

“NON AVRAI ALTRO CREDITORE ALL’INFUORI DI ME!”

RIFLESSIONI SPARSE SUL DELITTO DI OMESSO VERSAMENTO IVA*



Giovanni Flora

SOMMARIO 1. L’art.10-*bis* come incriminazione estranea all’impianto di fondo del D.lgs. n. 74 del 2000 e alla legge delega di riforma del sistema sanzionatorio tributario del 2014 (L. n. 11.3.2014, n. 23). — 2. In particolare: l’incostituzionalità della norma per violazione dell’art. 8 della legge delega (c.d. vizio di “eccesso di delega”). — 3. Lo stravolgimento giurisprudenziale della struttura tipica della norma incriminatrice. In particolare: dall’“omesso versamento” all’“omesso accantonamento”. — 4. Omesso versamento e “crisi di liquidità”: nessuna via di scampo? — 5. La via dell’assenza di dolo e del limite implicito di tipicità dell’omissione (“ad impossibilia nemo tenetur”). — 6. Conflitto di doveri e responsabilità per omesso versamento: pagare l’iva o salvare l’impresa? *This is (quite often) the question.* — 7. Considerazioni conclusive.

1. L’art.10-*bis* come incriminazione estranea all’impianto di fondo del D.lgs. n. 74 del 2000 e alla legge delega di riforma del sistema sanzionatorio tributario del 2014 (L. n. 11.3.2014, n. 23)

È ormai opinione comune degli studiosi del diritto penale tributario che il delitto di omesso versamento iva contemplato dall’art. 10-*ter* D.lgs. n. 74 del 2000 (così come quello di omesso versamento delle ritenute certificate, art. 10-*bis* stesso decreto¹) costituisca una incriminazione del tutto estranea alla “filosofia” ispiratrice originaria di fondo della legge nella quale è stata poi disarmonicamente inserita².

La legge del 2000, infatti, era sostanzialmente volta a colpire le più intollerabili

* Il presente contributo è destinato agli *Scritti in onore di Lucio Monaco*.

¹ D’ora in poi le citazioni normative non seguite da alcuna indicazione devono intendersi riferite al D.lgs. n. 74/2000 e succ. mod.

² Cfr., ad es., A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2017, p. 59; G. GAMBONI, *La riforma dei reati tributari*, Milano, 2016, p. 252; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di Diritto penale*, diretto da C.F. GROSSO - T. PADOVANI - A. PAGLIARO, p. spec., vol. XVII, Milano, 2010, p. 604; E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, p. 28 segg. e 287 segg.; A. TRAVERSI - S. GENNAI, *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, p. 159.

violazioni degli obblighi dichiarativi nonché i comportamenti consistenti nelle più insidiose forme di falsità documentale (emissione di fatture per operazioni inesistenti, art. 8), realizzate anche nella forma della soppressione/occultamento (art. 10). Il momento della riscossione era tutelato solo dalla condotta di sottrazione fraudolenta alla esecuzione esattoriale (art. 11, da qualche tempo divenuta la incriminazione maggiormente valorizzata nella prassi applicativa). Evidentemente il legislatore ha ritenuto di dover sanzionare penalmente, ritenendo non sufficienti le pur severe sanzioni amministrative³ anche il mancato pagamento dell'iva (sia pure solo quando l'importo dovuto in base alla dichiarazione annuale sia superiore a rilevanti soglie quantitative, oggi fissate in duecentocinquantamila euro). I criteri di criminalizzazione originariamente assunti erano dunque essenzialmente due: dimensione dell'offesa patrimoniale e particolare insidiosità della condotta e il D.lgs. n. 74 del 2000 vi aveva fatto ricorso ora congiuntamente (per esempio nel delitto di dichiarazione fraudolenta "mediante altri artifici", art. 3), ora singolarmente (per es.: dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti, art. 2, che non richiede alcuna soglia quantitativa di evasione; omessa dichiarazione dei redditi o iva che richiede invece lo scavalco di soglie quantitative di evasione, oggi determinate in cinquantamila euro), ma costruendo pur sempre reati incentrati su condotte volte a rappresentare al fisco una posizione contributiva diversa da quella reale (quando non a nascondere del tutto) o a tentare di ostacolare l'accertamento. Con l'introduzione del reato di omesso versamento invece il legislatore abbandona del tutto quei criteri e si ispira a tutt'altra filosofia: usare la sanzione penale come mero deterrente per "incentivare" il pagamento. La dichiarazione iva è stata fedelmente presentata (anzi la sua presentazione costituisce presupposto della condotta⁴, nessun ostacolo il contribuente frappone alla esatta individuazione della sua posizione verso il fisco, solo che egli non effettua il pagamento dovuto. Sembrerebbe per questa via reintrodursi nel sistema l'odiosa figura dell'"arresto per debiti", sia pure per debiti "qualificati".

Non solo, ma mentre tutte le altre fattispecie incriminatrici contenute nella

³ Con tutte le conseguenti problematiche di una possibile violazione del principio del *ne bis in idem*, stante la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie. Problematiche sulle quali ci permettiamo di rinviare a G. FLORA, *La "tela di Penelope" della legislazione penale tributaria*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2017, p. 495 segg. e agli Autori e alla giurisprudenza ivi citati.

⁴ Per tutti, G. GAMBOGI, *La riforma*, cit., p. 254; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 611. Secondo A. LANZI - P. ALDROVANDI, (*Reati tributari*, cit., p. 444) la presentazione della dichiarazione costituirebbe la "componente attiva" del reato, da considerarsi a condotta mista, attiva e omissiva.

“Non avrai altro creditore all’infuori di me!”

legge del 2000 erano (e sono ancor oggi) caratterizzate, in funzione selettiva della rilevanza penale, dal dolo specifico o intenzionale di evasione (propria o altrui), a seconda che l’evasione sia o meno elemento costitutivo del fatto materiale, il delitto di omesso versamento iva (così come quello di omesso versamento di ritenute certificate) non richiede nessuna particolare qualificazione del dolo, cosicché – si afferma⁵ – può bastare anche un esangue “dolo eventuale” .

Quali che siano le giustificazioni politico criminali di una scelta del genere (che – ripetiamo – sembrano però banalmente riconducibili a pure esigenze di esazione) non ci si possono nascondere le perplessità che detta scelta desta, sia di per sé, sia per come è costruita. Non può certo infatti dirsi che l’iva riscossa sia “già” di proprietà dell’Erario; basterebbe solo riflettere che l’obbligo di versamento non concerne certo l’iva riscossa, ma – come tutti ben sanno – solo la differenza tra iva pagata e iva riscossa. Ci si potrebbe per vero obiettare che vi possono esser casi in cui il contribuente, per così dire, “si autofinanzia” attraverso il mancato pagamento dell’iva o in cui il mancato pagamento costituisce il perfezionamento di una più ampia strategia evasiva che ha inizio con la dichiarazione fraudolenta. Ma se l’intento era quello di colpire forme essenzialmente appropriative, allora la fattispecie avrebbe dovuto essere costruita diversamente, quanto meno sotto il profilo del dolo. Se invece il “retropensiero” fosse quello della “consumazione” (in senso tecnico) di una iniziale frode, allora bastano e avanzano i delitti di frode fiscale (artt. 2 e 3) in relazione ai quali il delitto dell’art. 10-ter si trova in relazione di incompatibilità, avendo come presupposto la presentazione di una dichiarazione fedele. E senza bisogno di scomodare la categoria del post fatto non punibile⁶. Insomma, la norma sembra in definitiva proprio reintrodurre una forma dell’odioso istituto dell’“arresto per debiti”, evocativo di particolari nefandezze quando ad esigere il pagamento era il Sovrano⁷.

⁵ Opinione assolutamente consolidata. Cfr., in dottrina, A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 455. In giurisprudenza, S.U., 28 marzo 2013 (dep. 12 settembre 2013), n. 37424 in *Cass. pen.*, 2014, p. 38 segg. con nota di A. CIRAULO (*La punibilità degli omessi versamenti dell’IVA e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*) con ampi richiami di dottrina e giurisprudenza, anche di merito. Per una vasta e puntuale panoramica giurisprudenziale, M. GENOVESI, *I reati di omesso versamento in tempo di pandemia*, in *Il fisco*, n. 23 del 2020, p. 2260 e segg.

⁶ Sulle ragioni politico-criminali dell’incriminazione, v. A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 615, il quale sottolinea come la struttura della norma “tradisca” la sua verosimile *ratio* politico-criminale, dopo avere ricordato che la norma (nelle intenzioni del legislatore n.d.r.) sarebbe nata per colpire forme preordinate di inadempimento. Sul punto, v. anche S. GENNAI - A. TRAVERSI (*I delitti tributari*, cit., p. 159) secondo i quali la norma sarebbe stata introdotta per l’avvertita necessità di contrastare l’omesso versamento IVA connesso al fenomeno delle c.d. “frodi carosello”.

⁷ Così anche A. DEL SOLE, *I reati tributari omissivi al tempo della crisi*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 979.

Ma, se i sentimenti di ripulsa che i ricordi dello Sceriffo di Nottingham possono emotivamente suscitare, si possono superare considerando che lo Stato democratico sociale necessita delle risorse provenienti dalla riscossione dei tributi proprio per assicurare a tutti i servizi pubblici essenziali e, in definitiva, il pieno sviluppo della vita individuale e sociale dei consociati (art. 3, comma 2 Cost.), tuttavia la scelta di ricorrere alla sanzione penale a presidio del pagamento di un tributo dovuto in base ad una corretta auto-rappresentazione da parte del cittadino del proprio debito contributivo, non trova comunque nessuna plausibile giustificazione in base ai principi fondamentali, anche costituzionali, del diritto penale. A cominciare dal principio della tutela penale come *extrema ratio*. Non bastano le sanzioni amministrative a scoraggiare una omissione del genere? E non ha l'Erario strumenti coercitivi alternativi per soddisfarsi sul debitore, se capiente? E se "incapiente" la sanzione penale per il mancato pagamento "impossibile" che senso ha? E quale funzione rieducativa assolve la pena che colpisce il mero omesso pagamento in costanza di un comportamento assolutamente leale del contribuente?

Ma c'è di più. La norma è palesemente incostituzionale per vizio di "eccesso di delega".

2. In particolare: l'incostituzionalità della norma per violazione dell'art. 8 della legge delega (c.d. vizio di "eccesso di delega")

La legge delega del 2014, si occupa – come è noto – anche del riassetto del sistema sanzionatorio e detta al legislatore delegato i criteri direttivi cui si deve conformare. In particolare, con riguardo alla costruzione delle fattispecie incriminatrici, stabilisce (art. 8), che dovrà essere dato rilievo, "tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa". Si tratta di una indicazione estremamente precisa, dal tenore inequivoco, che non lascia margini di discrezionalità al legislatore delegato. Nonostante che si tenti di darne una lettura "riduttiva", sostenendo, in sostanza, che la delega non imponeva una "rifondazione" del sistema penale tributario, ma solo una sorta di revisione (quasi fosse il "tagliando" di un'auto), una "riverniciatura" dell'esistente⁸ oppure invertendo il rapporto di gerarchia

⁸ G. CERNUTO - F. D'ARCANGELO, *I reati omissivi e di indebita compensazione*, ne *La nuova giustizia penale tributaria. I reati. Il processo*, a cura di A. GIARDA, A. PERINI, G. VARRASO, Padova, 2016, p. 373.

“Non avrai altro creditore all’infuori di me!”

costituzionale tra legge delega e decreti delegati⁹, il problema della conformità alla delega dell’incriminazione contenuta nell’art. 10-*ter* è ineludibile. Tanto più che la norma è stata completamente riscritta in sede di attuazione della delega. Il legislatore delegante, dunque, tra tutti i possibili criteri di “criminalizzazione” delle violazioni del dovere contributivo astrattamente ipotizzabili e storicamente utilizzati¹⁰ presceglie quello della particolare insidiosità della condotta che si concretizzi però anche nello scavalco di significative soglie di evasione. Si tratta di criteri cumulativi: disvalore di condotta e disvalore di evento segnano i confini della meritevolezza della sanzione penale. E si tratta di criteri così precisamente determinati da non lasciare alcun margine di discrezionalità al legislatore delegato, almeno in ordine ai dati strutturali significativi del disvalore penale delle trasgressioni tributarie.

Orbene, poiché la condotta tipica del reato di omesso versamento dell’iva, dovuta in base ad una dichiarazione assolutamente fedele, non è né fraudolenta né simulatoria e non consiste certo né nella creazione né nell’uso di documenti falsi, come si potrà mai sostenerne la conformità ai criteri direttivi della legge delega? Ne consegue inevitabilmente la incostituzionalità dell’art. 10-*ter* per vizio c.d. di “eccesso di delega”¹¹.

3. Lo stravolgimento giurisprudenziale della struttura tipica della norma incriminatrice. In particolare: dall’“omesso versamento” all’“omesso accantonamento”

La struttura della fattispecie tipica è notoriamente organizzata su una condotta omissiva che presuppone un debito verso l’erario superiore a duecentocinquanta euro, maturato a seguito di una fedele dichiarazione iva (che ne costituisce dunque un presupposto¹²), il cui termine di adempimento penalmente rilevante è fissato,

⁹ G. CERNUTO - F. D’ARCANGELO, *I reati omissivi*, cit., p. 369.

¹⁰ Sul punto ci sia consentito rinviare a G. FLORA, *Profili penali in materia di imposte dirette ed iva*, Padova, 1979, p. 17 segg. e, volendo, al più recente *La “tela di Penelope”*, cit., pp. 476 segg.

¹¹ Sui profili generali del tema cfr. per tutti, oltre al classico *Istituzioni di diritto pubblico* di Costantino MORTATI, Vol. II, p. 767 segg., con particolare chiarezza F. SORRENTINO, *Le fonti del diritto amministrativo*, in *Trattato di diritto amministrativo*, diretto da G. SANTANIELLO, Padova, 2004, p. 126 segg.; nonché S. STAIANO, voce “*Legge di delega e decreto legislativo*”, in *Enc. Giur. del Sole 24 Ore*, vol. VIII, Milano, 2007, p. 756 segg. e part. pp. 769-770 con ampia bibliografia e citazione della più rilevanti sentenze della Corte Costituzionale in materia di vizio di “eccesso di delega”.

¹² A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, cit., p. 610; diversamente, A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., pp. 443-444, secondo i quali la presentazione della dichiarazione costituirebbe la componente attiva del reato che sarebbe strutturato in forma mista: attiva e omissiva.

altrettanto notoriamente, in un momento diverso e “più lungo” rispetto a quello stabilito dalla normativa tributaria in materia: il pagamento deve infatti intervenire entro il termine in cui deve essere effettuato il versamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo. Sotto il profilo dell’elemento soggettivo, non è necessario il dolo intenzionale (essendo il *quantum* di imposta non versata elemento del fatto materiale tipico, non si può parlare, correttamente di “dolo specifico”¹³), cosicché è sufficiente anche – come già detto – il dolo eventuale. La soglia quantitativa di rilevanza è poi espressa solo in cifra fissa, senza alcun riferimento ad una percentuale del volume d’affari. Non si tiene dunque alcun conto della “dimensione” del contribuente così come accade non solo per le ipotesi di omessa o infedele dichiarazione (artt. 5 e 4 D.lgs. n. 74 del 2000), ma perfino per l’ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici¹⁴.

Orbene, mentre sulla struttura del dolo avremo modo di tornare più avanti, vale qui la pena di sottolineare come la giurisprudenza, chiamata ad affrontare il tema dell’omesso versamento in condizioni di “crisi di liquidità”, abbia operato un vero e proprio stravolgimento della struttura del fatto tipico (operazione certo non inconsueta per i Giudici della nostra Repubblica), costruendo a carico del contribuente un obbligo di accantonamento dell’iva riscossa, che colloca al centro della fattispecie il cui contenuto di disvalore non starebbe dunque tanto nel mancato versamento, quanto piuttosto nell’omesso accantonamento. Quello che il legislatore ha costruito come reato di omesso versamento viene trasformato nella prassi giurisprudenziale in reato di mancato accantonamento, con spostamento, per così dire, all’indietro del significato di disvalore penale del fatto. Il “buon contribuente” dovrebbe preoccuparsi di accantonare le somme che dovrà versare a titolo di iva, diligentemente distribuendo le risorse necessarie all’espletamento della sua attività¹⁵.

¹³ Di dolo specifico potrebbe ovviamente parlarsi se si ritenesse di qualificare la soglia di rilevanza penale come condizione obiettiva di punibilità.

¹⁴ Vale la pena di ricordare che la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla questione della determinatezza del requisito della “alterazione rilevante” del risultato della dichiarazione contemplato dall’art. 4, n. 7 della l. n. 516 del 1982, con sentenza n. 247 del 1989, ebbe a “salvare” la norma precisando che la “rilevanza” avrebbe dovuto essere colta sia in riferimento ad un ordine di grandezze “fisso”, sia ad un ordine di grandezze espresso in termini percentuali rispetto alla “dimensione” del trasgressore.

¹⁵ Cfr. Cass. S.U., cit., part. p. 52 ove fa espresso riferimento all’obbligo di accantonamento, oltre ad una nutrita serie di decisioni conformi (ad es.: Cass., Sez. III, 11.05.2016, n. 30397; Sez. III, 25.02.2014, n. 14953). Anche se si deve sottolineare che le S.U. ricorrono alla enunciazione di questo principio per sostenere che non costituisce violazione del divieto di retroattività punire omissioni relative ad un periodo di imposta il cui termine fiscale di adempimento scadeva anteriormente all’entrata in vigore della

“Non avrai altro creditore all’infuori di me!”

Probabilmente alla base di una tale trasfigurazione vi sono due errori di fondo. Il primo è quello di ritenere che l’iva riscossa sia “già” di proprietà dello Stato del quale il contribuente sarebbe una sorta di “esattore”. Il secondo, logica conseguenza del primo, è che il reato in parola, costituisca una sorta di “appropriazione indebita” a danno dell’Erario. Non per nulla, in un passato remoto, la giurisprudenza, in assenza di una apposita norma incriminatrice, cercò di utilizzare proprio quella sulla appropriazione indebita comune (art. 646, c.p.) per colpire il fenomeno. Tentativo però naufragato sul nascere.

Vero è che, in materia di iva, sul contribuente grava fiscalmente una obbligazione di versamento della differenza tra iva riscossa e iva pagata, qualora ne risulti un suo debito nei confronti dell’erario. Le norme fiscali non lasciano alcun dubbio in proposito. Fiscalmente non v’è alcun obbligo di accantonamento dell’iva riscossa: l’importo dell’iva riscossa non è “già” dello Stato; non si sa se dovrà essere versata, né in che misura. Il ragionamento non cambia di molto nemmeno se si ha riguardo alla circostanza che al momento in cui scatterà l’obbligo penalmente rilevante di versamento, il contribuente, sulla base della dichiarazione relativa all’anno d’imposta precedente, sa se e quanto dovrà versare a titolo di iva. La circostanza che la tesi del dovere di accantonamento e del dovere di contingentare le risorse in modo da essere in grado di pagare l’iva dovuta sia stata costruita ai fini di risolvere, in senso negativo, la rilevanza “esimente” della crisi di liquidità, non giustifica certo una così evidente trasfigurazione dei connotati tipici della fattispecie, costruita – ripetiamo – su un inesistente dovere di preservare le somme che dovranno essere versate¹⁶. Tesi giurisprudenziale che viene invece peraltro implicitamente ripudiata, ma a fini repressivi, da una recente sentenza, peraltro in linea con precedenti conformi, la quale stabilisce che v’è ugualmente responsabilità penale per l’omesso versamento di importi iva fatturati, ma non effettivamente riscossi¹⁷. Sentenza che, da un lato, sembra riconoscere che il reato di omesso versamento costituisce solamente la trasgressione di una obbligazione tributaria e non quella di un dovere di accantonamento (se l’iva

norma incriminatrice, vigente però al momento dell’inadempimento penalmente rilevante (notoriamente “più lungo” di quello tributario).

¹⁶ Sembrano invece aderire alla impostazione giurisprudenziale A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 451 segg.

¹⁷ Cass., Sez. III, 27.06.2019, n. 41070, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2020, p. 452, con nota di M. GRASSI, ove si citano però anche orientamenti per i quali il mancato incasso potrebbe rilevare sotto il profilo dell’assenza di dolo: Cass., Sez. III, 3.07.2018, n. 29873; IDEM, 16.07.2015, n. 40352, IDEM, 6.02.2014, n. 15176. Per una tagliente critica alla soluzione più severa, cfr. E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., p. 255.

non è stata riscossa v'è ben poco da accantonare); dall'altro rimane pervicacemente insensibile alla mancanza materiale delle risorse economiche necessarie per adempiere a quella obbligazione.

4. Omesso versamento e “crisi di liquidità”: nessuna via di scampo?

Il problema più spinoso che si pone nella prassi – ormai lo si sa bene – è infatti proprio quello del trattamento delle ipotesi (sempre più frequenti, specie nella attuale temperie socio-economica) di omesso pagamento dovuto ad una (incolpevole) crisi di liquidità.

I tentativi di soluzione equitativa, adottati essenzialmente dai giudici di merito¹⁸, si sono però scontrati con un granitico orientamento negativo della Corte di Cassazione che, pur con qualche lodevole eccezione¹⁹, ha sempre negato rilevanza “esimente” alla “impossibilità” di adempiere per mancanza delle necessarie risorse²⁰.

D'altra parte, invocare lo “stato di necessità”, o addirittura la “forza maggiore” in funzione esimente del mancato pagamento per (incolpevole) mancanza di risorse non può avere all'evidenza alcun fondamento dogmatico. Ed infatti par di capire che si tratta di argomenti che cercano di conferire veste giuridica ad approdi decisionali fondati essenzialmente sul “buon senso”, ispirati ad equità²¹. Si invocano insomma stato di necessità e forza maggiore in una accezione, per così dire “laica”, attirando così facili “controdeduzioni” critiche. Lo “stato di necessità” come scriminante non solo “sconta” i noti ristrettissimi limiti strutturali, ma è notoriamente destinata ad operare in assenza di disciplina normativa (*necessitas non habet legem*)²² e quando

¹⁸ Orientamento che risulta essere stato adottato per primo da G.I.P. Trib. Firenze, 27.07.2012, in *Riv. dott. comm.*, 2013, p. 962; seguita poi da molte altre, tra le quali GIP Trib. Milano, 7.12.2013, in www.penalecontemporaneo.it; Trib. Venezia, 5.01.2013, in *Dialoghi trib.*, 2013, p. 220 segg.; Trib. Novara, 20.03.2013, *Dir. prat. trib.*, 2013, II, p. 1093 segg.

¹⁹ Tra le più recenti, v. in particolare, Cass., Sez. III, 5.06.2019 – 16.10.2019 n. 42522, relativa al caso di un imprenditore che aveva dato la precedenza a pagamenti in grado di assicurare la continuità aziendale rispetto al pagamento del debito IVA; Cass., Sez. III, n. 41602 del 2019, in relazione al caso di un imprenditore che aveva posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale per recuperare le somme per pagare il debito IVA e di cui non aveva disponibilità per improvvisa crisi di liquidità.

²⁰ Tra le molte: Cass., Sez. III, n. 7644/2019; IDEM, n. 9/2019; IDEM, n. 39500/2017; IDEM, n. 38715/2018; IDEM, 52971/2018; IDEM, n. 54345/2018.

²¹ A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 447.

²² F. MANTOVANI, *Diritto penale*, p. gen., cit., 2020, p. 285 segg.; E. MEZZETTI, *Necessitas non habet legem?*, Torino, 2000, *passim*.

“Non avrai altro creditore all’infuori di me!”

per l’ordinamento è indifferente la soccombenza di uno dei due interessi che vengono in conflitto²³. Altro ragionamento andrebbe fatto in riferimento allo stato di necessità come “scusante”, operante quindi sul piano della colpevolezza, per vero estraneo alla nostra tradizione giuridica (tranne nei casi espressamente contemplati di altrui minaccia dall’art. 54, comma 3 c.p. e di esecuzione di ordine illegittimo insindacabile secondo l’art. 51, comma 4 c.p.), ma – come vedremo – recuperabile allorquando, come nel caso di specie, venga in gioco un “conflitto di doveri”.

Men che mai può venire in rilievo la forza maggiore che implica una condotta fisicamente determinata da una *vis cui resisti non potest*²⁴.

5. La via dell’assenza di dolo e del limite implicito di tipicità dell’omissione (“ad impossibilia nemo tenetur”)

Per vero le strade più semplici e dogmaticamente fondate per escludere la sussistenza del reato per “impossibilità di adempiere” potevano e posso essere fondamentalmente due: la prima che fa leva sulla esclusione della stessa tipicità del fatto; la seconda che si fonda sulla mancanza di dolo.

Quanto alla prima, la (ragionevole) possibilità di agire costituisce notoriamente un limite esegetico implicito di tipicità della condotta. “*Ad impossibilia nemo tenetur*” è brocardo da intendersi nel senso di assenza di una umana pretesa di adempimento dell’obbligo di agire e non può certo riferirsi alla sola impossibilità fisica, nel qual caso si potrebbe invece più correttamente parlare di difetto di “*suitas*” (anche qui a volte invocata a sproposito)²⁵. Soluzione da non confondersi nemmeno con quella, pure prospettata, per vero con un certo fondamento²⁶, della “inesigibilità” evocativa della categoria delle “scusanti” incentrate sulla non rimproverabilità dell’atteggiamento antidoveroso della volontà dell’agente la cui “decisione” di agire si è formata sotto la spinta emotiva di circostanze straordinarie condizionanti²⁷.

La seconda, in teoria più semplice strada, poteva e può essere quella della assenza

²³ Per tutti, F. MANTOVANI, *Diritto penale*, p. gen., cit., 2020, p. 285 segg.

²⁴ Nello stesso senso A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 454.

²⁵ A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 454.

²⁶ Trib. Milano, 15.12.2015 (dep. 18.02.2016) in A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 460 e nota 327.

²⁷ Nella dottrina italiana, imprescindibili i riferimenti a G. FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990; M. ROMANO, *Giustificazione e scusa nella liberazione da particolari situazioni di necessità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1991, p. 40 segg.; E. VENAFRO, *Scusanti*, Torino, 2002.

di dolo: il soggetto incapiente ha sì la consapevolezza di non versare quanto dovuto, ma, difettando la possibilità di scelta tra pagare e non pagare, in realtà “non decide” di non pagare e quindi “non vuole non pagare”. Né la correttezza della soluzione potrebbe essere inficiata adducendo che si tratta di delitto punito a titolo di dolo generico che potrebbe dunque assumere anche le forme del dolo eventuale. Orbene a prescindere dalla necessità di ripensare di sana pianta la ragionevolezza di una generalizzata estensione della punibilità a titolo di dolo eventuale a tutti i delitti, in particolar modo a quelli economici, le più recenti ed ormai consolidate acquisizioni in materia richiedono che anche chi versa in “dolo eventuale”, non solo si rappresenti come possibile il risultato offensivo ma anche che effettivamente “decida” di agire anche a costo di realizzarlo²⁸.

Piuttosto ritengo si debba fare chiarezza distinguendo due diverse possibili situazioni:

- a) Il contribuente/imputato ha deliberatamente programmato l’inadempimento mettendosi nelle condizioni di non poter adempiere.
- b) Il contribuente/imputato si è trovato incolpevolmente, per le più varie ragioni, in una situazione imprevedibile di illiquidità.

A me la soluzione del secondo caso sembra per vero assai semplice. Qui davvero si potrebbe dire che c’è solo l’imbarazzo della scelta: manca la “possibilità di agire” e quindi non siamo in presenza del fatto tipico descritto dalla norma; o, quanto meno, manca il dolo. Vanno solo effettuate alcune precisazioni. Insussistenza del fatto tipico o insussistenza del dolo vanno valutate al momento in cui scade il termine di perfezionamento del delitto, non al momento in cui scade il termine di versamento stabilito dalla normativa tributaria²⁹. Può infatti ben accadere che il contribuente “decida” di procrastinare l’adempimento tributario ad un momento successivo, nella ragionevole convinzione (es.: la riscossione di crediti ritenuti fondatamente “sicuri”) di poter avere a disposizione la provvista necessaria al momento in cui l’omesso versamento diviene penalmente rilevante, ma eventi imprevedibili o comunque a lui non imputabili non gli consentano di avere a disposizione le somme necessarie; nel qual caso parrebbe sicuramente difettare qualsiasi forma di dolo e fors’anche anche di colpa. Piuttosto bisognerebbe ancora ragionare su due diverse sotto ipotesi. La prima: il nostro soggetto

²⁸ Cass. pen., S.U., 18 settembre 2014 (ud. 24 aprile 2014), n. 38343, Presidente Santacroce, Relatore Blaiotta, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, p. 1926 segg., con nota di G. FIANDACA (*Le Sezioni Unite tentano di diradare il “mistero” del dolo eventuale*, p. 1938 segg.) e di M. RONCO (*La riscoperta della volontà nel dolo*, p. 1953).

²⁹ *Contra*, A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 453-454.

“Non avrai altro creditore all’infuori di me!”

agente ha deciso di procrastinare perché privo di mezzi finanziari, ma fiducioso di poterli tempestivamente reperire; il nostro soggetto aveva già alla scadenza del termine fiscalmente rilevante i mezzi per pagare, ha deciso di procrastinare, dando la precedenza al pagamento di altri creditori (fornitori, dipendenti, utenze, mutui bancari), ma sempre confidando di poterli reperire in tempo per evitare l’omissione costituente reato.

La prima sotto ipotesi poi si biforca ulteriormente a seconda che i mezzi reperiti non consentano un pagamento integrale, ma solo di addivenire ad un accordo con l’Agenzia delle Entrate per un pagamento rateale, ma non esauribile nei termini che consentano di guadagnare la non punibilità (art. 13, commi 1 e 3). Premesso che il contribuente non può effettuare un pagamento rateale di propria iniziativa, ma deve attendere il c.d. “avviso bonario” da parte dell’Ufficio che di solito arriva non certo nell’immediatezza (arg. *ex artt.* 36-*bis* D.P.R. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. 633/1972), resta da stabilire se l’assolvimento del debito anche in tal forma possa rivelarsi indicativo di mancanza di dolo, come sembrerebbe potersi sostenere, se è vero come è vero che anche il comportamento susseguente possa essere valorizzato ai fini della prova dell’elemento soggettivo del reato. Ma mi rendo conto che si tratta di conclusione problematica.

La seconda sotto ipotesi si incrocia invece con la prima delle due ipotesi di fondo sopra enunciate, cosicché se ne rende opportuna una trattazione congiunta.

6. Conflitto di doveri e responsabilità per omesso versamento: pagare l’iva o salvare l’impresa? *This is (quite often) the question*

L’inadempimento programmato può sottendere due diverse *rationes*: la destinazione delle somme a spese non inerenti all’esercizio dell’attività imprenditoriale o professionale del contribuente o comunque per esse non “necessarie”, oppure la destinazione delle somme per fini con esse coerenti ed effettuate per mantenerle in vita, circostanza che rileverà soprattutto allorché venga data la precedenza al pagamento di debiti finalizzato ad evitare la crisi irreversibile dell’impresa.

Insomma, di fronte alla alternativa se versare l’iva dovuta o garantire la sopravvivenza dell’impresa la scelta cade su quest’ultima.

Nel primo caso, ci si trova insomma in presenza di una condotta sostanzialmente (anche se non tecnicamente) “appropriativa”. La situazione di incapienza è frutto di una scelta deliberata e gli elementi della pur discutibile fattispecie sembrano

pienamente integrati. Naturalmente si tratta di evenienza diversa da quella di una destinazione a profitto proprio delle somme che dovevano essere versate alla scadenza fiscalmente rilevante, ma accompagnata dalla ragionevole convinzione di poterne disporre in ugual misura al momento della scadenza del termine penalmente significativo. Ponendosi qui il tema dell'accertamento dell'"eventuale dolo eventuale" (configurabile solo nei termini già ricordati).

Nel secondo caso, ci si trova invece in presenza di un vero e proprio "conflitto di doveri"³⁰ che non può però essere qui risolto su base normativa. Il soggetto tenuto al versamento dell'iva deve decidere tra destinare le somme all'adempimento del dovere contributivo o utilizzarle per salvare l'azienda e i posti di lavoro dei dipendenti (più difficilmente il problema si porrà in presenza di rischi di "dissolvimento" dell'attività professionale in ragione della elevatezza delle soglie quantitative di punibilità). Che sussista per l'imprenditore anche un dovere di salvaguardare l'integrità del patrimonio aziendale è infatti fuor di dubbio. Non solo perché è funzionalmente correlato alla libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.) e alla tutela dei lavoratori (art. 35 Cost.), ma anche perché lo si può agevolmente ricavare da tutta una serie di norme sia del codice civile, sia del "nuovo" codice della insolvenza e della crisi di impresa (D.lgs. 12.01.2019, n. 14) che considera la sopravvivenza dell'impresa come valore socio-economico da tutelare nel massimo grado possibile, nell'interesse stesso della comunità sociale, configurando un vero e proprio percorso volto, quando possibile, al pieno recupero delle residue energie dell'impresa in crisi. Dovendosi altresì tenere conto dei "vantaggi compensativi" che la conservazione in vita dell'impresa possono essere conseguiti dalla stessa amministrazione finanziaria: se l'impresa sopravvive continua a produrre reddito tassabile e transazioni soggette ad iva.

È indubbiamente proprio questa l'ipotesi di più tormentata soluzione, risolta recentemente in senso positivo da una sentenza della Corte di Cassazione (Sez. III, n. 42522 del 5.06.2019, dep. 16.10.2019), che, nel rigettare il ricorso del Procuratore Generale osserva che la Corte territoriale aveva rilevato che la scelta dell'imputato (la cui società si trovava in una crisi finanziaria che egli aveva tentato di fronteggiare anche ricorrendo a risorse personali) di provvedere al pagamento di dipendenti e fornitori era avvenuta nella prospettiva di garantire la continuità aziendale. Condotta sorretta dalla convinzione che la prosecuzione dell'attività d'impresa avrebbe consentito di

³⁰ Sul tema, nei suoi profili generali, v., in modo esemplare, F. VIGANÒ, *Stato di necessità e conflitto di doveri*, Milano, 2000, part. p. 485 segg.

“Non avrai altro creditore all’infuori di me!”

ottenere ricavi e utili da destinare al pagamento dell’imposta, con conseguente dubbio sulla effettiva sussistenza del dolo³¹.

Il conflitto di doveri è situazione che certamente richiede un delicato bilanciamento, la cui soluzione è inevitabilmente lasciata all’apprezzamento del Giudice nel caso concreto. Il giudizio di “prevalenza” non può infatti all’evidenza risolversi in base al bilanciamento di indici normativi in grado di orientare la scelta verso la prevalenza dell’uno o dell’altro. Né sembra possibile un “contemperamento” (da operare pur sempre in via giurisprudenziale) come è accaduto quando si è trattato di costruire i limiti alla libertà di manifestazione del pensiero con riguardo alla tutela dell’onore e della reputazione. Non si tratta, infatti, qui di garantire l’esercizio di un diritto scaturente dalla norma (o dal complesso di norme) prevalente, ma l’adempimento di un dovere (quello di salvaguardare la sopravvivenza dell’attività imprenditoriale e dei diritti, anche di terzi, che vi sono connessi) che entra in conflitto con un altro dovere (quello del pagamento delle imposte), entrambi di rilevanza costituzionale ed in relazione ai quali non è possibile reperire indici sicuri di gerarchia. Ancorché la giurisprudenza, salvo eccezioni, sia orientata verso la prevalenza del secondo, pur senza offrirne alcuna motivazione convincente, anzi ritenendo risolto il conflitto in base alla stessa norma incriminatrice, con tipica inversione metodologica, la questione non è affatto da ritenersi chiusa. Tanto per intenderci: non viene dunque in rilievo un limite scriminante³², ma semmai un limite di colpevolezza riconducibile alla categoria delle scusanti³³. Categoria con la quale la nostra giurisprudenza – come già sottolineato – non ha per vero molta

³¹ Sentenza commentata negativamente da L. GIANZI - A.P. CASATI, *Crisi di liquidità e omessi versamenti IVA*, in www.cdpt.it, 4.12.2019. Del resto, la giurisprudenza della Cassazione, proprio sullo specifico punto, sembra orientata nel senso che debba sempre darsi prevalenza all’obbligo di versamento dell’IVA: cfr. Cass., Sez. III, n. 35900/2017 (“*nel sanzionare penalmente l’omesso versamento dell’IVA il legislatore ha inteso anteporre il versamento stesso a qualsiasi altra scelta imprenditoriale – pagamento di stipendi, fornitori, pregressi debiti erariali – privilegiando quindi il pagamento dell’IVA, scelta che risponde a criteri di priorità – non sindacabili in questa sede e che non viola norme di rango costituzionale*”); Cass. 52971/2018.

La tesi della sentenza citata nel testo è invece condivisa, ad es., da S. TUCCELLA, *Crisi di liquidità aziendale: tra criticità giurisprudenziali e aperture legislative*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2019, p. 145.

Propendono per l’assenza di dolo in ipotesi del genere anche L. TROYER - A. INGRASSIA, *I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi e le (as)soluzioni giurisprudenziali*, “*Tout comprendre c’est tout pardonner*”, *Riv. dott. comm.*, 2013, p. 977.

³² Come accade quando, dal coacervo delle norme confliggenti, emerge nitidamente il dovere preminente. Sul punto, v., ancora, F. VIGANO’, *Conflitto di doveri*, cit., p. 519 segg. Errato sarebbe dunque anche solo prospettare la soluzione incentrata sull’esercizio di un diritto.

³³ La sentenza sopra citata che ha valorizzato questa prospettiva propende invece per la mancanza di dolo.

dimestichezza e che comunque non garantisce certo uniformità di trattamento, poiché incentrata sulla umana inesigibilità di un comportamento diverso che non necessariamente deve ritenersi riscontabile nel caso che la volontà si sia formata in condizioni di particolare “drammaticità”, ma inevitabilmente richiede un apprezzamento di come il conflitto di doveri sia stato “vissuto” nel caso concreto e che può essere condizionato perfino dalle “sensazioni,” dalla “cultura” e, in fondo” anche dal “vissuto” del Giudice stesso. Diventa in definitiva una scelta ispirata ad umana equità.

7. Considerazioni conclusive

Anche da quanto abbiamo appena detto ritengo emerge la necessità di un intervento abrogativo della Corte costituzionale. Un intervento abrogativo del Legislatore non sembra invece seriamente ipotizzabile. Men che mai sembra pronosticabile un intervento modificativo della norma che la ristrutturari in una ipotesi di insolvenza preordinata o simulata o che, quanto meno, inserisca nella fattispecie il requisito del dolo intenzionale, che almeno contribuirebbe a mitigarne l’assurda severità. Se il *leitmotiv* che ispira l’attuale Governo-Legislatore è quello che emerge dalla recente “spazza-evasori” (così può etichettarsi la legge n. 157 del 2019) le speranze di una resipiscenza che conduca ad una razionalizzazione della legislazione penale tributaria sono ormai destinate a rimanere a lungo deluse.