

QUESITI

LOREDANA RUSSO

Crisi d'impresa ed omesso versamento IVA alla luce delle neuroscienze.

L'Autore affronta l'incidenza della crisi di liquidità sulla configurabilità dei reati di omesso versamento previsti dal d.lgs. 74/2000. Esclusa l'ipotesi della non punibilità per caso fortuito o forza maggiore, ci si concentra sulla soluzione dell'assenza di dolo. Tale soluzione è controvertibile perché dipende dal modo in cui si ricostruisce l'agente doloso, cioè in chiave normativa, oppure, attento agli aspetti psicologici o neuro-scientifici. Per questo l'Autore propende per una diversa ricostruzione che si richiama all'inesigibilità, come espressione di un conflitto di doveri (pagare il fisco vs. pagare gli operai), da poter essere provato anche attraverso le c.d. immagini del cervello.

*The Author deals with the impact of the liquidity crisis on the configurability of the crimes of non-payment provided for by Legislative Decree 74/2000. Excluding the hypothesis of non-punishment by *suitas*, the author focuses on the solution of the absence of malice. This solution is controversial because it depends on the way in which the agent is reconstructed, that is in a normative key, or, attentive to the psychological or neuro-scientific aspects. For this reason, the author is inclined towards a different reconstruction that refers to the ineligibility, as an expression of a conflict of duties (to pay the tax authorities to pay the workers), which can also be tested through the so-called images of the brain.*

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Omessi versamenti e crisi aziendale. - 3. Gli orientamenti della dottrina. - 4. Prime suggestioni in tema di dolo. - 5. L'apporto delle neuroscienze nella comprensione del dolo dell'omittente IVA. - 6. La crisi di liquidità come inesigibilità extralegale. - 7. Inesigibilità e neuroscienze. - 8. Conclusioni.

1. Premessa.

La crisi economica accentua alcune farraginosità del sistema impositivo. Pur in assenza di redditi imponibili le imprese risultano gravate da debiti relativi ad altre imposte, prime fra tutte l'IVA¹. La conseguenza è che le fattispecie incriminatrici di omesso versamento disciplinate dal D.L.vo 74/2000 (artt. 10 *bis* e 10 *ter*), introdotte in contro-tendenza rispetto agli intenti riformatori del 2000² e mantenute anche dalla riforma penale tributaria operata dal d.lgs. 158 del 2015³, sono tornate al centro dell'attenzione sia del giurista accademico sia del pratico, come attestano importanti arresti giurisprudenziali⁴. La crisi di

¹ ROMOLI, *Omesso versamento IVA e crisi di liquidità*, in *questa rivista*, 2013, 321 ss.

² MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna 2016, 257ss, CARACCIOLI, *Omissioni e frodi nella fase della riscossione delle imposte*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 65 ss.

³ PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir pen proc.*, 2016, 14 ss.

⁴ Accanto ad orientamenti della giurisprudenza che conferiscono valore scusante alla crisi di liquidità, v. Cass., Sez. III, 12 gennaio 2018, *Z.V.*, n. 6737, in *www.giurisprudenzapenale.com*, con commento di TOMASINELLI, *Omesso versamento delle ritenute fiscali e crisi di liquidità dell'imprenditore. La Cassazione alle prese con un'omissione necessitata, tra mancanza di dolo e causa di forza maggiore*, *Giur. pen.(Web)*, 2018, 4 ss. ve ne sono altre che, invece, lo escludono, v. Cass., Sez. III, 25 gennaio 2018, *B. C.*, n. 3647, in *www.giurisprudenzapenale.com*, con commento di LOMBARDI, *Omesso versamento di*

liquidità e le difficoltà di accesso al sistema creditizio stanno contribuendo decisamente al proliferare di condotte punibili ai sensi dei citati reati.

La crisi di liquidità può influire e eventualmente in che modo sulle sorti di queste fattispecie criminose? Questo interrogativo ha già visto contrapposti orientamenti diversi.

2. Omessi versamenti e crisi aziendale.

Le fattispecie incriminatrici di omesso versamento di ritenute certificate ed omesso versamento IVA sono punite a titolo di dolo generico⁵, non essendo quindi necessario provare il fine di evadere (così come i principali reati di cui agli artt. 2 - 5 d.lgs. 74/2000). Questi reati richiedono, a livello soggettivo, la consapevolezza dell'esistenza del debito tributario e la volontà di omettere la condotta doverosa.

Su di una tipicità penale scarna come quella espressa dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, in che modo la assoluta indisponibilità di risorse finanziarie può influenzare la punibilità dell'obbligato?

Non sono mancate prese di posizione favorevoli a riconoscere il difetto dell'elemento psicologico o, addirittura, la mancanza di *suītas*⁶. Si tratta di orientamenti che riconoscono una valenza scusante all'inesigibilità, richiamata espressamente in alcune pronunce, secondo cui «*per il principio della inesigibilità, non costituisce reato, per difetto dell'elemento psicologico del dolo, il comportamento del sostituto d'imposta che, dopo aver regolarmente praticato la ritenuta d'acconto al percettore del reddito, per mancanza assoluta di mezzi economici, non provveda al relativo versamento*»⁷.

La Cassazione, al contrario, muovendo dalla constatazione che l'imprenditore/sostituto di imposta è gravato da un obbligo di accantonamento (obbligo che sorge nel momento stesso in cui il compenso assoggettato a ritenuta viene erogato) conclude nel senso che, anche nel caso di una sopravvenuta mancanza di liquidità (che l'accantonamento intende evitare), egli non potrà invocare la carenza di dolo, né tantomeno l'assenza di *suītas*⁸.

ritenute dichiarate o certificate: sulla rilevanza della crisi di liquidità come "forza maggiore", in Giur. pen. (Web), 2018, 4 ss.

⁵ Cass. Sez. III, 26 maggio 2010, O. M., n. 25875, in *Corr. trib.*, 2010, 2636 ss.

⁶ Ad es. G.i.p. Catanzaro, 19 dicembre 1990, *Giust. pen.*, 1992, II, 95; Trib. Larino, 28 settembre 1988, in *Il Fisco*, 1989, 1756. *Contra*: Cass. Sez. III 10 aprile 2017, A.R., n. 43811, in *Mass. Uff.*, n. 271189; Id., Sez. III, 21 giugno 2016, D.N., n. 47250, in *Giur. It.*, 2017, 1963 nota di D'AVIRRO.

⁷ Per una rassegna giurisprudenziale aggiornata, si veda: BASSO, VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, 140; SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 2011, 345.

⁸ Cass. Sez. III, 18 giugno 1999, Tiriticco, n. 11694, in *Mass. Uff.*, n. 215518; Id., Sez. III, 24 gennaio 1994, Laplaca, n. 4694, *ivi*, n. 19779; Id., Sez. III, 19 gennaio 2011, B. G., n. 13100, *ivi*, n. 249917; Id.,

Diverso l'orientamento della giurisprudenza tributaria⁹ e di quella europea¹⁰. Nei casi di gravissima illiquidità delle imprese è infatti stata sostenuta la possibilità di riconoscere, addirittura, la forza maggiore nell'ipotesi di sopravvenuta impossibilità ad adempiere all'obbligo tributario¹¹. Si tratta di orientamenti che, condivisibili da un punto di vista pratico – applicativo, risultano censurabili, almeno sul piano dogmatico, per l'interpretazione estensiva che forniscono della forza maggiore, la quale, viene ormai pacificamente identificata come una *vis maior* promanante dalla natura alla cui forza non è possibile opporre resistenza¹².

Si potrebbe paventare, in queste ipotesi, l'applicazione dello stato di necessità, ma si tratterebbe di soluzione di difficile praticabilità¹³. Tale tesi dovrebbe muovere dall'applicazione analogica dell'art. 54 c.p., così come interpretato dalla Cassazione in materia di reati edilizi, fino a ricomprendere il danno derivante all'imprenditore dal mancato pagamento dei fornitori, dei lavoratori o delle banche. In altri termini, il fine di evitare il fallimento (o di evitare cause di lavoro per differenze retributive o mancata retribuzione) induce a non versare l'IVA¹⁴.

Questa soluzione, al pari della precedente, pare difficilmente praticabile dal momento che gli altri elementi tipici della scriminante di cui all'art. 54 c.p. (non volontaria causazione del pericolo, necessità di salvarsi, inevitabilità altrimenti, proporzione tra fatto e pericolo) risultano ostacoli al momento insuperabili a far riconoscere natura scriminante alla situazione di illiquidità.

La politica criminale che è sottesa a questa particolare interpretazione dell'art. 54 c.p. deve essere tuttavia monitorata e ripensata perché il concetto di “danno grave alla persona” potrebbe essere inteso in senso estensivo, fino a ricomprendere il danno grave alla “persona” giuridica¹⁵, in modo da escludere

Sez. III, 25 settembre 2009, S.S., n. 38269, *ivi*, n. 237827; Trib. Milano, 9 novembre 2010, in www.penalecontemporaneo.it, con nota critica di VALSECCHI, *Delitto di omesso versamento Iva (art. 10-ter d.l.s. 74/2000) e (non) rimproverabilità dell'amministratore della società insolvente: qualche spunto di riflessione*.

⁹ Comm. prov. Lecce, 23 luglio 2010 n. 352, in *Fisco*, 2010, I, 6024; sul punto v. anche CARACCIOLI, *Omissioni e frodi nella fase della riscossione delle imposte. Problemi attuali*, in www.ildirittopenaletributario.it; MODICA, *Profili giuridici del sovraindebitamento*, Napoli, 2012, 216.

¹⁰ CGCE, 18 marzo 1980, Valsabbia c/ Commissione, Cause riunite 154, 205, 206, 226-228, 263, 264/78, 39, 31, 83 e 85/79, in *Racc.*, 1980, 1022-1023.

¹¹ Trib. Firenze 30 gennaio 2018, in www.plurisonline.it; Trib. Campobasso, 21 febbraio 2017 R.P., in www.quotidianogiuridico.it.

¹² MANNA, *Corso di diritto penale*, Padova, 2017, 125.

¹³ ROMOLI, *op.cit.*, 322 ss.

¹⁴ Sull'applicazione estensiva dell'art. 54, v. RONCO, *Art. 54*, in *Codice penale ipertestuale*, a cura di RONCO-ARDIZZONE, Torino, 2011, 384 ss.

¹⁵ CARTONI, *L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario*, Padova, 2011, 298;

il reato quando il danno temuto è il fallimento della stessa¹⁶.

3. Gli orientamenti della dottrina.

La tesi proposta dalla giurisprudenza di merito è stata ripresa sia in dottrina¹⁷, sia, come constateremo, in giurisprudenza formatasi successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. 74/2000. La responsabilità penale *ex art. 10-bis* verrebbe indebitamente tramutata da dolosa in colposa nei casi di condanna pur in presenza di assoluta mancanza di liquidità. In questi casi, la volontà di omettere il versamento non è, infatti, attribuibile all'agente, difettando il dolo richiesto dalla norma incriminatrice¹⁸.

La tesi in esame non troverà applicazione quando l'illiquidità è il frutto di condotte tipiche ai sensi dei reati di cui alla L.F. commesse anche in danno della società¹⁹. In ogni altro caso rimproverare all'agente la sua condotta di gestione delle risorse societarie significherebbe sanzionare una condotta colposa antecedente al fatto tipico²⁰.

La crisi finanziaria integra, per alcuni, un errore di fatto nella valutazione delle capacità economiche dell'impresa, come tale escludente il dolo. L'agente crede infatti di poter recuperare il gettito accantonato ai fini del versamento IVA, ma poi in concreto ciò non si realizza²¹.

La possibilità per crisi di liquidità di incidere sul dolo, oppure sulla colpevolezza del soggetto attivo, non è del tutto esclusa dalle Sezioni Unite della Cassazione che, pur negando tale possibilità in linea generale, ha però preso atto dell'esistenza di situazioni che in concreto possano rendere la condotta osser-

IAVARONE, *La sanzione penale per l'omesso versamento I.V.A.: profili critici ed incongruenze*, in *questa rivista*, 2014, 20 ss.

¹⁶ Il tema può essere procrastinato, chiudendo gli occhi, fin quando i reati tributari non costituiscono reato presupposto per l'applicazione della responsabilità degli enti. Su questi temi, ma in chiave critica: MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 34 ss.; *contra*: SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *questa rivista*, 2017, 12 ss.

¹⁷ D'AVIRRO - GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, 257.

¹⁸ SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA*, in www.penalecontemporaneo.it.

¹⁹ D'AVIRRO - GIGLIOLI, *op. cit.*, p. 272; CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000*, in *Il fisco*, 2005, 33 5197; CARTONI, *L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 2005, 7, 1039 ss.

²⁰ CARACCIOLI, *Ditta in difficoltà: evade l'Iva per pagare i dipendenti*, in *Fisco*, 2007; ID, *Il reato di omesso versamento, concorso di persone, frodi carosello*, *Fisco*, 2006, 4877 LANZI, ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 300; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, diretto da GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO, Milano, 2010, 615; FLORA, *I reati previsti dall'art. 2 L. n. 516 del 1982*, in *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, a cura di D'AVIRRO, DI NICOLA, FLORA, GROSSO, PADOVANI, Milano, 1992, 164.

²¹ FORTE, *Omesso versamenti IVA*, in *Corso di diritto penale*, a cura di MANNA, Padova, 2012, 511.

vante inesigibile (ad esempio, una successione di amministratori, in cui il su-
bentrante è per ragioni di fatto impossibilitato ad adempiere)²².

A prescindere da alcuni delicati problemi di diritto intertemporale, pur af-
frontati dalle Sezioni unite²³, negare la rilevanza della crisi di liquidità, sul pre-
supposto formale che l'imprenditore ha l'obbligo di accantonare la quota Iva,
non potendo distrarla per nessun'altra finalità, proprio per non rendersi ina-
dempiente, significa punire un soggetto per un fatto a lui non rimproverabile
per inesigibilità della condotta.

4. Prime suggestioni in tema di dolo.

Analizzando più nello specifico la corrente di pensiero che muove dalla valu-
tazione circa l'esistenza del dolo segue questo ragionamento²⁴: l'imprenditore
che, al momento del pagamento, non ritiene quanto poi dovrà versare non
viola alcuna norma, anzi egli confida sul buon andamento degli affari e sulla
possibilità di onorare i debiti. Questa accettazione del rischio imprenditoriale
integra già il dolo eventuale?²⁵ Dolo eventuale che risulterebbe compatibile
con il dolo generico che connota le fattispecie in esame²⁶, a meno che non si
voglia aderire alla diversa tesi dottrinale secondo cui i reati omissivi sarebbero
caratterizzati dal solo dolo intenzionale²⁷.

Una risposta affermativa può risultare condivisibile laddove si parta da una
corretta ricostruzione dell'istituto del dolo eventuale, cioè in chiave volontari-
stica, così, ad esempio, come definito dalla Cassazione dalle Sezioni unite²⁸.
L'imputato qualora si fosse rappresentato come certo l'evento avrebbe agito

²² AAMARELLI, *Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte: tra prova del dolo e tenuità del fatto. Si allargano gli spazi per la non punibilità*, in *Le Società* 2015, 1159 ss.

²³ CARACCIOLI, *Il reato di omesso versamento IVA non si applica alla dichiarazione 2005*, in *Il Fisco*, Roma, 2006, 1, 6703; FRANCESCON, *Siamo proprio certi che se entro il 27 dicembre 2006 non si paga l'IVA relativa al 2005 non versata (oltre i 50 mila euro) si commette un delitto?*, in *Il Fisco*, Roma, 2006, 1, p. 7395.; GRASSI-TOMASSINI, *L'omesso versamento di ritenute certificate non è reato se commesso prima del 2004*, in *Cass. trib.*, Milano, 2009, 1306; *contra*, SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, in *Rass. Trib.*, Roma, 2005, 114.

²⁴ Cass., Sez. III, 23 novembre 2017, Z.V., n. 6737, in *www.plurisonline.it*; Cass. Sez. I, 27 febbraio 2001, P.E., n. 2830, in *Mass. Giur. It.*, 2001, 12 ss.; CARACCIOLI, *Omesso versamento per crisi economica dell'impresa solo in presenza della piena dimostrazione dell'impossibilità di adempiere*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 222.

²⁵ Così MARTINI, *Reati*, cit., 620; SOANA, *I reati*, cit., 279-280; CAROTENUTO, *Illiquidità*, cit., 5196.

²⁶ In questo senso, SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, in *Rass. trib.*, 2005, 97.

²⁷ EUSEBI, *Il dolo nel diritto penale*, in *St. Juris*, 2000, 1072 ss.

²⁸ Cass., Sez. un., 24 aprile 2014, E. H, n. 38343, in *Mass. Uff.*, n. 261105. Nello specifico, v. Cass., Sez. III, 28 marzo 2017, n.15235, in *www.giurisprudenzapenale.com*; MIGLIO, *Crisi di liquidità e omesso versamento: prime aperture*, in *Giur. pen. (Web)*, 2017, 9; Cass. Sez. III, 6 giugno 2017, F.M. n. 55480, in *Fisco*, 2018, 2, 187 con nota di SANTORIELLO.

comunque? Il noto interrogativo posto dalla prima formula di Frank è di difficile risposta, sarà arduo ad esempio sostenere che l'imprenditore abbia accettato il rischio di non versare e non invece abbia fatto affidamento sulla sua capacità di recuperare risorse²⁹. Così l'imprenditore che non ha accantonato le somme da versare successivamente, ha sì agito accettando il rischio di non potere successivamente provvedere, ma confidando nella propria capacità di generare profitto³⁰. Si tratta del *bias* cognitivo c.d. dell'*overconfidence* che porta l'agente a sottostimare la realizzabilità di eventi negativi, a tale *bias* spesso si accompagna quello c.d. dell'illusione del controllo, cioè l'idea di dominare i fattori causali che sono in realtà fuori dal controllo del decisore³¹.

5. L'apporto delle neuroscienze nella comprensione del dolo dell'omittente IVA.

Nell'analisi dell'elemento soggettivo, in specie del dolo eventuale, si è manifestata però una tendenza a riconsiderare questo elemento alla luce delle moderne acquisizioni della scienza. In altri termini, gli indicatori della Cassazione, le teorie del bilanciamento, le formule di Frank, sarebbero tutti costrutti dottrinali che sullo sfondo sono modellati su di un agente razionale, cioè un soggetto che valuta razionalmente costi e benefici prima di agire. È stato purtroppo evidenziato come l'uomo razionale sia più un mito che una realtà, non soltanto in contesti di criminalità d'impeto, di criminalità violenta, ma addirittura in contesti di criminalità economica³². Sulla scorta di ciò una parte della dottrina propende per rifondare il diritto penale alla luce delle neuroscienze³³ o quantomeno, in un diritto penale orientato ai vincoli della realtà³⁴, di indagare gli aspetti neuroscientifici del dolo, anche eventuale. È emerso come non

²⁹ Sull'impossibilità di configurare il dolo eventuale nei casi di negazione del fine v. EUSEBI, *La prevenzione dell'evento non voluto. Elementi di una rivisitazione dogmatica dell'illecito colposo e del dolo eventuale*, in *Studi in onore di Mario Romano*, II, Napoli, 2011, 975 ss. e spec. 978; DELITALA, *Dolo eventuale e colpa cosciente*, in ID., *Diritto penale, Raccolta degli scritti*, I, Milano, 1976, 449 ss.

³⁰ Sulla distinzione fra rischi fisiologici e patologici, v. CANESTRARI, *La distinzione fra dolo eventuale e colpa cosciente nei contesti a rischio di base consentito*, in www.penalecontemporaneo.it; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 598. In generale critico sulla figura del dolo eventuale, v. MANNA, *Colpa cosciente e dolo eventuale: l'indistinto confine ed il principio di stretta legalità*, in *Studi in onore di Franco Coppi*, Torino, 2011, 222 ss.

³¹ RUMIATI, *Pagare o evadere le tasse: processi razionali e biases decisionali*, in *Homo Oeconomicus. Neuroscienze, razionalità decisionale ed elemento soggettivo nei reati economici*, a cura di BORSARI, SAMMICHELLI, SARRA, Padova, 2015, 33 ss.

³² MAGRO, *La formazione dei prezzi nel mercato finanziario: crisi della razionalità del mercato e massime di esperienza*, in *Diritto penale dell'economia*, Torino, 2017, 526.

³³ SANTA MARIA, *La mia idea di scienza del diritto penale*, I, in www.penalecontemporaneo.it.

³⁴ PULTANÒ, *I confini del dolo. Una riflessione sulla moralità del diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 29 ss.

solo l'idea di un agente razionale sia in declino, anzi sia smentita dalla realtà scientifica³⁵, ma addirittura, salvo ipotesi (rare) di agire premeditato e di agire in condizioni di rilassatezza, le nostre azioni sarebbero molto meno coscienti di quanto comunemente si ritiene. Il nostro agire sarebbe incosciente e soltanto successivamente al nostro operato, vale a dire *ex post*, l'agente razionalizzerebbe ciò che ha compiuto. Nell'agire quotidiano si ricorre spesso a decisioni veloci, cioè alle c.d. euristiche³⁶ e si incorre in una serie di errori cognitivi (*bias*) di cui bisognerebbe tener conto nella costruzione degli stati soggettivi, *in primis* del dolo.

Nell'ambito di alcuni studi neuroscientifici³⁷, ripresi ed applicati alla materia penale tributaria, si è evidenziata l'influenza del c.d. effetto dotazione, cioè attribuire un maggior valore a ciò che si possiede rispetto a ciò che si vorrebbe avere³⁸.

A questo sistema si affianca la teoria del prospetto³⁹, secondo cui guadagni e perdite della stessa entità sono valutati diversamente da un soggetto e tale diversa valutazione dipende da una "variabile obiettivo" e non dalla ricchezza posseduta o dal benessere in cui si trova. La teoria in esame evidenzia inoltre che, a parità di valore, gli individui tentano di evitare, valutando negativamente, più una perdita che una utilità⁴⁰. Tale avversione alle perdite è dimostrata attraverso una serie di esperimenti⁴¹. Si è, ad esempio, verificato come l'utilizzo del denaro contante è preferito laddove l'uso della carta di credito comporti oneri aggiuntivi. Al contrario, laddove per accordi commerciali, il pagamento tramite carta di credito sia esente da ulteriori costi, questo viene preferito al denaro contante⁴². Un ulteriore importante corollario della teoria del prospetto è che gli agenti evitano di accollarsi rischi quando si trovano in una situazione economicamente di attività, cioè positiva, viceversa, sono disposti ad accollarsi rischi quando si trovano in una situazione di perdite⁴³.

Dal punto di vista penale tributario, ai fini della questione dell'accertamento del dolo, è importante capire come l'agente percepisce le tasse, cioè se come

³⁵ DI GIOVINE, *Il dolo (eventuale) tra psicologia scientifica e psicologia del senso comune*, in www.pena-lecontemporaneo.it.

³⁶ KAHNEMAN, *Pensieri lenti e veloci*, Milano, 2012, 33 ss.

³⁷ THALER, *Toward a Positive Theory of Consumer Choice*, in *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1980, 39 ss.

³⁸ Diffusamente RUMIATI, *op. cit.*, 35.

³⁹ TVERSKY, KAHNEMAN, *Advances in prospect theory: Cumulative representation of uncertainty*, in *Journal of Risk and Uncertainty*, 1992, 297 ss.

⁴⁰ THALER, *Toward a Positive Theory of Consumer Choice*, *cit.*, 40 ss.

⁴¹ THALER, *op. cit.*, 45; RUMIATI, *op. cit.*, 36

⁴² RUMIATI, *op. cit.*, 36.

⁴³ *Ibid.*, 37.

una perdita oppure come un guadagno. Se le tasse sono percepite come perdite, secondo la teoria del prospetto, il soggetto che è già in una situazione di passività sarà disposto ad evadere o non pagare quanto dovuto in termini di tasse per ripianare una pregressa perdita⁴⁴.

6. La crisi di liquidità come inesigibilità extralegale, categoria non tipizzata, della colpevolezza.

L'esclusione del dolo del contribuente che omette di versare l'IVA o le ritenute certificate è una via certamente percorribile, ma niente affatto in discesa. L'esclusione del dolo può essere argomentata laddove si ricostruisce il requisito della volontà in chiave normativa ed assiologica, evidenziando come questa sia esclusa dalla finalità di salvare l'azienda, o dalla fiducia nella possibilità di adempiere ecc⁴⁵. In chiave normativa, qualunque ricostruzione del dolo si voglia prediligere, la soluzione del caso concreto può volgere in termini favorevoli al contribuente che omette, dal momento che si conferisce rilievo "all'agire al fin di bene". Di norma "l'agire al fin di bene" non esclude il dolo, salvo alcune ipotesi in cui, valutazioni di tipo assiologico conducano l'interprete a ricostruire l'elemento soggettivo fino a valorizzare, semmai surrettiziamente o inconsapevolmente, anche ipotesi di "agire a fine di bene"⁴⁶. Se nel ricostruire il dolo ci si orienta però più sul dato naturalistico, cioè prescindendo da giudizi assiologici e si volge lo sguardo a quanto emerge dall'analisi della psicologia cognitiva, sembrerebbe che l'assenza di dolo sia soluzione meno scontata. Emerge, in effetti, come le indagini empiriche dimostrino una propensione al rischio nell'ipotesi in cui il soggetto sia già in perdita e percepisca il pagamento della tassa come una ennesima perdita⁴⁷. Sembra, *mutatis mutandis*, proprio il caso del contribuente omettente l'IVA o le ritenute che agisce, ad esempio, per utilizzare quelle somme per pagare i fornitori o i lavoratori. In verità, la Cassazione differenzia la problematica dell'influenza della crisi di liquidità a seconda della tipologia di reati, infatti afferma che «... il delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-*bis* del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 differisce da quello previsto

⁴⁴ Sembra il ragionamento sottostante alle decisioni più restrittive della Cassazione, v. Cass. Sez. III, 9 giugno 2017, P.C., n. 38649, in *Dir. e prat. lav.*, 2017, 37, 2250;

⁴⁵ È la più classica espressione di come comportamenti volti a evitare l'evento escludano il dolo, v. MASUCCI, *Dolo e governo penale dell'economia, Temi di diritto penale dell'economia e dell'ambiente*, a cura di MARCONI, CATENACCI, Torino, 2009, 59 ss.

⁴⁶ Seppur nella ricostruzione del dolo, come regola generale, i motivi sono esclusi, vi sono alcuni casi in cui questi assumono comunque una loro rilevanza, v. VENEZIANI, *Motivi e colpevolezza*, Torino, 2000.

⁴⁷ In generale sull'assuefazione al rischio e la propensione al rischio, alla luce delle indagini neuroscientifiche, v. BERTOLINO, *Prove neuro-psicologiche di verità penale*, in www.penalecontemporaneo.it.

dall'art. 10-ter del medesimo d.lgs. per l'oggetto, che solo nel primo caso è costituito da somme già nella disponibilità del debitore; ne consegue che, in caso di carenza di liquidità di impresa, se l'omesso versamento dell'IVA può astrattamente derivare dall'inadempimento altrui, l'impossibilità di adempiere all'obbligazione di versamento delle ritenute non può essere giustificata, ai sensi dell'art. 45 cod. pen., dalla insolvenza dei debitori, essendo di pertinenza del sostituto d'imposta la decisione di distrarre a scopi diversi le somme di denaro dovute all'erario»⁴⁸.

Stante questa diversità di approcci e soluzioni fra l'impostazione normativista e quella naturalista, non sembra appagante risolvere la questione in termini di esclusione del dolo, dal momento che possono risultare differenze significative nel modo in cui il dolo viene ricostruito cioè appunto in chiave normativa, di psicologica del senso comune o di psicologica cognitiva ecc.

In attesa di un consolidamento di un "sapere di frontiera" in grado di far comunicare giuristi, criminologi, psichiatri forensi su tematiche "comuni" e/o di "confine", appare più prudente lavorare con le tradizionali e consolidate categorie penalistiche⁴⁹, anche per glissare su possibili obiezioni circa ricadute in una sorta di neo-positivismo penale⁵⁰.

Una soluzione più appagante può forse essere fornita dal tentativo di risolvere la questione chiamando in causa una categoria giuridica ormai acquisita nella dottrina penalistica⁵¹, anche se il contenuto e l'estensione sono ancora ben lontani da essere definiti⁵². Si tratta della colpevolezza⁵³ nella sua accezione normativa e, più nello specifico, nella categoria dell'inesigibilità⁵⁴.

Vero è che la dottrina ha, quasi unanimemente, negato la validità e l'esistenza di una categoria, quella dell'inesigibilità, a carattere extralegale, altrimenti si

⁴⁸ Cass., Sez. III 12 luglio 2017, B. C., n. 3647, in *Mass. Uff.*, n. 272073.

⁴⁹ FIANDACA, *Appunti sul "pluralismo" dei modelli e delle categorie del diritto penale contemporaneo*, in *La Corte d'Assise*, 2011, 59 ss.

⁵⁰ MOCCIA, *I nipotini di Lombroso: neuroscienze e genetica nel diritto penale*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 681 ss.

⁵¹ PADOVANI, *Appunti sull'evoluzione del concetto di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1973, 554 ss.; ID., *Teoria della colpevolezza e scopi della pena*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, 798 ss.; FIANDACA, *Considerazioni su colpevolezza e prevenzione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1987, 871 ss.; DONINI, RAMPONI, *Il principio di colpevolezza*, in *Introduzione al sistema penale*, 4°, Torino, 2012, 344 ss.; DE VERO, *Disvalore d'azione e imputazione dell'evento in un'aggiornata costruzione separata dei tipi criminali*, in *Studi in onore di Giorgio Marinucci*, a cura di DOLCINI, PALIERO, Milano, 2006, 1487 ss.; FORNASARI, voce *Colpevolezza*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da CASSESE, Milano, 2006, 970.

⁵² DONINI, *Serendipità e disillusioni della giurisprudenza. Che cosa è rimasto della sentenza C. cost. n. 364/88 sull'ignorantia legis*, in *Jus* 17, 2011, 259 ss.

⁵³ Trib. Bergamo, 2 ottobre 2017, n. 1907, in *www.giurisprudenzapenale.com*.

⁵⁴ FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990, *passim*.

violerebbe il principio di legalità⁵⁵, ma a ben considerare simili obiezioni possono risultare in parte superabili. Limitare le ipotesi di inesigibilità ai casi espressamente previsti dalla legge (artt. 54 c.p., 384 c.p.) significherebbe rispettare il principio di legalità, ma sminuire proprio quello di colpevolezza. Ciò, però, non vuol nemmeno significare estendere a dismisura la categoria dell'inesigibilità extralegale, che andrebbe confinata nelle sole ipotesi di conflitti tra doveri nomativi (pagamento IVA *vs* pagamento stipendi), oppure, nelle ipotesi in cui difettino le esigenze general e special preventive che dovrebbero legittimare l'inflizione della sanzione penale. D'altro canto, una valutazione della colpevolezza è imposta da vari parametri costituzionali come la tutela della dignità umana (all'art. 2 Cost.), che impedisce all'ordinamento di strumentalizzare l'individuo per finalità politico criminali; la finalità rieducativa della pena (art. 27, co., 3 Cost.), che perderebbe di senso laddove, pur in assenza del potere agire lecitamente, l'ordinamento consenta l'inflizione della sanzione penale⁵⁶.

Vero è che anche la colpevolezza può essere intesa in duplice modo, vale a dire in una accezione più normativa, influenzata da esigenze general- o special- preventive⁵⁷, e una visione personalistica più orientata all'autore in concreto⁵⁸. Allo stato però ci sembra che la lettura prevalente della dottrina italiana sia nel senso di interpretare la colpevolezza in chiave personalistica⁵⁹. Per troppo tempo una certa visione del diritto penale del "fatto" ha "glissato", comportando un ingiustificato allontanamento "dall'autore"⁶⁰. Di qui il retaggio culturale che vede il diritto ed il processo penale basato ed incentrato soltanto su "fatti" senza alcuna considerazione degli atteggiamenti soggettivi o, peggio ancora, delle *emozioni*⁶¹. Il diritto penale, basato su fondamenti ogget-

⁵⁵ PULITANÒ, *Appunti sul principio di colpevolezza come fondamento della pena: convergenze e discrasie fra dottrina e giurisprudenza*, in *Le discrasie tra dottrina e giurisprudenza in diritto penale*, a cura di STILE, Napoli, 1991, 107 ss.; ID., *Diritto penale*, Torino, 2015, 120.

⁵⁶ MANNA, *Corso di diritto penale*, Padova, 2017, 225; BILIGOTTI, *Crisi di liquidità e omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto ex art. 10-ter D. Lgs. 74/2000: le molteplici declinazioni di un'esimente*, in *Giur. pen. (Web)*, 2018, 3 ss.

⁵⁷ JAKOBS, *Sistema dell'imputazione penale*, Napoli, 2017.

⁵⁸ BARTOLI, *Colpevolezza: tra personalismo e prevenzione*, Torino, 2005, 44 ss.; 126 ss.

⁵⁹ BARTOLI, *Colpevolezza*, cit., 155 ss.; CIVELLO, *La «colpa eventuale» nella società del rischio*, Torino, 2013, 16 ss.; PALAZZO, *Corso di diritto penale*, Parte generale, Torino, 2013; RONCO, *I rapporti tra imputabilità e colpevolezza*, in *Il soggetto autore del reato: aspetti criminologici, dogmatici e di politica criminale*, Padova, 2013, 131 ss.; GROTTI, *Principio di colpevolezza, rimproverabilità soggettiva e colpa specifica*, Torino, 2012.

⁶⁰ DONINI, *Teoria generale del reato. Una introduzione*, Padova, 1996, *passim*.

⁶¹ Necessiterebbe il processo penale della perizia criminologica: in argomento, in senso favorevole, PISAPIA, *La perizia criminologica*, in *Trattato di criminologia, medicina criminologica e psichiatria forense*, a cura di FERRACUTI, Milano, 1990, 395 ss.

tivi, improntato alla tutela dei beni giuridici e soprattutto ispirato al principio di colpevolezza per il fatto, comporta che anche gli istituti più inclini agli atteggiamenti soggettivi (imputabilità, dolo) non possano essere concepiti nella sola dimensione interiore e difficilmente controllabile in chiave processuale⁶². Vero è che la scuola positiva presentava aspetti reazionari ed illiberali, specie quando faceva derivare la causa del crimine da anomalie e tare ataviche, con intuizioni caratterizzate però da ingenuità scientifiche⁶³, ma ciò non automaticamente porta a criticare gli assunti delle neuroscienze. La differenza fra le attuali teorie neuro-scientifiche e la scuola positiva sta nel metodo utilizzato, in estrema sintesi: il positivismo giuridico usava elementi della fisiognomica e decideva chi fosse socialmente pericoloso; i neuroscienziati sostengono (ovviamente, è tutto da verificare se sia dimostrato⁶⁴) che è possibile un'indagine scientifica e come tale attendibile⁶⁵. La differenza fra le teorie neuro-scientifiche e la scuola positiva sta altresì nel metodo utilizzato: vale a dire che i positivisti credevano che la causa del crimine fosse eziologicamente spiegabile partendo dalle anomalie o infermità fisiche e psichiche (tare ataviche); mentre i neuroscienziati non ragionano in termini di causalità e di eziologia, ma di probabilità; la scienza rifugge da categorie dogmatiche precostituite e da presunzioni di sorta⁶⁶.

7. Inesigibilità e neuroscienze.

I rapporti fra neuroscienze e diritto penale possono essere rappresentati con la metafora del “dialogo”⁶⁷, che impegna i giuristi spesso pronti a caute aperture⁶⁸ nello studio dei rapporti tra i meccanismi cerebrali ed il comportamento umano. Pur con le dovute cautele, non è da sottovalutare l’invito a considerare il possibile ruolo del sapere scientifico nel conferire corpo e sostanza a categorie penalistiche dimenticate dal diritto vivente⁶⁹.

⁶² HASSEMER, *Perché punire è necessario*, Bologna, 2012, 202.

⁶³ LOMBROSO, *L'uomo delinquente*, Roma, 1846, 71 ss.

⁶⁴ MANNA, *Diritto penale e neuroscienze: un'introduzione*, in *Diritto penale e neuroetica*, a cura di DI GIOVINE, Padova, 2013, 3 ss.

⁶⁵ MUSUMECI, *Cesare Lombroso e le neuroscienze: un parricidio mancato. Devianza, libero arbitrio, imputabilità tra antiche chimere ed inediti scenari*, Milano, 2013

⁶⁶ DI GIOVINE, voce *Neuroscienze (diritto penale)*, in *Enc. dir.*, Annali, VII, Milano, 2014, 725 ss.

⁶⁷ Per un'introduzione alla tematica, v. SANTOSUOSSO, *Diritto, scienza e nuove tecnologie*, Milanofiori, 2^a, 2016, 259 ss.

⁶⁸ DINACCI, *Neuroscienze e processo penale: il ragionamento probatorio tra chimica valutativa e logica razionale*, in *Proc. pen. e giust.*, 2016, 2, 1 ss.

⁶⁹ Sul punto, DI GIOVINE, *Chi ha paura delle neuroscienze?*, in *questa rivista*, 2011, 3; BONA, *Macchine al posto dei giudici?*, in (a cura di) DE CATALDO NEUBURGER, *“L'operazione decisoria” da emanazione divina alla prova scientifica*, Milanofiori, 2014, 283 ss.

Il pericolo di aggiramento del libero convincimento del giudice è superabile⁷⁰, perché il sapere neuro scientifico ha come obiettivo anche il far emergere i *biases*, cioè gli errori cognitivi, in cui può incorrere il giudicante⁷¹. Quindi, altro che macigno sul libero convincimento, l'esatto opposto cioè un metodo per far sì che il libero convincimento non trasmodi in arbitrio nel convincimento⁷².

Le neuroscienze ed il loro ruolo in vari settori del diritto e del processo penale, oltre ad essere indagati soltanto dal punto di vista teorico⁷³, sono stati impiegati anche in giurisprudenza per scandagliare le condizioni neurologiche dell'imputato, sia sotto il profilo dell'imputabilità⁷⁴, sia sotto quello della credibilità della testimonianza⁷⁵; sia, infine, sotto il profilo dell'accertamento della colpevolezza e della rimproverabilità soggettiva⁷⁶. La valorizzazione di questo aspetto passa anche attraverso l'esclusione, sempre grazie alle neuroscienze, di possibili *biases* del giudicante nella complessiva ricostruzione della colpevolezza⁷⁷. Con le neuroscienze è possibile conferire valore probatorio ad atteggiamenti soggettivi. Attraverso le tecniche di *brain imaging* si potrebbe verificare, anche se in una prospettiva *ex post*, cosa abbia provato l'autore del fatto al momento della realizzazione dell'evento. La prova del conflitto motivazionale che rende inesigibile il comportamento osservante potrebbe derivare dalla *Forensic IAT (Implicit Association Test)*⁷⁸. Questa tecnica prevede che

⁷⁰ DINACCI, *Neuroscienze e processo penale*, cit., 4.

⁷¹ DI GIOVINE, *Chi ha paura delle neuroscienze?*, cit., 12 ss.

⁷² ATIQ, *How Folk Beliefs about Free Will Influence Sentencing: A New Target for the Neuro-Determinist Critics of Criminal Law*, in *New Criminal Law Review*, 2013, 16, 449-93; WASSERMAN, JOHNSTON, *Seing responsibility: can neuroimaging teach us anything about moral and legal responsibility?*, in *Interpreting neuroimages: an introduction to the technology and its limits*, special report, *Hastings Center Report*, 2014, 45.

⁷³ DI BITONTO, *Neuroscienze e processo penale*, in *Prova scientifica e processo penale*, a cura di CANZIO LUPARIA, Milanofiori, 2018, 743 ss.; FERRUA, *Neuroscienze e processo penale*, in *Diritto penale e neuroetica*, a cura di DI GIOVINE, Milanofiori, 2013, 259 ss.; GRANDI, *Neuroscienze e responsabilità penale*, Torino, 2016, 128 ss.

⁷⁴ Ass. app. Trieste, 18 settembre 2009, B., in *Riv. pen.*, 2010, 70, con nota di FORZA; G.i.p. Como, 20 maggio 2011, n. 536, A., in www.penalecontemporaneo.it, 15 febbraio 2012, con nota di COLLICA.

⁷⁵ G.u.p. Cremona, 19 luglio 2011, Salvini, *estensore* - G.R. imputato, in *Riv.it. med. leg.*, 2012, 2, 903, con nota di ALGERI.

⁷⁶ SAMMICHELLI, SARTORI, *Accertamenti tecnici ed elemento soggettivo del reato*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 2, 273 ss. Sulla perizia e consulenza tecnica, in generale v. CANZIO, LUPARIA, *Prova scientifica*, cit. *passim*.

⁷⁷ FORZA, *La psicologia nel processo penale*, Milano, 2018, 389 ss.

⁷⁸ Sull'utilizzo della tecnica IAT: Cass., Sez. V, 22 gennaio 2013, n. 14255, V. A. N., in *Mass. Uff.*, n. 256599; Id., Sez. VI, 4 luglio 2013, M. G., P-D., n. 34531, *ivi*, n. 256136; Id., Sez. V, 26 novembre 2009, V.A., n. 2982, *ivi*, n. 245840; Cass. Sez. I 28 maggio 2008, n. 26637, *ivi*, n. 240869; Id., Sez. I, 9 marzo 2005, n. 16455, *ivi*, n. 231579.

l'imputato si sottoponga, monitorato da un *computer*, ad un *test* che consiste nel classificare alcune frasi e fornire alcune risposte da distinguere in congruenti o incongruenti⁷⁹. Si tratta di una *memory detection*⁸⁰ tesa a scovare nella mente dell'imputato la traccia del conflitto motivazionale, traccia che lui stesso potrebbe anche non consciamente ricordare⁸¹. Per operare in tal modo vengono rilevate le onde cerebrali tramite un *memory and encoding related multifaceted electroencephalographic response*, le informazioni vengono acquisite mediante somministrazione di questionari a risposta multipla presentati allo stesso attraverso una serie di stimoli, quali parole, frasi e immagini relative o non relative al delitto⁸². Vengono confrontate così le risposte cerebrali ad una domanda critica con le reazioni relative a domande ininfluenti. Le *neuroimaging* permettono «di avere, sotto forma di un'istantanea del cervello, un'immagine di ciò che accade quando rileviamo un conflitto morale. La *neuroimaging* ci dice se l'individuo in dilemma percepisce un conflitto, le fonti del conflitto, la natura della sua risoluzione»⁸³.

Tali tecniche sono ovviamente fallibili, come tutti i mezzi di prova, anche se parrebbe che il grado di fallibilità sia comunque basso⁸⁴. Ciò che però differenzia le tecniche IAT dagli altri mezzi di prova, primo fra tutti la testimonianza ma, per aspetti analoghi, anche la perizia, è l'impossibilità di falsificazione attraverso il controesame⁸⁵. A ciò si aggiunga che tali tecniche diagnostiche sono utilizzate dopo, anche a distanza di anni, dalla verifica del fatto, perciò potrebbero non rappresentare un quadro fedele dei ricordi del soggetto⁸⁶; questo però è un rischio che porta con sé anche la testimonianza, ben potendo il ricordo essere distorto, falsato o addirittura influenzato dal contesto dibattimentale e da domande nocive poste al teste⁸⁷ che sono inammissibili se effettuate in sede di esame, ma ammissibili se formulate in sede di controesame.

⁷⁹ SARTORI AGOSTA, *Menzogna, cervello e Lie Detection*, in *Manuale di neuroscienze forensi*, a cura di BIANCHI, GULOTTA, SARTORI, Milano, 2009, 163 ss., PASCULLI, *Neuroscienze e giustizia penale*, Roma, 2012, 33 ss.

⁸⁰ GRANDI, *Neuroscienze e responsabilità penale*, cit., 9 ss.

⁸¹ INTRIERI, *Le neuroscienze ed il paradigma della nuova prova scientifica*, in *Manuale delle neuroscienze forensi*, cit., 193 ss.; SANTOSUOSSO, *Neuroscienze e diritto*, Pavia, 2009, 91.

⁸² PASCULLI, *op. cit.*, 35.

⁸³ MERZAGORA BETSOS, *Colpevoli si nasce?*, Milano, 2012, 105.

⁸⁴ SARTORI, *How to accurately detect autobiographical events*, in *Psychological Science*, 2008, 19, 780.

⁸⁵ FERRUA, *Neuroscienze e processo penale*, cit., 269.

⁸⁶ FERRUA, *Neuroscienze e processo penale*, cit., 269.

⁸⁷ FOSTER, *Memoria*, in *Mind - Brevi lezioni di psicologia*, 2, Roma, 2018, 94-96.

8. Conclusioni.

L'indagine soggettiva che valorizzi, laddove accertato, il conflitto di doveri fra adempiere all'obbligo tributario e fallire o non pagare gli stipendi, sembrerebbe suggerita anche da una interpretazione convenzionalmente conforme⁸⁸. L'art. 1 del Protocollo n. 4 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali stabilisce che «Nessuno può essere privato della sua libertà per il solo fatto di non essere in grado di adempiere ad un'obbligazione contrattuale»⁸⁹.

La distonia appare ancora più forte con specifico riferimento all'omesso versamento IVA⁹⁰, perché il debito IVA può essersi creato a prescindere dall'incasso dell'imposta⁹¹.

Sarebbe perciò inaccettabile punire l'incapacità di adempiere puntualmente agli obblighi tributari che prescinde dalla concreta volontà e dalla reale capacità del contribuente. Basti infatti considerare che si continua ad assistere ad una intollerabile dilatazione dei tempi di pagamento, nonostante il recepimento della Direttiva europea sui pagamenti (Direttiva 2000/35/CE, recepita con D.lgs. 9 novembre 2012 n.192)⁹², da parte della stessa PA e delle aziende di Stato. Tanto è vero che, come reazione ad un situazione di illiquidità creata dallo stesso organo che pretende l'ottemperanza dei precetti, la giurisprudenza conferma l'orientamento di ritenere escluso il dolo dell'omesso versamento di ritenute se la mancanza di liquidità dipende da crediti nei confronti di amministrazioni pubbliche gravemente inadempienti⁹³.

Si assiste, infatti, ad una distinzione fra sentenze che riconoscono sempre l'illiquidità come causa di esclusione del dolo⁹⁴ ed altre che ammettono invece questo effetto solo quando l'illiquidità costituisce il mancato pagamento di

⁸⁸ Questioni profilate da CARTONI, *L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 2005, 7, 1039; LANZI, ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 298; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., 577-578; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2005, 282-283.

⁸⁹ PERINI, *I reati esterni alla dichiarazione: i reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, in *La disciplina penale dell'economia*, a cura di SANTORIELLO, Torino, 2008, II, 170.

⁹⁰ Cass. Sez. III, 16 maggio 2012, D.F.G., n. 30140, in www.pluris-cedam.utetgiuridica.it.

⁹¹ Molto opportunamente l'art. 32-bis D.L. 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, ha introdotto nel nostro ordinamento il regime IVA di cassa, in vigore dal 1° dicembre 2012. Tale regime, pur limitato temporalmente e per dimensione dei soggetti beneficiari, potrà consentire di ridurre le situazioni in cui si potrebbero determinare omissioni di pagamenti penalmente rilevanti.

⁹² La direttiva 2011/7/UE del 16 02 2011 rafforza le tutele delle imprese contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali. La direttiva dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 16 marzo 2013.

⁹³ Così G.i.p. Milano, 7 gennaio 2013, cit..

⁹⁴ G.i.p. Firenze, 27 luglio 2012, n. 1141, in www.penale.it.

una commessa da parte di un Ente pubblico⁹⁵.

La distinzione fra crediti verso privati e crediti verso Enti pubblici non è in teoria condivisibile, ma è comunque comprensibile. I crediti verso enti pubblici sono “certificati”, essendo impossibile crearli ad arte per eludere l’obbligo tributario e penale. I crediti verso i privati possono invece prestarsi ad essere ricostruiti artificialmente ed eludere perciò l’obbligo tributario e penale. Tale pericolo non è però da solo sufficiente per accettare una simile disparità di trattamento.

Come giustamente evidenziato, l’assoluzione non comporta l’acquiescenza delle banche e del fisco, dal momento che l’assoluzione non libera il debitore dall’obbligo di corrispondere il dovuto al fisco, anzi il debito tributario sarà, nelle more del giudizio penale, aumentato degli interessi e delle sanzioni.

De iure condendo, appare da condividere la soluzione proposta di sostituire l’attuale dolo generico delle norme incriminatrici con un dolo specifico espressivo di una particolare finalità, da riscontrare anche a livello di condotta obiettiva⁹⁶ con connotati di frodolenza, di non corrispondere il debito tributario⁹⁷. L’arricchimento dell’elemento soggettivo potrebbe aiutare a risolvere la problematica della crisi di liquidità, soluzione rimessa dal legislatore del 2015 alla giurisprudenza e al mero aumento delle soglie di punibilità. Soluzione che il legislatore della riforma del 2015 (d.lgs. 158 del 2015) ha trascurato e, nel celato intento di “far cassa”, ha previsto soltanto un meccanismo premiale all’art. 13⁹⁸.

⁹⁵ G.i.p. Milano, 7 gennaio 2013, in www.penalecontemporaneo.it.

⁹⁶ Sulla duplice posizione del dolo specifico: PICOTTI, *Il dolo specifico: un’indagine sugli “elementi finalistici” delle fattispecie penali*, Padova, 1993.

⁹⁷ MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 310.

⁹⁸ BRIGHENTI, *Reati tributari e meccanismi premiali*, in *Boll. trib.*, 2000, 967; PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. Pen.*, 2017, 551; INGRASSIA, *Ragione fiscale vs “illecito penale personale”*, Santarcangelo di Romagna, 2016, 161.