoli³⁴, ma anche contrarie³⁵ ad accordare rilevanza giuridica all'impossibilità di adempiere quanto previsto in tema di versamento I.v.a. in conseguenza dello stato di crisi economica dell'attività professionale.

Nel caso di specie ivi considerato (ed in quelli di tematica affine) sarà necessaria una complessiva valutazione a livello processuale sulla condotta del contribuente, al fine di ravvisare se quest'ultimo abbia adottato ogni idonea misura atta ad evitare l'omissione del versamento.

Tale comportamento³⁶ potrà ritenersi atto ad escludere la sussistenza del dolo generico richiesto ex art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00³⁷.

2.2. Rilevanza giuridica dell'assoluta imprevedibilità della crisi di liquidità aziendale. Onere probatorio

L'oggettiva impossibilità del contribuente di adempiere l'obbligazione tributaria non determina una automatica esclusione della responsabilità penale del contribuente in presenza dell'eventualità di attuare correttivi alla propria condotta omissiva, quali tentare di ottenere prestiti o richiedere il saldo delle fatture emesse dai propri clienti.

Il contribuente ha quindi l'onere di provare che non sia stato possibile reperire,

³³ La giurisprudenza di merito, a differenza di quella di legittimità, si è mostrata più sensibile alle problematiche della vita quotidiana, assumendo quindi un atteggiamento tradizionalmente più benevolo nei confronti del contribuente.

³⁴ Per giurisprudenza favorevole, v. Cass. pen., Sez. fer., 30 settembre 2014, n. 40394; Cass. pen., Sez. III, 9 settembre 2014, n. 37301; Cass. pen., Sez. III, 3 aprile 2014, n. 15176; Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 10813; Cass. pen., Sez. III, 10 febbraio 2014, n. 5905; Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467; Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2014, n. 2614.

³⁵ Cass. pen., Sez. III, 19 febbraio 2015, n. 7429; Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 40795; Cass. pen., Sez. III, 18 settembre 2014, n. 38279; Cass. pen., Sez. III, 15 settembre 2014, n. 37730; Cass. pen., Sez. III, 5 giugno 2014, n. 23532; Cass. pen., Sez. III, 12 maggio 2014, n. 19426.

³⁶ In Cass. pen., Sez. III, 10 giugno 2014, n. 24341, il grave dissesto finanziario non è ivi stato ritenuto qualificabile come "forza maggiore", nonostante la presenza di determinati fattori, quali, in primo luogo, il tentativo da parte del ricorrente di escludere qualsivoglia forma di dolo (generico), pur essendosi sottolineato l'onere di fornire la prova relativa alla impossibilità, non dovuta a cause dipendenti dalla propria volontà, di reperire risorse necessarie al fine dell'adempimento ed altresì, in secondo luogo, l'avvenuta attivazione di tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il patrimonio personale del contribuente, atte a consentirgli di ottemperare all'obbligo del versamento.

³⁷ Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2014, n. 2614.

a causa di una improvvisa crisi di liquidità a lui non ascrivibile, le risorse necessarie all'adempimento del versamento, nonostante il tentativo di recuperare tali somme attraverso tutte le azioni a ciò preposte, anche sfavorevoli per il proprio patrimonio.

La giurisprudenza maggioritaria, a partire dall'entrata in vigore del D.lgs. n. 74/00, aveva ritenuto di non riconoscere rilevanza al perdurante stato di insolvenza del contribuente, dovuto a crisi aziendale, poiché proprio la permanenza dello stato di difficoltà economica si sarebbe dovuto sottoporre a preventiva valutazione da parte del soggetto obbligato, in modo da permettergli di ripartire le risorse in modo razionale.

Di conseguenza, era generalmente dato rilievo alla condotta posta in essere dal soggetto attivo, che, appunto, non versava il tributo, e non ad eventuali cause a monte, dovute ad esempio all'oggettiva incapacità di reperire le somme necessarie a tal fine.

In una recente pronuncia, a Sezioni Unite³⁸, la Corte di Cassazione ha confermato l'integrazione del reato di cui all'art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00 in caso di insolvenza per crisi aziendale, ma ha anche richiamato l'attenzione sugli elementi probatori eventualmente incidenti sulla sostenibilità della connessione tra scelte del contribuente della condotta omissiva e possibile esigibilità di quella prescritta ad essa alternativa.

In tale occasione la Corte di legittimità ha considerato la crisi di liquidità non invocabile dall'impresa per escludere la colpevolezza del reato di omesso versamento IVA.

Essa potrà operare come causa di esclusione della punibilità qualora il contribuente assolva l'onere di provare tanto la mancata relazione causale tra la crisi di liquidità dell'impresa e la volontà del soggetto, quanto di aver fatto il possibile per evitare l'omissione del versamento.

Pertanto, l'evoluzione del più recente dibattito giurisprudenziale evidenzia una chiara propensione verso una cauta considerazione dell'incidenza dello stato di

³⁸ Cass., Sez. un., 12 settembre 2013, n. 37424.

crisi aziendale sulla punibilità delle fattispecie di reato in commento.

È certamente da evitare che il contribuente sia sottoposto ad una *probatio diabolica* proprio in considerazione dei labili caratteri tipici dell'elemento psicologico del reato.

La prova, per essere piena e volta a confortare il giudizio del magistrato, dovrà fondarsi su un'allegazione analitica, quindi supportata da dettagliati riscontri tecnici.

Il fine è dimostrare l'insorgenza di detta situazione d'insolvenza in epoca antecedente all'omissione, che tale stato fosse persistente al momento della scadenza del termine di cui all'art. 10 *ter*, che il contribuente non abbia provocato tale situazione con volontà e consapevolmente, che, una volta divenuto insolvente, costui abbia posto in essere una condotta conforme alle previsioni normative ed inoltre, se possibile, che abbia adempiuto i pagamenti dovuti anche successivamente all'omissione³⁹.

L'orientamento della giurisprudenza⁴⁰ sulla irrilevanza dell'allegata impossibilità di versare il debito all'Erario, in sede di accertamento della responsabilità penale per il reato di omesso versamento I.v.a., evidenziava contrasti con i principi di legalità, di personalità della responsabilità penale e di prevedibilità della sanzione comminata⁴¹.

In senso favorevole sembra essere stata invece la sentenza Cass. pen., 21 gennaio 2014, n. 2614, che ha ripreso la disamina delle conclusioni di Cass., Sez. Un., 12 settembre 2013, n. 37424, configurante una lieve apertura progressiva in materia di reati tributari quanto al ruolo dell'eventuale intervenuta crisi di liquidità per escludere la colpevolezza, ex art. 10 *ter*, D.lg. n. 74/00⁴², in capo al contribuente

³⁹ Tribunale di Firenze, Belsito, G.i.p., 27 luglio 2012.

⁴⁰ Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 10813; Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467; Cass. pen., Sez. III, 7 luglio 2010, n. 25875.

⁴¹ A. VALSECCHI, Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'i.v.a., cit..

⁴² Così la sentenza ivi in commento, Cass. pen., Sez. III, 8 ottobre 2015, n. 40352: "In tema omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, la giurisprudenza di legittimità ha ormai affermato il principio che la crisi di liquidità del debitore alla scadenza del termine fissato per il pagamento, può essere rilevante per escludere la colpevolezza, se venga dimostrato che il soggetto tenuto al pagamento aveva adottato tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo. Giurisprudenza più recente ha insistito sull'onere probatorio in capo al contribuente in riferimento

che avesse dimostrato la perdurante crisi di liquidità ed altresì la mancanza dell'elemento volontaristico rispetto all'omissione.

La prova a tal fine idonea avrebbe riguardato l'effettiva adozione di tutte le misure idonee ad accantonare le somme destinate al versamento erariale, poi non avvenuto a causa dell'inadempimento di soggetti terzi⁴³.

Successivamente la pronuncia Cass. pen., 3 aprile 2014, n. 15176 ha affermato la non colpevolezza dell'imputato laddove la crisi acuta di liquidità presenti efficacia escludente del profilo volontaristico, necessario invece per l'integrazione dell'elemento soggettivo della fattispecie incriminatrice⁴⁴.

Quanto al profilo probatorio, si è ritenuto necessario dimostrare, al contempo, la durata per un apprezzabile periodo temporale della crisi economica, la sussistenza di un'oggettiva impossibilità per il contribuente di ricorrere a correttivi finanziari, nonché l'assoluta indipendenza dalla propria volontà dell'omissione erariale.

In giurisprudenza si è pervenuti a ritenere necessario fornire prova della non imputabilità della crisi economica alla gestione dell'obbligato stesso e dell'adozione di tutte le iniziative volte al versamento dell'I.v.a. (con effetti anche

non solo alla non imputabilità della crisi economica alla gestione dell'obbligato stesso, ma anche in merito alla impossibilità di fronteggiare adeguatamente detta crisi tramite il ricorso ad misure la cui idoneità deve essere valutata in concreto. E' perciò necessario che il debitore dimostri l'impossibilità di reperire altrimenti risorse economiche e finanziarie necessarie all'adempimento delle obbligazioni tributarie, 'pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili'".

⁴³ L. CUOMO – P. MOLINO, Omesso versamento di imposte e crisi di impresa failure to pay taxes and corporate criminal liability, in Cassazione Penale, fasc. 2, 2015, p. 0412B: "L'indisponibilità di risorse finanziarie per adempiere gli obblighi tributari potrebbe ad esempio rilevare ove sia imputabile al sistematico inadempimento di terzi o della stessa amministrazione finanziaria, come nel caso dei crediti vantati dalle imprese nei confronti dello Stato o di altri enti pubblici, la cui inadempienza si sia protratta indefinitamente nel tempo. In sintesi, per soddisfare l'onere di allegazione occorre, comunque, dimostrare che la crisi economica non possa essere altrimenti fronteggiabile con misure alternative come ad esempio il ricorso al credito bancario, atteso che l'insufficienza di mezzi finanziari non esonera il contribuente dal dovere di accantonare una somma sufficiente a far fronte all'obbligo di versamento. L'elemento soggettivo richiesto per l'integrazione della fattispecie incriminatrice potrebbe in definitiva essere escluso solo ove l'impresa dimostri di aver fatto tutto il possibile per recuperare le risorse economiche necessarie ai propri obblighi tributari, ricorrendo ad esempio al credito bancario o al factoring, ovvero eseguendo i pagamenti dovuti subito dopo aver incassato le somme di cui era creditrice".

⁴⁴ Cass. pen., Sez. III, 26 febbraio 2014, n. 9264.

negativi sul proprio patrimonio), la cui idoneità allo scopo deve apprezzarsi in concreto da parte del Giudice⁴⁵.

Secondo tale impostazione l'impossibilità oggettiva di adempiere, rilevante sotto il profilo della insussistenza dell'elemento psicologico, richiede la mancanza di un margine di scelta, causata da fatti in nessun modo riconducibili al soggetto responsabile della gestione aziendale, ma anzi determinata da "*cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico*"⁴⁶.

Tuttavia, con la pronuncia in commento la Suprema Corte, pur condividendo l'orientamento di apertura al principio che attribuisce rilevanza giuridica alla crisi di liquidità, ha mantenuto un atteggiamento di cautela, affermando che essa "*può essere rilevante per escludere la colpevolezza*".

I Giudici di legittimità hanno censurato la decisione della Corte d'appello di Venezia per non aver adeguatamente indicato le ragioni in forza delle quali fosse stato condannato il contribuente imputato ex art. 10 *ter*, D.lgs. n. 74/00, ritenendo, dato il quadro probatorio emerso, di poter qualificare come adempimenti possibili ed esigibili gli accantonamenti in concreto non effettuati.

Ne deriva che la condotta di mancato accantonamento (mese per mese al momento della erogazione degli stipendi ai dipendenti ovvero volta per volta in occasione della percezione delle somme I.v.a.) non sarebbe già di per sé penalmente rilevante poiché una previa ed organizzata gestione dell'attività da parte del datore di lavoro non necessariamente permette di evitare l'intervento di una crisi di liquidità al momento della scadenza del termine previsto per l'adempimento.

3. Considerazioni finali

Da quanto premesso, è possibile ravvisare come i principi di diritto desunti dalla pronuncia in commento, a fronte delle effettive destinazioni degli importi che si sarebbero dovuti versare a titolo di I.v.a., permettano di attribuire rilievo particolare

⁴⁵ Cass. pen., Sez. III, 25 febbraio 2014, n. 8352, richiamata in Cass. pen., Sez. III, 8 ottobre 2015, n. 40352.

⁴⁶ Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467.

ad una esigenza equitativa sempre più sentita, pur se priva di un qualsivoglia riferimento normativo penale⁴⁷.

L'attenzione infatti si concentra sulla situazione lavorativa ed altresì sulle condizioni economiche da essa derivanti in capo ai dipendenti dell'imprenditore contribuente⁴⁸.

Il diritto al lavoro è tutelato da numerose norme a livello costituzionale, quale diritto fondamentale (artt. 1, 4), nonché sul piano dei "*Rapporti economici*" (artt. 35, 36, 37, 38, 46).

L'intenzione dell'imprenditore (tenuto al versamento I.v.a.) di salvaguardare il diritto al lavoro per i propri dipendenti, ossia di adempiere una delle obbligazioni inerenti all'attività d'impresa, dovrebbe assurgere a precipuo scopo, in via preventiva, del Legislatore ed altresì, posteriormente, dei Giudici operanti sul caso di specie.

Infatti, prediligere il pagamento delle retribuzioni (o adeguare gli impianti antinfortunistici, come tale sempre in tutela della qualità del lavoro), invece di adempiere i versamenti erariali allo Stato, pure obbligatori *ex lege*, sarebbe da tenere in maggiore considerazione da parte della giurisprudenza soprattutto nell'ambito di norme penali configuranti reati di natura omissiva.

In siffatte ipotesi potrebbe forse prospettarsi un riferimento all'art. 51 del codice di diritto sostanziale penale⁴⁹, quanto all'adempimento di un dovere, secondo cui, in forza del principio di non contraddizione, l'ordinamento non può legittimare ed al contempo sanzionare la condotta tenuta.

⁴⁷ Infine, dando rapido conto del tentativo di risolvere la problematica degli effetti della crisi d'impresa sull'omesso versamento di imposte, ivi si accenni alla proposta applicazione dell'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto, introdotto nell'art. 131 bis c.p. dall'art. 1, Decreto legislativo 16 marzo 2015, n. 28. (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 *Le Società*, fasc. 10, 2015, pp. 1159 ss.).

Se però, da un lato, è apprezzabile la continua ricerca di risposte al tema de quo, da un altro, siffatta soluzione non permetterebbe di ravvisare ambiti di non punibilità per gli stessi reati nei contesti aziendali di medio-grandi dimensioni, e sarebbe pertanto destinata ad un impiego meramente circoscritto.

⁴⁸ Cass. pen., Sez. III, 2 ottobre 2014, n. 40795; Cass. pen., Sez. III, 15 settembre 2014, n. 37730.

⁴⁹ Così come risulta, nel caso di specie ivi in esame, dal primo motivo indicato nel ricorso in Cassazione proposto avverso la sentenza n. 2459 del 2014 pronunciata dalla Corte d'Appello di Venezia.

Le scelte etiche operate dall'imprenditore-contribuente sarebbero pertanto "giustificate" ritenendo appunto prevalente, rispetto all'interesse del Fisco all'adempimento del debito tributario, il valore sociale intrinseco ai diritti i cui titolari sono i dipendenti dell'azienda, inerenti alla conservazione della posizione lavorativa ed alla conseguente retribuzione a fronte della prestazione posta in essere.

Come evidente dalla fattispecie ivi in considerazione, la medesima Corte di Cassazione, pur essendo Giudice di legittimità, opera un'attenta analisi della concreta realtà economica che determina il contesto in cui il contribuente-imprenditore ha operato (ed opera), attribuendovi centralità e rilevanza, con specifico riguardo alle cause oggettive della crisi, alle contingenze determinanti il comportamento omissivo, quali lo stato di crisi di liquidità e conseguente insolvenza, ed altresì alle misure adottate per prevenirla e fronteggiarla.

Laddove lo stato di difficoltà economica a fondamento del mancato pagamento del debito i.v.a. fosse di carattere temporaneo, la condotta dovrebbe reputarsi atta a permettere all'imprenditore di superare detta difficoltà, per certo favorevole anche ai lavoratori dipendenti dell'azienda medesima.

Sarebbe così ulteriormente rafforzato il principio espresso dall'art. 41 comma 2, Cost., in base al quale l'iniziativa economica privata *"non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale (..)"*: il tentativo di salvaguardare la sopravvivenza dell'attività economico-imprenditoriale è quindi diretto nei confronti non solo dei singoli lavoratori dipendenti ma anche della collettività complessivamente considerata.