

## **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.**

di *Nicolò Biligotti*

**Sommario:** 1. Premessa. - 2. La ricezione dell'imposta sul valore aggiunto quale presupposto implicito del reato- 3. L'inesigibilità "oggettiva" della condotta lecita: *ad impossibilia nemo tenetur*. - 4. Il "dolo di danno" e l'inesigibilità soggettiva della condotta lecita. - 5. Conclusioni.

### **1. Premessa.**

La Sentenza in commento affronta una questione tanto discussa, quanto ancora incerta nella sua esatta ricostruzione dogmatica: la valenza giuridica della crisi di liquidità dell'impresa in relazione al delitto tributario di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74/00 <sup>(1)</sup>.

L'assoluzione dell'imputato <sup>(2)</sup> – pure a fronte di un omesso versamento I.V.A. del significativo importo di € 6.019.032, tra l'altro afferente a tre esercizi consecutivi – dimostra una volta di più l'idoneità della circostanza fattuale della crisi d'impresa ad escludere la responsabilità penale sottesa all'inadempimento dell'obbligo tributario nel c.d. *termine lungo* <sup>(3)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> D.lgs. n. 74/00, art. 10-ter: "È punibile con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta".

<sup>(2)</sup> Nell'ambito della vicenda in esame, l'imputato si presentava quale amministratore unico di una Società Cooperativa appartenente ad un Consorzio composto da altre tre società. La Cooperativa amministrata dall'imputato forniva servizi di trasporto e movimentazione merci ad una serie di clienti esterni, anche se, per accordi interni al Consorzio, compendianti nel rispettivo regolamento consortile, quest'ultimi venivano fatturati unicamente nei confronti del Consorzio stesso. A far data dal 2010, tuttavia, a causa di una improvvisa riduzione dei fidi bancari, il Consorzio interrompeva tutti i pagamenti nei confronti della Cooperativa consorziata, che si trovava dunque a dover compiere operazioni imponibili ed emettere le inerenti fatture senza poter incassare alcun corrispettivo, omettendo così il versamento dell'imposta sul valore aggiunto regolarmente dichiarata al Fisco.

<sup>(3)</sup> Come è noto e come si dirà diffusamente più avanti, il momento consumativo del reato di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74/00 coincide con la scadenza del termine per il versamento dell'acconto I.V.A. relativo al periodo d'imposta successivo, fissato dall'art. 6 c. 2. l. n. 405/1990 al 27 dicembre di ciascuna annualità (c.d. *termine lungo*, in contrapposizione con le scadenze mensili o trimestrali previste dalla normativa fiscale, irrilevanti sul versante

La tematica necessita tuttavia di contestualizzazione nell'ambito dell'esegesi del delitto di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74/00: a ben vedere, infatti, la formula assolutoria di cui al                   dispositivo – dichiarante la non punibilità del fatto per aver l'imputato agito in condizioni di forza maggiore – nulla dice in merito all'efficacia scriminante o scusante della causa di non punibilità (in senso lato) riconosciuta, così come della sua rilevanza in punto di elemento oggettivo piuttosto che soggettivo del reato <sup>(4)</sup>.

Appare, dunque, di estremo interesse declinare la crisi di liquidità in tutte le sue varie forme di manifestazione empirica, così da poter collocare ognuna di esse all'interno di una precisa ricostruzione giuridica.

## **2. La ricezione dell'imposta sul valore aggiunto quale presupposto implicito del reato.**

Nell'ambito della normativa penal-tributaria, gli unici due reati di omesso versamento contemplati – il cui oggetto materiale coincide con le ritenute dovute o certificate *ex art. 10-bis* D.lgs. n. 74/00 e con l'imposta sul valore aggiunto *ex art. 10-ter* D.lgs. n. 74/00 – sono stati introdotti, rispettivamente, con l'art. 1 c. 154 l. n. 331/2004 (finanziaria per l'anno 2005) e con l'art. 35 c. 7. d.l. n. 223/2006 (Decreto Bersani) ed evidenziano significativi punti di frizione avuto riguardo alla *ratio* complessiva dell'impianto extra-codicistico, quantomeno così come riformata dal legislatore all'inizio del nuovo millennio.

La natura omissiva propria, la consumazione istantanea, il dolo generico ed eventuale quale elemento psicologico <sup>(5)</sup>, tratteggiano invero delle fattispecie del tutto estranee alla fraudolenza del momento dichiarativo – connotata dal dolo specifico di evasione – che avrebbe dovuto fungere da perimetro dell'area del penalmente rilevante secondo l'innovativa *mens legis* insita nel D.lgs. n. 74/00 <sup>(6)</sup>.

---

penalistico). La sanzione (meramente amministrativa) per l'omissione dei versamenti periodici è infatti stabilita dall'art. 13 c. 1 D.lgs. n. 471/1997.

<sup>(4)</sup> La causa di forza maggiore di cui all'art. 45 c.p., invero, può essere variamente intesa: quale totale impossibilità dell'agente di conformarsi al precetto penalistico (*ad impossibilia nemo tenetur*), quale causa di esclusione del nesso causale, quale causa di esclusione della colpevolezza del reo. Per una sintesi delle diverse correnti formatesi sul punto si veda MANTOVANI, *Diritto Penale*, Padova, 2001, p. 160, p. 319.

<sup>(5)</sup> Le letture giurisprudenziali, del tutto minoritarie, che, nel tentativo di arginare l'applicabilità delle fattispecie di omesso versamento, hanno individuato il dolo specifico risultano ad oggi totalmente superate, poiché datate, in aperto contrasto con il tenore letterale delle norme incriminatrici e mai accolte dalla giurisprudenza di legittimità.

<sup>(6)</sup> Come è noto, abbandonata la filosofia pan-penalistica dell'impianto normativo degli anni '80 del secolo scorso (l. n. 516/1982, *c.d. manette agli evasori*, focalizzata su reati di pericolo astratto, violazioni formali propedeutiche all'evasione fiscale e condotte di omesso versamento) – che nel corso dei decenni aveva ampiamente disilluso quanto ad efficacia preventiva e propedeuticità all'efficienza organizzativa della macchina giudiziaria – con l'introduzione del D.lgs. n. 74/00 la scelta del legislatore fu quella di “*limitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla*

Le peculiarità strutturali delle fattispecie omissive, brevemente rassegnate, riflettono la rispettiva particolarità dei reati sul versante dell'offensività. I reati tributari di omesso versamento, invero, si distinguono dalle restanti fattispecie penal-tributarie in ragione dell'aggressione diretta all'interesse tutelato dall'ordinamento, che nel loro ambito assume le vesti della *"corretta e puntuale percezione dei tributi"* <sup>(7)</sup>; bene giuridico che prescinde dalla correttezza e buona fede del momento dichiarativo e, anzi, è suscettibile di lesione a fronte del mero omesso versamento di somme risultanti dalla dichiarazione fiscale.

L'impatto delle fattispecie omissive sull'assetto normativo pre-esistente non è stato dunque trascurabile, né immediatamente condiviso. Al contrario, ha dato voce a feroci critiche incentrate sulla schizofrenia del legislatore che, in questo modo, sembrava ricongiungersi alla rinnegata logica delle *"manette agli evasori"* e, anzi, superarla, stante la non tipicità dell'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto nella vigenza della l. n. 516/1982 <sup>(8)</sup>.

Ci si chiede, a distanza di un decennio, se tali critiche possano dirsi ancora valide e la risposta sembra essere di segno negativo.

A ben vedere, infatti, nel corso degli anni – seppur non lesinando revisioni e inversioni di tendenza, senz'altro tossiche per la congruenza delle scelte di politica

*criminalizzazione delle violazioni meramente formali e preparatorie*". Ciò nel dichiarato intento di sacrificare le numerose fattispecie previamente introdotte sull'altare dei generali principi di legalità e offensività, così da formare una serie di lacune normative volte, in ultima analisi, a focalizzare la punibilità *"su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e dolo specifico di evasione"* (Cfr. Relazione governativa al Decreto legislativo n. 74/00, par. 1).

<sup>(7)</sup> Cfr. Relazione alla l. n. 311/2004, c.d. finanziaria per l'anno 2005. La *"corretta e puntuale percezione dei tributi"* quale bene giuridico presidiato dall'apparato normativo penal-tributario – e in particolare dalle fattispecie omissive di cui agli artt. 10-bis e 10-ter D.lgs. n. 74/00 – è una novità introdotta nel 2005. Prima, al contrario, l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza - quella penale - era limitata *"ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo"* (Cfr. Relazione governativa al Decreto legislativo n. 74/00, par. 1). Ciò a dire che, secondo la struttura originaria dell'impianto normativo, il settore penale dell'ordinamento avrebbe dovuto tutelare l'interesse del Fisco alla percezione dei tributi soltanto da aggressioni indirette, mediate cioè dalla frode e perciò parimenti nocive per l'attività di controllo e accertamento dell'imposta evasa.

<sup>(8)</sup> Per quanto qui di interesse, si noti che autorevolissima dottrina ha individuato nel reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto la re-introduzione in chiave moderna del barbaro istituto dell'arresto per debiti; in termini meno provocatori: un'incriminazione potenzialmente in grado di minare alle basi il consolidamento di un efficiente e credibile sistema penale tributario in punto di condivisibilità sociale e, conseguentemente, di prevenzione generale (MUSCO-ARDITO, *Diritto Penale Tributario*, 2° ed., Bologna, 2013, p. 271). L'assoggettamento a sanzione penale dell'omesso versamento di Iva non è tuttavia una novità assoluta nel panorama legislativo. Sebbene la fattispecie non fosse contemplata dalla previgente l. n. 516/1982 (c.d. *manette agli evasori*), questa era stata infatti precedentemente introdotta dall'art. 50 D.P.R. n. 633/1972.

criminale effettuate e per il generale principio di certezza del diritto – il legislatore sembra aver individuato nell'introduzione delle fattispecie omissive la pietra angolare di quello che oggi, con una efficace espressione, viene definito "*diritto penale della riscossione*": un sistema sanzionatorio che, sempre più, rifiuta di giustificarsi alla luce della sola simulazione, frodolenza o artificiosità dichiarativa, rivendicando la punibilità di quelle condotte che, pure non insidiose rispetto all'attività di controllo e accertamento, pregiudicano l'integrale percezione dei tributi da parte dello Stato <sup>(9)</sup>.

Un apparato normativo, insomma, che si assume la responsabilità di sanzionare gli omessi versamenti in virtù della stessa logica per cui ne esclude la punibilità a fronte dell'integrale pagamento dell'imposta evasa prima dell'apertura del dibattimento di primo grado <sup>(10)</sup>, preclude l'accesso al rito premiale del patteggiamento in assenza della medesima circostanza <sup>(11)</sup> e consente la confisca per equivalente del profitto del reato <sup>(12)</sup>.

A prescindere dalla condivisibilità delle scelte compiute dal legislatore, è dunque quantomeno d'obbligo riconoscere che le riforme successive all'introduzione del D.lgs. n. 74/2000 si sono progressivamente – anche se non totalmente, s'intende – allontanate dal diritto penale della frode fiscale per plasmare un paradigma normativo ulteriore e parzialmente alternativo: il diritto penale della riscossione tributaria; paradigma non sovrapponibile, nemmeno idealmente, a quello tipico delle "*manette agli evasori*" dei primi anni '80 del secolo scorso.

<sup>(9)</sup> L'espressione è stata coniata da LANZI-ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, 2014, pp. 324 e ss. e ulteriormente approfondita da INGRASSIA, *Ragione fiscale vs illecito penale personale*, 2016. Sul punto, si veda anche CREPALDI, *Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione*, in *Giurisprudenza Penale*, p. 1, che parla di una "*chiara scelta di politica criminale da parte del legislatore: lo strumento penale diviene funzionale, affiancando eventualmente le sanzioni amministrative già previste dall'ordinamento tributario nel disegno classico del doppio binario, quasi esclusivamente a determinare il contribuente – o qualcuno per lui – a versare quanto dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni*".

<sup>(10)</sup> Art. 13 c.1 D.lgs. n. 74/00: "*i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, compresi sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsti dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso*".

<sup>(11)</sup> Art. 13-bis c. 2 D.lgs. n. 74/00: "*per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2*".

<sup>(12)</sup> Art. 12-bis D.lgs. n. 74/00: "*nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. 2. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta*".

Ciò sembra sufficiente ad assolvere il legislatore dalle accuse di schizofrenia *prima facie* rivoltegli, ma non a sancire *ex se* la ragionevolezza delle norme introdotte.

Sotto questo profilo, tuttavia, la palla passa in prima battuta alla giurisprudenza<sup>13)</sup>, la quale può e deve fornire un'interpretazione normativa illuminata dall'evidente intento psicologico del legislatore, ormai cristallizzatosi in fondamento teleologico delle norme; fondamento teleologico che, nell'ermeneutica giurisprudenziale, non può che essere ricondotto a conformità con i generali principi (costituzionali) di diritto penale rilevanti: segnatamente, tipicità, offensività e responsabilità personale<sup>14)</sup>.

Ne consegue un interrogativo spontaneo. Ci si chiede, in particolare, quale sia la logica sottesa alla selezione delle fattispecie omissive compiuta dal legislatore del 2005-2006, che, come è evidente, ha condotto a ritenere meritevole di presidio penalistico il versamento delle sole ritenute dovute o certificate e dell'imposta sul valore aggiunto<sup>15)</sup>.

Secondo l'impostazione offerta dalla Sentenza in commento – che si ritiene di dover condividere – la ragione va individuata nella natura *lato sensu* appropriativa degli omessi versamenti tipici<sup>16)</sup>.

In altri termini, vi è una peculiarità che distingue l'oggetto materiale dei delitti *ex artt. 10-bis e 10-ter* D.lgs. n. 74/00 da ogni altro tributo o imposta e, come tale, giustifica le rispettive incriminazioni: il percepimento da parte dell'agente (e,

<sup>13)</sup> Laddove è stata messa in discussione la legalità delle norme, dopotutto, la Suprema Corte, dichiarando manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-*bis* D.lgs. n. 74/00 rispetto all'art. 3 Cost., ha ritenuto che il mancato rilievo di difficoltà economiche trovi il suo fondamento razionale nel profilo di indebita appropriazione di somme altrui di cui il soggetto ha detenzione (Cass. pen., 1 dicembre 2010, *Provenzale*, in *De Jure Online*).

<sup>14)</sup> Il principio di offensività, in particolar modo, deve essere oggetto di attento vaglio giurisprudenziale. Come giustamente osservato, infatti, “*non si deve dimenticare che, come tutte le fattispecie penali, anche il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/00 è soggetto al principio di offensività che deve caratterizzare tutte le condotte punibili, e ciò vale tanto più per la materia di reati tributari in cui le varie riforme succedutesi negli ultimi anni si sono chiaramente orientate per un superamento della punibilità delle violazioni meramente formali a favore di una maggiore attenzione alle sole condotte realmente dannose per l'amministrazione finanziaria dello Stato*”. Cfr. MARIO L'INSALATA, *L'omesso versamento dell'IVA*, in *Diritto Penale dell'Economia*, Tomo primo, diretto da ALBERTO CADOPPI, STEFANO CANESTRARI, ADELMO MANNA, MICHELE PAPA, Utet, 2017 p. 955.

<sup>15)</sup> Dopotutto, laddove l'incriminazione penale è tipica, essa presuppone delle lacune normative, e queste non sono casuali; al contrario, contribuiscono in negativo alla frammentarietà delle fattispecie, conferendo loro ragionevolezza.

<sup>16)</sup> “*Occorre dunque chiedersi la ragione per cui il legislatore ha ritenuto di sanzionare solo questi – e non altri – omessi versamenti, e la ragione va individuata nella natura appropriativa dei medesimi*”. Cfr. Sentenza in commento. Nell'ambito del reato *ex art. 10-ter* D.lgs. n. 74/00 il momento appropriativo ben può individuarsi nel mancato accantonamento delle somme destinate all'Erario incassate dalla controparte commerciale. Nell'ambito del reato *ex art. 10-bis* D.lgs. n. 74/00, invece, il momento appropriativo assume contorni più sfumati e può individuarsi nel mancato accantonamento delle somme destinate all'Erario al momento della liquidazione dei corrispettivi ai lavoratori dipendenti.

dunque, il mancato accantonamento da parte del medesimo) delle somme destinate all'Erario.

Nello specifico caso dell'imposta sul valore aggiunto, invero, l'imprenditore che compie un'operazione imponibile diviene, simultaneamente, debitore nei confronti del Fisco e creditore (anche) del medesimo importo nei confronti della controparte privatistica con cui l'operazione è svolta, da cui, di regola, incassa il corrispettivo pattuito, comprensivo di tassazione <sup>(17)</sup>.

Poiché il reo, quindi, entra nella disponibilità materiale dell'importo dovuto al Fisco (*rectius: esclusivamente* poiché il reo entra nella disponibilità materiale dell'importo dovuto al Fisco), egli risponde penalmente del suo omesso versamento nel c.d. *termine lungo*.

Ecco dunque che ciò che a prima vista sembra una fattispecie omissiva istantanea a dolo generico ed eventuale, di facilissima integrazione, si tramuta – sotto la lente di una corretta esegesi – in un delitto costellato da numerosi e specifici presupposti (del reato), i quali sorreggono e giustificano il presidio penalistico, surrogandosi, in ottica sistematica, alla fraudolenza dichiarativa che connota gli altri illeciti previsti dal D.lgs. n. 74/00.

È scorretto affermare che l'ordinamento punisce la semplice inosservanza dell'obbligo di versamento dell'imposta sul valore aggiunto entro il termine del 27 dicembre.

Al contrario, l'art. 10-ter D.lgs. n. 74/00 punisce il soggetto che: 1) compie operazioni imponibili; 2) percepisce il corrispettivo, comprensivo di tassazione, dalla controparte commerciale, omettendone l'accantonamento; 3) presenta la dichiarazione annuale I.V.A.; 4) persevera nell'omissione fino al termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto I.V.A. relativo al periodo di imposta successivo; 5) omette volontariamente il versamento dell'imposta per un importo superiore alla soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice, attualmente pari a € 250.000 <sup>(18)</sup>.

---

<sup>(17)</sup> Ciò non avviene, invece, laddove l'operazione imponibile cada nell'ambito applicativo degli istituti cc.dd. *reverse charge* e *split payment*.

<sup>(18)</sup> Si noti che quella proposta è la ricostruzione del reato offerta dalla Sezione Unite della Suprema Corte nell'ambito della Sent. n. 37424/2013, pp. 10 e ss.: “*nell'illecito penale di cui al D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-ter, il presupposto è costituito sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'I.v.a., sia dalla presentazione della dichiarazione annuale I.v.a. relativa all'anno precedente: che tale presentazione sia un necessario presupposto del reato è stato puntualizzato, sulla base dell'inequivoco tenore testuale delle norma incriminatrice, dalla giurisprudenza (Sez. 3, n. 6293 del 14/10/2010, Ioele); la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a cinquantamila euro [ora, € 250.000], dell'I.v.a. dovuta in base alla dichiarazione annuale; il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per il versamento dell'acconto I.v.a. relativo al periodo d'imposta successivo*”. Quanto all'elemento soggettivo, inoltre, “*la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di euro [duecentocinquantamila], entro il termine lungo previsto*”. Ne consegue che “*non può essere invocata, per escludere la colpevolezza,*

*Quid iuris* se l'agente, come nel caso di specie, pur compiendo operazioni imponibili, non incassa l'importo destinato all'Erario dalla propria controparte commerciale e, per tale ragione, ne omette il successivo versamento al Fisco?

La responsabilità penale *ex art. 10-ter* D.lgs. n. 74/00 non sussiste – e ciò a prescindere da ogni valutazione circa l'elemento soggettivo doloso del reato contestato – considerato che il delitto si sostanzia in una “*fattispecie che si realizza progressivamente, presupponendo l'accantonamento degli importi dovuti per l'I.V.A.*”<sup>(19)</sup>. Più precisamente, per dirla con la Sentenza in commento, difetta “*il dirimente aspetto appropriativo, l'unico che giustifica la rilevanza penale dei reati di omesso versamento*”.

Questo, dunque, il precipitato più evidente della Sentenza in commento, in aperta contraddizione con la precedente giurisprudenza di legittimità, la quale escludeva l'efficacia esimente dell'inadempienza della controparte commerciale sulla scorta della – non condivisibile, per tutto quanto sopra esposto – “*strutturazione del reato in termini di condotta omissiva svincolata dall'effettivo incasso*”<sup>(20)</sup>: come visto, il

---

*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 alle esigenze predette*”. La Sentenza in commento, tuttavia, sembra collocare la crisi di liquidità dell'impresa – scaturente dal sistematico inadempimento dell'unico cliente della società – a monte dell'elemento soggettivo del reato, per il tramite della qualifica del previo incasso dell'imposta poi non versata alla stregua di un presupposto del reato, come tale rilevante in punto di elemento oggettivo dell'illecito penale. Questo, dunque, l'aspetto più significativo della Sentenza in commento in punto di esegesi del reato. Più che alla, pure citata, pronuncia delle Sezioni Unite, dunque, la Sentenza in commento sembra rifarsi all'*obiter dictum* della Corte di Cassazione di cui alla Sent. n. 40394/14, per cui, in caso di fallimento dell'unico cliente della società inadempiente all'obbligo tributario: “*è decisamente frettoloso l'assunto secondo cui la carenza di mezzi finanziari, da cui sarebbe derivata l'impossibilità di versare il tributo, non influisce in alcun modo sulla struttura oggettiva del reato. Se ciò è da ritenere vero come principio generale valido nella gran parte dei casi, permane la doverosità di una verifica puntuale circa le caratteristiche della fattispecie concreta giunta all'attenzione dei giudici*”.

<sup>(19)</sup> In questo senso, il Tribunale di Milano con Sentenza del 22 maggio 2013.

<sup>(20)</sup> Cass. pen., Sent. n. 19099/13: “*l'obbligo di indicazione nella dichiarazione annuale e, conseguentemente, di versamento dell'I.v.a. è stato, soprattutto sino ad oggi, ordinariamente svincolato, fatti salvi i casi di applicabilità del regime di I.v.a per cassa dall'effettiva riscossione delle somme corrispettivo delle prestazioni effettuate. Ciò posto, proprio la strutturazione del reato in termini di condotta omissiva svincolata dall'effettivo incasso rende manifesto l'errore di prospettiva del ricorrente nell'aver circoscritto il profitto del reato alla sola somma incassata e non versata, senza considerare altresì il profitto necessariamente insito nel risparmio economico comunque derivante dal mancato versamento dell'imposta*”. Si veda, in modo particolarmente netto sul punto, anche Cass. pen., Sent. n. 38279/14: “*applicando i difettivi criteri espressi dal Tribunale di Pescara alla fattispecie penale provvisoriamente contestata al D.G., risulterebbe che la violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 - ter, ricorra solo nel caso in cui il preteso sostituto di imposta, in realtà soggetto passivo di essa, omettesse di rimettere allo Stato quanto da lui effettivamente percepito. Viceversa, la ricostruzione della fattispecie è assai più piana; integra, infatti, la violazione del D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-ter, la condotta di chi ometta di versare, entro la scadenza del termine previsto per il versamento dell'acconto*”.

mancato incasso dell'imposta, da cui consegue l'omesso accantonamento e versamento della stessa, è da considerarsi alla stregua di un presupposto, seppur implicito, del reato in esame, ossia, una circostanza di fatto che deve pre-esistere alla condotta omissiva tipica perché questa assuma un significato criminoso.

Un presupposto del reato, quest'ultimo, tra l'altro ben giustificato dal principio di tassatività (*rectius*: frammentarietà) della legge penale, apprezzabile ove, non rinunciando ad un'approfondita analisi, ci si spinga a soppesare le ragioni che hanno indotto il legislatore a re-introdurre nel *corpus* normativo del nuovo millennio soltanto i due omessi versamenti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* D.lgs. n. 74/00.

Un presupposto del reato, infine, che trova saldo appiglio nel principio di offensività, secondo cui la libertà personale del reo può essere limitata dall'ordinamento soltanto a fronte di un'*effettiva lesione* del bene giuridico presidiato dalla norma incriminatrice che, nell'ambito dei reati tributari – ove non coincida con la lesione degli interessi fiscali perpetrata con comportamenti fraudolenti sorretti dal dolo specifico di evasione (artt. 2-8, 10 e 11 D.lgs. n. 74/00) – si identifica con la "*corretta e puntuale percezione dei tributi*", ma soltanto di quei tributi in relazione a cui l'agente ha possibilità di esperire condotte *lato sensu* appropriate, a prescindere da qualsivoglia considerazione circa l'inerente regime tributario.

In ultima analisi, è dunque possibile declinare la *causa di forza maggiore* di cui al dispositivo della Sentenza in commento quale inesigibilità 'oggettiva' della condotta doverosa omessa: vi è omesso versamento e questo rileva sul versante dell'illecito meramente tributario, ma difetta di rilevanza penale, poiché l'omesso accantonamento dell'imposta, presupposto dell'omesso versamento – e dunque l'omesso versamento stesso – è addebitabile ad una circostanza esterna non controllabile da parte del reo (e dunque nemmeno riconducibile alla categoria di condotta materiale del reato), quale è l'inadempienza della controparte commerciale; in altri termini, la sussistenza oggettiva della condotta delittuosa viene esclusa dall'impossibilità di configurare in capo all'imputato l'obbligo giuridico che ne costituisce essenza e presupposto: il progressivo accantonamento e versamento delle imposte incassate e destinate all'Erario.

Non si vuole tuttavia celare che, a parere di chi scrive, la causa di forza maggiore, così come declinata nella Sentenza in commento, seppur condivisibile, si fa portatrice di una superfetazione giuridica. È appena il caso di notare, infatti, che il presupposto del reato – in questo caso, la ricezione dell'imposta – pur essendo estraneo alla condotta illecita in quanto tale, rientrerebbe comunque nel fatto tipico come suo elemento costitutivo.

---

*relativo al periodo di imposta successivo a quello cui ci si riferisce, la imposta sul valore aggiunto che risulta essere dovuta sulla base della dichiarazione annuale dallo stesso soggetto passivo redatta, a prescindere dal fatto che le somme in tale dichiarazione indicate come dovute a titolo di IVA siano poi state o meno riscosse dal predetto contribuente".*

Si ritiene pertanto che – una volta adottata l'impostazione suggerita dalla Sentenza in commento – nulla osterebbe, in casi come quello di specie, alla pronuncia di una sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste <sup>(21)</sup>.

### **3. L'inesigibilità 'oggettiva' della condotta lecita: *ad impossibilia nemo tenetur*.**

A margine, assume interesse un *obiter dictum* della Sentenza in commento: “*il fatto che una società o un privato che effettua servizi o cede beni riceva in pagamento le somme dovute a titolo di IVA esclude rilievo alle difficoltà congiunturali poiché egli riceve da terzi quelle somme, destinate però all'Erario*”.

Da questo punto di vista, la circostanza fattuale dell'omessa ricezione dell'imposta sembrerebbe portare con sé effetti collaterali netti in sua assenza. Seguendo l'impostazione proposta, invero, si arriverebbe a formulare l'assunto per cui ove non vi è ricezione dell'imposta da parte dei terzi non vi è responsabilità penale, ma ove vi è ricezione ed omesso versamento nel c.d. *termine lungo* vi è sempre responsabilità penale, a prescindere da qualsivoglia crisi di liquidità dell'impresa. L'affermazione appare troppo radicale nei termini e deve essere adeguatamente rimodulata <sup>(22)</sup>.

Sul punto, è infatti doveroso evidenziare che – pure in caso di effettiva ricezione dell'imposta – l'omesso accantonamento della stessa non è circostanza idonea, di per sé, a fondare l'addebito penale, il quale potrà essere conseguentemente disapplicato in ragione della diversa efficacia esimente scaturente dalla crisi di liquidità aziendale, variamente declinata alla luce delle concrete peculiarità fattuali del caso di specie.

Indispensabile, anche in questo caso, la perimetrazione della responsabilità penale per il tramite dell'esegesi del delitto.

---

<sup>(21)</sup> D'altro canto, è la stessa Sentenza in commento ad esplicitare che “*la norma incriminatrice punisce una condotta dell'imprenditore lato sensu appropriativa di somme cui è stata impressa dalla legge una diversa destinazione*”. Come già detto, invero, la Sentenza in commento sembra aver colto in pieno l'invito della Corte di Cassazione di cui alla Sent. n. 40394/14, in virtù del quale, in caso di fallimento dell'unico cliente della società soggetto a obbligo I.v.a., sarebbe doveroso verificare puntualmente se la carenza di mezzi finanziari, da cui sarebbe derivata l'impossibilità di versare il tributo, non abbia influito in alcun modo sulla struttura oggettiva del reato: “*è decisamente frettoloso l'assunto secondo cui la carenza di mezzi finanziari, da cui sarebbe derivata l'impossibilità di versare il tributo, non influisce in alcun modo sulla struttura oggettiva del reato. Se ciò è da ritenere vero come principio generale valido nella gran parte dei casi, permane la doverosità di una verifica puntuale circa le caratteristiche della fattispecie concreta giunta all'attenzione dei giudici*”. Questa verifica sembra tuttavia condurre alla non tipicità e non offensività del fatto ove l'omesso versamento sia riconducibile alla totale assenza di liquidità sui conti correnti sociali, a sua volta dovuta al radicale inadempimento dell'unico cliente del soggetto economico sottoposto ad obbligo tributario.

<sup>(22)</sup> Essa sembra fin troppo saldamente ancorata all'orientamento giurisprudenziale rigorista sviluppatosi nel periodo di vigenza della l. n. 516/1982, benché parzialmente confermato dalla già citata pronuncia della Suprema Corte a Sezioni Unite del 2013.

Il reato di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74/00, come visto, comprende in sé il necessario momento appropriativo dell'imposta, ma ciò non significa che quest'ultimo sia autonomamente e isolatamente sanzionato dal settore penale dell'ordinamento. Il disvalore del delitto tributario si focalizza invero a valle di tale condotta, ossia, nell'omesso versamento dell'imposta entro il c.d. *termine lungo*, come d'altronde ben evidenziato dal tenore letterale della norma incriminatrice<sup>(23)</sup>. Se così non fosse, dopotutto, verrebbe meno la cifra distintiva del delitto rispetto al corrispettivo illecito tributario, con conseguente caducazione del *rapporto di progressione criminosa* sussistente tra i medesimi. Interpretazioni di segno contrario sono pertanto da ritenersi precluse, poiché è (anche) la discrasia temporale tra i momenti consumativi a consentire il disconoscimento dell'*eadem factum* posto a fondamento dei rispettivi illeciti e, dunque, a salvaguardare il fondamentale divieto di *bis in idem*<sup>(24)</sup>.

Laddove l'omissione centrale della fattispecie delittuosa (e non l'omesso accantonamento) venga indotta da una *vis major cui resisti non potest* – quale ben può essere l'imprevedibile sopraggiungere di una crisi di liquidità aziendale – decade quindi il connotato fondamentale del reato, a prescindere dalla volontaria "consumazione" del precedente momento appropriativo dell'imposta.

Si pensi al caso dell'imprenditore che, ricevuta l'imposta dalla controparte commerciale, ne ometta l'accantonamento e ne faccia un utilizzo diverso, nella ragionevole convinzione di poter recuperare *aliunde* le somme necessarie al pagamento del debito tributario entro il termine previsto dalla norma incriminatrice di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74/00; convinzione del reo, quest'ultima, che, per quanto ragionevole in ottica *ex-ante*, viene poi sconfessata dal sopravvenire di una imprevedibile ed inevitabile crisi di liquidità aziendale.

Tale scenario impone una duplice considerazione.

In primo luogo, sul versante oggettivo, si segnala che potrebbe difettare la dimensione obiettiva dell'illecito penale; ciò nella misura in cui – stante la teoria generale del reato omissivo – la possibilità effettiva e concreta di adempiere allo specifico imperativo imposto dall'ordinamento – nello specifico istante in cui esso

---

(<sup>23</sup>) TROYER, INGRASSIA, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi e le (as)soluzioni giurisprudenziali: tout comprendre c'est tout pardonner?*, in Riv. Dott. Comm., 2013, p. 966; ROMOLI, "Omesso versamento di Iva e crisi di liquidità", in Arch. Pen., 2013, p. 323.

(<sup>24</sup>) Cass. pen., SS.UU., Sent. n. 37424/2013: "la fattispecie penale, secondo l'indirizzo di politica criminale adottato in generale dal D.lgs. n. 74/00, costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, per contenendo necessariamente quest'ultima (senza almeno una violazione del termine periodico non si possono evidentemente determinare i presupposti del reato), la arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale, in quanto recano decisivi segmenti comportamentali (in riferimento alla presentazione della dichiarazione annuale IVA e al protrarsi della condotta omissiva), che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo".

è richiesto – costituisce una componente irrinunciabile della condotta tipica, che in questo caso viene travolta dalla sopravvenuta assenza di liquidità sui conti correnti sociali alla scadenza del termine penalmente rilevante <sup>(25)</sup>.

Sul versante soggettivo, inoltre, è parimenti d’obbligo evidenziare che l’elemento doloso richiesto dalla norma incriminatrice – seppur generico ed eventuale – non può che essere parametrato alla materialità della condotta omissiva tipizzata, ossia il mancato pagamento del debito fiscale nel c.d. *termine lungo*. Ne consegue che l’esistenza concreta della possibilità di adempiere al pagamento entro tale termine costituisce altresì il fondamento minimo della volontà delittuosa in capo al soggetto agente <sup>(26)</sup>.

Come argutamente osservato, argomentando in senso contrario si finirebbe con l’identificare il dolo generico ed eventuale della fattispecie nella gestione imprudente dell’operatore economico, insita nella decisione – scientemente assunta – di non accantonare l’imposta in via prudenziale; interpretazione, quest’ultima, a ben vedere preclusa dalla tipicità della fattispecie, in relazione a cui l’ordinamento

---

<sup>(25)</sup> Come acutamente osservato dalla dottrina: ROMOLI, *Omesso versamento di I.V.A. e crisi di liquidità*, in Arch. Pen., 2013: “*se una delle componenti oggettive essenziali della fattispecie in esame, quale reato omissivo, è costituita dalla possibilità effettiva e concreta di adempiere tempestivamente allo specifico imperativo di facere imposto dall’ordinamento (nella specie, versare in termini I.V.A. dovuta), è evidente che una crisi di liquidità di entità tale da determinare, nei fatti, l’impossibilità pratica di operare il versamento prescritto rappresenterà – secondo una valutazione prettamente oggettiva, che dunque addirittura anticipa quella in punto di suitas della condotta – una condizione che eliderà (sotto un profilo tanto logico quanto giuridico) proprio il connotato fondamentale dell’obbligo tutelato*”. I margini per ritenere insussistente la dimensione oggettiva dei reati di omesso versamento sono descritti in modo particolarmente chiaro da una pronuncia del Tribunale di Milano: “*occorrerebbe cioè la dimostrazione che il soggetto che abbia omesso il versamento delle ritenute operate nei termini contemplati dalla disciplina fiscale avesse inteso provvedervi entro il termine penalmente rilevante, ma il verificarsi di accadimenti del tutto eccezionali, imprevedibili e non imputabili all’agente abbiano successivamente reso impossibile il versamento, in quanto determinanti una situazione di illiquidità assoluta, a cui era impossibile far fronte con il ricorso a qualsivoglia misura, anche a scapito della prosecuzione dell’attività aziendale. Si tratta, insomma, di situazioni in cui l’esito assolutorio risulta imposto da una considerazione sintetizzabile nel noto brocardo latino ‘ad impossibilia nemo tenetur’*” Cfr. Trib. Milano, Sent. n. 13701/2015.

<sup>(26)</sup> In modo particolarmente chiaro sul punto, Cass. pen., Sent. n. 40352/15: “*in realtà è corretto affermare il principio che ai fini dell’integrazione del l’elemento psicologico del reato di cui al D.lgs. n. 74/00 art. 10-ter, la valutazione del giudice di merito deve investire la peculiarità della condotta omissiva tipizzata (omesso pagamento del debito IVA nei termini previsti dalla legge), condotta omissiva avente natura dolosa; per cui è proprio l’esistenza concreta della possibilità di adempiere il pagamento che costituisce indefettibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto*”. Nell’ambito della giurisprudenza di merito, nello stesso senso, la nota pronuncia del Tribunale di Firenze, Ufficio del Giudice per le Indagini Preliminari, del 27 luglio 2012: “*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 a causa della crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare l’imputato*”.

non prevede equivalenti colpose o illeciti propedeutici alla sua consumazione, così come dalla natura personale della responsabilità penale, che non permette di anticipare il dolo fino ad una deliberazione estranea alla fattispecie tipica strettamente intesa, quantomeno laddove non sorretta da una continuità psicologica tra la deliberazione e la causazione dell'evento giuridico dell'illecito<sup>(27)</sup>, qui indubbiamente recisa dal sopravvenire di una crisi di liquidità non ponderabile al momento della scelta cosciente e volontaria dell'imprenditore<sup>(28)</sup>.

Ciò posto, la giurisprudenza di legittimità più recente – salvo alcune improvvise e drastiche inversioni di tendenza<sup>(29)</sup> – rifiuta la teorizzazione di un dolo *in re ipsa* o di un'anticipazione del medesimo sulla scorta di una dogmatica simile a quella propria dell'*actio libera in causa*<sup>(30)</sup>, rivendicando al contrario la possibilità di assoluzione ove l'imputato dimostri (*rectius*: allegghi<sup>(31)</sup>) che – in seguito

(27) Vengono dunque fatti salvi i casi di omesso versamento per frode preordinata.

(28) FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in MANNA (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2010, p. 550; MEOLI, *Omessi versamenti di ritenute certificate e mancanza di liquidità*, in FISCO, 2013, p. 189; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi in Trattato di diritto penale*, Milano, 2010: “una sorta di indebita riconversione del modello di responsabilità colpevole concepito dal legislatore: la imprudente e inappropriata gestione delle risorse ritenute parrebbe senz'altro sufficiente a fondare un rimprovero per colpa, ma comunque non tale da dimostrare l'esistenza del dolo di non adempiere in chi è costretto a tale soluzione dalla mancanza di mezzi. Se la volontà dolosa deve sussistere al momento della condotta, questa deve potersi riconoscere nell'ultimo momento entro il quale è possibile validamente adempiere”. Proprio sotto questo profilo si è invero osservato che: “uno dei principali punti di frizione tra il diritto penale della riscossione e il principio di personalità della responsabilità penale va individuato proprio nel tema della crisi dell'impresa”. Cfr. CREPALDI, *Le recenti modifiche del diritto penale tributario: continua la strada verso il diritto penale della riscossione*, in *Giurisprudenza Penale*, p. 8.

(29) Si veda, ad esempio, la radicale Cass. Pen., Sent. n. 37873/2015: “il dolo è integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, in quanto la norma non richiede, quale ulteriore requisito, un atteggiamento antidoveroso di volontario contrasto con il precetto violato. La scelta di non pagare prova il dolo; i motivi della scelta, ivi compresa la crisi di liquidità, non lo escludono”.

(30) Il sacrificio dell'efficacia esimente della crisi di liquidità sull'altare di una dogmatica assimilabile a quella tipica dell'*actio* (in questo caso *omissio*) *libera in causa* è ricorrente in numerose pronunce di legittimità. Si veda, *ex multis*, Cass. pen. Sent. n. 23532/2014, Cass. pen., Sent. n. 10120/2011, o la più risalente Cass. pen. 18 giugno 1999, Tirittico, in materia di mancato versamento dei contributi. Tra la giurisprudenza di merito, invece, Trib. Milano, 9 novembre 2010, in [www.penalecontemporaneo.it](http://www.penalecontemporaneo.it), trattando di una “*sorta di actio libera in causa*”, ben delinea l'orientamento più rigorista della giurisprudenza. Il Tribunale evidenziava infatti che il contribuente, una volta incassata l'I.v.a., dovesse semplicemente versarla al Fisco, senza poter invocare a propria scusa lo stato di insolvenza che ha contribuito colposamente a provocare mettendosi così volontariamente, seppur indirettamente, nella condizione di non poter più adempiere entro il termine ultimo fissato dalla norma penale.

(31) Come giustamente osservato in relazione al reato *ex art. 10-ter D.lgs. n. 74/00*: “nel nostro sistema processuale penale, non è previsto un onere probatorio a carico dell'imputato modellato sui principi propri del processo civile ma è, al contrario, prospettabile un onere di allegazione, in virtù del quale l'imputato è tenuto a fornire all'ufficio le indicazioni e gli elementi necessari all'accertamento di fatti e circostanze

all'omesso accantonamento dell'imposta – *“non gli sia stato possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il puntuale e corretto adempimento delle obbligazioni tributarie, pure 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 alla propria volontà e a lui non imputabili”* <sup>(32)</sup>.

Soddisfatto l'onere di allegazione in parola, dunque, in casi analoghi a quello in esame l'esito assolutorio parrebbe imposto dalla impossibilità materiale di adempiere all'obbligo di versamento penalmente presidiato al momento della consumazione del reato, ben sintetizzata nella nota formula *ad impossibilia nemo tenetur*, o, quantomeno, dalla assenza di una condotta consapevole e volontaria, nemmeno in termini di dolo eventuale, riferibile all'omessa liquidazione dell'imposta nel c.d. *termine lungo*, vero e proprio fulcro della fattispecie delittuosa.

#### **4. Il 'dolo di danno' e l'inesigibilità soggettiva della condotta lecita.**

Ad esaurimento dell'analisi circa l'efficacia esimente della crisi di liquidità, è necessario postulare un passaggio ulteriore.

Non si è detto, invero, del caso in cui l'imprenditore – pur incassandola – ometta scientemente di accantonare l'imposta sul valore aggiunto, e ciò non nella ragionevole previsione di poter far comunque fronte al debito tributario nel c.d. *termine lungo* mediante risorse ulteriori, bensì con il consapevole e volontario intento di destinare l'importo incassato al soddisfacimento di esigenze ulteriori; esigenze cariche di valore morale, inerenti alla vita dell'impresa o comunque scevre da connotati distrattivi o appropriativi (si pensi al pagamento delle retribuzioni dei dipendenti, al pagamento dei fornitori, al pagamento delle pregresse imposte non versate al Fisco: trattasi della c.d. *evasione di sopravvivenza*).

Si versa, in queste ipotesi, nella c.d. *impossibilità relativa* di adempiere al debito tributario, non più nell'ambito della c.d. *impossibilità assoluta* <sup>(33)</sup>.

---

*ignoti che siano idonei, ove riscontrati, a volgere il giudizio in suo favore, fra i quali possono annoverarsi le cause di giustificazione, il caso fortuito, la forza maggiore, il costringimento fisico e l'errore di fatto*". Cfr. Cass. pen., Sent. n. 40394/14.

<sup>(32)</sup> Cfr. Cass. pen., Sent. n. 37301/14. Si veda anche, più recentemente, Cass. pen. Sent. n. 9936/16, Cass. pen., Sent. n. 40352/15 e Cass. pen. Sent. n. 10503/15. Secondo quest'ultima, in particolare: *“non possono, in astratto, escludersi casi nei quali si arrivi a escludere il dolo o a dimostrare l'assoluta impossibilità di adempiere agli obblighi tributari. È tuttavia necessario che siano assolti gli oneri di allegazione, che dovranno investire non solo la non imputabilità della crisi economica, ma anche la impossibilità di fronteggiarla, per non avere potuto il contribuente reperire le risorse, pur ponendo in essere tutte le azioni possibili, ivi comprese anche quelle sfavorevoli al suo patrimonio personale”*.

<sup>(33)</sup> Trattasi di una distinzione già lumeggiata dalla dottrina e dalla giurisprudenza nella vigenza della precedente normativa penal-tributaria in materia di omessi versamenti (c.d. *manette agli evasori*).

Ne consegue, in tale scenario, l'esigibilità oggettiva del versamento: l'operatore economico, in seguito all'omesso accantonamento dell'imposta, non viene travolto da un accadimento eccezionale, imprevedibile e a lui non imputabile, né si adopera al fine di percorrere ogni alternativa utile all'adempimento del debito tributario, bensì agisce scientemente al fine di incrementare le possibilità di realizzo (e, infine, concretizzare) quell'impossibilità oggettiva di adempiere entro il c.d. *termine lungo* che, proprio per tale ragione, non può addurre in sua difesa nell'ambito del conseguente giudizio penale <sup>(34)</sup>.

Sul versante soggettivo, inoltre, le circostanze del caso concreto inducono a ritenere l'elemento doloso del reato *ex art. 10-ter* D.lgs. n. 74/00 sorretto da una deliberazione cosciente e volontaria da parte dell'agente che – sebbene per una finalità estranea all'intento evasivo strettamente inteso, quale è la sopravvivenza economica – agisce in piena continuità psicologica con l'omesso versamento dell'imposta nel c.d. *termine lungo*, ponendosi in questo modo anticipatamente ed apertamente in contrasto con il precetto penalistico <sup>(35)</sup>.

In ultima analisi, le lodevoli finalità dell'agente rimangono apprezzabili soltanto sul piano morale, poiché si scontrano, su quello giuridico, con la materiale possibilità di adempiere all'obbligo di legge, nonché con il dolo generico di fattispecie, i quali espungono, rispettivamente sul versante oggettivo e soggettivo, i motivi che sorreggono la condotta del reo dalla struttura tipica del reato <sup>(36)</sup>.

---

<sup>(34)</sup> L'affermazione è pacifica. Da un punto di vista puramente esegetico, tuttavia, si è acutamente osservato quanto segue. ROMOLI, *Omesso versamento di I.V.A. e crisi di liquidità*, in Arch. Pen., 2013: “Eppure, a ben vedere, in una simile – essenzialmente pacifica (già solo per esigenze di giustizia sostanziale) – attribuzione di responsabilità possiamo rinvenire una sorta di *fictionis iuris*, in quanto l'omissione sanzionata comunque risulta (dopo la dispersione delle risorse che avrebbero permesso il versamento) ormai necessitata. Per meglio cogliersi tale distorsione si pensi al caso (di scuola, si riconosce) in cui il soggetto, una volta realizzata l'illiquidità programmata, cambi improvvisamente proposito, trovandosi però a quel punto impossibilitato ad adempiere perché non in grado di reintegrare in tempo le risorse già disperse: in una siffatta ipotesi, una soluzione di estrema aderenza ai basilari principi di garanzia del diritto penale imporrebbe di ritenere il soggetto come non responsabile per il reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, giacché altrimenti si punirebbe come fattispecie omissiva 'incolpevole' (in senso stretto) una precedente condotta commissiva dolosa”.

<sup>(35)</sup> Come riconosciuto dalla più autorevole dottrina, dopotutto: “nulla osta, neppure l'art. 43 c.p., alla ammissibilità di un dolo anticipato”, poiché, in questo caso, il rispetto del principio di personalità della responsabilità penale può transitare per l'accertamento di una “continuità psicologica fra la deliberazione e la causazione” (Cfr. MANTOVANI, *Diritto Penale*, Padova, 2001, p. 689).

<sup>(36)</sup> Si evidenzia, sul punto, che le ragioni che hanno indotto l'agente ad agire in modo difforme al precetto penalistico non sembrano potersi apprezzare nemmeno sotto la lente della causa di giustificazione dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p.. Nonostante alcune timide aperture giurisprudenziali (si veda, ad esempio, Cass. Pen., Sent. n. 40352/2015, che ha ammesso la possibilità applicare lo stato di necessità ed escludere la punibilità del reato di omesso versamento dell'IVA per l'imprenditore che, trovandosi a fronteggiare una grave crisi aziendale, era stato costretto ad “un adeguamento strutturale dell'azienda e a pagare gli arretrati ai dipendenti, nel rispetto degli accordi sindacali”), la soluzione assolutoria viene esclusa sulla scorta di una interpretazione restrittiva (e invero

Nondimeno, l'esito assolutorio non può dirsi aprioristicamente precluso, nemmeno in questi casi di c.d. *impossibilità relativa*.

In primo luogo – restando ferme le considerazioni più sopra svolte sul punto – non è da escludersi la possibilità del recupero della insussistenza dell'elemento soggettivo doloso in ragione del puntuale rispetto del principio di offensività in materia penale.

Appare infatti auto-evidente che, sebbene avulsa dal dolo specifico, la fattispecie delittuosa *ex art. 10-ter D.lgs. n. 74/00* si qualifica in termini di reato di danno, come tale non sganciabile dall'effettiva causazione di un nocumento all'Erario, che deve essere tra l'altro oggetto di ragionevole previsione da parte del soggetto agente (c.d. *dolo di danno*).

Tale previsione, tuttavia, difetta ove l'agente scelga consapevolmente di finalizzare le risorse destinate all'Erario per favorire la prosecuzione dell'attività aziendale, ma lo faccia nel comprovato intento di provvedere – una volta superata la congiuntura economica negativa – al pagamento di tutto quanto dovuto.

Sancire la rilevanza penale di tale condotta significherebbe, per l'ordinamento, arrecare esso stesso un ingente danno all'Erario e al tessuto sociale dello Stato: la presenza sul mercato di un operatore economico in grado di generare redditi nell'immediato futuro (e conseguentemente versare regolarmente imposte) viene sacrificata sull'altare dell'immediata percezione del singolo debito tributario pregresso, perseguita a costo di condurre il soggetto economico all'insolvenza; insolvenza da cui derivano inevitabilmente ulteriori oneri accessori per la Pubblica Amministrazione, tra cui l'ingente costo degli ammortizzatori sociali eventualmente previsti in favore dei dipendenti ormai disoccupati.

Sotto questo profilo, sono dunque di estrema intelligenza pratica, nonché giuridicamente fondate, quelle pronunce giurisprudenziali di merito e legittimità che – pure a fronte di un omesso versamento consapevole e volontario – evidenziano come l'avvenuta sottoscrizione di un piano di rientro con l'Agenzia delle Entrate possa costituire indice della insussistenza dell'elemento soggettivo

---

condivisibile) della nozione di “danno grave alla persona”: “l'art. 54 c.p., esclude, infatti, la punibilità per chi ha commesso il fatto per esservi stato costretto dalla necessità di salvare sé o altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona. Ed è pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che con l'espressione ‘danno grave alla persona’, il legislatore abbia inteso riferirsi ai soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore, ma non anche quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana. In altri termini, pur essendo fuori discussione che il diritto al lavoro è costituzionalmente garantito e che il lavoro contribuisce alla formazione ed allo sviluppo della persona umana, deve escludersi, tuttavia, che la sua perdita costituisca in quanto tale un danno grave alla persona sotto il profilo dell'art. 54 c.p.”. Cfr. Cass. pen., Sent. n. 23532/2014.

doloso del reato di omesso versamento, questa volta da declinarsi in termini di c.d. *dolo di danno*, nell'accezione più sopra specificata <sup>(37)</sup>.

In tema di c.d. *impossibilità relativa* del versamento richiesto dalla norma incriminatrice, tuttavia, la considerazione dotata di maggior peso e pregnanza è un'altra.

È invero d'obbligo evidenziare come nell'ordinamento viga – sebbene in assenza di codificazione – la categoria della c.d. *esigibilità* della condotta imposta dalla norma incriminatrice (o *inesigibilità* della condotta lecita alternativa, che dir si voglia), la quale si configura come predicato essenziale della più generale nozione di *colpevolezza*: trattasi di un precipitato insito nel combinato disposto della tutela accordata alla dignità dell'uomo dall'art. 2 Cost., alla ragionevolezza normativa dall'art. 3 Cost., alla precipua finalità rieducativa della pena dall'art. 27 c. 3 Cost. e, in ultima analisi, alla personalità della responsabilità penale dall'art. 27 c. 1 Cost.; un reticolato di norme fondamentali che restituisce la *colpevolezza* in termini di effettiva ragionevolezza del rimprovero mosso dall'ordinamento dinnanzi ad un fatto oggettivamente antiggiuridico, così come solennemente statuito dalla Corte Costituzionale nella storica Sentenza n. 364/1988 <sup>(38)</sup>.

Ne consegue – anche laddove si sia in presenza della materiale possibilità di versamento e della pacifica integrazione del dolo di fattispecie – la doverosità di un vaglio giurisdizionale imperniato sulla eventuale sussistenza di specifiche circostanze concrete tali da far apparire la condotta dell'imputato umanamente non rimproverabile agli occhi di qualunque consociato e, in fondo, anche del giudice stesso; riconosciuta l'esistenza di tali circostanze, l'esclusione dell'esito assolutorio sarebbe percepita dal tessuto sociale come capitale ingiustizia, nonché illegittima in ragione dei richiamati parametri costituzionali, poiché sintomo di una

---

<sup>(37)</sup> Cass. pen., Sent. n. 27676/2014: “*nel caso di evidente difficoltà finanziaria della società, comprovato dalle dichiarazioni dei redditi e dalle istanze di rateizzazione delle cartelle di pagamento, essendo la fattispecie di cui all'art. 10-ter D.lgs. n. 74/2000 esclusivamente dolosa, il giudice ha il dovere di verificare e motivare la sussistenza dell'elemento psicologico del reato, costruito dal dolo sia pure generico*”. Tribunale di Firenze, Ufficio del Giudice per le Indagini Preliminari, Sent. n. 1261/2012.

<sup>(38)</sup> Corte Cost., Sent. n. 364/1988: “*dal collegamento tra il primo e il terzo comma dell'art. 27 Cost. risulta, altresì, insieme con la necessaria rimproverabilità della personale violazione normativa, l'illegittimità costituzionale della punizione ai fatti che non risultino essere espressione di consapevole, rimproverabile contrasto con i (od indifferenza ai) valori della convivenza, espressi dalle norme penali. La piena, particolare compenetrazione tra fatto e persona implica che siano sottoposti a pena soltanto quegli episodi che, appunto personalmente, esprimano il predetto, riprovevole contrasto od indifferenza. Il ristabilimento dei valori sociali 'dispregiati' e l'opera rieducatrice ed ammonitrice sul reo hanno senso soltanto sulla base della dimostrata 'soggettiva antiggiuridicità' del fatto*”. Tra la giurisprudenza di legittimità, anche se in relazione ad un reato diverso da quello in esame: “*l'inesigibilità è categoria generale del diritto penale, che direttamente discende dai precetti dell'art. 27 Cost.. L'impossibilità di adempiere al precetto va quindi parametrata all'obbligo imposto e alla situazione concreta rispetto alla quale occorre valutare la rimproverabilità dell'omissione*” Cfr. Cass. pen., Sent. n. 16513/2011.

*“strumentalizzazione dell’essere umano per contingenti obiettivi di politica criminale”* <sup>(39)</sup>.

È dunque il corretto governo del dettame costituzionale a statuire l’irrelevanza penale dell’omesso versamento I.V.A. anche in situazioni di c.d. *impossibilità relativa*, ossia, in situazioni in cui il fatto tipico *ex art. 10-ter D.lgs. n. 74/00* è incontrovertibilmente integrato nella sua dimensione oggettiva e dolosa e la sua punibilità non è esclusa da nessuna esimente codificata: la valutazione inerente a *“quanto umanamente esigibile dal soggetto su cui incombe il dovere di adempiere”* è quindi il *leit-motiv* delle diverse pronunce giurisprudenziali di merito e di legittimità che hanno riconosciuto l’ingiustizia della pena nei confronti del soggetto economico che ha ritenuto opportuno destinare le uniche risorse monetarie a sua disposizione alla prosecuzione dell’attività aziendale, ritenuta prevalente rispetto all’adempimento dei propri debiti tributari <sup>(40)</sup>.

## **5. Conclusioni.**

In ultima istanza, è di tutta evidenza come la tematica della crisi d’impresa e della sua valenza giuridica in relazione al delitto di omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto – intersecando numerosi principi generali vigenti in materia penale – coinvolga il reato in esame tanto nella sua dimensione oggettiva, quanto soggettiva.

L’innegabile efficacia esimente della circostanza fattuale, tuttavia, cade in un panorama giurisprudenziale nient’affatto consolidato, tra l’altro corredato da un apporto dottrinale non sempre uniforme: ciò, si ritiene, renderebbe opportuno un intervento chiarificatore delle Sezioni Unite, l’unico in grado di fornire una delineazione astratta, generalizzata e autorevole dei confini di valenza dell’esimente, nonché una perimetrazione degli oneri di allegazione richiesti all’imputato per la sua dimostrazione nel corso del giudizio.

---

<sup>(39)</sup> Cfr. Corte Cost., Sent. n. 322/2007, che richiama espressamente Corte Cost. Sent. n. 364/1988.

<sup>(40)</sup> Tra la giurisprudenza di legittimità, si veda Cass. pen., Sent. n. 15176/2014; Cass. pen. Sent. n. 9264/2014. Tra la giurisprudenza di merito, invece, Trib. Milano, Sent. n. 8741/2015; Trib. Milano, Sent. n. 13701/15.