

Giurisprudenza sotto obiettivo

Omesso versamento IVA

La decisione

Omesso versamento IVA – Applicazione dell’art. 10-ter D.Lgs. n. 74 del 2000 – Principio di irretroattività della legge penale – Violazione – Insussistenza (Cost., art. 25, co. 2; D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter; D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, co. 7; c.p., art. 2, co. 1).

Non sussiste la violazione del principio di irretroattività della legge penale di cui agli artt. 25, co. 2, Cost. 2, co. 1, c.p., nel caso di applicazione dell’art. 10-ter, D.Lgs. n. 74 del 2000 (introdotto dall’art. 35, co. 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223) ai fatti di omesso versamento dell’IVA commessi nell’anno 2005.

TRIBUNALE DI ASTI, 21 gennaio 2014 (ud. 24 ottobre 2013) – CECCARDI, Giudice – P., imputato.

Il commento

Ad impossibilia nemo tenetur. l’omesso versamento iva nell’anno 2005

1. Con sentenza n. 894 del 2013 depositata in data 21 gennaio 2014, il Tribunale di Asti ha disposto la condanna dell’imputato in ordine al reato di omesso versamento dell’IVA, fattispecie incriminatrice introdotta con ed incardinata all’art. 10-ter del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74, perché in qualità di legale rappresentante di una società a responsabilità limitata *«non versava nei termini previsti per il versamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo, l’imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale»*.

La sentenza sembra svilupparsi all’ombra del tracciato già offerto dalla pronuncia delle Sezioni unite della Cassazione¹, pronunciatesi sul primo dei nodi

¹ Con la ormai ben nota sentenza Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, Romano, in *Mass. Uff.*, n. 255758, le Sezioni Unite hanno affermato che, non solo *«il reato di omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000), che si consuma con il mancato pagamento dell’imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad euro cinquantamila, entro la scadenza del termine per il pagamento dell’acconto relativo al periodo di imposta dell’anno successivo, non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con l’art. 13, comma primo, D.Lgs. n. 471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l’omesso versamento periodico dell’imposta entro il mese successivo a quello di maturazione del debito mensile IVA, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni»*, ma anche che la nuova norma, entrata in vigore il 4 luglio 2006, *«si applica anche agli omessi versamenti dell’IVA relativa al 2005, senza che ciò comporti violazione del principio di irretroattività. Infatti la prova del dolo è insita nella presentazione della di-*

interpretativi, bypassando, però, un primo nodo cruciale: il problema della violazione del principio di irretroattività della norma penale. Così scrive il giudice di merito piemontese: «*Non si può peraltro sostenere che il Legislatore abbia sanzionato penalmente un comportamento omissivo già esaurito, violando così il disposto dell'art. 2, co. 1, c.p. e dell'art. 25 Cost. La nuova fattispecie penale, infatti, indica come momento consumativo del reato in esame un termine ben distinto rispetto a quello preso in considerazione dalla normativa fiscale e comunque successivo alla sua entrata in vigore; quindi non si può ritenere che la norma violi il dettato costituzionale o il disposto dell'art. 2, co. 1, c.p.*».

Questo estratto, che pur sembra un'opinione e non un asserto fondato su rigido e conferente ragionamento giuridico, appare carente di motivazione.

2. Sul punto, già in tempi non sospetti, infatti, la Suprema Corte si era pronunciata nel senso che l'applicazione del nuovo art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 ai fatti di omesso versamento dell'IVA 2005, comportasse la violazione del principio di irretroattività della norma penale, in quanto, alla data di entrata in vigore della nuova norma incriminatrice, il 4 luglio 2006, i fatti di omesso versamento dell'IVA del 2005 (già previsti e puniti come illecito amministrativo), si erano consumati al momento della scadenza dei termini fissati dal diritto tributario per l'effettuazione dei versamenti periodici, entro il 16 del mese successivo a quello in cui l'IVA è divenuta esigibile, ovvero entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari in cui l'IVA è divenuta esigibile, e cioè per l'anno 2005².

chiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo d'imposta. Non può, quindi la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non fare debitamente fronte all'esigenza predetta».

² Sul reato di omesse ritenute certificate si è così pronunciata la Cassazione in Cass., Sez. III, 8 febbraio 2012, Germani, in *Mass. Uff.*, n. 252619, estendendo la decisione anche al disposto ex art. 10-bis dello stesso decreto. In particolare, infatti, si è sottolineato come, il fatto che la nuova norma preveda un reato di natura omissiva istantanea, che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione, non incide sulla questione se essa si applichi soltanto agli omessi versamenti successivi alla sua entrata in vigore o anche a quelli già perfezionatisi per intervenuta scadenza dei relativi termini. D'altra parte, allo stesso modo, si deve riconoscere natura omissiva istantanea anche al precedente illecito amministrativo, che si consuma anch'esso al momento di scadenza del termine per il versamento. Il punto cruciale ruota attorno alla necessità di stabilire in quale momento si è perfezionato e consumato l'illecito costituito dalle omissioni di versamento. Questo momento non può che essere unico e va evidentemente individuato nel momento di scadenza del termine stabilito dalla legge vigente al momento in cui i versamenti dovevano essere effettuati. Per le ritenute operate nel 2004 questo termine, secondo la legge vigente, scadeva il giorno 15 del mese successivo, sicché per tutte le omissioni relative alle ritenute del 2004 (ad eccezione delle ritenute del mese di dicembre) gli illeciti si erano già perfezionati al momento dell'entrata in vigore della nuova norma penale introdotta dall'art. 10-bis (1

La stessa Corte, inoltre, ha rilevato che nel caso di specie si verifica una «*successione di norme che prevedono e sanzionano entrambe un comportamento illecito, mentre è secondario ed irrilevante il fatto che la norma anteriore preveda un illecito amministrativo e quella successiva un illecito penale*». Inoltre, «*il momento di consumazione dell'illecito, penale o amministrativo che sia, non può essere che unico e che, trattandosi di condotta omissiva, va individuato nel momento della scadenza del termine utile per realizzare la condotta doverosa, termine che a sua volta deve essere individuato in quello stabilito dalla legge vigente al momento in cui i singoli versamenti dovevano essere effettuati*».

Sulla scorta di tale tesi, in contrasto con quanto sostenuto dal Tribunale di Asti, non sembrerebbe possibile applicare il nuovo art. 10-ter all'omesso versamento dell'IVA riferito al periodo d'imposta 2005: l'omissione, consumandosi periodicamente nel corso del 2005, dunque prima dell'entrata in vigore della nuova norma incriminatrice, dovrebbe semmai configurare l'illecito amministrativo.

3. Sul punto, gli Ermellini avevano già giustificato il proprio orientamento riferendosi ad un precedente storico concernente la stessa materia: la Cassazione, infatti, pronunciandosi sul problema della sussumibilità dell'omissione del versamento delle ritenute relative al 1990 nella norma incriminatrice del tempo (art. 2, D.L. 10 luglio 1982, n. 482), dopo la riforma intervenuta ad opera del D.L. n. 16 marzo 1991, n. 83, ha sostenuto che agli omessi versamenti relativi alle ritenute operate nel 1990 andava applicata solo la norma incriminatrice vigente prima della modifica del 1991, in quanto le omissioni relative ai versamenti del 1990 si erano già consumate alla data di entrata in vigore della norma che modificava la fattispecie penale, e la postergazione del termine precedentemente fissato per gli adempimenti contributivi non poteva incidere su un illecito che si era già perfezionato, ma si poteva applicare solo ai mancati versamenti consumati successivamente alla data di entrata in vigore della nuova disposizione³. Inoltre, per ciò che concerne la consumazione del reato, il Supremo Collegio ha anche aggiunto che, «*il tempo di consumazione, quale che sia la disposizione che si debba o si intenda applicare, non può essere che unico e nel caso in esame va individuato, trattandosi di reati omissivi, nel momento della scadenza del termine utile per realizzare la condotta*

gennaio 2005).

³ Si veda Cass., Sez. III, 3 novembre 1999, Di Grisostomo, in *Mass. Uff.*, n. 214917.

doverosa, nella specie nel momento della scadenza del termine stabilito dalla legge vigente al tempo in cui i versamenti andavano effettuati (il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la ritenuta)».

4. In questo senso, l'omesso versamento d'IVA potrebbe essere considerato a tutti gli effetti "nuova" fattispecie incriminatrice avente ad oggetto un comportamento già sanzionato come semplice illecito amministrativo al momento dell'introduzione della fattispecie penale. L'unico discrimine i due tipi di illecito risiede nel fatto che, mentre l'illecito penale si consuma con l'omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine ultimo del 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta considerato, l'illecito amministrativo si consuma ad ogni mancato versamento periodico previsto dalla legge tributaria (art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471): di tal che la nuova norma disciplina dovrebbe ritenersi inapplicabile all'omesso versamento dell'IVA relativa al 2005 in quanto, al momento dell'entrata in vigore della nuova norma, avvenuto il 4 luglio 2006, il fatto illecito (consistente nei mancati versamenti periodici, sanzionati come illecito amministrativo) si era effetti già consumato.

Si configurerebbe, quindi, una successione di norme che prevedono e sanzionano entrambe un comportamento illecito, essendo secondario ed irrilevante il fatto che la norma anteriore preveda un illecito amministrativo e quella successiva un illecito penale⁴.

5. Queste considerazioni spingono l'interprete verso una riflessione che privilegi l'inoperatività della nuova norma penale nei confronti delle omissioni commesse in relazione ai versamenti operati nell'anno precedente: la soluzione ermeneutica che ne discenderebbe sarebbe, altresì, dettata alla luce della natura della condotta in oggetto: essa è del tutto identica, configurerebbe un'ipotesi di successione fra illecito amministrativo ed illecito penale, da risolvere secondo gli ordinari parametri di cui all'art. 2 c.p. In relazione a tale postulato, chiara è l'opinione della Cassazione, la quale ha statuito che *«allorché un fatto, già sanzionato amministrativamente, non abbia perduto il carattere di illiceità, ma lo abbia visto aggravarsi, assurgendo al rango di illecito penale, mentre non può tenersi conto del più grave regime sanzionatorio (penale) introdotto successivamente alla sua realizzazione, va applicata a tale viola-*

⁴ La Suprema Corte ha sostenuto quest'impostazione ermeneutica con la decisione Cass., Sez. III, 12 dicembre 2012, Screti, in *Cass. pen.*, 2012.

zione la sanzione amministrativa»⁵.

Qualora si dovesse ritenere che la nuova norma penale, attraverso l'artificio della previsione di un termine di versamento più lungo, avesse prorogato con effetto retroattivo termini già scaduti così facendo tornare in vita illeciti già consumati e perfezionati, si darebbe luogo ad una interpretazione contrastante con il principio di irretroattività delle norme penali e con il divieto del *ne bis in idem*.

6. Va aggiunto, ai fini di una completa disamina critica della pronuncia del Tribunale astigiano, che il mutamento *ex post* delle “regole del gioco” non ha di certo favorito tutti gli operatori economici del mondo dell’imprenditoria: la nuova disciplina penale è entrata in vigore dopo che l’imputato aveva già compiuto una porzione determinante della condotta illecita, ricadente nell’illecito amministrativo, senza sapere che questa in seguito avrebbe assunto rilevanza penale. Il problema va affrontato con riferimento al fatto che, ancor più nell’ambito della grave crisi economica odierna, le imprese spesso, così come accaduto nella fattispecie in esame, fatturano l’IVA a debito, in attesa di ricevere i pagamenti che gli permetteranno, sia pur in ritardo e al prezzo della sanzione amministrativa, di assolvere al maturato debito tributario nel corso dell’anno precedente: alla luce di ciò, come avrebbe potuto l’imputato essere a conoscenza del rischio in cui incorreva avvalendosi della sua condotta in un momento in cui tale contegno non era sanzionato penalmente dall’ordinamento?

7. Il punto nodale della questione è legato al fatto che, causa anche la grave crisi economica globale, che ha investito l’Italia in maniera ancor più massiccia, molti imprenditori si trovano costretti a dover fatturare l’IVA a debito, così come da prassi a causa di spese anticipate, pagamenti non ancora incassati: non essendo in grado pagare il debito tributario alle scadenze prefissate, preferiscono, se pur in ritardo, adempiere la prestazione nei confronti dell’erario gravata dalla sanzione amministrativa, peraltro già consistente, una volta raggiunta la liquidità necessaria allo scopo. Questo meccanismo “circolare”, fino al 2006 favorito dallo stesso sistema dell’amministrazione tributaria (per cui si il cittadino adempie in ritardo al pagamento del debito tributario, ma tale debito è ulteriormente gravato da pesanti sanzioni amministrative), è

⁵ Interessante, e conferente rispetto alle critiche sull’introduzione della nuova normativa (applicata nell’immediato alle fattispecie fattuali *in fieri*), la tesi offerta da Cass., Sez. III, 19 aprile 2000, Paoletti, in *Mass. Uff.*, n. 217014.

stato bruscamente interrotto con l'introduzione della nuova fattispecie di reato che ha creato il cortocircuito sopra delineato: l'imprenditore, infatti, si avvaleva di questo ritardo (peraltro obbligato) del pagamento all'Erario "autofinanziandosi" con gli acconti d'IVA non pagati, facendo "respirare" la propria azienda, in attesa degli incassi necessari che gli avrebbero permesso poi di adempiere il proprio debito.

A nostro parere, la sentenza del tribunale, in questo senso, si porrebbe in contrasto col principio del *ne bis in idem* sostanziale, in quanto gli omessi versamenti periodici, riferiti all'anno 2005, hanno già integrato un illecito già consumato e punibile con sanzione amministrativa: applicare ai medesimi fatti anche la nuova sanzione penale significherebbe, lo si sottolinea nuovamente, punire due volte il contribuente.

8. In una delle sue più celebri pronunce, in ossequio alla visione liberal-garantistica dell'ordinamento penale e dei rapporti tra Stato e cittadino, il Giudice delle Leggi ha sottolineato come un'interpretazione di tal fatta consentirebbe di punire un cittadino che, quando ha realizzato la condotta da cui è poi derivato l'obbligo sanzionato penalmente, «*non poteva conoscere quali sarebbero state le conseguenze sanzionatorie della propria condotta*»⁶. Nello Stato di diritto il cittadino deve poter sapere, prima di agire, se dal suo comportamento potrà derivare una sua responsabilità penale, e quali siano le eventuali sanzioni nelle quali potrà incorrere, perché solo a queste condizioni potrà compiere libere scelte di azione (o di omissione, come nel caso di specie), assumendosi la responsabilità del suo comportamento. Poiché, quindi, secondo la giurisprudenza costituzionale, il principio di consapevolezza, ricavabile dall'art. 27 Cost., richiede che il cittadino sia effettivamente libero di agire con la consapevolezza delle conseguenze della propria condotta, non ci si può limitare a prendere in considerazione il momento della pura omissione, quando l'obbligo di agire non è assoluto o dipendente da fattori estranei alla volontà dell'agente, ma deriva piuttosto da una precisa condotta, volontariamente posta in essere da quest'ultimo.

⁶ Corte cost., n. 364 del 1988. La Massima Corte ha sottolineato che il comma primo dell'art. 27 Cost. «*La responsabilità penale è personale*», interpretato in relazione al comma terzo dello stesso articolo ed all'art. 2 Cost., all'art. 3, co. 1 e 2, Cost., e all'art. 25, co. 2, Cost., non soltanto richiede la «*colpevolezza*» dell'agente rispetto agli elementi più significativi della fattispecie tipica (e, cioè, una relazione psichica tra il soggetto e il fatto), ma anche l'«*effettiva possibilità di conoscere la legge penale*» (e, cioè, un rapporto tra soggetto e legge), "possibilità" che rappresenta ulteriore necessario presupposto della "rimproverabilità" dell'agente e, dunque, della responsabilità penale.

La norma in esame richiede, infatti, ai fini della consumazione della fattispecie criminosa *de qua*, il dolo generico, integrato dalla coscienza o rappresentazione della scadenza indicata dall'art. 10-ter d.lgs n. 74 del 2000, oltre che del *quantum* di IVA rilevante nei termini della disposizione in esame e dalla volontà di omettere il dovuto versamento. La condotta tipica (che deve essere sorretta dalla coscienza e dalla volontà reale o potenziale *ex art.* 42 c.p.) della responsabilità omissiva propria è quella dell'inerzia. Tale "inerzia" deve verificarsi al momento della scadenza del termine entro il quale l'adempimento (in questo caso, tributario) deve effettuarsi, o al momento in cui viene posta in essere l'azione che rende impossibile l'adempimento stesso. Perché il delitto *ex art.* 10-ter d.lgs n. 74 del 2000 sia integrato in tutti i suoi elementi, quindi, occorre che il dolo generico proprio della norma sia effettivamente sussistente al momento dell'omissione del versamento allo spirare del termine per l'adempimento tributario.

Con riferimento a ciò, la società è incorsa in una grave crisi di liquidità proprio a causa del cortocircuito di cui prima si parlava: l'imprenditore non trovandosi nell'immediata disponibilità di liquidi tali da poter adempiere il debito tributario, ha fatturato l'IVA a debito nel periodo di imposta 2005, in attesa di incassare i pagamenti che gli avrebbero permesso, se pur in ritardo e con l'ulteriore peso della sanzione amministrativa, di adempiere la prestazione nei confronti dell'Erario⁷. Questo sistema circolare, favorito dalla stessa amministrazione tributaria, è stato bruscamente interrotto con l'entrata in vigore della riforma, il 4 luglio 2006, lasciando uno spazio breve, fino al 27 dicembre 2006, in cui il contribuente avrebbe dovuto pagare l'IVA arretrata sommata a quella appena maturata, creando una situazione di grave crisi di liquidità nell'azienda allora gestita dall'imprenditore imputato. Come già si argomentava prima, avrebbe rappresentato una seria difficoltà per chi gestiva l'impresa disporre, nell'immediato, di una sufficiente liquidità, che solo grazie al ritardo (con la conseguenza dell'applicazione della sanzione tributaria) poteva conse-

⁷ Tra le analisi più recenti sul tema concernente la crisi di liquidità e i rapporti con l'inquadramento dell'elemento del dolo generico nel reato di omesso versamento IVA, si registrano gli importanti contributi della dottrina, tra cui in particolare, D'AVIRRO, GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, pp. 253 ss., 271 ss.; BELLAGAMBA, CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie*, Milano, 2011, p. 193; DI AMATO, *Codice di diritto penale delle imprese e delle società*, Milano, 2011, p. 1953; GENNAI, TRAVERSI, *I delitti tributari*, Milano, 2011, p. 155; LANZI, ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, p. 299 ss.; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, diretto da Grosso, Padovani, Pagliaro, Milano, 2010, p. 596 ss.; MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, p. 267; FONDAROLI, Sub artt. 10-bis e 10-ter D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in *Commentario breve alle leggi penali complementari*, a cura di Palazzo, Paliero, Padova, 2007, p. 1426-1428; MANDUCHI, Sub artt. 10-bis e 10-ter D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in *Leggi penali complementari*, a cura di Padovani, Milano, 2007, pp. 1127 ss.

guire, stante il fatto che pur fatturando l'IVA nell'ambito delle proprie operazioni aziendali, doveva ancora incassare i pagamenti che gli avrebbero permesso di estinguere il proprio debito col Fisco⁸.

Sul punto, nuovi orientamenti della giurisprudenza di merito, nel solco della dottrina maggioritaria⁹, riconsiderando il delitto *ex art. 10-ter* in una nuova luce, tenendo conto della grave situazione di crisi economica in cui versano le aziende del nostro paese, hanno rimodulato la configurazione dell'elemento soggettivo del reato in questione, il dolo generico, nei casi di crisi della liquidità aziendale¹⁰.

⁸ La questione è stata affrontata, sia pur sul diverso binario afferente alla legittimità costituzionale dell'omesso versamento IVA alla luce dell'art. 3 Cost., dalla Corte costituzionale con ordinanza n. 25 del 2012. Nonostante, sul punto, la Corte sia stata di parere contrario a quanto sostiene lo scrivente, è da notare come il Tribunale di Torino, con ordinanza di rimessione alla Consulta del 22 settembre 2010, sottolineasse già l'esiguità del termine per adempiere il debito tributario, stante la sopravvenuta disciplina penale. Sottolineava il giudice di merito come «*con riferimento all'imposta dovuta per l'anno 2005, appare evidente, essendo la norma incriminatrice stata introdotta con il D.L. 4 luglio 2006 (entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione e non recante alcuna disposizione transitoria riferibile alla fattispecie), che il termine per effettuare il versamento dell'imposta onde non incorrere in omissione penalmente rilevante è in concreto stato di molto inferiore a quello di dodici mesi, avendo avuto l contribuente tempo solo da luglio a dicembre 2006*». Appare evidente, di conseguenza, che la prescrizione di corrispondere l'imposta nel termine indicato deve avere per forza un contenuto precettivo diverso a seconda dell'anno per il quale è dovuta l'imposta.

⁹ Fra tutti, MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2001, p. 374, il quale ha sottolineato come la crisi acuta di liquidità dovrebbe almeno escludere il dolo dell'omesso versamento. Tale circostanza integrerebbe una sorta di impossibilità relativa a quanto è umanamente esigibile dal soggetto nel caso concreto. Sempre più commentatori, in tempi recenti, hanno optato per la stessa soluzione. Tra gli altri, IORIO, MECCA, *Se l'impresa è in crisi non scatta il reato di omesso versamento delle imposte*, in *Corr. trib.*, 10, 2013, 793, i quali facendo proprio l'indirizzo della sentenza n. 3926 del 2013 del Tribunale di Milano, hanno sostenuto che in caso di mancanza di liquidità non imputabile a chi gestisce l'impresa non è imputabile a titolo di dolo il reato di omesso versamento per la cui sussistenza è previsto che il fatto deve essere preveduto e voluto dal suo autore (in particolare il commento era relativo all'art. 10-bis, ma del tutto estendibile all'art. 10-ter).

¹⁰ Trib. Novara, 26 marzo 2013, Omissis, in *Riv. giur. trib.*, 2013, 12, 980 con nota di DEL SOLE; Trib. Venezia, Sez. II, 5 gennaio 2013, C.E., in *Pluris.it* inserire possibilmente collocazione su riviste cartacee; Trib. Firenze, G.i.p., 27 luglio 2012, Belsito, in *Leggid'Italia.it*. D'altro canto, la recente giurisprudenza di merito si è posta nel solco di un orientamento già consolidato in altre pronunce, tra le quali Trib. Roma, G.i.p., 26 gennaio 2001, n. 64, in *dejure.it*; Trib. Catanzaro, G.i.p., 19 dicembre 1990, Omissis, in *Giust. pen.*, 1992, II, 95; Trib. Larino, 28 settembre 1988, omissis, in *Il Fisco*, 1989, p. 1756; Corte d'app. Trento, 27 febbraio 1987, Omissis, in *Giur. merito*, 1987, 1280. Della stessa tesi non era la giurisprudenza di legittimità: la Cassazione ha più volte sottolineato come il soggetto su cui grava l'obbligo del versamento debba essere comunque in grado di gestire le risorse dell'impresa in modo tale da adempiere il debito tributario in ogni caso. Si veda, tra le altre, Cass., Sez. III, 25 settembre 2007, Tafuro, in *Cass. pen.*, 2009, 3, 1236; Id., Sez. III, 5 luglio 2001, Castellotti, in *Cass. pen.*, 2002, 3207; Id., Sez. III, 16 luglio 1999, Rigoni, in *Cass. pen.*, 2000, 3122; Id., 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, 18 gennaio 1995, Longhi, in *Cass. pen.*, 1995, 4, 111; Id., Sez. III, 22 giugno 1993, Mazzanti, in *Cass. pen.*, 1994, 2229; Id., Sez. III, 12 novembre 1990, Rapisarda, in *Giur. imp.*, 1991, 258; Id.,

Alla luce di una comprovata situazione di illiquidità, determinatasi a causa di fattori esterni all'impresa, la tesi maggioritaria della giurisprudenza di merito ha optato per la non configurabilità dell'elemento soggettivo. In particolare, il G.i.p. di Firenze, illustrando le ragioni in ordine alla necessaria assoluzione dell'imputato, ha statuito che *«il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che ne 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 cui si era venuto a trovare l'imputato in conseguenza, anche, delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti, crisi che lo ha posto in una condizione di "illiquidità" che non lo rende nel caso di specie, pur se inadempiente al pagamento dell'IVA (...), perseguibile penalmente»*. Come si evince il giudice di merito ha tenuto conto della mancanza assoluta di mezzi economici, così come della crisi acuta di liquidità dell'impresa, per cui *ad impossibilia nemo tenetur*.

9. Tale tesi sembrerebbe in parte confortata dalla recentissima sentenza della Suprema Corte che, pur escludendo, nella specie, l'invocata crisi economica da parte dell'imputato, e quindi respingendo il suo ricorso, ha effettuato un'analisi della pronuncia delle Sezioni unite¹¹, aprendo un nuovo scenario interpretativo: ha, infatti, ritenuto che la deduzione riguardante la crisi economica fosse stata generica e in fatto non recasse, in particolare, indicazioni specifiche né atte a ravvisare una reale impossibilità incolpevole dell'adempimento tributario del versamento¹².

Conseguenza che se ne dovrebbe trarre è che, se fossero provati nello specifico gli elementi di crisi che hanno portato alla mancanza di liquidità dell'impresa, causalmente atta in sé a non consentire l'adempimento dell'obbligazione tributaria, il contribuente non dovrebbe rispondere dell'illecito penale contestato. La dimostrazione che il mancato pagamento

Sez. III, 18 aprile 1988, A., in *Cass. pen.*, 1989; Id., Sez. III, 9 maggio 1987, Webels, *ivi*, 1988, 1731; Id., Sez. III, 8 maggio 1987, Mangione, *ivi*, 1988, 1730.

¹¹ Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, Romano, cit.

¹² In proposito, la recentissima sentenza Cass., Sez. III, 21 gennaio 2014, in www.ilcaso.it, ha aperto uno spiraglio sul rapporto causale tra la circostanza che l'impresa versi in uno stato di illiquidità dovuto a fattori che esulano dalla gestione interna e l'elemento psicologico proprio del reato, il dolo generico. I giudici di legittimità hanno affermato, infatti, che *«Non può quindi invocarsi, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza organizzativa predetta»*.

dell'IVA sia dipeso realmente dall'impossibilità incolpevole di effettuarlo, possono escludere il reato di omesso versamento IVA.

Sembra quindi che in capo all'imprenditore gravi il compito, neanche tanto arduo, di provare che l'omesso versamento sia conseguenza diretta dei mancati incassi delle fatture emesse. Soluzione di cui avrebbe dovuto tenere conto il Tribunale di Asti.

FRANCESCO VITALE