

# Osservatorio sulla Corte costituzionale

---

## Reati tributari

### La decisione

**Reati tributari - Omesso versamento di acconto I.V.A. - Soglie di punibilità - Determinazione - Irragionevole differenza - Illegittimità costituzionale** (Cost., art. 3; d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 5, 10-ter).

*È costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 3 Cost., l'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'i.v.a., dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38.*

CORTE COSTITUZIONALE, n. 80 del 2014 - SILVESTRI, *Presidente* - FRIGO, *Estensore*.

### Il commento

#### **La sanzione penale per l'omesso versamento I.V.A.: profili critici ed incongruenze**

SOMMARIO: 1. La questione al vaglio della Consulta. - 2. Alcune considerazioni introduttive in ordine al delitto di omesso versamento I.V.A. - 3. Sulla efficacia scriminante della grave crisi di liquidità: gli orientamenti della dottrina e la evoluzione dei giudici di prime cure. - 4. Il ruolo censore della Corte di cassazione e le possibili letture alternative ad una impostazione rigorosa. - 5. I mutati contesti economici attuali e le timide aperture dei giudici di legittimità sul fronte dell'elemento soggettivo - 6. Considerazioni conclusive e un breve sguardo d'insieme alla mancata previsione dei delitti tributari nel novero dei reati di cui al d.lgs. n. 231 del 2001.

#### **1. La questione al vaglio della Consulta**

Il sistema repressivo tributario individua tre fattispecie di reato tra loro connesse: la infedele dichiarazione, la omessa dichiarazione - rispettivamente disciplinate agli artt. 4 e 5 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 l. 25 giugno 1999, n. 205) - e, infine, l'omesso versamento dell'I.V.A., di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000.

Ciascuno dei summenzionati delitti si perfeziona al supero di determinate soglie di punibilità, le quali sono state graduate dal legislatore penal-tributario tenuto conto della gravità della offesa arrecata dalla condotta posta in essere dal reo.

Quanto ivi prospettato ha condotto, complici le diverse riforme succedutesi in

materia, ad un mancato coordinamento tra le varie figure delittuose, con l'effetto che, alla scelta di abbassare la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'I.V.A. dovuta, non ha corrisposto un analogo orientamento in ordine alle altre due fattispecie di reato poco *supra* considerate.

Per i motivi testé esposti, il Tribunale di Bologna, con ordinanza 13 giugno 2013 e il Tribunale di Bergamo, con ordinanza 17 settembre 2013, rimettevano alla Corte costituzionale la questione di legittimità in ordine all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, per violazione del principio di uguaglianza, di cui all'art. 3 Cost., segnatamente agli omessi versamenti I.V.A., dovuta in base alla dichiarazione annuale del contribuente, di importo superiore alla soglia di punibilità prevista di euro 50.000,00, ma inferiore ad euro 77.468,53 commessi prima della entrata in vigore della legge n. 148 del 2011 (pertanto, posti in essere sino al 17 settembre 2011), che ha ridotto - mediante l'art. 2, co. 36-*vicies semel*, del d.lgs. 13 agosto 2011, n. 138 - ad euro 30.000,00 l'originaria soglia di punibilità prevista per il delitto di omessa dichiarazione.

I giudici rimettenti, dando seguito alle osservazioni formulate dai giudici di prime cure, hanno - in effetti - rilevato come la condotta dell'omesso versamento della imposta, da parte di chi avesse correttamente dichiarato quanto dovuto al Fisco, fosse punibile a partire da una soglia quantitativa inferiore (i.e., 50.000,00) rispetto alla fattispecie incriminatrice della omessa ovvero infedele dichiarazione I.V.A. (i.e., rispettivamente, 77.468,53 e 103.291,38 euro). Soglie di punibilità, quelle da ultimo segnalate, frutto di una palese ed irragionevole disparità di trattamento, volta a considerare in modo deteriore il contribuente onesto, che abbia indicato nella propria dichiarazione quanto effettivamente in debito con l'Erario, ma che - causa un imprevedibile stato di illiquidità delle casse aziendali - abbia poi "dovuto" omettere il relativo versamento della imposta.

Pertanto, dichiarata la illegittimità costituzionale del delitto di mancato versamento iva, «nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, 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 103.291,38», con la sentenza n. 80 del 2014<sup>1</sup>, la Consulta ha provveduto a pareggiare la soglia di irrilevanza penale di detta condotta omissiva a quella vigente, nello stesso periodo, per i fatti di dichiarazione infedele, restringendo la sfera di operatività del mancato versamento dell'I.V.A. dovuta.

---

<sup>1</sup> Per il primo commento della sentenza si veda, per tutti, SANTORIELLO, *Osservazioni a prima lettura*, in questa *Rivista* online.

## 2. Alcune considerazioni introduttive in ordine al delitto di omesso versamento I.V.A.

Il co. 7 dell'art. 35 d.l. 4 luglio 2006, n. 223, (c.d. decreto Visco Bersani), convertito dalla l. 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto nel novero della disciplina penal-tributaria, di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, la fattispecie delittuosa di omesso versamento dell'I.V.A.<sup>2</sup>

Si tratta di una norma diretta a sanzionare il mancato versamento della imposta dovuta in base alle risultanze della dichiarazione annuale, a cui è estesa la sanzione penale prevista per il precedente delitto di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000), a tenore del quale: «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 ri-

---

<sup>2</sup> Per una ampia disamina del tema, rilevante ai fini del presente commento, si rinvia, senza pretese di completezza, SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, 311 ss.; LANZI, ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 345 ss.; BELLAGAMBA, CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011, 193 ss.; CARTONI, *L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario*, Padova, 2011, 298 ss.; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, a cura di Grosso, Padovani, Pagliaro, Milano, 2010, 577 ss.; MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2011, 267 ss.; DI AMATO, *Codice di diritto penale delle imprese e delle società*, Milano, 2011, 1953 ss.; FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2014, 590 ss.; D'AVIRRO, GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, 270 ss.; FONDAROLI, Artt. 10 bis e 10 ter D.L.vo 10 marzo 2000, n. 74, in *Commentario breve alle leggi penali complementari*, a cura di Palazzo, Paliero, Padova, 2007, 1426 ss.; MANDUCHI, Artt. 10 bis e 10 ter D.L.vo 10 marzo 2000, n. 74, in *Leggi penali complementari*, a cura di Padovani, Milano, 2007, 1127 ss.; VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA (artt. 10 bis e 10 ter, D.lgs. 74 del 2000) per insolvenza del contribuente* in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it); TOMA, *Il delitto di omesso versamento di IVA: gli orientamenti della dottrina e l'evoluzione della giurisprudenza*, in *Il Fisco*, 2012, 4612 ss.; IORIO, MECCA, *Se l'impresa è in crisi non scatta il reato di omesso versamento delle imposte*, in *Corr. Trib.*, 2013, 793 ss.; LEO, *Per le Sezioni Unite è penalmente rilevante l'omesso versamento sia delle ritenute effettuate nel corso del 2004, sia dell'IVA incassata nel corso del 2005*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it); VALSECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10-bis e 10-ter, ma con un interessante precisazione sull'elemento soggettivo*, ivi; CARDONE, VERRI, *Omesso versamento dell'Iva e irretroattività del sequestro per equivalente finalizzato alla confisca*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 76 ss.; TRAVERSI, *Costituisce reato soltanto l'omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione annuale*, in *Corr. Trib.*, 2012, 3729 ss.; CAROTENUTO, *Illiquidità della impresa e dolo nell'art.10-bis del D.lgs. n. 74 del 2000*, in *Il Fisco*, 2005, 5197 ss.; A. VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter D.lgs. 74 del 2000) e (non rimproverabilità dell'amministratore della società insolvente: qualche spunto di riflessione*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it); GAVIOLI, *È reato l'omesso versamento dell'IVA entro il termine dell'acconto dell'anno successivo*, in *Pratica fiscale e professionale*, 28 ss.; VALSECCHI, *Le Sezioni Unite chiamate a decidere della applicabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute certificate alle omissioni relative al 2004*, ivi; 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 del 2000)*, ivi; TRAVERSI, *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute*, in *Corr. Trib.*, 2013, 3487 ss.; SOANA, *Le Sezioni Unite sui reati per omesso versamento IVA e ritenute*, in *Giur. trib.*, 2013, 939 ss.; GIONNI, *Qualche riflessione sull'omesso versamento IVA*, in *Riv. pen.*, 2011, 385 ss.

tenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta». Muovendo dalla considerazione che il dato letterale della norma in commento – dotato secondo Alcuni di manifesta imprecisione formulativa<sup>3</sup> – stabilisce che «la disposizione di cui all'articolo 10-*bis* si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto [...]», ai fini della integrazione del reato, occorrerà che il mancato versamento superi l'importo stabilito dalla fattispecie penale per ciascun periodo di imposta<sup>4</sup>.

Ancorché il testo della disposizione faccia riferimento a “chiunque”, la fattispecie in esame è da considerarsi appartenente alla categoria dei reati propri, integrabile, pertanto, unicamente dal contribuente soggetto I.V.A.

Il momento consumativo del reato è individuato dal citato art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, nel termine previsto per il versamento dell'acconto iva relativo al periodo di imposta successivo. A tale proposito, corre l'obbligo di segnalare come l'art. 6, co. 2, l. 29 dicembre 1990, n. 405 stabilisca che l'acconto iva vada versato entro il giorno 27 del mese di dicembre. Di conseguenza, ai fini della consumazione del delitto in esame, non sarà sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, occorrendo che la omissione del pagamento della imposta, dovuta in base alla dichiarazione, si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento; termine, pertanto, individuato dalla fattispecie in esame in maniera autonoma rispetto a quello previsto dalla relativa disciplina fiscale.

Orbene, sebbene il momento consumativo del reato di omesso versamento I.V.A. coincida con lo scadere del termine – la cui violazione è funzionale alla integrazione della fattispecie omissiva – fissato per il versamento dell'acconto I.V.A. relativo al periodo di imposta successivo, giova anticipare come la giurisprudenza di legittimità, e talune pronunce di merito, focalizzino la attenzione sul comportamento tenuto dal contribuente<sup>5</sup> prima della scadenza del termine fissato dalla norma incriminatrice per la effettuazione del versamento della imposta.

Più in particolare, le impostazioni giurisprudenziali terrebbero conto del fatto che, dal momento in cui sorge l'obbligo del versamento al momento in cui

<sup>3</sup> Di quest'avviso LANZI, ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., 345.

<sup>4</sup> In questo senso, peraltro, Trib. Milano, G.i.p., 9 novembre 2010, Beverina, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it)

<sup>5</sup> Così, di recente, Trib. di Roma, 7 maggio 2013, Casale, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), con nota di SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento*, cit., 6 ss.; Dello stesso avviso, Trib. La Spezia, 20 dicembre 2011, G.S., in *Riv. pen.*, 2012, 305; Trib. di Milano, 9 novembre 2010, Beverina, cit., in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it); Trib. Trento, 12 dicembre 2012, *omissis*, in [www.magistraturademocratica.it](http://www.magistraturademocratica.it).

scade il termine ultimo per l'adempimento fissato dalle norme incriminatrici, il contribuente ha la possibilità, di norma, di tenere un comportamento che gli consenta di evitare di rispondere penalmente per l'omesso versamento. In buona sostanza, il contribuente che non abbia versato subito l'I.V.A. incassata, o che non abbia creato riserve sufficienti a provvedere in seguito al versamento – non prevedendo una possibile crisi di liquidità, ovvero sopravvalutando la propria capacità di reperire tempestivamente le somme necessarie, o, ancor più, accettando “consapevolmente” il rischio di non poter soddisfare il credito dell'Erario – risponderà del delitto anche qualora venga a trovarsi, alla scadenza del termine indicato dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, in una condizione di illiquidità tale da impedire l'adempimento della obbligazione tributaria.

Stando così le cose, la disposizione in esame, nel sanzionare il mancato versamento della imposta secondo le modalità dianzi puntualizzate, lungi dal perseguire finalità punitive nei confronti del contribuente infedele, ispirandosi solamente ad indurre il debitore di imposta a versare quanto correttamente dichiarato.

Proprio l'approccio da ultimo riferito, ha condotto il legislatore a fissare il termine nel quale l'omesso versamento diviene penalmente rilevante non in coincidenza con quello stabilito dalla norma tributaria, ma spostato in avanti, sì da dare modo al contribuente – inadempiente ai propri obblighi tributari – di porre rimedio a queste omissioni illecite prima che le stesse determinino la commissione di un reato. Più precisamente, lo spostamento del termine penalmente rilevante è avvenuto, per l'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, in relazione ad una imposta che deve essere, dal punto di vista tributario, versata entro il 16 del mese (o del trimestre) successivo a quello della maturazione del debito, mentre la rilevanza penale degli omessi versamenti si verifica – stante anche quanto fissato dall'art. 6, co. 2, l. 29 dicembre 1990, n. 405 – solo laddove questi si protraggano sino al termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. La conseguenza che se ne trae – peraltro, di chiara evidenza – è che, in linea con la interpretazione data dalla Agenzia delle Entrate, con la Circolare 2 agosto 2006, n. 28/E<sup>6</sup>, il momento penalmente rilevante, ai fini del perfezionamento del reato, non sarà quello del 16 marzo dell'anno successivo a quello di imposta di riferimento, atteso che la inosservanza di tale

---

<sup>6</sup> Secondo la quale «per la commissione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione del versamento della imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo [...]». In senso conforme Cass., Sez. III, 14 ottobre 2010, M.M., in *Mass. Uff.*, n. 248626. Nondimeno, si badi, si tratta di termini non certi o comunque di non agevole interpretazione e risultanti solo da circolari della Agenzia delle Entrate (28/E del 2 agosto 2006), che sebbene rappresentano una opinione autorevole, restano pur sempre una opinione.

termine – entro il quale effettuare il versamento della imposta annuale a debito conguagliata – rileva solo a fini amministrativi, occorrendo, per converso, che la omissione del versamento della imposta dovuta si protragga sino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento.

Nel palese intendimento di voler trattare dettagliatamente la questione in un momento successivo, sentiamo preliminarmente di dover chiarificare come detto spostamento del termine di rilevanza penale della omissione, rispetto a quella tributaria, abbia posto, (sin) dalla entrata in vigore della fattispecie di cui all'art. 10-ter citato, la questione sulla possibilità o meno di applicare detti reati a quegli omessi versamenti che si siano verificati, dal punto di vista tributario, nell'anno precedente, ancorché protrattisi sino al termine successivo fissato da queste norme per la loro rilevanza penale (i.e., in ordine all'I.V.A. per quelli avvenuti nel corso del 2005 e protrattisi sino al 27 dicembre dell'anno successivo).

Procedendo con la analisi dei criteri di ascrizione del fatto in ordine al delitto di cui all'art. 10-ter citato, di non soverchia complessità si presenta il tema dell'elemento soggettivo richiesto per la integrazione del tipo legale in esame.

Come manifestamente desumibile dal *dictum* della norma, l'elemento psicologico richiesto dalla fattispecie penale in commento, si sostanzia nel dolo generico<sup>7</sup>, che si ha laddove vi sia, da parte del soggetto attivo, obbligato al versamento della imposta, la consapevolezza – a seguito della presentazione da parte dello stesso contribuente della dichiarazione annuale I.V.A. delle somme che si sappiano essere dovute all'Erario – di non adempiere a detto obbligo entro il termine fissato (i.e., 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento), oltretché l'importo dovuto superi l'ammontare previsto dalla fattispecie incriminatrice.

Alla luce dei suddetti parametri, non residuano dubbi, *prima facie*, sul mancato rilievo, segnatamente alla fattispecie in esame, del fine perseguito dall'agente, non essendo richiesto dalla disposizione che il comportamento illecito sia dettato (d)allo scopo specifico di evadere la imposta.

Ancorché in via di prima approssimazione, ci sentiamo di dover solleticare il lettore rilevando che, a nostro avviso, l'unica consapevolezza (manifestamente desumibile) del contribuente si ricavi dalla circostanza che la dichiarazione annuale contenga la indicazione corretta delle somme dovute a titolo I.V.A. Nondimeno, stante la lettera della norma, il delitto sarebbe integrato in tutte le sue componenti, ivi compresa pertanto quella soggettiva, nel momento in cui – emergendo dalla dichiarazione annuale che il soggetto abbia avuto coscienza di

---

<sup>7</sup> In giurisprudenza, nello stesso senso, sia pure in riferimento alla fattispecie di cui all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, si veda Cass., Sez. III, 16 giugno 1994, Serafini, in *Il Fisco*, 1994, 47.

dovere delle somme all'Erario, in misura uguale o superiore alla soglia di punibilità prevista dalla fattispecie – alla data del 27 dicembre del periodo di imposta successivo, il contribuente risulti inadempiente, non avendo provveduto a versare quanto dovuto al Fisco, nel termine della “seconda chance concessa” dal legislatore penal-tributario.

Posto l'ondivago costruito della norma, parte della dottrina ha avuto cura di evidenziare come la mancanza del dolo specifico renda sicuramente punibile questo delitto anche a titolo di dolo eventuale. Situazione quella *de qua*, che si realizza allorquando il soggetto attivo, pure non avendo quale obiettivo principale della sua condotta la evasione delle somme dovute a saldo a titolo I.V.A., si assuma comunque il rischio – essendoselo rappresentato – che da essa derivi una tale eventualità<sup>8</sup>.

Focalizzando l'attenzione su quanto (sin) qui osservato, ci sembra il caso di spendere una considerazione di natura preliminare (ma di non poco momento per le implicazioni pratiche ad essa connesse): la previsione di un dolo specifico – il fine cioè di evadere – non avrebbe che potuto giovare alla norma, nonché alla sua interpretazione<sup>9</sup>, muovendo dalla preliminare considerazione che, come a breve avremo modo di osservare, proprio la rinuncia al dolo specifico – quale elemento del delitto in esame – abbia contribuito, in misura considerevole, a porre il problema della rilevanza del fatto che l'omesso versamento dell'I.V.A. non sia conseguenza della volontà di evadere la imposta, ma della oggettiva impossibilità di adempiere alla obbligazione tributaria, segnatamente in ragione di una mancanza di liquidità dell'imprenditore.

E valga il vero. Può accadere che il contribuente, tenuto al pagamento della imposta, versi in un “improvviso ed involontario” stato di crisi economica, che lo conduca a “dover” omettere il relativo versamento, il quale – una volta superata la soglia di punibilità – farebbe automaticamente scattare la penale responsabilità dell'imputato.

Le incongruenze della fattispecie, così sinteticamente evocate, rappresentano solo la incipiente manifestazione delle “storture” appartenenti alla norma. Controverta è, infatti, come già dianzi anticipato, la questione se una grave crisi di liquidità del contribuente possa assurgere – nel delitto in esame – a causa di giustificazione.

### **3. Sulla efficacia scriminante della grave crisi di liquidità: gli orientamenti della dottrina e la evoluzione dei giudici di prime cure**

<sup>8</sup> In questo senso, SOANA, *I reati tributari*, cit., 323.

<sup>9</sup> GIONNI, *Qualche riflessione sull'omesso versamento IVA*, cit., 385.

È opinione largamente diffusa tra la dottrina più sensibile quella secondo cui la difficoltà finanziaria del contribuente possa assumere valore scriminante rispetto al delitto in specie. Del resto, stante il particolare meccanismo attestativo della imposta, pare di palmare evidenza come l'omesso versamento dell'I.V.A. non possa che essere conseguenza di una crisi di liquidità aziendale, tenuto conto della circostanza che la dichiarazione annuale è correttamente presentata dallo stesso contribuente, ben consapevole che l'Amministrazione finanziaria – in assenza del versamento dell'I.V.A. dichiarata e trattandosi di somme dovute – si avvarrà della procedura automatizzata, basata esclusivamente sulle indicazioni contenute nella dichiarazione, venendo segnalato proprio dal sistema che un debito di imposta è stato dichiarato senza essere stato, successivamente, versato. In altri termini, il funzionario della Agenzia delle Entrate, mediante il controllo automatizzato operato sulla Anagrafe tributaria in maniera incrociata a quanto risultante dalla dichiarazione del contribuente – rilevata la omissione di versamento da parte della società di cui il soggetto attivo è legale rappresentante e accertato il mancato versamento – notificherà a quest'ultimo una comunicazione di irregolarità del pagamento.

Alla luce di quanto detto, a nostro avviso, non pare si possa pervenire a conclusione diversa da quella secondo cui il soggetto giammai agisca con la volontà di non adempiere al versamento della imposta dovuta. La soluzione da ultimo riferita si rinviene tenendo presente che alcun senso avrebbe, invero, dichiarare la imposta al soggetto autorizzato dallo stesso contribuente – una volta accertato l'omesso versamento nei limiti di sanzionabilità indicati dall'art.10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 – a procedere penalmente nei suoi confronti.

Per le ragioni testé esposte, taluni Autori<sup>10</sup> – coerentemente con quanto sostenuto già durante la vigenza dell'art. 2 l. n. 516 del 1982 ed in ossequio al noto brocardo «*ad impossibilia nemo tenetur*» – prospettano come, nei casi di grave carenza di liquidità, venga a mancare, in capo al contribuente, la prevista “coscienza e volontà” di non assolvere all'obbligo di versare l'I.V.A. dichiarata.

Tale non punibilità, secondo Altri<sup>11</sup>, – sulla scorta anche di alcune pronunce di merito<sup>12</sup> in ordine alle quali avremo modo di soffermarci più compiutamente tra breve – troverebbe la sua giustificazione normativa nell'art. 45 c.p., muovendo dalla preliminare considerazione che sussistano delle ipotesi in cui il

<sup>10</sup> Sul punto cfr. FLORA, *I reati previsti dagli artt. 2 e 3 legge n. 516 del 1982*, in *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, a cura di Grosso, Milano, 1992, 164. *Contra*, sia consentito rinviare a SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento*, cit., 7 ss.

<sup>11</sup> CAROTENUTO, *Illiquidità della impresa e dolo*, cit., 5194.

<sup>12</sup> In questi termini, Tribunale di Trento, 27 febbraio 1987, Gerstl, in *Giust. merito*, 1987, 1280, con nota di DI FRANCIA, in *Il Fisco*, 1988, 1210; Sotto la vigenza della legge n. 516 del 1982 si veda, Tribunale di Catanzaro, 19 dicembre 1990, R.M.C., in *Giust. pen.*, 1992, 95.



soggetto attivo versi in una situazione di forza maggiore<sup>13</sup>, con conseguente impossibilità di conformarsi al precetto penale per cause a lui non imputabili, ivi compreso il mancato accantonamento delle somme che – come lumeggiato da attenta dottrina – si spiegherebbe in un momento temporale differente rispetto all’obbligo di versamento, suscettibile – solo quest’ultimo – di una diretta tutela penale<sup>14</sup>.

Da quanto detto ne discenderebbe che il sopravvenuto improvviso e non prevedibile stato di illiquidità, sia pure relativo ad ipotesi di *mala gestio* aziendale – concretantesi nell’inadempimento all’obbligo di accantonamento delle somme necessarie per il futuro versamento dell’I.V.A. – non potrebbe essere il presupposto per affermare, in capo al contribuente, una responsabilità di tipo doloso, dovendosi riconoscere come il comportamento dello stesso, lungi dall’essersi concretizzato in una omissione “prevista e voluta”, di guisa che tale condotta antigiusuridica fonderebbe, al più, un rimprovero per colpa.

Sebbene il tentativo, promosso dalla dottrina, di recuperare una qualche congruenza tra la fattispecie legale e la concreta rimproverabilità, da un punto di vista penale, del fatto di omissione, l’orientamento della giurisprudenza, a quasi dieci dalla introduzione della fattispecie che ci occupa, è monolitico e quanto mai consolidato.

Senonché, prima di procedere alla analisi del rigoroso e formalistico orientamento seguito dalla Suprema Corte, nonché della (solo apparente) impostazione di più ampio respiro adottata dai giudici di prime cure, corre l’obbligo di operare una partizione delle ipotesi in cui una possibile esclusione del dolo, in ordine al delitto in trattazione, non sia così peregrina, a meno di non volere invocare il conflitto con il principio di legalità, di cui all’art. 27 Cost., su cui si fonda il nostro sistema penale.

Strettamente connessi al tema poco *supra* anticipato, si presenterebbero i casi in cui il giudice sia chiamato a decidere in ordine al delitto di omesso versamento per impossibilità di adempiere del contribuente allorquando – nello spazio temporale intercorrente tra l’insorgere della obbligazione tributaria e la scadenza del termine per adempiere “positivizzato” dal legislatore penale-tributario – sia stato nominato un nuovo legale rappresentante dell’ente, che, nel contempo, ha assunto la guida della società finanziariamente disastata ed

<sup>13</sup> Sul punto cfr., Cass., Sez. VI, 23 marzo 1990, Iannone, in *Mass. Uff.*, n. 184856, ove si indica che l’esimente della forza maggiore sussiste in tutti quei casi nei quali l’agente abbia fatto quanto fosse in suo potere per uniformarsi alla legge e che per cause indipendenti dalla sua volontà non vi è stata la possibilità di impedire l’evento ovvero la condotta antigiusuridica.

<sup>14</sup> Così FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in *Corso di diritto penale della impresa*, a cura di Manna, Padova, 2010, 550; MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in *Il Fisco*, 2013, 189.

è, pertanto, obbligato al pagamento dell'I.V.A.

Tralasciando – ma solo per il momento e ai soli fini di agevolare il lettore nella districata materia che ci occupa – un'altra delle questioni più dibattute relative all'omesso versamento dell'I.V.A. per l'anno 2005, giova osservare come – segnatamente al momento in cui si perfeziona il delitto in esame – tra le due fattispecie non sussista un rapporto di coincidenza temporale. Invero, come già evidenziato, stante la disciplina tributaria in materia di I.V.A., mentre l'obbligo di versamento sorge nel mese o nel trimestre successivo a quello nel quale la operazione viene considerata effettuata, l'art. 10-ter citato fissa, quale momento penalmente rilevante ai fini dell'omesso versamento della imposta dovuta per l'intero periodo della stessa, il 27 dicembre dell'anno successivo.

Orbene, in questo contesto, sia pure sommariamente richiamato, può accadere che il legale rappresentante dell'ente, al momento della scadenza del termine fissato dalla disposizione penale, sia persona diversa da chi, nel ricevere il corrispettivo, non abbia proceduto prima al suo accantonamento, ed, infine, al suo versamento all'Erario, nei termini fissati dalla citata normativa tributaria. In dette ipotesi, è evidente che, il nuovo amministratore – laddove abbia dolosamente omesso il versamento, ancorché abbia avuto la opportunità di far fronte alle obbligazioni vecchie e nuove non ancora adempiute – possa essere ritenuto penalmente responsabile<sup>15</sup>, muovendo dalla palese considerazione che l'imprenditore, al fine di fronteggiare la crisi economica insorta, abbia disposto di somme in realtà non sue, bensì destinate (*ab origine*) all'Erario. Per converso, nella ipotesi in cui l'omesso pagamento si mostri come imprescindibile conseguenza di una totale illiquidità presente nelle casse sociali – benché il nuovo amministratore abbia fatto tutto quanto fosse in suo potere per uniformarsi alla legge ed essendosi, per il fine da ultimo richiamato, congruamente attivato a porre in essere azioni riparatrici volte a consentire di onorare, nel termine fissato, la propria obbligazione tributaria – non è revocabile in dubbio che, nella ipotesi richiamata, a meno di non volere creare evidenti frizioni con il principio di personalità della responsabilità penale, la condotta del nuovo legale rappresentante difetti del necessario elemento soggettivo richiesto dalla norma ai fini della integrazione dell'illecito di cui all'art. 10-ter citato, posto che la iniziale violazione dell'obbligo di accantonamento e di versamento nei termini fissati dalla normativa tributaria è condotta ascrivibile al precedente amministratore<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Così anche Trib. Milano, 22 maggio 2013, *omissis*, in *Cass. pen.*, 2014, 666 ss.

<sup>16</sup> Trib. Milano, 28 aprile 2011, Giannone, in *www.penalecontemporaneo.it*. A fronte di simili inadempimenti, Alcuni ritengono possibile, al più, rilevare una responsabilità penale, ex art. 48 c.p., del precedente amministratore che, in una fase antecedente, non abbia provveduto ai dovuti accantonamenti e versamenti (destinando dette somme ad altri scopi) e che, poi, abbia lasciato il successivo amministratore nella impossibilità di adempiere all'obbligo fiscale, non avendo quest'ultimo alcuna disponibilità di cassa, non-

Di recente, i giudici di prime cure hanno aperto alla possibilità che una comprovata situazione di difficoltà economica della impresa possa condurre alla esclusione dell'elemento psicologico del reato di omesso versamento I.V.A.<sup>17</sup>

Il Tribunale di Milano, con sentenza del 6 luglio 2011, sia pure in tema di omesso versamento delle ritenute, contrariamente a quella impostazione giurisprudenziale che ritiene il legale rappresentante (ignaro) responsabile, a titolo di dolo eventuale, della condotta a cui era obbligato ad adempiere, ha speso alcune interessanti precisazioni in ordine alla questione della responsabilità dell'amministratore "testa di legno"<sup>18</sup>. In particolare, il giudice presso il Tribunale di Milano, considerato che, con riferimento all'art. 10-ter citato, l'elemento psicologico richiesto dalla norma - a differenza di quanto previsto generalmente per i reati tributari - è rappresentato dal dolo generico, e facendo leva sulla necessaria consapevolezza della condotta omissiva, ha escluso che una simile cognizione possa ravvisarsi in colui che non abbia accettato il rischio di realizzare condotte delittuose nell'ambito della gestione societaria<sup>19</sup>.

---

ché nessuna possibilità ad accedere a forme di credito laddove, ad esempio, l'ente sia debitore di una ingente obbligazione tributaria. In questi termini, VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento IVA*, cit., 7.

<sup>17</sup> *Contra*, sulla possibilità di applicare, alle ipotesi di omesso versamento della imposta dovuta, la causa di non punibilità di cui all'art. 45 c.p., sempre di recente si sono succedute due decisioni del Tribunale di Roma - segnatamente, 7 maggio 2013 e 12 giugno 2013 - in occasione delle quali è stato affrontato il tema del possibile effetto scriminante della accertata crisi di liquidità in cui possa riversare il contribuente. Nei casi di specie, il Tribunale ha ritenuto che non fosse qualificabile come causa di forza maggiore la impossibilità di adempiere all'obbligo di versamento dell'IVA che sia conseguenza di scelte gestionali fermamente volute dall'imputato e denotanti (quanto meno) la accettazione del rischio del verificarsi dell'evento omissivo contestatogli. Stando così le cose, nella sentenza di condanna per il delitto di omesso versamento dell'IVA, il giudice ha valorizzato - sia pure non evocandolo espressamente - un atteggiamento psicologico proprio del dolo eventuale, sulla base di una analitica ricostruzione delle operazioni commerciali susseguitesì durante la vita della società, rilevando come le stesse - alla origine del dissesto economico - fossero state chiaramente predeterminate e poste in essere dal contribuente inadempiente. Escluso, dunque, che in detta ipotesi sussistessero elementi tali da far venir meno la punibilità dell'agente [i.e., la situazione di illiquidità improvvisa], a parere del giudice, la forza maggiore non avrebbe rilevato come causa determinante l'evento.

<sup>18</sup> Esemplare in ordine alla figura del legale rappresentante della società che solo formalmente ricopra tale carica, si veda Cass., Sez. III, 22 febbraio 1999, Nuova Ardena, in *Mass. Uff.*, n. 212734.

<sup>19</sup> Di avviso contrario, il Trib. Milano, 11 giugno 2013, C., in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), che ha ritenuto responsabile, a titolo di concorso nella realizzazione della condotta omissiva di mancato versamento dell'IVA, l'imputato che, in prossimità della decorrenza del termine previsto dall'art. 10-ter citato aveva ceduto la gestione della società ad un nuovo amministratore, risultato essere (poi) legale rappresentante della azienda alla data del 27 dicembre 2007. Più precisamente, ad avviso del giudice «la nomina di un liquidatore in limine ai termini per la dichiarazione, pur determinando formalmente la dimissione della qualifica formale di amministratore, non può esonerare lo stesso da responsabilità in concorso con il soggetto che, senza conoscere la situazione di irregolarità della società, aveva assunto la carica meno di un mese prima della scadenza del termine per il versamento della imposta». Prendendo le mosse dalla circostanza che la fattispecie di omesso versamento dell'IVA - presupponendo l'accantonamento degli importi dovuti - si concreti in diversi elementi, il giudice di prime cure ha evidenziato come (tra questi) il mancato accantonamento addebitabile all'imprenditore rappresenti, fuor di dubbio, il primo elemento di fattispe-

Di indubbio pregio le conclusioni alle quali è pervenuto, con riferimento al reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, il Tribunale di Firenze, che, con la sentenza 22 luglio del 2012, in carenza del necessario elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice, ha assolto, «perché il fatto non costituiva reato», l'imputato che – a causa della grave situazione di illiquidità nella quale si era venuto a trovare – era stato costretto a non adempiere ai propri obblighi I.V.A. nel termine previsto dal precetto penale, ancorché avesse concordato con l'Agenzia delle Entrate un piano di rientro. Nella parte finale della motivazione il giudice, sia pure in estrema sintesi, ha evidenziato come «il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto) volontarietà che nel caso di specie non sussiste, causa la crisi finanziaria in cui si è venuto a trovare [...] crisi che lo ha posto in una condizione di “illiquidità” che non lo rende nel caso di specie, pur se inadempiente al pagamento dell'IVA, [...] perseguibile penalmente».

Parimenti in una decisione di poco successiva a quelle (sin) qui segnalate, il giudice delle indagini preliminari presso il Tribunale di Milano, con la sentenza n. 3926 del 2013, ha assolto l'imputato dal reato di mancato versamento delle ritenute certificate, muovendo dalla considerazione che la omissione da ultimo riferita non fosse diretta conseguenza dello stato di dissesto economico, nel quale riversava la società, causato, di contro, dal manifesto inadempimento dalla Pubblica Amministrazione nei confronti del contribuente. Prendendo le mosse dalla circostanza che non vi fosse alcuna intenzione da parte dell'imputato di evadere il versamento della imposta dovuta – oltretutto non potesse addebitarsi allo stesso la prevedibilità del comportamento delle Pubbliche Amministrazioni coinvolte nel caso di specie – il giudice ha ritenuto insussistente il dolo del reato tributario, chiarendo come per la sussistenza di tale elemento sia necessario che il fatto sia “voluto e preveduto” come conseguenza da parte di colui che abbia posto in essere la condotta illecita<sup>20</sup>.

---

cie. Di particolare rigore le conseguenze derivanti da tale impostazione atteso che il primo momento di formazione della condotta omissiva – vale a dire il mancato accantonamento degli importi dovuti – impone all'interprete di tenere in conto che debba rispondere della omissione anche colui che, alla data di consumazione del reato, non rivestiva formalmente la carica di amministratore. Conclude nella motivazione il Tribunale come «alla luce della teoria c.d. della accessoria minima accolta dagli artt. 110 ss. c.p., a nulla rileva, dunque, che la condotta punita dall'art. 10-ter d.lgs. 74 del 2000 sia solo materialmente attribuibile al nuovo amministratore della società, senza che egli possa essere concretamente chiamato a rispondere del suddetto reato in difetto del momento rappresentativo del dolo».

<sup>20</sup> Con la sent. n. 2818 del 2012, il Tribunale di Milano ha assolto il contribuente dalla accusa di omesso versamento IVA, per insussistenza dell'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie, dacché – stante la documentazione prodotta in sede di giudizio – era stato possibile evincere come la società si trovasse nella

Peraltro, giova precisare che, da un punto di vista delle sanzioni amministrativo-tributarie, anche la Agenzia delle Entrate – in ossequio all’art. 6, co. 5, d.lgs. n. 472 del 1997, in base al quale non è punibile colui che ha commesso il fatto per cause di forza maggiore – ha proceduto, in taluni casi, ad annullare le sanzioni irrogate ai contribuenti in presenza di una comprovata crisi di liquidità degli stessi<sup>21</sup>.

Tratteggiati, per sommi capi, gli orientamenti della giurisprudenza di merito in tema, è ben noto come il panorama giurisprudenziale della Suprema Corte mutui manifestamente la impostazione seguita dai giudici in tema di omesso versamento delle ritenute certificate di cui all’art. 10-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, negando con granitica fermezza – tanto sotto il profilo oggettivo, quanto sotto quello soggettivo – la rilevanza dello stato di illiquidità del contribuente.

#### **4. Il ruolo censore della Corte di cassazione e le possibili letture alternative ad una impostazione rigorosa**

La giurisprudenza della Corte di cassazione nega rilevanza alla possibilità di scriminare il comportamento (fuor di dubbio imprudente) del contribuente che, anziché versare la imposta alle scadenze periodiche previste dalla disciplina tributaria ovvero creare riserve per far fronte ad una eventuale crisi di liquidità, anteponga le esigenze della produzione aziendale all’interesse del Fisco alla riscossione dell’I.V.A.

Si tratta, a nostro avviso, – come, peraltro, è evidente – di una ricostruzione poco probante e, come avremo modo di precisare tra breve, palesemente formalistica. Del resto, non residuano dubbi sulla circostanza che la Suprema Corte, in ordine al delitto in esame, appaia estremamente rigorosa nei confronti di tutte le questioni sottese alla fattispecie di cui all’art. 10-*ter* citato sia con riguardo alla possibile efficacia scriminante dell’omesso versamento conseguente al grave dissesto finanziario in cui riversi (eventualmente) il contribuente, sia tenuto conto delle eventuali problematiche di diritto intertemporale commesse a detto reato, sulle quali sarà nostra premura soffermarci più compiutamente di qui a poco.

Preliminarmente, in tema di omissione derivante da illiquidità nelle casse

---

impossibilità di soddisfare le proprie obbligazioni tributarie. Ancora, il giudice delle indagini preliminari sempre presso il Tribunale di Milano, con la sentenza n. 2236 del 2012, ha proscioltto il rappresentante legale di una società, tenuto conto della complessa situazione finanziaria in cui versava la stessa, ritenendo integrata la circostanza di forza maggiore, di cui all’art. 45 c.p., muovendo dall’assunto che non risultasse perfezionato «al di là di ogni ragionevole dubbio, il dolo dell’imputato, nemmeno nella forma eventuale».

<sup>21</sup> Comm. trib. Lazio, sent. n. 158 del 2012; Comm. trib. reg. Lazio, sent. n. 540 del 2011; Comm. trib. prov. Lecce, sent. n. 325 del 2010; Comm. trib. prov. Perugia, sent. n. 36 del 2009, in IORIO, MECCA, *Se l’impresa è in crisi*, cit., 798.

aziendali, che non permetta all'imprenditore il versamento della somma dovuta all'Erario, la Suprema Corte<sup>22</sup>, finanche antecedentemente alla introduzione della fattispecie di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 nel sistema penal-tributario, - focalizzando la attenzione sul comportamento tenuto dal sostituto in un momento precedente alla scadenza del termine stabilito dal precetto penale al fine della effettuazione del versamento, nonché valorizzando l'elemento della accettazione del rischio - ha ritenuto che non possa costituire una causa di giustificazione per l'imprenditore la ipotesi di dissesto finanziario, sussistendo la necessaria consapevolezza, da parte del soggetto *de quo*, a voler trattenere e distrarre ad altri fini somme destinate, di contro, all'Erario.

In altri termini, a parere della Corte, sarebbe di chiara evidenza come un simile comportamento di volontario mancato adempimento non origini da una situazione improvvisa e sopravvenuta. E ciò perché la stessa si limita ad una ristretta constatazione: «tassa non pagata = reato consumato»<sup>23</sup>.

Quanto da ultimo riferito, ha trovato avallo, di recente, da parte delle Sezioni Unite<sup>24</sup>, le quali - attraverso la emanazione di due sentenze "gemelle" - sono giunte alla conclusione di ritenere, dal punto di vista della integrazione del fatto tipico della fattispecie omissiva in esame, non "giustificabile" il contribuente che, anziché versare periodicamente le somme incassate all'Erario ovvero di accantonare quest'ultime in vista del successivo pagamento, se ne serva come forma di "auto-finanziamento".

Le suddette pronunce, richiamando esplicitamente la sentenza n. 10120 del 2011<sup>25</sup>, hanno precisato come vi sia per il contribuente un onere di accantonamento allorché riscuota la imposta, avendo lo stesso l'obbligo di organizzare le proprie risorse aziendali principalmente in vista delle scadenze fiscali e non affidandosi (sconsideratamente) alla convinzione che, una volta soggiunto il termine più lungo - previsto dalla disciplina contenuta nel d.lgs. n. 74 del 2000 - egli possa, poi, reperire le somme utili per procedere all'adempimento previsto.

Vieppiù. Le citate sentenze hanno altresì focalizzato la attenzione sulla contro-versa questione - sorta (sin) dalla introduzione della nuova fattispecie di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 - circa la applicazione di detta incriminazio-

<sup>22</sup> Cass., Sez. III, 18 giugno 1999, Tirittico, in *Mass. Uff.*, n. 215518; Id., Sez. III, 24 marzo 1999, Innella, in *Riv. pen.*, 1999, 881; Id., Sez. III, 12 novembre 1990, Rapisarda, in *Giur. imp.*, 1991, 258; Id. Sez. III, 18 gennaio 1995, Longhi, in *Cass. pen.*, 1995, 111; Id., Sez. III, 16 luglio 1999, *Rigoni, ivi*, 2000, 1236.

<sup>23</sup> GALIMBERTI, IORIO, *I giudici aprono sulle imprese in crisi*, in *Il Sole 24 ore*, 11 Gennaio 2013, 15 ss.

<sup>24</sup> Cass., Sez. un., 28 Marzo 2013, Favellato, Romano, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), con nota di VAL-SECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005*, cit., 1 ss.

<sup>25</sup> Cass., Sez. III, 11 marzo 2011, P.G., in [www.iusimpresa.com](http://www.iusimpresa.com).

ne a fatti di omesso versamento relativi all'I.V.A. del 2005.

L'accento è stato posto sulla circostanza che, benché l'obbligo di versamento della imposta fosse sorto prima della introduzione della relativa norma incriminatrice (entrata in vigore nel luglio 2006), il termine ultimo per effettuare il pagamento, onde evitare di incorrere nella nuova responsabilità penale, sarebbe successivo (i.e., 27 dicembre 2006 per l'I.V.A. del 2005).

Mette conto segnalare come sul punto si siano formati due distinti orientamenti giurisprudenziali, il primo dei quali teso a valorizzare la impossibilità di punire il mancato adempimento di obbligazioni tributarie sorte prima della entrata in vigore delle nuove fattispecie penali, a meno di non volere incorrere nella violazione dei principi di irretroattività della norma penale e di *ne bis in idem* sostanziale. Per converso, in base al secondo orientamento, dal momento che la nuova fattispecie ha inteso incriminare un fatto nuovo e diverso rispetto alla omissione tributaria e che il termine per non incorrere nella rilevanza penale del comportamento sarebbe successivo alla entrata in vigore della norma di cui all'art.10-ter citato, punire i fatti di omesso versamento dell'I.V.A. del 2005 non avrebbe importato alcuna violazione del principio di irretroattività.

Orbene, sulla scorta di quello che era stato l'orientamento della Amministrazione finanziaria in sede di prima interpretazione, con la Circolare n. 28/E del 2006, le Sezioni unite della Cassazione, con le citate sentenze "gemelle" del 28 marzo 2013, - rispettivamente, n. 37425, Favellato e n. 37424, Romano - risolvendo il contrasto giurisprudenziale insorto, hanno fatto propria la soluzione indicata dal secondo dei due orientamenti *supra* riferiti, affermando la applicabilità delle nuove incriminazioni anche ai fatti del 2005, in linea, pertanto, con quelli che erano stati (sin) dall'inizio gli orientamenti della Corte di cassazione<sup>26</sup> e, da ultimo, della Corte costituzionale<sup>27</sup>.

In principalità, corre l'obbligo di precisare come la decisione del Supremo consesso, origini da una sentenza della Corte di cassazione<sup>28</sup> che, riprendendo argomentazioni proprie di talune decisioni di merito, ha ritenuto - ancorché relativamente alla nuova fattispecie penale di cui all'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000 - non applicabile il reato di omesso versamento delle ritenute certificate ai mancati pagamenti del 2004, dacché - diversamente opinando - si sarebbe incorso in una palese violazione del principio di irretroattività della legge penale di cui agli artt. 25, co. 2, Cost., e 2, c.p.

In seguito alla decisione testé riferita, la questione è stata rimessa alle Sezioni

<sup>26</sup> Cass., Sez. III, 14 ottobre 2010, Mazziere, in *Cass. pen.*, 2011, 4015.

<sup>27</sup> Corte cost., n. 224 del 2011, che ha evidenziato la possibilità per il giudice penale in sede di applicazione della pena di determinare la stessa tenuto conto della ampia forbice edittale.

<sup>28</sup> Cass., Sez. III, 16 maggio 2012, D.F., in *Dir. e giust.*, 2012, 25.

Unite<sup>29</sup>, le quali – avendo cura di precisare che la condotta del delitto di omesso versamento I.V.A. è di tipo istantaneo, di tal che il momento consumativo del reato coincide con il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo di imposta successivo – hanno affermato come la applicazione delle nuove norme incriminatrici ai fatti di omesso versamento dell’I.V.A. del 2005 non comporti una violazione del principio di irretroattività.

Per dissipare gli equivoci e le incertezze, il Supremo consesso ha proseguito evidenziando come, nel caso sottoposto alla propria attenzione, non si ponesse tanto un problema di successione di norme sanzionatorie, bensì una questione di eventuale concorso apparente di norme. Attraverso una compiuta analisi del rapporto intercorrente tra l’illecito amministrativo (art. 13, co. 1, d.lgs. n. 471 del 1997) e l’illecito penale (art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000) la Corte Regolatrice a Sezioni unite della Cassazione è pervenuta alla conclusione che tra il delitto di omesso versamento di I.V.A. e la fattispecie sui ritardati od omessi versamenti diretti non sussiste un concorso apparente di norme, muovendo dalla considerazione che dette disposizioni divergono in talune componenti essenziali.

Il loro rapporto – tenuto conto del dato letterale di cui all’art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000, nonché in generale dei principi elaborati in ordine alla nozione di concorso apparente tra fattispecie sanzionatorie – non può essere ricostruito in termini di specialità, atteso che, in materia di diritto penale, sussiste il rapporto da ultimo riferito sia nella ipotesi in cui una norma speciale presenti tutti gli elementi di un’altra norma generale con un elemento aggiuntivo in più, sia laddove vi sia un rapporto di specialità reciproca in quanto le due norme posseggono un nucleo comune ed elementi specifici in cui divergono<sup>30</sup>.

Ciò chiarito, la questione devoluta dalla Sezione terza è stata risolta nel senso che gli illeciti penali, diversamente da quanto richiesto per la consumazione dell’illecito amministrativo, – richiedendo quale presupposto la presentazione della dichiarazione annuale I.V.A., una precisa soglia di rilevanza affinché la condotta sia punibile ed, infine, uno specifico termine per effettuare il versamento – evidenziano che il rapporto fra illecito amministrativo e illecito penale è da inquadrarsi in termini di progressione criminosa escludendo, pertanto, che la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti si ponga in contrasto con il principio del *ne bis in idem* in materia penale.

Acquisita la ammissibilità della applicazione congiunta delle due sanzioni, le Sezioni Unite, in entrambe le sentenze, si sono (in seguito) soffermate su uno dei terreni nevralgici in cui si acuisce la fondamentale questione dell’elemento

<sup>29</sup> Cass., (ord.) 6 dicembre 2012, *omissis*, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it).

<sup>30</sup> Sul tema si rinvia, per tutti, MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2011, 462.



psicologico del reato: i.e., se il dolo generico, richiesto dalla norma incriminatrice, – tenuto conto del divario temporale intercorrente fra la maturazione del debito I.V.A. e la introduzione della norma penale – possa essere escluso nel caso di omesso versamento dell'I.V.A. relativamente all'anno 2005.

A tale proposito, la Suprema Corte nella sua massima composizione ha rinvenuto l'assunto che l'obbligo di versare l'I.V.A. è collegato ad attività svolte dal contribuente, di tal che lo stesso è chiamato, nel corso dell'anno, ad organizzare le risorse disponibili accantonando le somme dovute all'Erario e riscuotendo l'IVA, con la inevitabile conseguenza che allorché il sostituto scelga di non agire nella maniera dianzi indicata – trovandosi, pertanto, alla scadenza del termine per il versamento nella oggettiva impossibilità di adempiere – non vi sarebbe ragione per escludere la rimproverabilità del suo comportamento.

Sennonché, nel caso del debito I.V.A. insorto nel corso del 2005, prendendo le mosse dalla circostanza che la nuova norma incriminatrice sarebbe stata introdotta nel corso dell'anno successivo, corre l'obbligo di precisare come il contribuente non sia stato messo nelle condizioni di sapere per tempo che, in difetto degli obblighi di versamento, si sarebbe esposto al rischio di rispondere penalmente della eventuale omissione.

Da tale premessa, discende – a detta delle Sezioni unite – che, in ossequio al principio di colpevolezza, quale principio teso a garantire al privato libere scelte di azione, «nel caso in cui la omissione del versamento nella misura prevista al momento della scadenza del termine annuale rinviene la sua ragione esclusiva e non più ovviabile in un comportamento colpevole interamente posto in essere "prima" dell'introduzione della norma penale, quando le conoscibili e prevedibili conseguenze di esso consistevano solo in una sanzione amministrativa», la colpevolezza dovrà essere esclusa<sup>31</sup>. Del resto, una simile prospettazione sarebbe convalidata dalla stessa giurisprudenza di Strasburgo, tenuto conto della interpretazione fornita dalla Corte al principio «*nulla poena sine lege*», sancito all'art. 7 C.e.d.u. (rilevante nel nostro ordinamento ex art. 117, co. 1, Cost., quale norma interposta), il quale impone, per un verso, che il precetto penale sia conoscibile al suo destinatario e, per l'altro, che il soggetto – nel momento in cui ponga in essere la condotta – sia in grado di prevedere la sanzione penale comminata dal legislatore in conseguenza alla violazione del precetto<sup>32</sup>.

Orbene, a parere delle Sezioni unite, il caso in esame difetterebbe proprio del requisito da ultimo riferito, posto che le conseguenze penali non erano preve-

<sup>31</sup> VALSECCHI, *Le Sezioni Unite chiamate a decidere dell'applicabilità del delitto di omesso versamento*, cit., 13.

<sup>32</sup> Corte eur. dir. uomo, Gr. Cam., 12 febbraio 2008, Kafkaris c. Cipro.

dibili al momento in cui il soggetto realizzava la condotta che avrebbe poi reso (inevitabile) la omissione penalmente rilevante.

Ciò chiarito, non altrettanto decisivo parrebbe l'argomento nel caso in cui – come lo stesso Collegio ha segnalato nella parte finale della motivazione – sebbene sia intercorso un certo lasso di tempo fra le operazioni imponibili del 2005 e la introduzione della norma incriminatrice di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, il comportamento determinante la impossibilità ad adempiere sia stato tenuto finanche a seguito della introduzione della nuova fattispecie. In simili casi, invero, la acuita crisi di liquidità non può essere invocata dall'imprenditore al fine di escludere la sua penale responsabilità, muovendo dalla preliminare considerazione che, dopo la introduzione del reato di omesso versamento di I.V.A., il contribuente ben ha potuto orientare le proprie scelte di comportamento alla luce del nuovo quadro sanzionatorio, che – come noto – affianca alla sanzione amministrativa quella penale.

Una volta illustrato, sia pure in estrema sintesi, il quadro entro cui la disposizione in commento viene a collocarsi, ci sentiamo di svolgere, tuttavia, talune osservazioni che ci consentano di dubitare della consistenza di alcune tra le tesi più restrittive.

Non ci pare condivisibile, come già osservato da Alcini<sup>33</sup>, la soluzione adottata, di recente, dal Tribunale di Milano, che – con la sentenza del 9 Novembre 2010 – ha condannato, evocando un precedente della Suprema Corte in materia di mancato versamento dei contributi<sup>34</sup>, l'amministratore di una società, entrato in carica solo nell'ottobre del 2005 e, a causa di una condizione di grave insolvenza, inadempiente all'obbligo I.V.A., nel termine del 27 dicembre 2006, con riferimento al periodo di imposta precedente, reputando irrilevante la circostanza che la società non disponesse, alla data prevista per il versamento della imposta relativa all'anno 2005, della liquidità sufficiente a far fronte al versamento dell'I.V.A. dovuta.

Prendendo le mosse proprio da quanto testé illustrato, parte della dottrina ha avuto cura di segnalare la possibilità che, una simile prospettazione – fermi restando i doverosi versamenti periodici ovvero gli accantonamenti delle somme "ricevute", in virtù del termine più lungo previsto dalla normativa penale-tributaria al fine di assolvere il proprio obbligo nei confronti dell'Erario – possa comportare un profilo di incostituzionalità del delitto in esame per contrasto con l'art. 27, co. 1, Cost., nella misura in cui non consente al giudice, così come formulato, di operare un distinguo tra le ipotesi in cui il doloso omesso versamento dell'IVA sia il frutto di una scelta realmente "voluta" del contribuente,

<sup>33</sup> VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento dell'IVA*, cit., 2 ss.

<sup>34</sup> Così, Cass., Sez. III, 18 giugno 1999, cit., in *Mass. Uff.*, n. 215518.

dalle ipotesi in cui il volontario mancato pagamento della imposta sia, per converso, frutto di una scelta obbligata. Corre l'obbligo di considerare, invero, come – nel caso alla attenzione del Tribunale di Milano – prima del nuovo legale rappresentante, subentrato alla guida della azienda nel corso del 2005, la società fosse stata amministrata da un precedente soggetto.

Sia pure nella condivisibile interpretazione del giudice di prime cure che il buon contribuente non possa disporre dell'I.V.A. incassata a proprio piacimento, ci si è chiesti se fosse più che fondata la considerazione di adottare maggiori cautele nella ipotesi in cui, come nel caso appena illustrato, del reato di omesso versamento dell'I.V.A. venga chiamato a rispondere un soggetto – il nuovo legale rappresentante dell'ente – che potrebbe non avere avuto la possibilità di accantonare l'I.V.A. nel corso dell'esercizio, perché entrato in carica solo alla fine dello stesso.

Sempre in tema, il Tribunale di Torino<sup>35</sup>, in una recente decisione, ha ritenuto che il “formale contribuente” non possa invocare la scusabilità del suo comportamento per cause di forza maggiore, precisando che, sia pure tenuto conto della introduzione della fattispecie di cui all'art. 10-ter citato, a partire da luglio 2006, nonché del grave stato di dissesto in cui versava la società, il nuovo amministratore avrebbe dovuto comunque accantonare nel giro di sei mesi sia l'I.V.A. dell'esercizio in corso sia quella dell'intero esercizio precedente.

Orbene, stante la nota sentenza n. 364 del 1988 della Corte costituzionale, se si continuasse ad adottare nelle aule dei Tribunali simili direttrici interpretative, si paventerebbe il rischio – manifestamente anticonstituzionale – di muovere un rimprovero in ordine ad una condotta doverosa, ma, di fatto, inesigibile. La categoria della inesigibilità – frutto, da sempre, di una feconda ermeneusi dottrinale – assume, come noto, nella dottrina tedesca portato squisitamente penalistico, considerando plausibile la esclusione di un pieno sviluppo normativo della responsabilità penale nella ipotesi in cui il soggetto si sia trovato nella impossibilità di adeguare il proprio comportamento alla luce del precetto penale, a causa delle particolari condizioni che – nel momento in cui si è consumato il reato – il soggetto si è trovato a vivere, le quali non avrebbero potuto permettere una condotta diversa da quella, in concreto, tenuta<sup>36</sup>.

A conclusioni non dissimili potrebbe pervenirsi – sebbene con la doverosa precisazione della necessità di verificare premurosamente lo stato finanziario dell'azienda ogniqualvolta un nuovo legale rappresentante subentri nella dire-

<sup>35</sup> Trib. Torino, 22 settembre 2010, P.A., in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), con nota di SCOLETTA, *Illegittimità costituzionale della fattispecie di omesso versamento dell'I.V.A. (art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000)?*

<sup>36</sup> In questo senso, per tutti, ROMANO, *Cause di giustificazione, cause scusanti e cause di non punibilità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, 60 ss.

zione di una società – nel caso in cui l'avvicendamento fra vecchio e nuovo amministratore sia avvenuto interamente sotto la vigenza della nuova norma di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, allorquando il nuovo amministratore assuma la guida della azienda a ridosso del termine ultimo per adempiere agli obblighi fiscali. Fermi restando invero gli obblighi del nuovo anno, nella ipotesi in cui il nuovo amministratore dovesse rendersi conto che per l'anno precedente vi è un debito I.V.A. insanabile l'unica alternativa sarebbe quella di “abbandonare la nave”, con la inevitabile conseguenza che il precedente (scaltro) amministratore riuscirebbe a sottrarsi al rimprovero penale.

Se, come più volte puntualizzato, l'obbligo di versamento sorge (sin) dall'anno precedente, mano a mano che l'I.V.A. viene incassata dal contribuente, non è revocabile in dubbio che, adottando decisioni come quelle poco *supra* illustrate, si finisca per punire chi non è stato il reale autore del comportamento lesivo del bene giuridico protetto dalla norma, con la conseguenza – come spesso accade nel viver comune, ma dove proprio il diritto penale dell'uomo è chiamato ad arginare fenomeni di ingiustizia sociale – che lo spregiudicato di turno possa farla franca, dimettendosi dall'incarico di amministratore della società insolvente in prossimità del termine del 27 dicembre.

Prendendo le mosse dalle suddette ragioni di perplessità, secondo Alcini<sup>37</sup>, la Suprema Corte potrebbe dichiarare la illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui consente di punire un soggetto per un fatto a lui non rimproverabile per mancanza del presupposto, desumibile dall'art. 27, co. 1, Cost., della esigibilità della condotta doverosa<sup>38</sup>.

Vieppiù. Se questa è l'interpretazione da prediligere, è fuor di dubbio che non possa esigersi, da parte dell'amministratore, la utilizzazione dei fondi a sua disposizione (anziché per il pagamento della imposta relativa all'anno in corso) allo scopo di far fronte ai debiti erariali relativi all'anno di imposta precedente. La eventualità da ultimo richiamata – proprio tenuto conto delle considerazioni dianzi emerse in tema di inesigibilità – darebbe origine ad un conflitto di doveri, muovendo dalla considerazione che il nuovo amministratore sarebbe titolare di due obblighi giuridici, di pari rango, ancorché lo stesso sia in grado di adempiere ad uno solo di essi.

Nel medesimo contesto di riflessione, si collocherebbe la situazione del contribuente che per tutto il 2005 e fino al luglio 2006 abbia deliberatamente omesso di accantonare e, quindi, di versare l'I.V.A. alle ordinarie scadenze fiscali, tro-

<sup>37</sup> VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento IVA*, cit., 3 ss.

<sup>38</sup> *Contra*, nella Manualistica, FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale*, cit., 412, ove gli Autori evidenziano che «per poter qualificare illecito un comportamento dobbiamo presupporre che l'obbligo di condotta violato sia, nella situazione data, chiaro ed inequivoco».

vandosi poi al 27 dicembre 2006, dopo la entrata in vigore della nuova fattispecie delittuosa (i.e., il 4 luglio 2006), nella assoluta (sopravvenuta) impossibilità di versare all'Erario quanto dovuto.

Prescindendo dalle inconsistenti obiezioni di diritto intertemporale, le quali, come già chiarito, non trovano fondamento nel caso di specie, non poche perplessità persistono, ogniqualvolta il contribuente sia l'autore di condotte tenute in epoca in cui lo stesso era impossibilitato a valutare la entità delle conseguenze (pertanto, prima che intervenisse la sanzione penale), nondimeno determinanti ai fini della successiva violazione della legge penale alla scadenza del 27 dicembre 2006. Se è di chiara evidenza che il soggetto già prima del luglio 2006 fosse tenuto agli accantonamenti ed ai versamenti della imposta – ai fini dell'obbligo di adempimento del pagamento I.V.A. con riferimento alle ordinarie scadenze fiscali – non è revocabile in dubbio che la comminazione della pena esiga una responsabilità criminale in capo al contribuente con riferimento alle sole ipotesi in cui lo stesso abbia potuto valutare le conseguenze della condotta posta in essere.

Orbene, acquisita la eventuale ammissibilità di una irrilevanza penale del mancato versamento I.V.A., segnatamente ai casi (sin) qui illustrati, sembra opportuno soffermarsi su una ultima ipotesi, della quale il giudice dovrebbe tener conto al momento di valutare la rimproverabilità della omissione, dovuta ad insolvenza, del versamento.

Il pensiero corre al caso in cui il terzo non abbia effettivamente onorato il proprio debito I.V.A. e riguarda quei soggetti che realizzano operazioni per le quali l'obbligo di versare la imposta nasca in epoca antecedente al pagamento del corrispettivo. Più in particolare, può accadere che l'omesso versamento – penalmente rilevante – abbia ad oggetto una imposta che il contribuente non ha, di fatto, ricevuto dal proprio cliente, non avendogli quest'ultimo pagato il corrispettivo dovuto per la prestazione ovvero il bene ricevuto e non avendogli, pertanto, versato neppure l'I.V.A. da applicare a detta operazione.

Sia pure tenuto conto che il legislatore del 2012 abbia introdotto l'art. 32-*bis* d.l. n. 83 del 2012, convertito in legge n. 134 del 2012<sup>39</sup>, stante l'art. 6, co. 4, d.P.R. n. 633 del 1972, in materia di I.V.A., nella ipotesi in cui la fattura venga emessa prima del pagamento del corrispettivo, la operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della emissione della ricevuta fiscale.

Nella situazione da ultimo richiamata, vero è che, sussistendo comunque in

---

<sup>39</sup> A tenore del quale i soggetti con volume di affari non superiore a due milioni di euro hanno la facoltà di optare per la liquidazione della I.V.A. secondo modalità di cassa, di tal che la imposta diviene esigibile allorquando il cessionario ovvero il committente perfezionino il pagamento del corrispettivo.

capo al contribuente l'obbligo tributario di versare la imposta – nel caso in cui l'inadempimento si protragga oltre il termine fissato dalla norma, con contestuale superamento della soglia prevista dalla fattispecie incriminatrice – sarebbero comunque integrati gli elementi oggettivi del delitto di cui all'art.10-ter d.lgs. n. 74 del 2000. Sennonché, sorgendo l'obbligo anche in assenza del ricevuto versamento del corrispettivo e della relativa imposta da parte di chi abbia usufruito del bene ovvero del servizio, potrebbe invocarsi, nei casi *supra* illustrati, l'effetto scriminante della grave crisi finanziaria. Questo perché, segnatamente a dette ipotesi, l'omesso versamento dovuto dal contribuente non originerebbe dal mancato accantonamento delle somme per destinarle a fini diversi da quelli del pagamento della imposta, non avendo, ad onor del vero, il sostituto – a seguito dell'inadempimento da parte di chi ha usufruito del bene ceduto ovvero del servizio fornito – ricevuto mai nulla a tale titolo.

E valga il vero. Il mancato pagamento dei corrispettivi dovuti ben può condurre l'impresa verso uno stato di grave liquidità finanziaria<sup>40</sup>. Nondimeno, corre l'obbligo di precisare come tale preclusione del dolo non possa mai ricorrere con riferimento alle ipotesi di mancato pagamento di crediti del contribuente da parte di Pubbliche Amministrazioni.

Sulla base dell'art. 6 d.P.R. n. 633 del 1972, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate a favore dello Stato, l'I.V.A. diviene esigibile solo all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi. Stando così le cose, muovendo dalla considerazione che l'inadempimento sorga solo successivamente al pagamento effettivo del corrispettivo dovuto dalla Pubblica Amministrazione, ne discendono due ordini di considerazioni conclusive:

- a) il debito I.V.A. del contribuente non potrà mai originare dal mancato pagamento da parte della P. A.;
- b) la crisi di liquidità, che ha condotto al mancato versamento della imposta dovuta, per prestazioni regolarmente pagate, non potrà essere la causa dell'inadempimento.

All'esito di questo percorso, intrapreso per fornire un quadro prospettico della eterogeneità di opinioni espresse in tema di omesso versamento I.V.A., sentiamo di concordare con la tesi secondo cui il giudice dovrebbe ritenere penalmente rilevante la condotta posta in essere dall'imputato solo nei casi in cui il mancato versamento della imposta sia conseguenza di una condotta voluta e predeterminata dallo stesso. Più precisamente, il giudice penale non potrebbe ritenere esente da pena la condotta dell'amministratore che, – in carica (sin) dal principio dell'anno cui si riferisce l'I.V.A. da versare – sebbene riversi in grave

---

<sup>40</sup> In questi termini, Trib. Bologna, G.u.p., 13 luglio 2013, inedita, in SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente*, cit., 12 ss.

stato di difficoltà finanziaria, ometta, alla scadenza del termine indicato dall'art. 10-ter citato, il versamento della imposta dovuta. Parimenti, si potrà avallare per l'amministratore, che, ancorché abbia assunto la carica dopo l'anno cui si riferisce l'I.V.A. da versare, sia risultato inadempiente alla data del 27 dicembre, dopo aver dissipato le risorse della società, noncurante di sanare il debito I.V.A. accumulato dal precedente amministratore. Altrettanto o a maggior ragione si potrà dire, infine, nella ipotesi in cui l'amministratore, ancorché le casse dell'azienda fossero floride, entro il termine affinché il reato possa dirsi integrato, non abbia versato quando dovuto nei confronti del Fisco.

Stando così le cose, secondo un *argumentum a contrariis*, il giudice dovrebbe mandare assolto l'amministratore che, subentrato alla guida della società verso la fine dell'anno cui si riferisce l'I.V.A. da versare, adempiente al versamento insorto nel corso della propria gestione, abbia trovato le casse della società vuote e non sia riuscito, prima del termine previsto dalla fattispecie penale, a reperire quanto sufficiente a sanare il debito dell'anno precedente unitamente alla ipotesi dell'amministratore che, trovatosi a luglio 2006 (pertanto, successivamente alla entrata in vigore della nuova norma incriminatrice) ad amministrare una società ancora debitrice dell'I.V.A. del 2005, non sia riuscito, in quel lasso di tempo intercorrente tra il 4 luglio e il 27 dicembre 2006, a raccogliere il danaro sufficiente a sanare il debito IVA dell'anno precedente, senza essere, tuttavia, venuto meno all'obbligo di versamento della imposta sorto nello stesso periodo.

Ed allora se questa è l'interpretazione preferibile, perché imposta – a ben vedere – dalla esigenza di evitare il rischio di esporla a censure di incostituzionalità per contrasto, con l'art. 27, co. 1, Cost., segnatamente alle ipotesi da ultimo elencate, la condotta dell'amministratore, sia pure presupposto del mancato versamento I.V.A., difficilmente potrà integrare il delitto in esame, in quanto l'azione posta in essere dal contribuente non ha potuto essere orientata (prontamente) al precetto penale<sup>41</sup>.

In definitiva, la scusabilità del comportamento deriverebbe dalla inesigibilità di una condotta diversa da quella tenuta dall'agente.

##### **5. I mutati contesti economici attuali e le timide aperture dei giudici di legittimità sul fronte dell'elemento soggettivo.**

Una volta illustrati, sia pure in estrema sintesi, gli orientamenti giurisprudenziali in tema, può osservarsi come, nel solco di una interpretazione oramai consolidata della giurisprudenza di merito, la Suprema Corte – a fronte della circo-

---

<sup>41</sup> VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento IVA*, cit., 5 ss.

stanza che, oramai di frequente, l'imprenditore, in conseguenza di obiettive situazioni di difficoltà finanziaria, incorra nella impossibilità di fare fronte alla obbligazione assunta nei confronti dell'Erario – si ritrova a vagliare, di recente, la eventuale esclusione della colpevolezza del contribuente, nella ipotesi in cui quest'ultimo privilegi il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti in luogo del versamento delle somme necessarie al soddisfacimento dei crediti erariali.

Negli ultimi tempi, in effetti, complici una endemica congiuntura economica e l'aumento della pressione fiscale, può accadere che l'imprenditore – nel palese intendimento di evitare il fallimento della propria impresa – ancorché tenuto al versamento della imposta, intuibilmente anteponga all'obbligo giuridico da ultimo riferito il pagamento dei salari dei dipendenti, con conseguente impossibilità di far fronte alle pretese del Fisco.

La prima apertura sul fronte dell'elemento soggettivo, come abbiamo avuto modo di notare in precedenza, è stata rappresentata dalle “sentenze gemelle” n. 37424 del 2013 e n. 37425 del 2013, rispettivamente in tema di omesso versamento I.V.A. e di omesso versamento di ritenute, le quali hanno ammesso la possibilità, da parte del contribuente, di invocare il grave stato di illiquidità, qualora dimostri che esso non sia dipeso dalla scelta di “non fare fronte” all'adempimento.

La sempre maggiore diffusività del fenomeno di insolvenza aziendale, ha condotto, al presente, la giurisprudenza di legittimità ad uniformarsi, sia pure parzialmente, ai molti arresti di merito in tema<sup>42</sup>. A conferma della validità di tale impostazione si evoca, sia pure in tema di omesso versamento di ritenute certificate, la sentenza n. 5905 del 7 febbraio 2014, con la quale la Corte di cassazione ha evidenziato che la forza maggiore «può escludere la punibilità del reato di cui all'art. 10-*bis* nel caso di una imprevista ed imprevedibile indisponibilità del denaro necessario, non correlata in alcun modo alla condotta gestionale dell'imprenditore». Più in particolare, il ricorrente nei due gradi di giudizio di merito aveva giustificato la propria omissione affermando che, in presenza di una situazione di perdurante difficoltà economica, aveva preferito corrispondere ai propri dipendenti lo stipendio e non versare le sole ritenute.

---

<sup>42</sup> Con la pronuncia del 21 gennaio 2014, n. 2614, i giudici di legittimità, sebbene negando che gli effetti di una crisi aziendale siano sufficienti per escludere l'elemento soggettivo del reato, hanno aperto lo spiraglio alla eventualità che – a fronte di una documentazione specifica allegata, dalla quale si evinca una reale impossibilità incolpevole all'adempimento – possa ritenersi non integrato l'elemento subiettivo richiesto dalla fattispecie di cui all'art.10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000. A conclusioni non dissimili è pervenuta la Suprema Corte in una decisione di poco successiva (n. 5467 del 2014), ove l'attenzione dei giudici si è appuntata sulla circostanza che – ai fini di una esclusione del dolo – occorre provare, per un verso, la non imputabilità al contribuente della crisi e, per l'altro, che detta crisi non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, a idonee misure, sempreché valutate in concreto.



Orbene, la Corte di appello, muovendo dalla preliminare considerazione che, solo nella ipotesi di un evento eccezionale ed imponderabile, possa invocarsi lo stato di forza maggiore, di cui all'art. 45 c.p., ha finito per ritenere sussistente, in difetto della situazione da ultimo richiamata, la penale responsabilità del contribuente inadempiente.

Sennonché, il caso di specie, una volta all'esame dei giudici di legittimità è stato oggetto di diverso inquadramento. Invero, la Suprema Corte – citando il precedente delle Sezioni unite n. 37425 – ha avuto cura di osservare come, nel caso in cui l'imprenditore, a seguito del pagamento degli stipendi, si sia trovato in una situazione di illiquidità tale da impedirgli di pagare le ritenute operate, possa escludersi la penale responsabilità dello stesso, ben potendo l'elemento subiettivo del reato assumere un ruolo autonomo nella analisi di quest'ultimo.

Ciò chiarito, rimane pur vero, come puntualizzato dalla stessa Corte, che incomba sull'imputato lo specifico onere di allegazione alla Autorità Giudiziaria di elementi idonei a (di)mostrare la assenza di dolo, i quali – una volta verificati – non potranno che volgere il giudizio in favore dell'imprenditore-insolvente, non potendo la condotta tenuta da quest'ultimo collegarsi ad una omissione frutto di dominio volitivo del soggetto. In altri termini, «il ricorrente che voglia giovare in concreto di tale esimente, evidentemente riconducibile alla forza maggiore, dovrà dare prova che non gli sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili»<sup>43</sup>.

In questo contesto, sia pure sommariamente richiamato, acquisita la ammissibilità, in astratto, di invocare la non colpevolezza dell'imprenditore che ometta di versare quanto dovuto all'Erario per privilegiare il pagamento dei dipendenti – sulla scorta di casi giurisprudenziali che riconoscono la possibilità di un apprezzamento devoluto al giudice di merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità, qualora congruamente motivato<sup>44</sup> – mette conto solo segnalare come, a parere di Alcuni<sup>45</sup>, la soluzione del problema non possa prescindere da una analisi puntuale della natura, della struttura, nonché del contenuto del dolo (generico), segnatamente ai reati di omissione propria.

Prendendo le mosse dalla circostanza che la sentenza n. 5905 citata – la quale

<sup>43</sup> In questi termini, di recente, Cass., Sez. III, 6 marzo 2014, P.V., in *Dir. e giust.*, 2014, 6.

<sup>44</sup> Così, *ex multis*, Cass., Sez. III, 5 dicembre 2013, M.A.R., in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it).

<sup>45</sup> Sul punto si veda, CARACCIOLI, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalla Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 253 ss.

ricosce la possibilità per il contribuente di invocare lo stato di grave dissesto finanziario nella ipotesi in cui lo stesso dimostri, attraverso materiale probatorio efficacemente rappresentativo, che detta impossibilità obiettiva non dipenda dalla scelta, cosciente e volontaria, di “non far debitamente fronte” agli obblighi fiscali imposti – chiarisce che, in capo al sostituto, sussiste comunque un indiscutibile obbligo di “accantonamento” delle somme che si sappiano essere dovute all’Erario, una parte della dottrina ha avuto cura di evidenziare come una simile prospettazione finirebbe per disattendere la struttura stessa dei reati di omissione propria<sup>46</sup>, in ordine ai quali la valutazione del dolo – e quella della eventuale esistenza di esimenti – va compiuta con riferimento al momento di scadenza dell’obbligo. Più precisamente, secondo un profilo strettamente penalistico, tenuto conto della circostanza che i reati omissivi propri si sostanziano nel mancato adempimento dell’obbligo giuridico imposto dalla norma e posta la inesistenza di un obbligo giuridico (a livello tributario) di preventivo accantonamento delle somme dovute, il momento penalmente rilevante non potrà che essere individuato sul segmento finale della condotta, concretantesi alla scadenza dell’obbligo.

Proprio su questo punto sembra appuntarsi la recente giurisprudenza di legittimità, che evidenzia – in maniera contestuale alla necessità di focalizzare la punibilità sul solo momento di scadenza dell’obbligo – le incongruenze di una fattispecie che, orbata della specifica finalità evasiva, finisce per sanzionare, così come autorizzato dalla stessa formula della legge, un comportamento antecedente alla vera situazione tipica.

Quanto da ultimo riferito conduce, posta la palese latitanza di una logica normativa, la Suprema Corte – nella condivisibile prospettiva di una valorizzazione della crisi di liquidità da un punto di vista soggettivo – ad aderire a quelle soluzioni di mitezza già approntate dai giudici di prime cure e parte della dottrina – seguendo una strada, a nostro avviso, non percorribile per quanto, ad un primo impatto, non priva di persuasione – ad “incastonare”, nell’art. 2 Cost., il valore della continuità aziendale, dacché inserito nella sfera dei diritti fondamentali della persona, la cui lesione determinerebbe il danno grave alla persona richiesto dall’art 54 c.p., disciplinante la scriminante dello stato di necessità<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> In tema di reati omissivi propri, nella manualistica, sia consentito rinviare, senza pretese di esaustività, CADOPPI, VENEZIANI, *Diritto penale. Parte generale e speciale*, Padova, 2007, 335 ss.; MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., 156 ss.

<sup>47</sup> Tramite una interpretazione estensiva del danno grave ovvero della nozione di persona, è stata ipotizzata la configurabilità dello stato di necessità. Nondimeno, la impostazione giurisprudenziale in tema, alla luce di una rigorosa interpretazione del requisito del danno grave alla persona, ha escluso la eventualità del ricorso alla scriminante dello stato di necessità (così, *ex pluribus*, Cass., Sez., III, 25 settembre 2007, Tafuro, in *Cass. pen.*, 2009, 1326 ss.) Il tentativo di trovare un collegamento sostanziale alla crisi di liqui-

## 6. Considerazioni conclusive e un breve sguardo d'insieme alla mancata previsione dei delitti tributari nel novero dei reati di cui al d.lgs. n. 231 del 2001

Sarebbero davvero molteplici, a nostro avviso, le delicate questioni sottese alla fattispecie in esame. In principalità, ci si chiede se davvero siano stati superati tutti i profili di legittimità costituzionale della norma<sup>48</sup> – tenuto, altresì, conto di questioni di carattere meramente processuale, cui corre l'obbligo di operare un cenno congiunto – muovendo dalla considerazione che, con ogni probabilità, allineare la soglia di irrilevanza penale dell'omesso versamento I.V.A. a quella vigente, nello stesso periodo, per i fatti di dichiarazione infedele, non fosse unica questione insoluta. Esigenze di ragionevolezza, invero, avrebbero spinto a valutare attentamente la previsione (*rectius*, preclusione) di cui all'art. 13, co. 2-*bis*, del d.lgs. n. 74 del 2000, laddove stabilisce che per tutti i delitti tributari previsti dal medesimo Decreto, la possibilità di definire il processo mediante patteggiamento «può essere chiesta dalle parti solo qualora ricorra la circostanza attenuante di cui ai co. 1 e 2»; i.e., solo nel caso in cui il contribuente – ancor prima della apertura del dibattimento di primo grado – abbia estinto il debito con il Fisco, versando interamente quanto dovuto, a titolo di imposta, sanzioni amministrative, nonché relativi interessi. Alla luce di quanto da ultimo riferito, sembrano avvedersi degli inconvenienti di non poco momento. Corre l'obbligo di interrogarsi, invero, come possa il contribuente – imprenditore inadempiente alla obbligazione tributaria e quasi sempre in grave difficoltà finanziaria – estinguere il debito alle condizioni poco *supra* riferite<sup>49</sup>. Ciò posto, al di là delle incoerenti sorti cui sarebbe destinato il contribuente, all'esito di questo percorso – intrapreso al fine di offrire un contributo alla chiarificazione del reato di omesso versamento I.V.A. – riteniamo oltremodo inutile e ripetitivo tirare le fila del discorso insistendo nella disamina delle possibili eventualità

---

dità, attraverso il ricorso allo stato di necessità, si infrangerebbe sulla mancanza di volontà, che, per converso, contraddistingue le ipotesi di grave dissesto finanziario. Sul possibile inquadramento dello stato di necessità come scusante, si rinvia, per tutti, a MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., 276 ss.; BELLAGAMBA, *Ai confini dello stato di necessità*, in *Cass. pen.*, 2000, 1832 ss.

<sup>48</sup> Oggetto di approfondimento sarebbe, invero, il profilo relativo alla eventuale illegittimità costituzionale di un regime normativo che punisce penalmente l'omesso versamento della Imposta sul Valore Aggiunto a dispetto di quanto previsto in ordine alle altre imposte. Degna di attenzione pare altresì la argomentazione che – diversamente da quanto accade nelle altre fattispecie di reato tributarie – il delitto in esame preveda una soglia di non punibilità espressa solo in valore assoluto e non anche una soglia relativa, parametrata alle dimensioni della impresa tenuto conto, pertanto, di fattori quali l'attivo patrimoniale, i ricavi, etc.

<sup>49</sup> Cfr. sul punto, TRAVERSI, *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull'omesso versamento dell'IVA*, cit., 3491.

- di indiscusso pregio, ma già esaminate - in ordine alle quali l'imputato potrebbe andare assolto, in mancanza dell'elemento soggettivo, «perché il fatto non costituisce reato». Per le ragioni da ultimo esposte, sentiamo di tentare, sia pure nei limiti del presente lavoro, una indagine più accurata del tema, che spinga a dare logica e coerenza alla fattispecie in esame e, in generale, alla dimensione dell'illecito penale tributario. A fronte della ipotesi in cui, nel corso dell'anno, un soggetto - che ponga in essere la condotta di non assolvere al debito I.V.A. - decida di limitare la propria fatturazione, evitando (così) di superare le soglie di punibilità previste dalla norma (di qualunque importo esse siano), sussisterebbe la possibilità che lo stesso si sottragga ad un eventuale rimprovero penale. Più in particolare, potrebbe paventarsi la situazione, tutt'altro che peregrina, che chi, sapendo che non pagherà - omettendo dolosamente di fatturare al fine di evitare il supero della soglia di punibilità prevista dalla fattispecie penale - resti impunito rispetto a colui il quale, in totale buona fede, emetta fatture nella consapevolezza che successivamente salderà il debito I.V.A. Come opportunamente invocato<sup>50</sup>, nel caso in cui le somme siano state in precedenza incassate e giammai accantonate, e il contribuente si fosse trovato in una condizione di obiettiva sopravvenuta impossibilità in difetto delle necessarie risorse patrimoniali, nulla osterebbe ad una applicazione dei principi di diritto enunciati dalla Corte costituzionale con la sentenza del 13 dicembre 1988, n. 1085. E valga il vero. Nella pronuncia testé richiamata, la Consulta ha ritenuto applicabile il furto d'uso ove la mancata restituzione, ritenuta evento della condotta omissiva, non fosse espressione di una scelta libera e volontaria, ma determinata da condizioni di forza maggiore. In tale ipotesi, il comportamento dell'*agent* difetterebbe del dolo, in quanto - nel momento in cui ha perpetrato l'appropriazione - avrebbe agito rappresentandosi una immediata restituzione e non volendo, quindi, una appropriazione stabile del bene mobile altrui. Prendendo le mosse dalla circostanza che dati strutturali obiettivi del delitto in esame siano la avvenuta dichiarazione del debito unitamente all'omesso versamento delle somme dovute a titolo di imposta, come pervenire alla conclusione che il contribuente abbia dolosamente agito nel momento in cui, presentando la dichiarazione, si è rappresentato il proprio adempimento nel termine fissato dalla norma incriminatrice? Mette conto solo segnalare come la dichiarazione annuale, in base alla quale il contribuente procederà poi al versamento dell'I.V.A. indicata e dovuta, debba essere presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento. Solo qualche mese dopo (i.e., 27 dicembre) lo stesso, onde evitare l'intervento della sanzione

---

<sup>50</sup> GIONNI, *Qualche riflessione sull'omesso versamento IVA*, cit., 385.

penale, dovrà procedere al versamento di quanto dichiarato. Ci chiediamo, pertanto, come possa il soggetto attivo dolosamente decidere di non versare la imposta dovuta se solo pochi mesi prima lui stesso ne dava contezza al Fisco. Per questa ragione – come, peraltro, già osservato – concordiamo, *prima facie*, nel ritenere che alcun rilievo possa assumere un sostanziale rimprovero sulla imprudente gestione delle risorse aziendali, posto che un simile giudizio rivelerebbe tratti ontologicamente colposi, palesemente inadeguati a fondare quel rimprovero doloso essenziale per la integrazione del delitto in esame<sup>51</sup>. Sia pure nella consapevolezza che vi sia concordia giurisprudenziale nel considerare non giustificabile il contribuente che, anziché versare periodicamente all’Erario le somme incassate ovvero di accantonare quest’ultime in vista del successivo versamento, utilizzi dette somme per anteporre logiche di impresa – servendosi come forma di autofinanziamento in un momento di grave crisi di liquidità, decidendo (pertanto) di anteporre agli interessi del Fisco il pagamento degli stipendi, nonché privilegiando la destinazione delle residue risorse disponibili al pagamento di quelle obbligazioni in cui i creditori si attiverebbero immediatamente nei suoi confronti, come nel caso dei fornitori ovvero dei prestatori d’opera – crediamo sia opportuno dare sostegno alle convergenti conclusioni raggiunte dalla dottrina, e da una sia pur timida recente giurisprudenza<sup>52</sup>, che hanno ritenuto come simili condotte finiscano per punire soggetti a cui, al più, è possibile muovere un rimprovero a titolo di colpa<sup>53</sup>. Del resto, come efficacemente rilevato, qualora il legislatore avesse realmente voluto offrire una maggiore tutela alle pretese erariali dello Stato, affianco al delitto di omesso versamento IVA, ben avrebbe potuto prevedere, nella eventualità, una parallela fattispecie colposa, come già adottato in materia fallimentare<sup>54</sup>. Dalle impostazioni da ultimo richiamate, stante l’attuale dato normativo, ne discenderebbe che la penale responsabilità dell’imputato andrebbe ravvisata – sia pure ritenendo plausibile la interessante precisazione del rispetto di una «continuità psicologica fra la deliberazione e la causazione»<sup>55</sup> – nelle sole ipotesi in cui la omissione del contribuente generi da una condotta “prevista” ed “accettata”. Ma sentiamo di muovere oltre. Se quanto (sin) qui illustrato ha una sua logica, a noi pare che

<sup>51</sup> VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute certificate e dell’IVA*, cit., 7.

<sup>52</sup> In questi termini, in maniera esemplare, Cass., Sez. III, 21 gennaio 2014, S.V., in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it).

<sup>53</sup> MARTINI, *I reati in materia di finanza e tributi*, cit., 620.

<sup>54</sup> Su queste considerazioni cfr., ROMOLI, *Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità*, in questa Rivista online. Per una puntuale disamina in tema di reati bancarotta societaria si rinvia, per tutti, a DE MARTINO, D’AVIRRO, *I reati di bancarotta societaria. Distrazione, infedeltà e operazioni dolose*, Milano, 2013.

<sup>55</sup> Il riferimento è a quanto sostenuto in tema da Autorevole dottrina con riferimento all’*actio libera in causa*. Sul punto si veda, MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., 689 ss.; Riprende ampiamente questi argomenti, ROMOLI, *Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità*, cit., 10.

l'unica prospettiva preferibile sia la consapevolezza che, con riferimento ad alcune specifiche situazioni, comportamenti come il mancato versamento dell'I.V.A. dichiarata – se non afferenti ad operazioni commerciali intracomunitarie di considerevole portata, di cui a breve – posseggano un limitato disvalore sociale. Ciò chiarito, e nella prospettiva di evitare un arbitrio involontario dell'interprete, si mostrerebbe, con ogni probabilità, necessario deputare alla riduzione di una espansione incontrollata del diritto penale l'unico soggetto legittimato ad evitare simili derive: il legislatore. Orbene, è noto che la fattispecie di omesso versamento I.V.A. sia stata interpolata nel tessuto normativo di un sistema – quello delineato dal d.lgs. 74 del 2000 – di cui non ne condivideva i principi ispiratori. Corre l'obbligo di evidenziare come, al momento della estensione della riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, la attenzione del legislatore penale si fosse soffermata solo sulla omessa dichiarazione contenuta nell'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000, e non sul mancato versamento, il quale era completamente escluso dalla rilevanza penale indipendentemente dall'importo<sup>56</sup>.

Il sistema penale tributario delineato dal Decreto succitato ha inseguito l'obiettivo di sanzionare penalmente comportamenti antiggiuridici effettivamente lesivi degli interessi erariali, sorretti dalla previsione del dolo specifico di evasione con soglie di punibilità di una certa consistenza – e, pertanto, di reale allarme sociale<sup>57</sup> – rinunciando alla rilevanza penale delle violazioni meramente formali e preparatorie, riguardanti il fenomeno della c.d. “frode da riscossione”, a cui era riservato il campo – peraltro, assai severo – delle sanzioni tributarie. Miratamente alle strategie di fondo che hanno condotto alla Riforma della disciplina italiana di diritto penale tributario, la mancata previsione di illeciti di natura contravvenzionale – con conseguente deflazione dello strumento detentivo ricondotto al suo ruolo di ordinarietà – sarebbe stata considerata, come adeguatamente evidenziato da Alcuni, scelta opportuna, atta a conferire alle sanzioni penali quel ruolo proprio; i.e., puramente repressivo, nonché di deterrenza<sup>58</sup>. Seguendo un criterio di priorità logica – attribuendosi come scopo precipuo quello di circoscrivere la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati alla lesione di interessi fiscali<sup>59</sup>, dotati pertanto di una manifesta offensività per gli interessi dell'Erario – la Relazione governativa al d.lgs. n. 74 del 2000 aveva sottolineato come nella cornice del nuovo sistema, alcuna rilevanza pena-

<sup>56</sup> Sulle originarie attenzioni del legislatore del 2000, si veda SOANA, *I reati tributari*, cit., 311; GIONNI, *Qualche riflessione sull'omesso versamento IVA*, cit., 385.

<sup>57</sup> Di questo avviso, CAPOLUPO, PEZZUTO, *La riforma del sistema penale tributario*, Milano, 2000, 7.

<sup>58</sup> CAPOLUPO, PEZZUTO, *La riforma del sistema penale tributario*, Milano, 2000, 7.

<sup>59</sup> In questi termini, SANTORIELLO, *Il nuovo principio di specialità nel diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 2003, 6160.

le assumesse «il mero inadempimento della obbligazione pecuniaria avente ad oggetto la imposta e i relativi accessori, una volta che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione». Stando così le cose, l'omesso versamento, ove collegato ad omessa od infedele dichiarazione ovvero a condotte fraudolente poste in essere in un secondo momento, era punito con la sola sanzione amministrativa<sup>60</sup>, nel palese intendimento – come efficacemente precisato – di «colpire in misura maggiore gli atti più pericolosi per la convivenza sociale sia per le modalità di consumazione sia per l'entità della lesione provocata rispetto a quelli di minore allarme sociale»<sup>61</sup>. Sennonché, la impostazione da ultimo richiamata è stata completamente “deviata” con la introduzione, nell'arco di appena due anni, di due fattispecie, (segnatamente, gli artt. 10-ter e 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000), le quali hanno spostato il baricentro del sistema penale tributario in favore di fatti “esterni” alla dichiarazione fiscale<sup>62</sup>, mirando a rafforzare – in tutta evidenza – la tutela del gettito finanziario nella fase specifica di riscossione diretta ovvero del versamento in autoliquidazione versato dal contribuente<sup>63</sup>. Con le Riforme novellistiche succedutesi negli anni 2005 e 2006, innestando, nel tessuto normativo del d.lgs. n. 74 del 2000, gli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater – introdotti con la Finanziaria per il 2005 (il 10-bis) e con il cosiddetto decreto Visco-Bersani del 2006 (il 10-ter e il 10-quater) – nella prospettiva di un ampliamento dell'area dell'illecito penale, sono state criminalizzate condotte sfornite di quella significatività economica tale da giustificare il ricorso all'intervento penale, che contraddistinguerebbe, per converso, il soggetto che ponga in essere una condotta fraudolenta. Segnatamente al delitto di omesso versamento dell'I.V.A., potrebbe invocarsi quanto, limpidamente, sostenuto da Autorevole dottrina, secondo cui esso si risolverebbe «di fatto, nella re-introduzione, in forma moderna, del vecchio e barbaro istituto dell'arresto per debiti, questa volta solo fiscali»<sup>64</sup>. Non è mancato allora chi, in ordine alla fattispecie di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, abbia sottolineato come la norma in commento designi atteggiamenti di «larvata antinomia», con particolare riferimento all'art. 1 del Quarto protocollo addizionale alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà individuali, il quale – sia pure consapevoli che la obbligazione relativa al pagamento non possenga natura contrattuale – dispone: «nessuno può essere

<sup>60</sup> Sul punto cfr., SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2013, 311.

<sup>61</sup> Ancora, CAPOLUPO, PEZZUTO, *La riforma del sistema penale tributario*, cit., 7; DI AMATO, PISANO, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2002, 120 ss.

<sup>62</sup> PERINI, in CIANCI, PERINI, SANTORIELLO, *La disciplina penale dell'economia, Disco, banche, responsabilità penale delle società*, a cura di SANTORIELLO, Milano, 2008, 138.

<sup>63</sup> Così, D'AVIRRO, GIGLIOLI, *I reati tributari*, Firenze, 2012, 261.

<sup>64</sup> Significativo, sul tema, MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 34.

privato della sua libertà per il solo fatto di non essere in grado di adempiere ad una obbligazione contrattuale»<sup>65</sup>. A questo proposito, conviene rammentare che – nella prospettiva di ridurre il carico di procedimenti penali pendenti per reati tributari – la riforma del 2000 aveva condotto alla abrogazione, tra le altre, dell'allora vigente fattispecie di omesso versamento delle ritenute certificate (prevista dall'art. 2, co. 3, d.l. 429 del 1982, poi convertito in legge 516 del 1982), reintrodotta in maniera sostanzialmente invariata con la riforma del 2004<sup>66</sup>. In tale disomogeneità di intenti (riforma del 2000, riforma 2004/2005), sia pure sommariamente richiamata, la mancata previsione, nella struttura delle due nuove fattispecie omissive, della finalità evasiva – presente, di contro, in tutte le altre fattispecie del microsistema *ad hoc* delineato dal d.lgs. n. 74 del 2000 – contribuisce a dimostrare, a nostro avviso, la volontà del legislatore di porre tutela a fatti ritenuti, a suo parere, penalmente rilevanti, ancorché criminalmente contenuti entro determinati limiti. Criterio, a nostro avviso, di palese incuria legislativa, che non riesce a resistere alla obiezione di risultare alquanto dubbio. Muovendo dalla oramai acquisita considerazione che l'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, punisca il mancato versamento di IVA dovuta dal contribuente sulla base della sua stessa dichiarazione, si mostra palese come la logica normativa sia stata quella di indurre il contribuente infedele – attraverso la minaccia di una sanzione particolarmente afflittiva – a versare quanto correttamente dichiarato, in ossequio più ad esigenze di Bilancio pubblico che alla necessità di reprimere effettive condotte qualificabili come “criminali”, con tutte le immaginabili ricadute in termini, però, di “pena”<sup>67</sup>. Non può sottacersi come, al presente, anche nei confronti della fattispecie di omesso versamento I.V.A., parimenti a tutti i reati tributari previsti nel d.lgs. 74 del 2000, sia prevista la applicazione della misura ablatoria del sequestro per equivalente finalizzato alla confisca, di guisa che si mostrerebbe necessario riflettere sulle conseguenze e sui gravi costi che la azienda e la collettività si troverebbero a pagare – ancor più tenuto conto delle rigorose impostazioni seguite in materia dalla Corte di cassazione<sup>68</sup> – nella persistenza di una norma che sanzioni penalmente il contribuen-

<sup>65</sup> Così PERINI, *Diritto penale tributario. La tutela penale della dichiarazione fiscale*, in CARACCIOLI, DEZZANI, SANTORIELLO, DESTITO, OGGERO, PERINI, NAPOLEONI, CIANCI, *La disciplina penale dell'economia*, a cura di SANTORIELLO, Torino, 2008, 170.

<sup>66</sup> Cfr. Relazione d.d.l. n. 5310 del 2004 per la Legge finanziaria 2005, 296, nonché la Relazione d.d.l. n. 741 di conversione del Decreto Bersani, 30.

<sup>67</sup> Sulla suggestione esercitata in nome della “ragione fiscale”, si veda LANZI, ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Torino, 2014, 344.

<sup>68</sup> Di recente, la Suprema Corte con la sentenza n. 19099 del 2013, ha stabilito che è legittimo il sequestro sui beni dell'imprenditore che ha omesso il versamento dell'IVA dichiarata, ma non ancora incassata. Ciò perché, a detta dei giudici di legittimità, la previsione del delitto di omesso versamento I.V.A. assoggetta a sanzione penale chiunque non versi all'Erario l'imposta dichiarata, al di là della circostanza che l'imposta



te che, superata la soglia prevista dal precetto penale, ometta il versamento dell'I.V.A. dovuta. Vieppiù. Non è revocabile in dubbio che, come compiutamente rilevato, il pagamento di una sanzione amministrativa ovvero di interessi possa rientrare nei calcoli economici che un contribuente effettua quando decide di versare delle imposte in ritardo mentre una tale valutazione non può essere fatta per la sanzione penale tenuto conto, peraltro, che il pagamento tardivo non estingue il reato, oltretutto la previsione – in sede di condanna – della irrogazione delle pene accessorie (i.e., la interdizione dagli uffici direttivi degli enti, nonché la incapacità a contrarre con la Pubblica Amministrazione)<sup>69</sup>. Concordi indubbiamente nel ritenere che una distrazione delle somme ricevute da terzi per finalità diverse non sia consentita, potremmo rammentare che una simile dissuasione, però, è già sancita nel sistema tributario di riscossione dell'I.V.A. L'impianto normativo nel quale si inserisce la fattispecie in esame è figlio di un processo già avviato in precedenza volto a ravvedere il ricorso alla sanzione penale quale *extrema ratio* giustificabile solo per poche fattispecie di illecito che, tenuto conto del danno causato e delle modalità di azione, si presentino particolarmente lesive per gli interessi dell'Erario<sup>70</sup>. Varrebbe la pena, allora, di chiedersi se non sia il caso di tornare ai vecchi sistemi, parendo sufficiente per le condotte di mancato versamento il sistema delle sanzioni tributarie non penali regolato dal d.lgs. n. 471 del 1997, specie in rapporto allo stato generale attuale della situazione economica del nostro Paese, sì da ambire – come già previsto all'art. 8 della c.d. “delega fiscale” – ad un adeguamento del sistema comune di diritto penal-tributario degli altri paesi europei, ove è possibile evincere una più adeguata sistemazione dei rapporti intercorrenti tra sanzioni tributarie e sanzioni penali. La fondatezza di queste considerazioni è autorizzata da quanto, peraltro, già espresso proprio nel 2000, in sede di legge delega. «Gli sforzi di riforma attuati prima con la legge 205/1999 e poi definitivamente con il D.lgs. 74 del 2000 hanno rappresentato un chiarissimo programma politico-criminale che persegue un apprezzabilissimo obiettivo: rompere con il passato della penalizzazione a tappeto, fondato su figure di reato prodromiche alla evasione, e rivoluzionare il sistema, riportandolo nell'alveo del diritto penale minimo, lesivo di beni giuridici di consistenza afferrabile e rispettoso del principio di offensività. Un diritto penale tributario, insomma, fatto ad immagine del diritto penale comune, delle cui caratteristiche strutturali

---

sia stata effettivamente incassata dal contribuente. Sul punto si veda, IORIO, MECCA, *Legittimo il sequestro per omesso versamento IVA anche senza incasso della imposta*, in *Corr. trib.*, 2013, 1923 ss.

<sup>69</sup> SOANA, *Le Sezioni Unite sui reati per omesso versamento IVA e ritenute*, in *Giur. trib.*, 2013, 940.

<sup>70</sup> FERLAZZO NATOLI, BUCCISANO, *Luci e ombre sulla riforma tributaria penale*, in *Boll. trib.*, 2000, 1045; DIDDI, *La nuova normativa penal tributaria. Prime riflessioni*, in *Giust. pen.*, 2000, 129.

intende ora rivestirsi»<sup>71</sup>. Ma come spesso accade la soluzione di un presente inadeguato ha radici nel passato e germogli nel futuro. Sebbene non sia certamente nostra intenzione addentrarsi in questioni che involgono le fondamenta stessa della teoria generale del reato – non essendo, peraltro, questa la sede più opportuna per soffermarsi (come meriterebbe) su uno dei temi più complessi del diritto penale – ci sia consentito operare talune sommarie e succinte osservazioni. Le aporie della fattispecie originano, a nostro avviso, come accade oramai sovente nel sistema penale, da incertezze di base, di non così agevole risoluzione. Come già perspicuamente segnalato<sup>72</sup>, si avverte oramai la esigenza – non più procrastinabile – di un riqualificazione dell'intero assetto legislativo di pertinenza penalistica, che muova verso una prospettiva di “aggiornamento” della compagine soggettiva, con conseguente riverberazione degli effetti su tutta la parte speciale, ivi compreso il settore della legislazione complementare<sup>73</sup>. La scelta di riqualificare le forme di responsabilità soggettiva, libererebbe il giudice dal flagello di scegliere drasticamente in una, per niente garantista, logica dell'*aut aut*, riducendo altresì i fenomeni di creatività che, sovente, accompagnano la attività interpretativa<sup>74</sup>. Quanto da ultimo riferito, assumerebbe ancora maggiore consistenza in ordine ai quei fatti dai quali emerga, con evidenza, la vaghezza definitoria del dolo al fine di punire comportamenti che, se più correttamente inquadrati nell'ambito colposo non troverebbero sanzione<sup>75</sup>. Più in particolare, se si riconoscesse al dolo il ruolo di forma principale di colpevolezza, si potrebbe ottenere il rilancio di una effettiva sussidiarietà del diritto penale, demandando il compito di sanzionare la tipologia residuale degli illeciti colposi lievi ad altri rami dell'ordinamento giuridico<sup>76</sup>. Sarebbe così auspicabile poter degradare ad illeciti amministrativi ovvero civili quei fatti che siano contraddistinti quasi esclusivamente dal *versari in re illicita*<sup>77</sup>. Non sembra infatti difficile opporre che di fronte ad alcune forme di antigiusuridicità il legislatore abbia il dovere di scoraggiare – con la sfera penale – i soli comportamenti ad alta lesività, senza incorrere nel rischio (mai!) di adottare soluzioni di natura puramente promozionale. Al mal andamento della Amministrazione finanzia-

<sup>71</sup> In questo senso, mirabilmente, MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 25 ss.

<sup>72</sup> Per una analisi completa delle seguenti considerazioni, CURI, *Tertium datur. Dal common law al civil law. Per una scomposizione tripartita dell'elemento soggettivo del reato*, Milano, 2003, 20 ss.

<sup>73</sup> ROXIN, *Strafrecht. Allgemeiner Teil, Band I: Grundlagen. Der aufbau der Verbrechenslehre*, 3, Auflage Beck, Munchen, 1997, 68.

<sup>74</sup> Così PROSDOCIMI, *Dolus eventualis*, Milano, 1993, 99.

<sup>75</sup> In ordine alla storia giurisprudenziale sul reato di falso in bilancio, si veda PADOVANI, *Una riforma sostanzialmente difficile*, in *Leg. pen.*, 2002, 542 ss.

<sup>76</sup> Sia pur limitatamente alla ipotesi di colpa lievissima, cfr. sul punto GIUNTA, *Il trattamento differenziato dei reati colposi: spunti per una riforma*, in *Studi senesi*, 1994, 24 ss.

<sup>77</sup> STELLA, *Criminalità di impresa: nuovi modelli di intervento*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1999, 1259 ss.

ria non si può pensare di ovviare con un antidoto a basso costo, quale il ricorso alla sanzione penale<sup>78</sup>. All'insoddisfacente funzionamento del sistema della riscossione del tributo, che può rendere non recuperabili i crediti accertati in modo definitivo – oppure recuperabili a distanza di anni – non può soccorrere, a nostro avviso, il sistema penale. Il ruolo di *extrema ratio* del diritto penale<sup>79</sup> non può e non deve soccombere a quella giustizia emotiva, la quale può ingenerare il rischioso processo del ricorso al diritto dei reati come strumento di difesa sociale; un ruolo che – non è mai ripetitivo rammentare – non gli appartiene e che, diversamente opinando, condurrebbe ad una perniciosa conseguenza: la trasnigrazione da diritto penale del fatto di reato a piè pari nel diritto penale di prevenzione e di sicurezza<sup>80</sup>. Alla luce di quanto poco *supra* delineato – sia pure consapevoli che la sede ove queste riflessioni andranno a svolgersi non ci consenta quell'approccio analitico che il tema meriterebbe – sentiamo di dover respingere altresì la tesi di una inclusione dei reati fiscali tra i reati presupposto di cui al d.lgs. 231 del 2001. È noto che il sistema di responsabilità da reato previsto per le persone giuridiche non riconosce, tra il novero dei reati presupposto idonei ad involgere la responsabilità “penale” dell'ente, i delitti tributari. Sia pure tenuto conto che il legislatore nel 2009 con il cosiddetto “Pacchetto Sicurezza” – caldeggiato dalla esigenza di punire forme di criminalità a carattere organizzativo – abbia aggiornato il catalogo dei reati presupposto aggiungendo la fattispecie di cui all'art. 416 c.p., riteniamo ammissibile la applicazione dello statuto penale della persona giuridica per reati fiscali in ordine a ristrettissime ipotesi. Con riferimento al delitto di omesso versamento I.V.A., va tenuto presente come questo sia stato introdotto nel panorama penal-tributario alla scopo di arginare la cosiddetta “frode da riscossione”. Più precisamente, l'intervento legislativo è stato dettato soprattutto dal proliferare del fenomeno delle oramai note “frodi carosello”, tra i cui scopi rientra l'omesso versamento I.V.A. da parte del soggetto di diritto appositamente creato per permettere la realizzazione della frode: i.e., società cartiera. La notevole dimensione del fenomeno non può che, a nostro avviso, essere ricondotta sotto la lente del legislatore penale, posto l'eventuale danno di rilevante entità che dette operazioni commerciali intracomunitarie possono produrre per le casse dell'Erario. La considerazione da ultimo riportata – condivisibile – esige, tuttavia, una ulteriore precisazione. La palese inadeguatezza della fattispecie del reato, di cui all'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000, si evincerebbe altresì, come op-

<sup>78</sup> MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 35.

<sup>79</sup> In tal senso, in maniera esemplare, ROXIN, *Politica criminale e sistema del diritto penale*, 1973, traduzione a cura di Moccia, Napoli, 1986.

<sup>80</sup> Sul punto, DONINI, *Sicurezza e diritto penale*, in *Cass. pen.*, 2008, 3561 ss.

portunamente sostenuto da Alcuni, in riferimento proprio al tema della c.d. “frodi carosello”, atteso che la pena prevista dalla norma, di fronte alla duplice opzione – connota da diverso disvalore – che la stessa possa essere comminata per omesso versamento in seguito ad una (non prevedibile) situazione di mancanza di liquidità da parte della impresa-contribuente ovvero nei confronti di operazioni intracomunitarie di notevole portata, appare «sproporzionata: per eccesso, laddove finisca con il colpire la semplice omissione di un versamento, per difetto. Allorquando l’obiettivo preso di mira siano quelle frodi IVA, che, invece, trovano nella bancarotta e nell’art.11 strumenti di contrasto certamente più incisivi»<sup>81</sup>. Sarebbe allora il caso, a nostro avviso, di valutare un ripensamento delle logiche di formulazione della fattispecie. Ciò rilevato, e ritornando al tema della responsabilità penale delle persone giuridiche, appare evidente come siano ipotizzabili situazioni ove accanto alla constatata condotta illecita posta in essere dal legale rappresentante ovvero amministratore di società, si affianchi una responsabilità penale della persona giuridica. Proprio nella ipotesi delle c.d. “frodi carosello”, ci si trova di fronte all’agire criminoso di più soggetti, che pongono in essere una associazione a delinquere, ex art. 416 c.p., la quale può assumere le caratteristiche della transnazionalità ex all’art. 3, l. n. 146 del 2006. Tenendo in conto che, a norma dell’art. 10 della legge n. 146/2006, tra i reati transnazionali che danno luogo a responsabilità “para-penale” dell’ente, rientra anche il delitto di associazione per delinquere di cui all’art. 416 c.p., non v’è dubbio che – nel caso in cui sia contestato il reato associativo a carattere transnazionale, finalizzato all’omesso versamento di I.V.A., secondo lo schema della “frode carosello” – accanto alla responsabilità penale delle persone fisiche vi sarà anche una responsabilità a carico della persona giuridica risultata appartenente al sodalizio criminoso, con conseguente applicazione dell’impianto sanzionatorio ex d.lgs. n. 231 del 2001<sup>82</sup>. Sennonché, al di fuori della ipotesi testé richiamata, sentiamo di non poter spingere oltre il nostro ragionamento. Proprio di recente, le Sezioni unite<sup>83</sup> sono intervenute su una questione di notevole rilevanza pratica, per le implicazioni ad essa connesse, in ordine alla possibilità di disporre il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, diretta ovvero per equivalente, dei beni appartenenti all’ente per le violazioni tributarie poste in essere dal legale rappresentante della persona giuridica. Il Supremo consesso, rilevando un contrasto giurisprudenziale sulla questione «se sia possibile o meno aggredire direttamente i beni di una persona giuridica per

<sup>81</sup> PERINI, *Diritto penale tributario. La tutela penale della dichiarazione fiscale*, cit., 170.

<sup>82</sup> SANTORIELLO, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, in *Fisco online*.

<sup>83</sup> Cass., Sez. un., 30 gennaio 2014, Gubert, in [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it).

le violazioni tributarie commesse dal legale rappresentante della stessa», ha concluso ritenendo che l'unico procedimento ablatorio consentito nei confronti dell'ente sia «il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di denaro o di altri beni fungibili o di beni direttamente riconducibili al profitto di reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica stessa, quando tale profitto (o beni direttamente riconducibili al profitto) sia nella disponibilità di tale persona giuridica». Sebbene nella parte finale della motivazione, i giudici del Supremo collegio riscontrino evidenti profili di irrazionalità e incoerenza in ordine al mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. n. 231 citato, essi muovono al cuore del microsistema *ad hoc*, spendendo argomenti circa la natura della responsabilità prevista nei confronti delle persone giuridiche. Muovendo dalla premessa che, nell'ordinamento vigente, è prevista solo una responsabilità amministrativa degli enti e non una responsabilità penale – di tal che l'ente non è mai autore del reato e non può essere considerato concorrente – i giudici negherebbero la applicazione del principio secondo cui a ciascun concorrente debbano imputarsi le conseguenze del reato osservando come il Decreto in esame non includa i reati tributari fra quelli per cui è prevista la responsabilità dell'ente. Non ci sembra questa la sede più opportuna per addentrarsi in tematiche dal più ampio respiro come la inopportunità di involgere la responsabilità (da reato) della *societas* con riguardo a talune fattispecie criminose, ritenendo, a nostro avviso, che un sistema come quello della responsabilità amministrativa degli enti debba trovare il suo terreno elettivo nelle sole ipotesi di «delinquenza organizzativa sconsiderata» incidente sulla vita e sulla salute dell'uomo<sup>84</sup>. Con riguardo alla sola mancata previsione degli illeciti penal-tributari nel novero dei delitti di cui al d.lgs. n. 231 del 2001, non sembra difficile opporre una esclusione della loro previsione, tenuto conto della circostanza che, nel sistema punitivo tributario, sia già possibile ravvisare talune delle scelte di fondo che hanno ispirato il decreto n. 231 citato. Con la Legge finan-

---

<sup>84</sup> In ordine al tema della responsabilità penale delle persone giuridiche, ci sembra un dato oramai inequivocabilmente acquisito – unitamente a quanto sostenuto da Autorevole dottrina – l'esigenza di una rivisitazione della disciplina. Più in particolare, con riferimento all'ordinamento italiano, si aprirebbe lo scenario per una duplice eventualità: o l'unione dei presupposti soggettivi sia in relazione ai vertici che in relazione ai sottoposti così da mettere in rilievo la sola «colpa d'organizzazione» o, dall'altro, una scissione tra i due modelli di imputazione facendo presa solo sul rapporto organico ai fini di una responsabilità penale della persona giuridica per il reato commesso dal soggetto apicale, mentre, per quello posto in essere dal subalterno, si riserverebbe il paradigma del «deficit di organizzazione» (tale da evidenziare ancora di più l'elemento dell'agevolazione colposa). Proprio in relazione alla «colpa di organizzazione» sarebbe opportuno orientarsi, con ogni probabilità, verso una omologazione di quest'ultima ad una «colpa per inosservanza di leggi», di tal che si attenui quel ruolo discrezionale del giudice. Così, per tutti, DE VERO, *Il progetto di modifica della responsabilità degli enti tra originarie e nuove aporie*, in *Dir. pen. proc.*, 2010, 1140.

ziaria per il 2003 è stato previsto, all'art. 7, co. 1, d.l. n. 269, che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». Quanto, poi, agli enti privi di personalità giuridica, stante il disposto di cui all'art. 11, co. 1, d.lgs. 472 del 1997, la responsabilità di questi ultimi verrebbe in rilievo – sia pure in modalità “concorsuale” – unitamente con quella di chi ne è l'organo ovvero rappresentante della stessa. Vieppiù. Tale parallelismo verrebbe ancor più consolidato dall'art. 19, alinea 2, del Decreto sui delitti fiscali, nella parte in cui prevede che la condanna per un reato fiscale non pregiudica (al)la irrogazione delle sanzioni amministrative nei confronti di tutti gli enti, ivi compresi quelli senza personalità giuridica. Orbene, da tale discutibili premesse deriverebbe che detto cumulo di pene riguarderebbe i soli enti, mentre le persone fisiche, sia pure grandi evasori, sfuggirebbero, per disposto di legge, alla inflizione della doppia pena (i.e., penale e amministrativa). In conclusione ed in estrema sintesi, non può sfuggire come la colpevolezza della persona fisica, autrice del comportamento illecito, rimbalzi – in maniera pressoché automatica – sulla persona giuridica. A nulla rileverebbe invocare che, qualora si applicasse la disciplina prevista dal d.lgs. n. 231 del 2001, l'ente, nel caso in cui provi la adozione di un modello organizzativo idoneo, possa andare esente da responsabilità: la prassi ci insegna che il ruolo “esimente” di una efficace attuazione del M.O.G., poco traduce in termini pratici. In definitiva, nella ipotesi consueta del contribuente che, anziché versare all'Erario quanto dovuto, trattenga indebitamente per sé la somma, è fuor di dubbio che la persona giuridica si trovi già ineluttabilmente a subire le conseguenze sanzionatorie previste dal sistema tributario. Ed è proprio in ordine a questa ultima considerazione che sentiamo di muovere per appuntare le nostre critiche conclusioni. Il desiderio affannato di profilassi sociale – naturale conseguenza delle mutate esigenze di repressione della criminalità – può ingenerare il rischio di creare norme figlie del “comune sentire”, idonee a divenire meri manifesti di politica criminale, lontani da ogni garanzia di sicurezza collettiva, che finiscono (peraltro) per affidare all'interprete un ampio potere discrezionale, incaricato di delimitare il portato delle nuove incriminazioni. In effetti, talune disposizioni, se interpretate in maniera estensiva, possono rilevarsi puro simbolismo, in particolar modo nei casi in cui la pena sia contraddistinta da un eccessivo rigore. Prevedere una responsabilità da reato dell'ente per illeciti tributari, commessi nel suo interesse ovvero vantaggio, condurrebbe alla inevitabile conseguenza di caricare l'ente di una ulteriore sanzione. Ma così facendo si finirebbe, a nostro avviso, per “accettare il rischio” di creare norme destinate, *ab origine*, a violare interessi sovraordinati, già decisamente compromessi dal sistema punitivo tributario. Del resto, da

un punto di vista generale della fattispecie, ci sentiamo di dover puntualizzare come, al presente, essendo da tempo superata la concezione di ispirazione civilistica, la sanzione amministrativa non ha più una funzione risarcitoria ovvero riparatoria, ma ha assunto un carattere punitivo simile a quello della sanzione penale. Ad una più puntuale analisi del d.lgs. n. 472 del 1997 è possibile evincere che i nuovi capisaldi del sistema punitivo amministrativo fanno oramai propri numerosi principi di stampo penalistico<sup>85</sup>, di tal che il ricorso al diritto penale troverebbe la sua ragione solo a fronte di condotte caratterizzate da rilevante e manifesta offensività.

**CARLA IAVARONE**

---

<sup>85</sup> Così, in particolare, TABET, *Sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, Torino, 2000, 220.