Reati tributari

Crisi di liquidità e omesso versamento di imposte: tra prova del dolo e tenuità del fatto si allargano gli spazi per la non punibilità

Cassazione Penale, Sez. III, 19 febbraio 2015 (CC 21 gennaio 2015), n. 7429 - Pres. C. Squassoni - Est. L. Ramacci - Ric. Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Potenza

Reati tributari - Omessi versamenti di ritenute certificate e di IVA- Responsansibilità ex artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000 - Possibile esclusione - Stato di necessità ex art. 54 c.p. - Forza maggiore ex art. 45 c.p. - Assenza di dolo per assoluta impossibilità di adempimento obblighi tributari - Eventuali alternative ulteriori - Trasformazione dei reati di omesso versamento in reati a dolo specifico - Applicazione dell'art. 133 bis c.p. nei casi di particolare tenuità del fatto

(D.Lgs. n. 74/2000 artt. 10 bis e ter; cod. pen. artt. 45, 54 e 133 bis).

In presenza del mancato adempimento degli obblighi tributari, il soggetto che sostiene di essere stato nella assoluta impossibilità di adempiere, provando non solo la sussistenza della crisi di liquidità dell'azienda ma anche di non aver colpa rispetto a tale crisi e che la stessa non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso, da parte dell'imorenditore, a misure e comportamenti diversi dal mancato assolvimento dell'onere tributario.

La Corte (*omissis*).

Considerato in diritto

1. Il ricorso è fondato nei termini di seguito specificati.
Come ricordato dal Pubblico Ministero ricorrente, nel riconoscere la sussistenza dello stato di necessità e la mancanza del dolo, il Tribunale attribuisce sostanzialmente rilievo ad alcuni dati fattuali che lo stesso ricorrente indica nella crisi di liquidità determinata dal ritardo nei pagamenti da parte di soggetti istituzionali con cui la ditta ha in corso rapporti lavorativi; nella sostanziale ammissione dell'addebito sia in sede penale che tributaria unita alla volontà di provvedere la pagamento di quanto dovuto mediante gli strumenti dilatori previsti dalla legge; nel pagamento degli stipendi ai dipendenti; nel fatto che l'indagato è risultati disporre di un patrimonio personale del tutto esiguo rispetto all'ammontare delle somme dovute.
Tali elementi vengono valorizzati dai giudici del riesame attraverso una diffusa disamina della giurisprudenza di questa Corte, all'esito della quale si perviene alla decisione di escludere la sussistenza del dolo in ordine ai reati contestati.

2. Tanto premesso, vale la pena ricordare sommariamente quali siano le conclusioni tratte dalla giurisprudenza di questa Corte sul dibattuto tema della rilevanza della crisi di impresa nei reati tributari.
Le condotte sanzionate comportano, sostanzialmente, la indebita appropriazione di somme altrui di cui si ha la detenzione e tale evenienza, come pure si è ricordato ritenendo manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della disposizione in esame per asserito contrasto con l'art. 3 Cost., (Sez. 3, n. 10120 del 1/12/2010 (dep. 2011), Provenzale, Rv. 249753), rende del tutto irrilevanti eventuali difficoltà economiche impreviste.
Per ciò che concerne l'elemento soggettivo, questa Corte ha già avuto modo di affermare che il reato è punibile a titolo di dolo generico, richiedendo la mera consapevolezza della condotta omissiva (Sez. 3, n. 25875 del 26/5/2010, Olivieri, Rv. 248151. V. anche Sez. U, n. 37425 del 28/3/2013, Favellato, Rv. 255759).
La prova del dolo, secondo la citata pronuncia delle Sezioni Unite, è insita, in genere, nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituito e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi.

Sempre nella medesima decisione, le Sezioni Unite hanno posto in evidenza il collegamento intercorrente tra il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute e l'erogazione degli emolumenti ai collaboratori, con la conseguenza che, quando queste ultime vengono effettuate dal sostituto d'imposta, insorge a suo carico un obbligo di accantonamento delle somme dovute all'Erario e di organizzazione, su scala annuale, delle risorse disponibili, in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.
3. La questione è stata nuovamente affrontata da questa Corte dopo la pronuncia delle Sezioni Unite di cui si è appena detto.
Si è in particolare precisato che, nei casi quali quello in esame, la colpevolezza per il reato non può essere esclusa deducendo la crisi di liquidità al momento della scadenza del termine per il versamento, quando non sia dimostrato anche che la situazione non sia conseguenza di una deliberata scelta di non far debitamente fronte all'esigenza di opportuna organizzazione al fine di adempimento dell'obbligo tributario (Sez. 3, n. 15416 del 8/1/2014, Tonti, non massimata).
In tale occasione si è anche affermato che ben potrebbero verificarsi casi in cui sia possibile invocare l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria ed il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito (e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato), ma si è anche aggiunto che sarebbe in ogni caso necessario l'assolvimento degli oneri di allegazione che, per ciò che concerne la crisi di liquidità, devono avere attinenza non soltanto all'aspetto della non imputabilità al sostituto di imposta della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche alla circostanza che detta crisi non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto.
Segnatamente, è necessaria la prova che il contribuente non sia stato in grado, per cause indipendenti dalla sua volontà, di reperire le necessarie risorse per l'adempimento dell'obbligo tributario nonostante abbia posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, le somme necessarie (veniva richiamata, a tale proposito, Sez. 3, n. 5905 del 9 ottobre 2013, Maffei, non massimata).
Si precisava inoltre, nella medesima occasione, che deve escludersi la sussistenza della scriminante dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p., quando le obbligazioni tributarie siano rimaste inadempiute per l'esigenza di far fronte, prioritariamente, alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, in quanto la norma codicistica esclude 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 inteso quale lesione dei 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 riferibile a quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana, con la conseguenza che, pur dovendosi affermare che il diritto al lavoro è costituzionalmente garantito e che il lavoro contribuisce alla formazione ed allo sviluppo della persona umana, deve escludersi, comunque, che la sua perdita costituisca, in quanto tale, un danno grave alla persona sotto il profilo dell'art. 54 c.p.
In altra decisione (Sez. 3, n. 20266 del 8/4/2014, Zanchi, Rv. 259190), dopo aver richiamato le affermazioni del supremo organo nomofilattico ed i precedenti arresti di questa Sezione (Sez. 3, n. 15416 del 8/1/2014, Tonti, non massimata, cit.; Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013 (dep. 2014), Mercutello, Rv. 258055; Sez. 3, n. 37528 del 12/6/2013, Corlianò, Rv. 257683) sono state ritenute non rilevanti, ai fini dell'applicabilità della forza maggiore o dello stato di necessità, le diverse ipotesi in cui si ritenga di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti per evitare licenziamenti, si sia dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società, ovvero si sia verificata la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, spesso nei confronti dello Stato (v. anche, in tema di crisi di liquidità, Sez. 3, n.24341 del 14/5/2014, Gentile; Sez. 3, n. 23532 del 14/5/2014, Bucchi; Sez. 3 n. 23531 del 14/5/2014, Ciardi; Sez. 3, n. 28459 del 29/5/2014, Lettieri; Sez. 3, n.19426 del 6/3/2014; Sez. 3, n. 13019 del 25/2/2014, non massimate).
Si rilevava, inoltre, che tale orientamento non si pone in contrasto con altre decisioni (Sez. 3, n. 10813 del 6/2/2014, Servida, non massimata; Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013 (dep. 2014), Mercutello, Rv. 258055, cit. V. anche Sez. 3, n. 3124 del 27/11/2013 (dep. 2014), Murari, Rv. 258842) nelle quali si ammette la possibilità, in astratto, di casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e come tale è insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato - nei quali possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria, a condizione, però, che l'imputato dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse, inoltre, non avrebbero potuto essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale.
4. L'orientamento è stato confermato anche in successive pronunce (Sez. 3 n. 49214 del 6/11/2014, Marini, non massimata) osservando anche, con riferimento specifico alla forza maggiore, che il mero verificarsi di una situazione di crisi finanziaria non comporta automaticamente la sussistenza di una condizione riconducibile a quella contemplata dall'art. 45 c.p., assumendo rilevanza le cause e la tempistica di una tale evenienza, nonché le scelte in concreto operate dal soggetto agente (Sez. 3 n. 51436 del 19/11/2014, Mele, non massimata).
5. Va poi rilevato che i principi ricordati non sono in contrasto con le decisioni che il Tribunale richiama a sostegno della propria decisione.
Della sentenza 5467/2014 si è già detto in precedenza, mentre altra decisione (Sez. 3, n. 27676 del 8/4/2014,

Buccilli, non massimata) è pervenuta all'annullamento della sentenza impugnata in ragione della totale mancanza di motivazione sull'esistenza dell'elemento psicologico del reato e sui relativi specifici motivi di impugnazione, senza affrontare direttamente la questione della incidenza della crisi dell'impresa sui reati oggetto di cotestazione, limitandosi a richiamare precedenti pronunce sul tema.
Inoltre, la sentenza 23532/2014, citata in precedenza, non si discosta dai richiamati principi, mentre in quella n. 17024/14 (Sez. 3, n. 17124 del 18/3/2014, Devitini, non massimata), si rileva il vizio di motivazione in relazione alla omessa valutazione delle conseguenze di un sequestro conservativo o di tutti i beni mobili ed immobili riconducibili alla società dell'imputato.
6. Va poi ricordato come, circa la valutazione sull'elemento soggettivo del reato nel giudizio di riesame, si sia ripetutamente affermato che il controllo demandato al giudice sulla concreta fondatezza dell'ipotesi accusatoria secondo il ricordato parametro del *fumus* del reato può riguardare anche l'eventuale difetto dell'elemento soggettivo, purché di immediato rilievo (Sez. 6, n. 16153 del 6/2/2014, Di Salvo, Rv. 259337; Sez. 2, n. 2808 del 2/10/2008, (dep. 2009), Bedino, Rv. 242650; Sez. 4, n. 23944 del 21/5/2008, Di Fulvio, Rv. 240521; Sez. 1, n. 21736 del 11/5/2007, Chiarella, Rv. 236474. Si veda anche Corte Cost. ord. 157, 18 aprile 2007, menzionata in gran parte delle ricordate decisioni).
7. Tale evenienza non sembra essersi verificata nel caso di specie ed il Tribunale risulta aver fondato la propria decisione su presupposti errati.
In primo luogo deve ribadirsi quanto già ricordato in precedenza in ordine alla applicabilità della causa di giustificazione dello stato di necessità ai reati tributari.
Nondimeno, sempre per le ragioni dianzi esposte, non può escludersi che la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta possa avere incidenza sull'elemento soggettivo del reato tributario, ma, nella fattispecie, l'onere di allegazione concernente sia il profilo della non imputabilità all'indagato della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto, richiesto dalla menzionata giurisprudenza, non sembra essere stato adeguatamente assolto, avendo il Tribunale valorizzato dati fattuali prospettati dalla difesa che non paiono, però, determinanti.
Il Tribunale attribuisce infatti rilievo, come si è già detto, alla crisi di liquidità, rilevando come la stessa sia conseguenza, in maniera prevalente, se non assoluta, del ritardo nei pagamenti da parte dei soggetti con cui la ditta aveva in corso rapporti lavorativi, ma l'inadempimento dei propri debitori è però un'eventualità insita nel rischio di impresa e non può ritenersi del tutto imprevedibile.
Il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, altro elemento ritenuto significativo, costituisce una precisa scelta dell'imprenditore, come peraltro riconosciuto dagli stessi giudici del riesame, i quali, richiamando le allegazioni difensive, ricordano che l'indagato "...ha preferito corrispondere le somme disponibili a favore dei propri dipendenti".
8. Non risulta in ogni caso dimostrato, inoltre, l'ulteriore requisito, indicato anche dal Tribunale e ritenuto sussistente, dell'effettiva impossibilità, per l'imprenditore, di fare altrimenti fronte alla crisi finanziaria.
Senza considerare quanto specificato dal Pubblico Ministero ricorrente, circa la presenza in atti di documenti che attesterebbero la disponibilità di risorse finanziarie in capo all'azienda, va osservato che il Tribunale sembra attribuire rilievo determinante alla circostanza, sempre dedotta dalla difesa, che l'indagato disporrebbe di un patrimonio personale del tutto esiguo e che le uniche risorse finanziarie, comunque inferiori a quelle necessarie per far fronte al debito tributario, sarebbero soltanto nella disponibilità dell'azienda.
Si tratta, ad avviso del Collegio, di una mera congettura, atteso che non risulta affatto dimostrato che l'indagato si sia effettivamente attivato per ovviare alla mancanza di risorse economiche né che si sia attivato per organizzare quelle disponibili per onorare il debito con l'erario.
Ciò che emerge dal provvedimento impugnato è soltanto la deliberata decisione di utilizzare le risorse a disposizione per le retribuzioni dei dipendenti, mentre non risulta che la crisi finanziaria fosse imprevista ed improvvisa, considerato anche che la stessa viene attribuita, in maniera quasi esclusiva, alla mancata riscossione di crediti e che sia stata posta in essere una qualsiasi attività finalizzata a fronteggiarla, mentre non rileva il fatto che l'indagato non abbia arricchito il proprio patrimonio personale con le somme non versate all'erario, che sono state comunque sottratte alla loro originaria destinazione.
9. Anche per ciò che attiene al successivo accordo con l'Erario, in disparte la circostanza, sempre addotta dal Pubblico Ministero ricorrente, che esso riguarderebbe una sola parte dei debiti, va rilevato che, come correttamente osservato in ricorso, costituirebbe comunque un fatto posteriore alla consumazione del reato che assume rilievo nei termini delineati dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13.
In definitiva, la ritenuta assenza dell'elemento soggettivo del reato oltre a non risultare di immediato rilievo, risulta fondata su presupposti che si pongono in evidente contrasto con i principi richiamati in precedenza.
L'ordinanza impugnata deve conseguentemente essere annullata con rinvio al Tribunale di Potenza per nuovo esame, in occasione del quale potrà prendersi cognizione della documentazione prodotta con la memoria.
(*omissis*).

IL COMMENTO

di Giuseppe Amarelli (*)

Con la sentenza in commento la Cassazione ribadisce la tendenziale irrilevanza della crisi di liquidità ai fini della non punibilità dei delitti di omesso versamento di ritenute certificate e di IVA di cui agli artt. 10 *bis* e *ter*, D.Lgs. n. 74/2000, ai sensi tanto dell'art. 54 c.p., quanto dell'art. 45 c.p.Nondimeno, la Corte afferma che la crisi d'impresa possa, in linea teorica, escludere la punibilità dei delitti in precedenza menzionati quando sia provata la carenza di dolo del contribuente inadempiente, richiedendo così la discutibile prova del dolo specifico di evasione.
In attesa di un intervento chiarificatore del legislatore, al momento la soluzione più agevolmente percorribile potrebbe essere quella di far discendere l'esclusione della responsabilità penale del contribuente che omette il versamento delle imposte in caso di difficoltà economiche dalla nuova ipotesi di non punibilità per particolare tenuità del fatto introdotta nell'art. 131 *bis* c.p., laddove ne ricorrano i requisiti della esiguità dell'offesa e della non abitualità del comportamento.

Introduzione

La pronuncia della Suprema Corte che qui si annota affronta la controversa questione della possibile irrilevanza penale di fatti astrattamente sussumibili nei reati di omesso versamento di ritenute certificate e di IVA di cui, rispettivamente, agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.Lgs. n. 74/2000, ma concretamente riconducibili ad una crisi di liquidità del contribuente (1).

Essa ha l'indubbio merito di provare a chiarire se ed a quali condizioni possa in qualche modo essere scriminato il mancato pagamento dei tributi, entro i rispettivi termini perentori fissati dalla legge nei due delitti fiscali in esame, da parte di un soggetto che si trovi in gravi difficoltà economiche per ragioni a lui non imputabili.

Tuttavia, nonostante i buoni propositi, non riesce ad essere immune da obiezioni e riserve sia per quanto riguarda il percorso argomentativo seguito, sia per quel che concerne le conclusioni prospettate.

Sotto il primo versante, la decisione in esame non affronta in maniera lineare e sufficientemente approfondita le diverse tesi sul tappeto che hanno provato ad escludere la sussistenza dei delitti tributari facendo leva, alternativamente, sulla forza maggiore, sullo stato di necessità, sull'assenza dell'elemento soggettivo o sull'inesigibilità, ma, al contrario - come sovente accade negli arresti di legittimità relativi alla fase cautelare - procede in modo piuttosto disorganico alla collazione di massime giurisprudenziali, confondendo, sovente, le categorie penalistiche della tipicità, antigiuridicità e colpevolezza e sovrapponendo, con analoga frequenza, il concetto di dolo con quello delle cause di non punibilità di cui agli artt. 45 e 54 c.p.

Sotto il secondo versante, invece, non convince fino in fondo la scelta di ribadire la tendenziale irrilevanza della crisi di liquidità ai fini della punibilità dei delitti tributari, facendo salva l'ipotesi residuale in cui si riesca a dimostrare nel giudizio di merito l'assenza del dolo del contribuente, altrimenti trasmutato in mera colpa. Come si vedrà meglio in seguito, infatti, le richieste di allegazione probatoria formulate dalla Corte al giudice del rinvio finiscono per tradire uno stravolgimento della fisionomia delle fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 10 *bis* e *ter*, D.Lgs. n. 74/2000, trasformandole *contra legem* da reati a dolo generico in reati a dolo specifico. Ciò lascia emergere il paradosso di fatti dolosi trattati tendenzialmente come colposi, rispetto ai quali cioè ci si accontenta per la punibilità dell'accertamento della violazione della regola di diligenza del preventivo accantonamento delle somme dovute, ma che possono essere trasformati in delitti a dolo specifico laddove l'imputato, con un'inversione dell'onere della prova, riesca a dimostrare di non aver voluto trarre profitto dalla sua condotta, essendovi stato invece costretto.

(*) Il contributo è stato sottoposto, in forma anonima alla valutazione di un referee.

(1) I contrapposti orientamenti formatisi in giurisprudenza sull'efficacia esimente o meno della crisi di liquidità rispetto ai delitti di omesso versamento di imposte sono da ultimo ricostruiti in modo chiaro ed analitico da L. Cuomo - P. Molino, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, in *Cass. pen.*, 2015, 412 ss.

Il fatto in breve

Il caso da cui scaturisce la sentenza in commento è quello sempre più diffuso nell'odierno frangente storico-economico di un imprenditore risultato inadempiente agli obblighi tributari legati al versamento delle ritenute certificate e dell'IVA entro i termini perentori previsti dalla legge penale a causa di una crisi momentanea di liquidità non imputabile ad un suo deliberato comportamento.

In fase cautelare il G.I.P. aveva ravvisato in tale condotta la sussistenza (del *fumus*) dei delitti di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* avvinti *ex* art. 81 c.p. dal vincolo della continuazione e, coerentemente con tale preliminare valutazione, aveva disposto il sequestro preventivo per equivalente nei confronti di beni dell'indagato per un ammontare di circa tre milioni di euro.

Successivamente, il Tribunale del riesame aveva annullato il provvedimento di sequestro, ritenendo che i delitti contestati all'indagato non fossero punibili in quanto commessi in presenza della causa di giustificazione dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p. ed in assenza di dolo: sotto il primo profilo, gli omessi versamenti delle ritenute certificate e dell'IVA erano, infatti, ascrivibili ad una crisi di liquidità dovuta al ritardo nei pagamenti da parte di soggetti istituzionali con cui la ditta aveva in corso rapporti lavorativi; sotto l'altro profilo, la sussistenza del dolo andava esclusa non avendo tratto l'imprenditore alcun profitto dalla sua condotta evasiva.

Contro questa decisione aveva proposto ricorso per Cassazione il Procuratore della Repubblica competente, deducendo la violazione degli artt. 54 e 43 c.p., poiché il Tribunale avrebbe erroneamente ritenuto applicabile lo stato di necessità, attribuendo impropriamente rilievo scriminante ad una crisi di liquidità ritenuta non imputabile all'imprenditore ed escludendo così la sussistenza del dolo per mancanza di finalità fraudolente e di profitto.

La Suprema Corte, investita da tale quesito, ha parzialmente accolto con la sentenza in epigrafe le doglianze del ricorrente ed ha disposto l'annullamento con rinvio al tribunale competente della decisione del giudice delle libertà affinché siano adeguatamente vagliati gli elementi di fatto utili a stabilire se possa effettivamente essere attribuito rilievo (nel caso di specie) alla crisi di liquidità per escludere la sussistenza dei delitti tributari contestati. La decisione del G.I.P., quindi, appare affetta da un vizio di logicità della motivazione poiché si fonda su un'affermazione apodittica, la sussistenza dello stato di necessità e l'assenza del dolo, non supportata da un adeguato compendio probatorio.

I casi realmente problematici

Prima di procedere alla disamina dei passaggi motivazionali salienti della decisione e dei principî di diritto da essa enunciati è utile precisare alcuni aspetti che ne costituiscono i presupposti fondativi impliciti e che consentono di ridurre il raggio del quesito affrontato dalla Suprema Corte, altrimenti talmente esteso da risultare irragionevole nella sua stessa formulazione.

L'omesso versamento delle imposte per una sopravvenuta crisi di liquidità dell'imprenditore può invero scaturire da una molteplicità di fattori quali, ad esempio, gli errori di strategia imprenditoriale, la carenza di innovazione, il decadimento dei prodotti, gli errori di *marketing*, l'inefficienza produttiva, l'assenza di pianificazione a medio e lungo termine, la crisi macroeconomica, l'inadempimento dei debitori, i mancati rimborsi e/o pagamenti da parte degli enti pubblici, il pagamento privilegiato delle retribuzioni dei lavoratori ecc., ed avere diversi livelli di rilevanza, intaccando tutte o solo una parte, peraltro più o meno estesa, delle risorse patrimoniali dell'impresa e dell'imprenditore.

Naturalmente eventuali dubbi circa la rilevanza scriminante della crisi aziendale non sorgono rispetto allo stato di dissesto finanziario innescato dal primo gruppo di cause, vale a dire dalle strategie imprenditoriali seguite dal contribuente e rientranti nell'ordinario rischio di impresa, ma unicamente con riguardo a quello stato di insolvenza innescato da fattori a lui non ascrivibili e di particolare gravità, vale a dire da ragioni esogene del tutto indipendenti dal suo comportamento e foriere di un ammanco di liquidità tale da rendergli assolutamente impossibile l'adempimento dei propri obblighi nei confronti dell'Erario. Non può, dunque, essere considerata come difficoltà economica attraversata dall'impresa utile a far sorgere dubbi circa la sussistenza o meno dei delitti di omesso versamento una situazione derivante da una condotta di *mala gestio* aziendale imputabile ad una "colpa organizzativa" dell'imprenditore (2).

(2) D. Terracina, *Evasione da riscossione, difficoltà finanziarie e sanzioni penali*, in *Dialoghi Tributari*, n. 1/2013, 89 ss.; in tal senso si è pronunciato il Trib. Novara 20 marzo 2013, che ha assolto, *ex* art. 530, comma 2, c.p.p., dai reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* il rappresentante legale di una società in liquidazione ritenendo che la crisi di liquidità in cui versava avesse fatto venir meno l'elemento soggettivo dei reati contestati.

Al contrario, è solo in presenza di peculiari situazioni provenienti *ab externo* che, comprensibilmente, sorge nella giurisprudenza il quesito se punire o meno un fatto come l'omesso pagamento dei tributi. È in queste circostanze che ci si trova nuovamente a vagliare il rapporto tra diritto e giustizia (così come avvenuto di recente in altri ambiti, quale quello dei delitti contro l'incolumità pubblica, sebbene per altre ragioni (3)), interrogandosi se rispetto a situazioni oggi abbastanza diffuse - in cui gli imprenditori a causa di una congiuntura economica eccezionale e sfavorevole non riescono a far fronte ai loro obblighi con l'erario perché privi di liquidità - si debbano applicare formalisticamente le disposizioni incriminatrici che sanzionano la mera omissione a titolo di dolo generico, oppure si possa provare a sondare un'opzione ermeneutica alternativa che, ispirandosi ai canoni della ragionevolezza e dell'equità, consenta di ritenere non punibile tale condotta. Si ritiene, infatti, che nel primo caso si corra il rischio "di applicare norme che incriminano omissioni dolose a soggetti cui, al più, può essere mosso un rimprovero a titolo di colpa, per aver negligentemente o imprudentemente creato o non impedito" - a causa del mancato accantonamento - "la situazione di oggettiva impossibilità di tenere la condotta doverosa imposta dalla legge" (4).

In particolare, gli scrupoli maggiori emergono quando si tratta di valutare la responsabilità penale dell'imprenditore che abbia omesso il pagamento delle imposte dovute a causa del precedente e prolungato inadempimento da parte dello Stato di debiti nei suoi confronti: come si può punire chi non può adempiere agli obblighi tributari maturati nei confronti dell'Erario perché quel medesimo soggetto pubblico non rende possibile tale adempimento, né ammette la possibilità di procedere alla compensazione tra le due poste perché questa situazione non rientra nel ristretto novero delle ipotesi tassativamente previste dalla legge (5)? Come si può trovare un punto di equilibrio tra le contrapposte esigenze che si contendono il campo in queste situazioni, quella pubblicistica alla riscossione delle imposte dovute dal contribuente e quella dell'imprenditore che non ha potuto pagare nei termini fissati dalla legge penale perché costretto da una situazione di difficoltà economica particolarmente grave indotta dal sistematico inadempimento dei crediti vantati nei confronti dello Stato?

Come sovente accade, i giudici di merito, più vicini alle realtà economiche e territoriali in cui opera l'imputato e necessariamente ancorati anche alla valutazione delle dinamiche concrete del suo comportamento, hanno sinora fornito a tale delicato quesito soluzioni più favorevoli, ritenendo prevalente - in un ipotetico giudizio di bilanciamento orientato da istanze equitative - l'interesse personale, economico e sociale alla sopravvivenza di un'impresa in momentanea crisi rispetto a quello dell'Erario alla pretesa dei tributi. Mentre la Suprema Corte, al contrario, in maniera coerente con il suo ruolo puramente nomofilattico e con la sua fisiologica impermeabilità alle contingenze fattuali del processo, ha privilegiato soluzioni più rigorose per il contribuente, ma più saldamente ancorate al dato normativo, ravvisando quasi sempre la sussistenza della sua responsabilità penale per gli omessi versamenti.

La sentenza in commento si inserisce proprio in questo dialogo sincronico e verticale tra corti, optando per una conclusione che, solo apparentemente, sembra precludere radicalmente alla non punibilità degli omessi versamenti di imposte, ma che in sostanza lascia aperto uno spiraglio alla plausibilità della soluzione opposta prospettata dai giudici di prime cure, sebbene sulla base di una valutazione non del tutto immune da critiche.

(3) Analogo problema era stato sollevato dal Procuratore Generale della Cassazione nel noto processo Eternit conclusosi con la sentenza di proscioglimento di tutti gli imputati per sopravvenuta decorrenza dei termini di prescrizione (Cass. 23 febbraio 2015, n. 7941, Schmidheiny). In quell'occasione il PG aveva affermato che "ci sono dei momenti in cui diritto e giustizia vanno da parti opposte. (...). Ma quando il giudice è posto di fronte alla scelta drammatica tra diritto e giustizia non ha alternativa. È un giudice sottoposto alla legge; tra diritto e giustizia deve scegliere il diritto". Sul punto si vedano le considerazioni di D. Pulitanò, *Crisi della legalità e confronto con la giurisprudenza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 28. Sotto altro aspetto, una simile soluzione interpretativa potrebbe presentare profili di incompatibilità con i principi di legalità, in quanto si traduce nella punizione di un fatto colposo in assenza di un'espressa previsione normativa, e, conseguentemente, di colpevolezza, come ricostruita a partire dalle scansioni argomentative della sentenza n. 364 del 1988, la quale, come è noto, mira a garantire le "libere scelte di azione" e la "motivabilità secondo norme". Si dovrebbe quindi accertare sempre la presenza, quanto meno, del dolo eventuale e, quindi, restringere l'area della punibilità ai soli casi in cui l'omissione per impossibilità di adempiere sia concretizzazione di un rischio previsto e accettato dal soggetto.

(4) Sul punto, con sfumature diverse, cfr. A. Valsecchi, *Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA per insolvenza del contribuente*, in *Il libro dell'anno del diritto 2014*, Milano (dir. da R. Garofoli - T. Treu), Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2014, 7; G. Flora, *I reati previsti dall'art. 2, L. n. 516/1982*, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, a cura di C.F. Grosso, Milano, 1992, 164; E. Musco - S. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 267.

(5) Sul punto cfr. L. Cuomo - P. Molino, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, cit., 418.

L'esclusione dello stato di necessità

Nella trama non particolarmente lineare e logica del tessuto argomentativo della decisione della S.C. che si commenta, si possono enucleare taluni passaggi essenziali da cui si possono ricavare diversi principî di diritto utili a fare luce sull'incidenza della crisi di liquidità sui delitti di omesso versamento delle imposte.

In primo luogo la sentenza, confutando il fulcro argomentativo della decisione del Tribunale del riesame, ribadisce un orientamento costante della giurisprudenza di legittimità in questa materia, sancendo inequivocabilmente l'inapplicabilità della causa di giustificazione dello stato di necessità di cui all'art. 54 c.p. ai reati tributari di cui agli artt. 10 *bis* e *ter*, D.Lgs. n. 74/2000, quando le obbligazioni tributarie siano rimaste inadempiute per l'esigenza di far fronte, prioritariamente, alle obbligazioni di pagamento delle retribuzioni dei lavoratori dipendenti.

In questo caso l'esimente codicistica non si potrebbe configurare poiché mancherebbe uno dei suoi requisiti essenziali e, segnatamente, il pericolo attuale di un grave danno alla persona. Questo infatti, secondo la Corte, deve essere "inteso quale lesione dei 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 riferibile a quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana, con la conseguenza che, pur dovendosi affermare che il diritto al lavoro è costituzionalmente garantito e che il lavoro contribuisce alla formazione ed allo sviluppo della persona umana, deve escludersi, comunque, che la sua perdita costituisca, in quanto tale, un danno grave alla persona sotto il profilo dell'art. 54 c.p." (6).

È opportuno aggiungere che la configurabilità della scriminante dello stato di necessità è stata esclusa dalla giurisprudenza pregressa anche (ed anzi: a maggior ragione) nei casi in cui lo stato di crisi sia scaturito dalla scelta dell'imprenditore di privilegiare rispetto all'adempimento degli obblighi tributari nei confronti dell'erario pubblico anche il pagamento dei debiti nei confronti dei fornitori per evitare il fallimento della società, oppure dalla mancata riscossione dei crediti vantati e documentati nei confronti dello Stato (7).

Peraltro, contro la possibilità di applicare la causa di giustificazione in questione agli omessi versamenti tributari milita ancora un altro argomento: quello della difficoltà di provare la sussistenza di altri due requisiti indispensabili ai fini della sussistenza dello stato di necessità, quali l'inevitabilità e l'involontarietà del pericolo di un danno grave alla persona.

Ai fini dell'"inevitabilità" del danno, occorre, infatti, dimostrare che la situazione di insolvenza non presentava vie d'uscita alternative per procedere al pagamento dei debiti tributari; ciò implica che si dovrebbe raggiungere la prova, non agevole, che l'imprenditore sia ricorso a tutte le alternative lecite possibili per evitare il danno senza commettere il reato, utilizzando gli strumenti che l'ordinamento consente per recuperare liquidità: intimazione di pagamento ai propri debitori inadempienti, atti transattivi, istanza di rateazione nei confronti del Fisco, ecc. Altrettanto ardua risulta la dimostrazione dell'involontarietà della situazione di pericolo, dal momento che il rischio di fallimento e la carenza di liquidità sono sovente imputabili alla compresenza di scelte errate o azzardate del *management* aziendale, oltre che a crisi congiunturali di tipo economico-finanziario rientranti all'interno della logica di mercato.

La tendenziale irrilevanza della forza maggiore

Meno chiara sembra essere la presa di posizione della Suprema Corte rispetto all'applicabilità nel caso di specie della causa di esclusione della tipicità della forza maggiore descritta dall'art. 45 c.p.

Se, per un verso, la decisione in esame sembra escludere tale eventualità, non reputando la crisi di liquidità come un fattore esterno ed irresistibile che si innesta sulla condotta omissiva del reo (8), per altro verso, però, pare riconoscere - non molto chiaramente - la capacità della *vis maior* di incidere sull'elemento psicologico dei delitti omissivi conte-

(6) Così testualmente il § 3 della sentenza in commento. In senso conforme si vedano anche Cass., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 15416, Tonti; Cass., Sez. III, 7 febbraio 2014, n. 5905; Cass., Sez. III, 9 ottobre 2013, n. 5905, Maffei.

(7) In tal senso cfr. Cass., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266, Zanchi; Cass., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 15416, cit.; Cass., Sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467, Mercutello; Cass., Sez. III, 12 giugno 2013, n. 37528, Corlianò.

(8) Analogamente cfr. anche Cass., Sez. III, 6 novembre 2014, n. 49214, Marini; Cass., Sez. III, 19 novembre 2014, n. 51436, Mele.

stati escludendo, a talune stringenti condizioni, il dolo generico.

In realtà, il riferimento alla forza maggiore come veicolo per escludere la sussistenza dei reati di mancato versamento delle ritenute certificate e dell'IVA sembra poco conferente rispetto alla crisi di liquidità anche nella prospettiva particolare che sposa la Cassazione in questa occasione e che porta a ritagliare talune residuali ipotesi di rilevanza della stessa ai fini della non punibilità sul versante del dolo.

L'istituto descritto dall'art. 45 c.p. ha, invero, una incerta e controversa collocazione dommatica, oscillando tra (9): *a*) le cause di esclusione della c.d. *suitas* della condotta, in quanto farebbe venir meno la coscienza e volontà della stessa e la renderebbe oggettivamente imputabile ad un fattore esterno incontrollabile; *b*) le cause di esclusione del nesso causale, essendo una norma integrativa della disciplina dell'art. 41 c.p. in materia di concause sopravvenute; *c*) le cause di esclusione della sola colpa, poiché impedirebbe di considerare violata in termini oggettivi la regola cautelare.

Da qualunque prospettiva la si consideri e qualunque opzione si prescelga sul terreno della teoria generale del reato, sembra potersi escludere che la forza maggiore incida sul dolo, poiché o esclude il nesso di causalità, o esclude la mera riferibilità soggettiva della condotta (la c.d. *suitas*) o la violazione oggettiva della regola cautelare nei reati colposi, ma mai la rappresentazione e la volontà dell'evento. Laddove manca la previsione e volontà dell'evento il fatto non sarà punibile a prescindere dalla forza maggiore (10).

Peraltro, contro l'invocabilità della forza maggiore nei reati tributari milita un altro argomento: una crisi di liquidità non costituisce mai o quasi mai una forza naturale esterna ed irresistibile che incide in maniera così profonda, imprevista e incontrollabile sulla condotta del reo al punto da poter dire che questi, a causa di tali invincibili fattori esterni, *non agit, sed agitur*. L'omesso pagamento dei debiti tributari di un imprenditore che si viene a trovare in uno stato di crisi di liquidità per fattori non a lui direttamente imputabili non è assimilabile a quello dell'operaio sbalzato da un terremoto dall'impalcatura che travolge e procura lesioni personali ad un passante sottostante: solo in quest'ultimo caso la commissione del reato (peraltro colposo) è del tutto priva di un substrato psichico, mentre nel primo una volontà, seppur coartata, esiste.

La prova (dell'assenza) del dolo

La sentenza prende infine in considerazione l'altra possibile causa capace di escludere la sussistenza dei delitti di omesso versamento delle ritenute certificate e di IVA, vale a dire l'assenza dell'elemento psicologico.

Sebbene nella prima parte, come si è visto, agganci in maniera non molto chiara il profilo del dolo a quello della forza maggiore, ingenerando qualche confusione circa i due concetti, nel prosieguo della motivazione segue un ragionamento all'apparenza abbastanza convincente tutto polarizzato sull'elemento psicologico dei reati contestati, in forza del quale arriva alla conclusione di ritenere la crisi di liquidità tendenzialmente inidonea ad escludere il dolo dell'omesso versamento, salvo un caso limite.

Ad avviso della S.C., infatti, la difficoltà finanziaria intervenuta improvvisamente al momento della scadenza del termine per il versamento dei tributi di regola non rileva mai ai fini della esclusione della punibilità delle condotte omissive, escluso quando non sia dimostrato anche che la situazione di crisi economica "non sia conseguenza di una deliberata scelta di non far debitamente fronte all'esigenza di opportuna organizzazione al fine di adempimento dell'obbligo tributario" (11); va cioè provato (con un'inversione dell'onere probatorio) che l'omesso versamento non sia stato preveduto e voluto dal reo, essendosi venuto a trovare questo in un'oggettiva situazione di impossibilità di adempiere al proprio obbligo a causa di un precedente comportamento negligente e colposo, ma non sicuramente doloso, consistente nel mancato accantonamento delle somme dovute all'erario.

Più precisamente, i fatti descritti dagli artt. 10 *bis* e *ter*, D.Lgs. n. 74/2000 non costituiscono reato per mancanza di dolo laddove l'imputato riesca a dimostrare durante il giudizio di merito, con l'ausilio degli oneri di allegazione a suo carico, di non essere "stato in grado, per cause indipendenti dalla sua volontà, di reperire le necessarie risorse per l'adempimento dell'obbligo tributario nonostante abbia posto in essere tutte le possibili azioni, anche

(9) Sul punto cfr. per tutti F. Mantovani, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 8ª ed., 2013, 155 ss.

(10) In tal senso cfr. G. Marinucci - E. Dolcini, *Manuale di diritto penale*, Milano, 4ª ed., 2012, 350.

(11) Così la sentenza in epigrafe, § 3 e Cass., Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 15416, cit.

sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, le somme necessarie" (12).

A tal fine si deve, quindi, raggiungere la duplice prova: 1) tanto che le difficoltà finanziarie non siano imputabili al contribuente inadempiente; 2) quanto che le stesse, inoltre, non avrebbero potuto essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale (13).

Non ha invece pregio ai fini dell'esclusione del dolo il fatto che "l'indagato non abbia arricchito il proprio patrimonio personale con le somme non versate all'erario, che sono state comunque sottratte alla loro originaria destinazione"; né che abbia deciso di utilizzare le scarse risorse a disposizione per il pagamento delle retribuzioni dei dipendenti in luogo delle imposte; né di esser stato costretto all'inadempimento dalla mancata riscossione dei crediti vantati nei confronti della p.a. Ciò che conta non è la prova negativa del non aver effettivamente tratto un profitto dalla propria condotta omissiva (aspetto questo mai richiesto neanche nelle fattispecie a dolo specifico, in cui ci si accontenta del mero perseguimento di finalità di lucro a prescindere dal loro conseguimento reale), bensì la prova positiva dell'essersi adoperati concretamente per evitare la commissione del reato, facendo ricorso a tutti gli strumenti economici e finanziari a propria disposizione (accesso al credito, *factoring* ecc.).

In ogni caso, l'onere di allegazione di entrambi i profili individuati dalla corte di legittimità è posto in capo all'imputato che è chiamato, quindi, a difendersi provando; è a lui che compete il compito - arduo - di dimostrare sia il carattere eccezionale, imprevedibile e particolarmente grave della crisi momentanea di liquidità che gli ha impedito di adempiere ai propri obblighi contributivi penalmente sanzionati, sia di aver fatto ricorso (o aver provato a fare ricorso) a tutti gli strumenti alternativi che gli avrebbero potuto consentire il pagamento del debito tributario nei confronti dello Stato.

Critiche

Tuttavia, anche questa soluzione, all'apparenza più lineare e sostenibile, non convince appieno. Il suo punto debole è costituito dalla struttura delle due fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 10 *bis* e *ter*, D.Lgs. n. 74/2000, entrambe modellate come reati omissivi istantanei a dolo generico (14), per la cui consumazione si richiede la sola coscienza e volontà dell'omissione e la decorrenza del termine perentorio, senza dare alcun rilievo alle finalità dell'agente (15). Per scelta legislativa (più o meno condivisibile) la configurabilità dei due delitti, infatti, prescinde dal dolo specifico del reo, non richiedendo che la condotta omissiva degli obblighi erariali sia orientata espressamente all'elusione degli stessi e/o al perseguimento di scopi di lucro.

La sentenza in epigrafe - come altre decisioni di merito pregresse (16) - sembra invero tralasciare questo aspetto, chiedendo al giudice di merito di operare uno scrutinio particolarmente attento circa l'elemento psicologico dei reati contestati che sostanzialmente finisce con l'ancorarne la punibilità alla prova del dolo specifico. Nel momento in cui essa richiede per escludere la sussistenza di entrambi i delitti tributari in questione tanto la prova dell'imprevedibilità, estraneità e gravità della crisi di liquidità, quanto dei tentativi concreti dell'imputato di impedire il loro verificarsi, indirettamente travalica il dato normativo degli artt. 10 *bis* e *ter*, D.Lgs. n. 74/2000, non accontentandosi della mera coscienza e volontà dell'omesso versamento dei tributi, ma ritenendo *ex adverso* necessaria anche la dimostrazione dell'ulteriore finalità evasiva. Nel momento in cui si grava la parte di quest'onere

(12) In senso sostanzialmente identico si era pronunciato anche Trib. Roma, 7 maggio 2013, in *www.penalecontemporaneo.it*, con nota di Soana nonché la stessa Suprema Corte con Sez. III, 8 gennaio 2014, n. 15416, Tonti e Sez. III, 9 ottobre 2013, n. 5905, Maffei.

(13) Testualmente la sentenza in commento, § 3, nonché Cass., Sez. III, 6 febbraio 2014, n. 10813, Servida; Cass., Sez. III, 5 dicembre 2013, n. 5467, Mercutello; Cass., Sez. III, 27 novembre 2013, n. 3124, Murari; Cass., Sez. III, 9 ottobre 2013, n. 5905, Maffei.

(14) In questi termini si sono pronunciate, da ultimo, anche le Sezioni nelle due note sentenze "gemelle" SS.UU., 12 settembre 2013, nn. 37424 e 37425, le quali hanno anche precisato che a nulla rileva che le somme certificate siano state o meno accantonate: ciò che conta è che il versamento delle ritenute certificate non sia stato effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta dell'anno successivo a quello di corresponsione dei compensi.

(15) Secondo l'avviso della menzionata decisione delle Sezioni unite la prova del dolo è insita nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770) che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare nonché i versamenti relativi.

(16) Trib. Roma, G.I.P., 26 gennaio 2011, n. 64; Trib. Firenze, G.I.P., 10 agosto 2012, n. 1141; in maniera più sfumata Trib. Venezia, Sez. II pen., 5 gennaio 2013, n. 1573.

probatorio, implicitamente, si escludono dall'area del penalmente rilevante i casi in cui il contribuente non abbia pagato per fini di lucro, ma perché costretto da una crisi di liquidità, magari imputabile ad un precedente comportamento inadempiente della pubblica amministrazione.

Le alternative possibili *de iure condendo*: a) l'introduzione del dolo specifico

La sentenza non prende invece in alcuna considerazione ulteriori alternative prospettate dalla dottrina in materia di crisi di impresa, come quella della non punibilità degli omessi versamenti per inesigibilità (17), evidentemente condividendo in modo implicito il punto di vista univoco della giurisprudenza di legittimità che esclude categoricamente questa eventualità, ritenendo che nel nostro ordinamento non esista una causa generale di esclusione della colpevolezza non tipizzata di questo genere. Del pari viene tralasciato anche l'orientamento (18) secondo cui un limite intrinseco alla configurabilità dell'omissione, in generale, sarebbe rappresentato dall'impossibilità effettiva e concreta del compimento dell'azione doverosa (vale a dire il tempestivo pagamento delle ritenute o dell'IVA), salvo l'ipotesi in cui il soggetto non si sia posto dolosamente o colposamente nella condizione dell'impossibilità di agire.

Resta allora sul tappeto un'ultima domanda: esistono soluzioni diverse ed ulteriori rispetto a quelle vagliate dalla Corte in questa sentenza per arrivare ad escludere la sussistenza dei delitti di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA senza fare ricorso ad espedienti ermeneutici sempre potenzialmente friabili?

Quella preferibile sarebbe rappresentata da un intervento chiarificatore esplicito del legislatore che - tornando indietro sui suoi passi ed allineando le fattispecie di cui agli artt. 10 *bis* e *ter*, D.Lgs. n. 74/2000 agli altri reati tributari contenuti nel medesimo testo normativo - incentri le due figure delittuose in esame, oltre che sul mero inadempimento alla decorrenza del termine dell'obbligo fiscale, anche sul disvalore soggettivo della condotta, richiedendo ai fini della loro configurabilità il dolo specifico di evasione o di lucro. In tal modo, resterebbero fuori dall'area del fatto tipico dei delitti di omesso versamento tutti quei comportamenti inadempienti dei contribuenti ascrivibili ad una crisi di liquidità momentanea, imprevista, improvvisa, grave e non evitabile con manovre alternative, poiché non coperti dall'ulteriore e specifica finalità del perseguimento di un profitto o di obiettivi evasivi.

b) L'innalzamento delle soglie di punibilità e la L. delega n. 23/2014

Sempre nell'ottica *de iure condendo* l'altra alternativa praticabile per circoscrivere, ma non risolvere del tutto, la dimensione del problema, potrebbe essere quella intrapresa in quest'ultimo anno dal legislatore con la L. 11 marzo 2014, n. 23, che ha conferito "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita", prevedendo all'art. 8 la possibilità per l'Esecutivo di "ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità" (19). Al momento l'*iter legis* non è ancora concluso, ma è approdato allo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio, presentato il 27 giugno 2015 per la discussione al Senato (d.d.l. n. 183/2015) in cui si prevede l'introduzione di soglie di punibilità sensibilmente più elevate rispetto al passato per le due fattispecie di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*: nel primo caso la soglia del penalmente rilevante è innalzata dagli odierni € 50.000 a € 150.000; nel secondo da 50.000 a 250.000 (20). Inoltre, si immagina anche all'art. 13 del d.d.l. l'introduzione di una causa di non punibilità sopravvenuta per entrambi i reati ancorata all'estinzione del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Realizzando una riforma di questo tipo si aiuterebbe a smussare e a ridurre sensibilmente il nume-

(17) G. Flora, *I reati previsti dall'art. 2, L. n. 516/1982*, cit., 165; nonché, diffusamente, sul punto G. Fornasari, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990.

(18) D. Terracina, *Evasione da riscossione, difficoltà finanziarie e sanzioni penali*, cit., 89 ss., secondo il cui avviso si potrebbe escludere la responsabilità penale già in ragione della mancata integrazione di uno degli elementi materiali del reato omissivo proprio, dal momento che una crisi di liquidità di entità tale da determinare, nei fatti, l'impossibilità pratica di operare il versamento prescritto rappresenta - secondo una valutazione prettamente oggettiva, che dunque anticipa quella in punto di *suitas* della condotta - una condizione neutralizzante proprio il connotato fondamentale dell'obbligo penalmente tutelato.

(19) Per un commento alla legge delega in materia di reati tributari cfr. C. Cupelli, *Gli atti aventi forza di legge in materia penale, la delega fiscale e i soliti sospetti*, in *www.penalecontemporaneo.it*.

(20) Lo schema del decreto è consultabile su *www.archiviopenale.it*.

ro dei casi di omesso versamento di imposte per crisi di liquidità penalmente rilevanti e si allargherebbe la 'cintura di protezione' dall'intervento del diritto penale attorno al sostituto di imposta e al contribuente inadempiente in un momento storico in cui la pressione fiscale altissima è talvolta insostenibile da parte degli imprenditori per ragioni a loro non imputabili, come nel caso frequente e deprecabile dei ritardi nei pagamenti della pubblica amministrazione (21).

Certo, questa soluzione mediana lascerebbe irrisolto il problema della rilevanza penale delle condotte di omesso versamento di ritenute certificate e di IVA per crisi di liquidità nei casi delle aziende di medio-grandi dimensioni che più facilmente possono sforare le soglie immaginate dalla riforma in corso, ma almeno consentirebbe (oltre alla possibile estinzione sopravvenuta) un margine più ampio al di sotto del quale escludere la rilevanza penale dei mancati pagamenti dei tributi ai sensi dei reati di cui agli artt. 10 *bis* e *ter* D.Lgs. n. 74/2000.

c) L'immediata applicabilità della legge delega

Non risulta, invece, assolutamente praticabile la soluzione che la giurisprudenza di merito ha provato a seguire in ordine ad un'altra figura criminosa analoga a quelle in esame, vale a dire il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali di cui all'art. 2, comma 2 *bis*, L. n. 638/1983 (22).

Qualche giudice di prime cure, infatti, ha ritenuto non punibile tale reato sostenendo l'immediata applicabilità ai procedimenti in corso dell'art. 2, comma 2, lett. c), L. delega n. 67/2014 che prescrive al Governo di procedere alla sua depenalizzazione per i fatti di importo inferiore ai € 10.000 annui.

Tuttavia, la Cassazione ha categoricamente bocciato questa soluzione ermeneutica, reputando l'art. 2, L. n. 67/2014 incapace di produrre effetti abrogativi; ad avviso della S.C., infatti, con esso il legislatore "ha conferito al Governo una delega, implicante la necessità del suo esercizio, per la depenalizzazione di tale fattispecie e che, pertanto, quest'ultimo, fino alla emanazione dei decreti delegati, non potrà essere considerato violazione amministrativa" (23).

Mutatis mutandis, non si può ritenere che i fatti di omesso versamento commessi dopo l'emanazione della L. delega n. 23/2014 in precedenza richiamata già possano essere oggi valutati alla stregua delle diverse e più elastiche soglie di punibilità ivi contenute, perché anche in questo caso per attuare la depenalizzazione immaginata dal Parlamento è necessaria l'emanazione da parte del Governo dei decreti delegati.

Prima ancora, però, va rilevato che un ragionamento analogo a quello fatto da alcuni tribunali per il delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali non sarebbe mai concretamente estensibile ai delitti di omesso versamento di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.Lgs. n. 74/2000, poiché la L. delega n. 23/2014 - diversamente da quella n. 67/2014 - non contiene alcuna puntuale indicazione dell'entità delle nuove soglie, ma rimette genericamente all'Esecutivo il compito di procedere alla loro determinazione in maniera talmente elastica da far sorgere anche dubbi di legittimità costituzionale per violazione del principio di legalità, *sub specie* riserva di legge e precisione (24).

La soluzione *de iure condito*: la particolare tenuità del fatto

Probabilmente, l'alternativa più agevolmente praticabile per risolvere il quesito circa gli effetti della crisi di impresa sull'omesso versamento di imposte può oggi essere rappresentata dall'applicazione ai delitti tributari in questione del nuovo istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto introdotto nell'art. 131 *bis* del codice penale dall'art. 1, D.Lgs. 16 marzo 2015, n. 28 (25).

(21) L. Cuomo - P. Molino, *Omesso versamento di imposte e crisi di impresa*, cit., 418.

(22) Si vedano le decisioni del Trib. Bari 16 giugno 2014 e del Trib. Asti 27 giugno 2014 consultabili in *www.dirittoegiustizia.it*, 3 ottobre 2014.

(23) Cass., Sez. III, 14 aprile 2015, Carnazza.

(24) I profili di legittimità costituzionali implicati dal ricorso alla legislazione delegata in materia penale, con particolare riguardo ai casi di deficit di determinatezza, sono evidenziati da C. Cupelli, *La legalità delegata. Crisi ed attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012, 146 ss.

(25) Un medesimo ordine di idee è espresso da I. Caraccioli, *Non punibilità per particolare tenuità del fatto: l'impatto sui reati tributari*, in *Il Fisco*, 2015, n. 17, 1650 ss., secondo cui "per quanto attiene ai reati di omesso versamento di ritenute certificate e di Iva (artt. 10-*bis* e *ter*), realizzati se si supera la soglia quantitativa (attualmente prevista) dei cinquantamila euro per anno, il giudice dovrà ritenere esistente la particolare tenuità dell'offesa pur in presenza di tale superamento, ma in tal caso necessariamente tenendo conto delle cause concrete di insolvibilità del contribuente, che lo hanno portato a privilegiare il pagamento dei dipendenti e la sopravvivenza dell'impresa a fronte della soddisfazione dell'Erario, nonché dell'essere l'imprenditore creditore di somme da parte di un Erario non pagatore dei propri debiti. In materia, è noto, a fronte di una giurisprudenza di merito possibilista, che le Sezioni Unite della Cas-

Entrambe le fattispecie delittuose in questione rientrano, infatti, nel novero dei reati rispetto ai quali l'imputato può essere prosciolto per esiguità del fatto, prevedendo un massimo edittale di pena di anni due di reclusione nettamente inferiore a quello di cinque anni indicato dall'art. 131 *bis* c.p.

Inoltre, in particolari condizioni, possono sussistere anche gli altri indici-criterio richiesti dalla nuova ipotesi di non punibilità per la sua applicabilità: la particolare tenuità dell'offesa e la non abitualità del comportamento.

Il primo aspetto può essere ravvisato con un'attenta analisi dei rispettivi c.d. indici-requisito *della modalità della condotta e dell'esiguità del danno* prodotto: se gli importi evasi superano in maniera non eccessiva i limiti fissati dal legislatore di € 50.000 (e, secondo quanto affermato dalla sentenza Corte cost. 7 aprile 2014, n. 80, € 103.291,38 per i fatti di cui all'art. 10 *ter* commessi sino al 17 settembre 2011, prima della riduzione delle soglie di punibilità per i delitti di omessa o infedele dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5, D.Lgs. n. 74/2000 (26)) e la causa del mancato versamento è costituita da una crisi di impresa improvvisa, il danno prodotto all'Erario potrà esser reputato esiguo e le modalità della condotta prive di un livello elevato di disvalore sociale meritevole di pena. Inoltre, possono anche incidere in quest'ottica anche i casi di rateizzazione del debito tributario a seguito di accordo con il fisco, con contestuale pagamento ed elisione totale dell'offesa agli interessi erariali.

Il secondo aspetto, invece, può essere riscontrato proprio in ragione del carattere eccezionale e imprevedibile della crisi momentanea di liquidità del contribuente: guardando ai suoi comportamenti pregressi si può facilmente verificare come l'omesso versamento dei tributi non sia un atteggiamento abitualmente tenuto da quel contribuente, ma rappresenti la conseguenza 'imposta' dalle particolari congiunture economiche sfavorevoli ed improvvise verificatesi in un dato momento storico.

Non sembra condivisibile il diverso punto di vista di chi sostiene che la fissazione di una soglia normativa di pericolosità (come quella contenuta nei due delitti in esame) renderebbe questa tipologia di fattispecie incompatibile con la particolare tenuità del fatto, perché, sulla base di una presunzione invincibile, individuerebbe il livello al di sotto del quale il fatto è irrilevante e, simmetricamente, al di sopra del quale diviene penalmente rilevante andando ad incidere su un bene giuridico di peculiare importanza (27).

Questa obiezione sembra fondarsi su un fraintendimento della fisionomia e della funzione del nuovo istituto: come si è avuto modo di vedere esso è finalizzato a degradare quelle fattispecie che per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo rendono inutile l'intervento penale in ragione dello scarso disvalore assunto in concreto dal fatto descritto dalla norma incriminatrice. La valutazione della tenuità, dunque, è una valutazione che non attiene al piano del disvalore generale ed astratto di un dato comportamento, ma a quello concreto della sua realizzazione, presupponendo sempre un fatto già tipico ed offensivo, ma particolarmente tenue.

Non si vede, quindi, perché anche nei reati con soglia di punibilità di tipo quantitativo numerico non possa ammettersi l'applicazione dell'art. 131 *bis* c.p. tutte le volte in cui la condotta tenuta dal reo risulti, oltre che non abituale, anche esigua perché supera di pochissimo il limite tabellare o la soglia economica fissato dal legislatore nella fattispecie, ovvero in considerazione di una serie di altre circostanze che caratterizzano il caso concreto. È ben possibile che in un reato di questo tipo, strutturato come illecito di pericolo incentrato sul superamento di un limite-soglia, il comportamento in concreto realizzato lo oltrepassi di poco, atteg-

sazione hanno seguito un orientamento di assoluto rigore, ma questo, al massimo, dovrebbe valere per l'esistenza o meno del reato, non certo per il requisito ulteriore della particolare tenuità (e della connessa non abitualità del comportamento)". In argomento, per approfondimenti su tale innovativo istituto di recente introduzione si veda T. Padovani, *Un intento deflattivo dal possibile effetto boomerang*, in *Guida dir.*, 4 aprile 2015, 1; C.F. Grosso, *La non punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 517; R. Bartoli, *L'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 659 ss.; A.R. Castaldo, *La non punibilità per particolare tenuità del fatto: il nuovo art. 131* bis c.p., in A. Cadoppi - S. Canestrari - A. Manna - M. Papa (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte generale e speciale. Riforme 2008-2015*, 112 ss.; nonché, sia consentito, il nostro *L'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto*, in *Studium iuris*, 2015, 1 ss. del dattiloscritto.

(26) Da ultimo, la Consulta ha rigettato l'analoga questione sollevata in ordine all'art. 10 *bis*, D.Lgs. n. 74/2000 con la sentenza 5 giugno 2015, n. 100, deducendo l'impossibilità di utilizzare come *tertium comparationis* l'art. 10 *ter* oggetto della precedente decisione, poiché l'omesso versamento di ritenute certificate non può avere una duplice rilevanza penale anche ai sensi dei delitti di omessa o infedele dichiarazione e, dunque, non può sollevare dubbi fondati di manifesta irragionevolezza per i fatti commessi prima del 17 settembre 2011.

(27) Sul punto cfr. L. Ramacci, *Note in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto e reati ambientali*, cit., 5 s.; T. Padovani, *Un intento deflattivo*, cit., 3; nonché le *Prime linee guida emanate dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Lanciano*, cit., 28.

giandosi quindi come un fatto tipico, ma - sussistendo sempre le altre condizioni - particolarmente tenue sul piano del pericolo, arrecando un'offesa minima, ma non del tutto irrilevante, all'interesse tutelato. Com'è stato rilevato in sede di primo commento "nel momento in cui si riconosce che le soglie di cui si tratta misurano l'offesa rilevante (danno o pericolo), non vi è motivo per escludere in via di principio una particolare tenuità dell'offesa, appunto, in relazione ai fatti che si collocano *di poco* sopra le soglie stesse" (28).

Va precisato che al momento, la giurisprudenza non si è ancora pronunciata su tale possibilità, poiché le ordinanze di rimessione alle Sezioni unite dello scorso maggio contenti il quesito relativo all'applicabilità dell'art. 131 *bis* c.p. ai reati tributari con soglie di punibilità sono state rigettate dal Primo Presidente che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 172 disp. att. c.p.p., ha restituito gli atti alla sezione di provenienza, ritenendo insussistenti le condizioni per la rimessione a causa della mancanza di un contrasto interpretativo sul punto (29).

In ogni caso, laddove dovesse essere ritenuta praticabile, anche questa soluzione non risulterebbe pienamente risolutiva della questione, poiché non consente di ritagliare spazi di non punibilità per gli stessi reati nei contesti aziendali di mediograndi dimensioni per le ragioni prima accennate, permettendo solo di allargare le maglie del controllo penale anche per fatti leggermente più gravi di quelli rientranti nelle rispettive soglie di tolleranza fissate nei due artt. 10 *bis* e 10 *ter*, D.Lgs. n. 74/2000. Un ulteriore piccolo contributo in tale direzione potrebbe essere fornito dalla futura, eventuale, emanazione del decreto legislativo di riforma delle figure delittuose in esame, in quanto l'innalzamento delle soglie di punibilità potrebbe consentire di ampliare ancora la tolleranza nei confronti di condotte evasive delle ritenute certificate e dell'IVA nei casi di sforamento esiguo per comportamenti non abituali come quelli indotti dalle crisi di impresa.

(28) Così G. Gatta, *Note a margine di una prima sentenza della Cassazione in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 131*-bis *c.p.)*, in *www.penalecontemporaneo.it*.

(29) Cfr. Cass., Sez. III, ord. 7 maggio 2015, n. 21014; Cass., Sez. III, ord. 7 maggio 2015, n. 21015; Sez. III, ord. 7 maggio 2015, n. 21016. In argomento vedi il commento di G. Alberti, *Particolare tenuità del fatto: le Sezioni unite non si pronunceranno (per ora)*, in *www.penalecontemporaneo.it*.