

Omesso versamento di I.V.A. e crisi di liquidità

Federico Romoli

La decisione

Omesso versamento di I.V.A. - Illiquidità - Dolo - Esclusione (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 *ter*)

Il processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato, e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto): volontarietà che nel caso di specie non sussiste, causa la crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare l'imputato in conseguenza, anche, delle condotte di soggetti terzi inadempienti nei suoi confronti; crisi che lo ha posto in una condizione di "illiquidità" che nel caso di specie lo rende, pur se inadempiente al pagamento dell'Iva, non perseguibile penalmente.

TRIBUNALE DI FIRENZE, BELSITO, G.i.p., 27 luglio 2012 - X, imputato.

Il testo completo della sentenza in commento è consultabile sul sito www.archiviopenale.it sub *Giurisprudenza sotto obiettivo*

L'attuale crisi finanziaria sviluppatasi su scala globale - che sta manifestando effetti particolarmente aspri in contesti socio-economici già problematici quali, tra gli altri, quello italiano - ed il conseguente (almeno nel nostro ordinamento) aumento della pressione fiscale hanno intuibilmente reso le tematiche tributarie ancor più delicate per l'opinione pubblica e dunque maggiormente appetibili per i *media*; un simile fenomeno, comunque, permette ai giuristi di rinvenire ed apprezzare nella collegata prassi giudiziaria utili spunti di riflessione scientifica anche su questioni già non più vergini.

Qui abbiamo deciso di prendere le mosse da un procedimento che si è recentemente guadagnato la ribalta della stampa generalista nazionale per un esito assolutorio che i cronisti hanno esaltato presentandolo (con una forzatura a scopo tipicamente sensazionalistico) quasi alla stregua di esperienza nostrana di *equity*, ovverosia un tranquillizzante esempio di "giustizia riequilibratrice" rispetto ad una legislazione fiscale generalmente avvertita - *a fortiori* nel difficile quadro economico-finanziario anzidetto - come iniqua. Ci è tuttavia

sembrata opportuna, oltre che interessante, anche un'analisi prettamente "tecnica" della vicenda, per ricondurre la decisione di quel giudice nell'ambito, più consono, della critica specialistica di carattere esegetico.

Nella specie, il caso vedeva il legale rappresentante di un'impresa imputato davanti al Giudice per le Indagini Preliminari del Tribunale di Firenze per il reato di omesso versamento di I.V.A. di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in riferimento al periodo d'imposta 2006.

La difesa aveva proposto opposizione avverso l'originario decreto penale di condanna, contestualmente avanzando richiesta di giudizio abbreviato condizionato all'esame dell'imputato. Una volta revocato il decreto ed ammessa la richiesta di rito alternativo, in sede di esame l'imputato dichiarava che *«al momento in cui erano avvenuti i fatti la sua ditta, che stava facendo un lavoro importante per una società di Firenze, si era trovata in estrema difficoltà economica perché quest'ultima non aveva onorato le scadenze di svariati pagamenti a fronte dei quali lui aveva emesso delle ricevute "importanti", motivo per cui lui, che già in precedenza era in estrema difficoltà economica in considerazione della difficile congiuntura, quando gli era arrivata la raccomandata, nel luglio 2009, con la quale gli si chiedeva di pagare l'Iva, non era stato in grado di ottemperare [...]»*. Il giudice, dunque, ritenuto credibile quanto affermato dall'imputato, adottava ordinanza ex art. 441, co. 5, c.p.p. con cui disponeva l'acquisizione di *«documentazione comprovante l'esistenza di crediti nel periodo in contestazione ed in particolare crediti dai quali si possa desumere l'omesso pagamento delle somme su cui poi l'imputato avrebbe poi dovuto pagare l'iva»*.

Ebbene, sulla base della documentazione di cui sopra, poi prodotta dalla difesa, il giudice ha ritenuto che l'imputato dovesse essere assolto per *«carezza dell'elemento psicologico del reato»*. Infatti, secondo il G.I.P., le gravi difficoltà economiche dovute al mancato adempimento di creditori della sua azienda avrebbero posto l'imputato *«in quella situazione che la dottrina e la giurisprudenza hanno definito di "illiquidità"»*; pertanto, posto che *«la condotta omissiva del contribuente in tanto può essere sanzionata, in quanto si versi in una ipotesi di dolo, seppur generico»*, esito ultimo del giudizio è stata l'assoluzione *«perché il fatto non costituisce reato»*. Infatti - ha spiegato in estrema sintesi il giudice - *«[i]l processo penale, a differenza di quello tributario, impone di valutare e di provare la volontarietà dell'omissione (nel senso richiesto dalla norma violata, di tal che deve risultare che l'agente si è rappresentato, e ha voluto l'omissione del versamento nel termine richiesto) volontarietà che nel caso di specie non sussiste, causa la crisi finanziaria in cui si era venuto a trovare [l'imputato] in conseguenza, anche, delle condotte di soggetti terzi ina-*

dempienti nei suoi confronti, crisi che lo ha posto in una condizione di “illiquidità” che non lo rende nel caso di specie, pur se inadempiente al pagamento dell'Iva, [...] perseguibile penalmente».

La sentenza in oggetto stimola ad una riflessione più completa e meditata sulla rilevanza della mancanza di liquidità in relazione alla fattispecie delittuosa di omesso versamento di I.V.A. prevista e sanzionata dal citato art. 10 *ter* d. lgs. n. 74 del 2000¹.

Il reato in parola, come noto, è di tipo omissivo proprio² ed ha natura istantanea: si perfeziona e consuma con l'omesso versamento dell'I.V.A. (risultante dalla relativa dichiarazione annuale, e purché superiore alla soglia di Euro cinquantamila indicata all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000³) entro il termine previsto per il versamento dell'acconto per il periodo di imposta successivo⁴.

¹ Altro profilo che meriterebbe approfondimento – eventualmente anche a supporto della tematica affrontata in questa sede – è quello della verifica della legittimità costituzionale di un regime normativo che punisce con sanzione penale l'omesso versamento della sola I.V.A. e non anche quello di altre imposte (in tema cfr. CARTONI, *L'incidenza della legge Finanziaria 2005 sul diritto penale tributario*, in *Il fisco*, n. 7/2005, 1039; LANZI, ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2011, 298; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, diretto da Grosso, Padovani, Pagliaro, Milano, 2010, 577-578; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2005, 282-283). Suggeritivi anche i dubbi (sollevati da PERINI, *I reati esterni alla dichiarazione: i reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, in *La disciplina penale dell'economia*, a cura di Santoriello, Torino, 2008, vol. II, 170) circa la conformità della medesima fattispecie rispetto all'art. 1 del Protocollo n. 4 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (su cui si veda adesso il nuovo art. 6 del Trattato sull'Unione europea introdotto nel 2009 con il Trattato di Lisbona), secondo il quale «Nessuno può essere privato della sua libertà per il solo fatto di non essere in grado di adempiere ad un'obbligazione contrattuale» (al riguardo possiamo intanto limitarci ad osservare che ottenere tutela ai sensi della Convenzione presupporrebbe evidentemente un'interpretazione da parte della Corte di Strasburgo che includesse nella «obbligazione contrattuale» di cui alla disposizione citata anche la c.d. «obbligazione tributaria»; un passaggio ermeneutico che – già alla luce della lettera della norma – pare tutt'altro che scontato).

² In LANZI, ALDROVANDI, *Manuale*, cit., 310, se ne sostiene la natura «mista, in parte attiva ed in parte omissiva» (laddove il segmento commissivo sarebbe rappresentato dalla presentazione della dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto), ma una simile lettura non appare del tutto convincente: la presentazione della dichiarazione I.V.A., infatti, sembra più correttamente costituire un mero presupposto del reato.

³ La maggioranza della dottrina, particolarmente sensibile al principio di personalità della responsabilità penale, ritiene la soglia in parola quale elemento costitutivo del reato (nei termini, sostanzialmente, di “presupposto” della condotta doverosa): cfr. CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000*, in *Il fisco*, n. 33/2005, 5197; CERQUA, PRICOLO, *Un “nuovo” delitto tributario: l'omesso versamento di ritenute certificate*, in *Dir. pen. e proc.*, 2005, 681; D'AVIRRO, GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012, 252, 271; MARTINI, *Reati*, cit., 599-601; SOANA, *I reati*, cit., 108. Di diverso avviso LANZI, ALDROVANDI, *Manuale*, cit., 310; BELLAGAMBA, CARITI, *Il sistema della sanzioni tributarie*, Milano, 2011, 187, secondo i quali la soglia invece costituirebbe una condizione obiettiva di punibilità.

⁴ Vale a dire (come specificato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 4-8-2006, n. 28/E) entro il 27 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è maturato il debito I.V.A. in oggetto. Merita sottolineare

Il dolo richiesto dalla fattispecie è generico (ed è integrato, in particolare, dalla coscienza, o “rappresentazione”, della scadenza indicata dall'art. 10 *ter* d.lgs, n. 74 del 2000 – oltre che del *quantum* di I.V.A. rilevante nei termini di cui alla disposizione precedente – e dalla volontà di omettere il versamento dovuto⁵).⁶ Alcune letture (invero minoritarie, e solo nella giurisprudenza di merito⁷) che hanno inteso ravvisarvi un dolo specifico – seppure apprezzabili, nel loro sforzo di arginare l'applicabilità della figura criminosa in esame – sembrano irrimediabilmente urtare contro il chiaro tenore letterale della formulazione normativa⁸.

Il tema della mancanza di liquidità in relazione a fattispecie penal-tributarie incentrate sull'omissione di versamenti dovuti è stato già affrontato – anche in riferimento al previgente sistema delineato dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 – sia dalla giurisprudenza che dalla dottrina⁹.

La Corte di cassazione ha sempre negato con granitica fermezza che la crisi di liquidità (perfino in caso di fallimento) assuma rilievo – tanto sotto il profilo

are che la lettera dell'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000 fa riferimento all'I.V.A. «dovuta» in base alla dichiarazione annuale, cosicché, in ipotesi di I.V.A. ad “esigibilità differita” (v. art. 32 *bis* del D.-L. 22 giugno 2012, n. 83 – il c.d. “Decreto sviluppo” – conv. con mod. dalla l. 7 agosto 2012, n. 134) – che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui allo speciale regime in parola, «diviene esigibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi» – la dichiarazione I.V.A. rilevante ai fini della fattispecie di reato in commento sarà quella dell'anno in cui le suddette somme vengono realmente incassate (lo stesso art. 32 *bis* di cui sopra, tuttavia, prevede un limite temporale ben preciso per la differibilità del pagamento dell'I.V.A., stabilendo che «l'imposta diviene, comunque, esigibile dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione»).

⁵ Cfr. D'AVIRRO, GIGLIOLI, *I reati*, cit., 271.

⁶ Cfr. sul punto anche Cass., Sez. III, 7 febbraio 1997, *Cementano*, in *Giur. imp.*, 1997, 836; Id., Sez. III, 14 maggio 1996, *Ladisa*, in *Giur. imp.*, 1997, 491.

⁷ Cfr. recentemente la sentenza del 26 gennaio 2001 n. 64 del G.I.P. presso il Tribunale di Roma, in *De jure online*.

⁸ Cfr. anche SOANA, *I reati*, cit., 279.

⁹ Cfr., tra i vari, BELLAGAMBA, CARITI, *Il sistema*, cit., 186, 193; CAROTENUTO, *Illiquidità*, cit., 5196 ss.; CARTONI, *L'incidenza*, cit., 1040; CERQUA, PRICOLO, *Un “nuovo”*, cit., 680; D'AVIRRO, GIGLIOLI, *I reati*, cit., 253 ss., 271 ss.; DI AMATO, *Codice di diritto penale delle imprese e delle società*, Milano, 2011, 1953, 1956; FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale tributario*, Milano, 1997, 122-123; FLORA, *I reati previsti dall'art. 2 L. n. 516 del 1982*, in D'AVIRRO, DI NICOLA, FLORA, GROSSO, PADOVANI, *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1992, 164-165; DI SIENA, *Note minime circa il delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il fisco*, n. 16/2005, 2374; FONDAROLI, *Artt. 10 bis e 10 ter D.L.vo 10 marzo 2000, n. 74*, in *Commentario breve alle leggi penali complementari*, Padova, 2007, a cura di Palazzo, Paliero, 1426-1428; GENNAI, TRAVERSI, *I delitti tributari*, Milano, 2011, 155, 162; LANZI, ALDROVANDI, *Manuale*, cit., 299 ss., 313; MANDUCHI, *Artt. 10 bis e 10 ter D.L.vo 10 marzo 2000, n. 74*, in *Leggi penali complementari*, a cura di Padovani, Milano, 2007, 1127, 1129; MARTINI, *Reati*, cit., 596 ss., 615 ss.; MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 267; ROSSI, *Omesso versamento IVA ed indebita compensazione. Artt. 10-ter e 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 ex D.L. n. 223 del 2006*, in *Il fisco*, 31/2006, 4880; SETTEMBRE, *Guai in vista per i sostituti che omettono il versamento di ritenute certificate*, in *Il fisco*, n. 8/2005, 1172; SOANA, *I reati*, cit., 280-281.

oggettivo, quanto sotto quello soggettivo – al fine di escludere la configurabilità delle varie fattispecie che puniscono l'omissione di versamenti imposti a fini fiscali o previdenziali: di volta in volta, infatti, i giudici di legittimità hanno affermato che il soggetto su cui incombe l'obbligo di versamento debba comunque gestire le proprie risorse in modo da essere in grado di provvedere successivamente ai versamenti dovuti, oppure che la incapacità economica non possa rappresentare una causa di forza maggiore nei termini di cui all'art. 45 c.p., o ancora che non sia applicabile la scriminante dello stato di necessità ex art. 54 c.p. per mancanza del requisito del pericolo di danno grave alla persona¹⁰.

Nella giurisprudenza di merito, invece, si sono registrate alcune interessanti pronunce in cui si è riconosciuto che la «*mancaanza assoluta di mezzi economici*» o comunque la «*crisi acuta di liquidità dell'impresa*» escluderebbero la responsabilità penale, in buona sostanza, per difetto dell'elemento psicologico tipico del reato¹¹.

La dottrina, per parte sua, si è compattata (eccezion fatta per alcune voci isolate¹²) intorno ad un nucleo di letture tese a valorizzare la c.d. "illiquidità" in termini valorosamente garantistici; diverse sono state, tuttavia, le soluzioni proposte.

Secondo un'autorevole impostazione (da tempo accreditatasi come prevalen-

¹⁰ Cfr., *ex pluribus*, Cass., Sez. III, 25 settembre 2007, *Tafuro*, in *Cass. pen.*, 2009, 3, 1236; Id., Sez. III, 5 luglio 2001, *Castellotti*, in *Cass. pen.*, 2002, 3207; Cass., Sez. III, 16 luglio 1999, *Rigoni*, in *Cass. pen.*, 2000, 3122; Id., Sez. III, 18 giugno 1999, *Tiriticco*, in *Mass. Uff.*, n. 215518; Id., Sez. III, 24 marzo 1999, *Innella*, in *Riv. pen.*, 1999, 881; Id., Sez. III, 18 gennaio 1995, *Longhi*, in *Mass. Cass. pen.*, 1995, 4, 111; Id., Sez. III, 22 giugno 1993, *Mazzanti*, in *Cass. pen.*, 1994, 2229; Id., Sez. III, 12 novembre 1990, *Rapisarda*, in *Giur. imp.*, 1991, 258; Id., Sez. III, 18 aprile 1988, A., n. 103; Id., Sez. III, 9 maggio 1987, *Webels*, in *Cass. pen.*, 1988, 1731; Id., Sez. III, 8 maggio 1987, *Mangione*, in *Cass. pen.*, 1988, 1730. Si segnala anche che la Consulta, con ordinanza n. 274 del 22 luglio 1996, ha dichiarato manifestamente infondate due questioni di legittimità costituzionale – in riferimento agli artt. 27, co. 3, e 41 Cost. – relative alla punibilità, per omesso versamento di ritenute previdenziale, di quegli imprenditori o amministratori di imprese o società che versino in una situazione economica tale da rendere necessaria l'apertura della procedura fallimentare. Più recentemente cfr. Cass., Sez. III, 1 dicembre 2010, *Provenzale*, in *De jure online*, che – dichiarando manifestamente infondata una questione di legittimità costituzionale dell'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000 rispetto all'art. 3 Cost. – ha ritenuto che il mancato rilievo di impreviste difficoltà economiche trovi il suo fondamento razionale, per la fattispecie in parola, nel profilo di indebita appropriazione di somme altrui di cui il soggetto ha la detenzione.

¹¹ Cfr. G.I.P. Trib. Roma, 26 gennaio 2001, cit. (in cui, però, come visto, il dolo è stato ritenuto specifico); G.I.P. Trib. Catanzaro, 19 dicembre 1990, in *Giust. Pen.*, 1992, II, 95; Trib. Larino, 28 settembre 1988, in *Il Fisco*, 1989, 1756 (che sembra aderire integralmente all'impostazione di Flora, *I reati*, cit., 164, su cui v. *infra*); C. App. Trento, 27 febbraio 1987, in *Giur. Merito*, 1987, 1280. *Contra*, Trib. Chieti, 2 agosto 2011, n. 211, in *De jure online*.

¹² Cfr. FIANDACA, MUSCO, *Diritto*, cit., 123; ROSSI, *Omesso*, cit., 4880.

te)¹³, posto che la volontà di non effettuare nei termini il versamento dovuto (che costituisce un segmento indefettibile del dolo richiesto dalla fattispecie) presuppone – secondo la struttura dei reati di omissione – la possibilità di assolvere il dovere di pagamento, «*la crisi acuta di liquidità esclude quanto meno il dolo dell'omesso versamento*», integrando – si potrebbe dire – una sorta di causa di “impossibilità relativa” da valutarsi «*in relazione a quanto umanamente esigibile dal soggetto nel caso concreto*»¹⁴ (qualora, invece, vi fosse “impossibilità assoluta” di *facere quod debetur*, difetterebbe non solo la c.d. “*suitas*” della condotta omissiva, ma – ancor prima – uno degli stessi presupposti canonici della responsabilità per omissione, secondo il principio generale, mutuato dalla logica, *ad impossibilia nemo tenetur*¹⁵).

Alcuni autori¹⁶, nel tentativo di attribuire alla illiquidità una collocazione sistematica più precisa, hanno poi fatto espresso riferimento al concetto di “forza maggiore” rilevante ai sensi dell'art. 45 c.p. Tuttavia, una simile prospettiva – idealmente percorribile¹⁷ – avrebbe meritato il supporto di un più ampio approfondimento teorico (in ambito penalistico l'istituto della “forza maggiore” già si contraddistingue infatti per un inquadramento dogmatico

¹³ Cfr. FLORA, *I reati*, cit., 164. Tale orientamento è stato poi sostanzialmente riproposto da CAROTENUTO, *Illiquidità*, cit., 5196-5198 (con un'analisi sintetica, ma precisa ed esauriente della fattispecie di cui all'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000, che sviluppa tanto la tematica dell'esclusione del dolo tipico quanto quella della rilevanza della causa di forza maggiore ex art. 45 c.p.); CERQUA, PRICOLO, *Un “nuovo”*, cit., 681; D'AVIRRO, GIGLIOLI, *I reati*, cit., 254-258; LANZI, ALDROVANDI, *Manuale*, cit., 300 (ove gli Autori ipotizzano anche un'efficacia esimente della crisi di liquidità); MARTINI, *Reati*, cit., 601-602.

¹⁴ Una simile lettura parrebbe dunque ispirarsi, implicitamente, alla dottrina di matrice tedesca della c.d. “inesigibilità”, che riconoscerebbe efficacia “scusante” (e quindi di esclusione della colpevolezza tipica) in via generale a tutte quelle circostanze in cui, concretamente, l'ordinamento non potrebbe umanamente rimproverare all'individuo il proprio comportamento non conforme al dovere normativamente prescritto. Al riguardo cfr., su tutti, FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2009, 408 ss.; cfr. anche MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2001, 374 ss. Ulteriori spunti d'interesse per uno sviluppo della tematica potrebbero trarsi – *mutatis mutandis* – dal recente lavoro di MODICA, *Profili giuridici del sovraindebitamento*, Napoli, 2012, 208 ss., in cui l'Autrice (prendendo le mosse dalla pronuncia della Consulta n. 19 del 3-2-1994, ove il giudice delle leggi aveva statuito che la stessa pretesa creditoria all'adempimento dovesse comunque iscriversi in un contesto di bilanciamento di valori) tratta della categoria della inesigibilità nell'ambito delle obbligazioni di diritto privato.

¹⁵ Sul punto cfr. anche, *ex pluribus*, MANTOVANI, *Diritto*, cit., 138-139.

¹⁶ Cfr. CAROTENUTO, *Illiquidità*, cit., 5197; CARTONI, *L'incidenza*, cit., 1040.

¹⁷ E peraltro già percorsa (proprio in materia di omesso versamento I.V.A.) dalla giurisprudenza tributaria, sulla base dell'art. 6, co. 5, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, al fine di escludere l'applicabilità delle sanzioni amministrative: cfr. Comm. Trib. Prov. Lecce, Sez. I, 7 giugno 2010, n. 352; cfr. anche Comm. Trib. Reg. Basilicata, Sez. I, 17 marzo 2010, n. 70 (in precedenza, in senso analogo, seppure in riferimento alle imposte dirette, cfr. Comm. Trib. Prov. Lecce, 12 ottobre 1994, n. 107). Sul punto cfr. ancora CAROTENUTO, *Illiquidità*, cit., 5198; MODICA, *Profili*, cit., 216 ss.

tutt'altro che pacifico¹⁸). In ogni caso, sotto un profilo più pratico, l'eventuale applicazione della norma di cui all'art. 45 c.p. postulerebbe innegabilmente (come stabilito anche dalla succitata giurisprudenza, cui – almeno sul punto – ci sentiamo di aderire) un accertamento particolarmente rigoroso della crisi di liquidità, cosicchè possa effettivamente concludersi con certezza che il soggetto-contribuente *non agit sed agitur*¹⁹.

E' stata addirittura ipotizzata la configurabilità della scriminante dello “stato di necessità” di cui all'art. 54 c.p.²⁰, tramite un'interpretazione estensiva del «*danno grave*» (tale da ricomprendervi il licenziamento – e dunque il possibile, conseguente, stato di indigenza – dei lavoratori dipendenti, qualora il versamento dell'I.V.A. determinasse, di fatto, il fallimento dell'impresa già in crisi finanziaria) o del concetto di «*persona*» (che abbraccerebbe anche la “persona giuridica”, in relazione alla quale “danno grave” sarebbe, in ipotesi, ancora una volta il dissesto)²¹. Al riguardo, la giurisprudenza – come già visto – ha escluso l'applicabilità della scriminante in parola, sulla base di una rigida (comunque non certo censurabile) lettura proprio del requisito del «*danno grave alla persona*». Ma a ben vedere, anche ove si presupponesse un'interpretazione particolarmente generosa che, oltre a tutelare anche i beni della personalità “morale” (libertà fisica, morale, sessuale, onore, riservatezza), volesse includere tra i danni rilevanti perfino quelli riguardanti situazioni giuridiche definite “strumentali” (ad esempio, esigenza di impiego e di alloggio), gli ulterio-

¹⁸ Cfr. MANTOVANI, *Diritto*, cit., 160, 319, ove si rende conto delle diverse correnti sul punto, secondo cui la “forza maggiore” è stata variamente intesa quale causa di esclusione della *suitas* (è la lettura fatta propria dallo stesso Autore, e che peraltro – per quanto a noi qui interessa – finirebbe con il trovare corrispondenza nella «*assoluta impossibilità di adempiere*» di cui all'impostazione, vista sopra, di FIORA, *I reati*, cit., 164), del nesso causale, o della colpevolezza. Cfr. anche FIANDACA, *Caso fortuito e forza maggiore*, in *Dig. disc. pen.*, II, Torino, 1988, 107. Secondo PULITANÒ, *Diritto penale*, Torino, 2011, 351, l'art. 45 c.p. sarebbe addirittura superfluo, in quanto le problematiche vertenti intorno a tale disposizione potrebbero essere risolte alla luce dei principi generali su causalità e colpevolezza.

¹⁹ I classici esempi proposti sono quelli dell'imprenditore colpito da calamità naturali, di furti o rapine ai danni dell'azienda, oppure dell'inaspettato fallimento di un grosso committente, come pure del blocco di finanziamenti pubblici già attesi; vi rientrerebbe anche il caso della successione gestoria, ove un nuovo amministratore subentri in epoca successiva alla dichiarazione annuale I.V.A. e trovi l'impresa in uno stato di crisi di liquidità causata dalla precedente gestione e non risolvibile in termini per il versamento indicato all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000 (come vedremo *infra*, anche in tali ipotesi può arriversi ad una esclusione di responsabilità senza necessità di fare ricorso all'istituto della “forza maggiore”, tramite un diverso – si ritiene più corretto – inquadramento della questione).

²⁰ Peraltro, come noto, parte della dottrina ha a lungo considerato lo stato di necessità quale “scusante”, rinvenendo la *ratio* dell'istituto nella inesigibilità di un comportamento diverso da quello tenuto oggettivamente conforme alla fattispecie tipica (sul punto, tra i vari, cfr., anche per i riferimenti bibliografici, FIANDACA, MUSCO, *Diritto*, cit., 305; MANTOVANI, *Diritto*, cit., 275; BELLAGAMBA, *Ai confini dello stato di necessità*, in *Cass. pen.*, 2000, 1832 ss.).

²¹ Cfr. CARTONI, *L'incidenza*, cit., 1040.

ri requisiti imposti dall'art. 54 c.p. (non volontaria causazione del pericolo; necessità di salvarsi; inevitabilità altrimenti del pericolo; proporzione tra fatto lesivo e pericolo) sembrano rappresentare ostacoli di arduo superamento per riconoscere efficacia scriminante alla mancanza di liquidità.

Ad ogni buon conto, tutti i commentatori concordano nel ritenere che la crisi di liquidità, oltre - o a prescindere da - una sua eventuale rilevanza (variamente intesa) sotto il profilo materiale del reato, incida incontrovertibilmente quantomeno sul piano soggettivo delle fattispecie in materia di omesso versamento di imposte, escludendone comunque la colpevolezza tipica²².

Come noto, per i reati omissivi propri, il dolo è costituito - secondo la chiara definizione resa da illustre dottrina²³ - «*dalla rappresentazione del presupposto del dovere di agire*» e «*dalla volontà di non compiere l'azione doverosa (idonea e possibile), cioè del «non fare» concomitante alla scadenza del termine o del porsi, già prima, nell'impossibilità di adempiere*». Considerato che il dolo penalmente rilevante è solo quello sussistente al momento della condotta tipica, il dolo omissivo in questione deve necessariamente accompagnare il mancato adempimento del comportamento doveroso alla scadenza del termine prescritto. In altri termini, secondo il paradigma della responsabilità omissiva propria, la condotta tipica, che, ai sensi dell'art. 42 c.p., deve essere sorretta da «*coscienza e volontà*», reale o potenziale (così da rientrare nel fuoco, prima - logicamente e non cronologicamente - della *suitas* e, poi, del dolo), è quella «inerzia» che sia concomitante o alla scadenza del termine, espresso o implicito, per adempiere il dovere di fare, oppure all'azione che rende impossibile l'adempimento di tale dovere²⁴.

Ciò posto, dunque, perché il delitto di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000 risulti integrato in tutti i suoi elementi, occorre che il dolo (generico) tipico (quale - come detto - coscienza dei presupposti della condotta doverosa e di volontà di omettere il versamento dovuto) sia effettivamente sussistente nel

²² Cfr. CAROTENUTO, *Illiquidità*, cit., 5196-5198; FLORA, *I reati*, cit., 164; LANZI, ALDROVANDI, *Manuale*, cit., 300; MARTINI, *Reati*, cit., 615 ss. Abbiamo visto come tale sia proprio la soluzione adottata nella pronuncia del G.I.P. fiorentino riportata in esordio (così come, essenzialmente, nella precedente sentenza, già citata, del G.I.P. di Roma del 26-1-2001, sebbene in quest'ultima il giudice avesse erroneamente presupposto un dolo generico nel reato di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000).

²³ Cfr. MANTOVANI, *Causalità, obbligo di garanzia e dolo nei reati omissivi*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2004, 1009.

²⁴ Dunque «è l'inerzia di tale momento che deve essere cosciente e volontaria»: cfr. (anche per ulteriori approfondimenti sul «dolo concomitante») MANTOVANI, *Diritto*, cit., 318-319, 333, 338-339, 174-175. Cfr. inoltre FIANDACA, MUSCO, *Diritto*, cit., 621 ss., che si sofferma sull'importanza della consapevolezza della «*possibilità di agire*» nella direzione voluta dalla norma», poichè altrimenti, secondo l'Autore, «senza quest'ultimo elemento, l'omissione non può mai esprimere il significato di una risoluzione, di una scelta tra due o più possibilità di condotta»; PULITANO, *Diritto*, cit., 325.

momento dell'omissione del versamento allo spirare del termine ivi indicato. La conclusione sul punto appare unica ed obbligata: qualora il soggetto, a causa di un'obiettiva mancanza di liquidità, non possa far altro che omettere il tempestivo versamento dell'I.V.A. dovuta, il dolo tipico non risulterà integrato (stante la effettiva mancanza di "volontà" dell'omissione²⁵) e dunque, in ultima analisi, lo stesso soggetto non potrà essere ritenuto penalmente responsabile per il fatto di reato di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000.

Su tali premesse, l'orientamento (seguito dalla giurisprudenza di legittimità già vista) che basa l'affermazione di responsabilità al riguardo su di un ritenuto obbligo implicito di gestione delle risorse tale da poter provvedere al versamento dell'I.V.A., parrebbe errato ed in patente spregio del principio di personalità della responsabilità penale di cui all'art. 27 della nostra Carta costituzionale, giacché «[u]n giudizio fondato sulla imprudente gestione delle proprie risorse, infatti, rivelerebbe tratti ontologicamente colposi, certamente inadeguati a fondare quel rimprovero doloso essenziale a fondare la responsabilità per il delitto in esame»²⁶.

Chi scrive non può che convenire come la valorizzazione della crisi di liquidità sotto un profilo soggettivo rappresenti indubbiamente l'opzione interpretativa più semplice (anche a fini pratico-applicativi): come visto, introducendo una fattispecie dolosa, l'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000 non può applicarsi a quei casi in cui il soggetto, allo scadere del 27 dicembre dell'anno successivo a

²⁵ Con efficace domanda retorica si chiede correttamente CAROTENUTO, *Illiquidità*, cit., 5196: «possiamo dire che "vuole" non versare l'imprenditore in crisi di liquidità? Che ha l'"intenzione" di omettere il versamento?».

²⁶ Così MARTINI, *Reati*, cit., 620, secondo il quale – seppure in riferimento all'omologo delitto previsto dall'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000 (ivi, 602) – si finirebbe per operare «una sorta di indebita riconversione del modello di responsabilità colpevole concepito dal legislatore»: infatti, «la imprudente e inappropriata gestione delle risorse ritenute [...] parrebbe senz'altro sufficiente a fondare un rimprovero per colpa, ma comunque non tale da dimostrare l'esistenza del dolo di non adempiere in chi è costretto a tale soluzione dalla mancanza di mezzi. Se la volontà dolosa deve sussistere al momento della condotta, questa deve potersi riconoscere nell'ultimo momento entro il quale è possibile validamente adempiere. La mancanza di una libertà di scegliere tra l'opzione adempimento e quella omissiva, esclude il rimprovero mancando il dolo, che non può essere riconosciuto nella mera consapevolezza di non *facere quod debetur*». L'Autore riconosce comunque (ivi, 620) che «[l]addove invece nella condotta del soggetto nel corso del suo sviluppo dal presupposto rappresentato dalla dichiarazione all'omissione, sia possibile riconoscere la rappresentazione dell'evento mancato pagamento come un risultato possibile a fronte di un modo di agire illecito dal quale, non di meno, non si intende recedere, saremmo di fronte ad un'ipotesi di dolo eventuale, nel caso di specie de plano ammissibile proprio per la mancanza di un dolo specifico» (cfr. in termini analoghi, SOANA, *I reati*, cit., 279-280. In proposito, tuttavia, ci sia permesso di commentare che la struttura di reato di pura condotta della fattispecie di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000 non sembrerebbe perfettamente compatibile con la categoria del dolo eventuale, che postulerebbe ontologicamente un evento in senso naturalistico: cfr. CAROTENUTO, *Illiquidità*, cit., 5196; anche MANTOVANI, *Diritto*, cit., 324 ss.).

quello in cui è maturato il debito I.V.A., non si sia astenuto dal corrispondere quanto dovuto con la precisa volontà di omettere tale versamento; e ciò naturalmente vale anche in ipotesi di *mala gestio* delle risorse economiche, poiché altrimenti la condotta effettivamente punita (alla stregua di una fattispecie omissiva dolosa) sarebbe in realtà un comportamento (*melius*, un insieme di atti), di natura colposa e a carattere commissivo, antecedente alla vera situazione tipica²⁷.

Si atteggia in modo differente la situazione di “illiquidità preordinata”²⁸, in cui il soggetto – in buona sostanza – precostituisce volontariamente la situazione di impossibilità per il comportamento doveroso (così manifestando il dolo tipico fin dal momento della dispersione delle somme necessarie per il futuro versamento dell'I.V.A.)²⁹.

²⁷ D'altronde, tanto il principio di legalità formale in senso lato quanto quello di frammentarietà del diritto penale ci ricordano che, ove il legislatore avesse voluto offrire una tutela più ampia alla pretese erariali dello Stato, avrebbe dovuto eventualmente prevedere una parallela fattispecie colposa (come già sperimentato, ad esempio, in materia fallimentare), oppure una figura “propedeutica” (magari quale contravvenzione, punibile indifferentemente a titolo di dolo o di colpa), da affiancare all'autonomo delitto di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000, che sanzionasse – può ipotizzarsi – il mancato accantonamento periodico dell'I.V.A.

²⁸ Naturalmente, nelle realtà societarie, qualora vi fosse un avvicendamento nella *governance* tra la chiusura dell'esercizio annuale di riferimento e la scadenza per il versamento dell'I.V.A., per il nuovo amministratore, estraneo alle gestione precedente, si riproporrebbe lo schema della “crisi di liquidità” nei termini analizzati finora.

²⁹ Eppure, a ben vedere, in una simile – essenzialmente pacifica (già solo per esigenze di giustizia sostanziale) – attribuzione di responsabilità (v. *supra*, anche *sub* nota 25) possiamo rinvenire una sorta di *factio iuris* (per cui potremmo eventualmente richiamare il concetto di *actio libera in causa*: in materia cfr. *amplius*, tra i molti, MANTOVANI, *Diritto*, cit., 688-690, 694-696; FIANDACA, MUSCO, *Diritto*, cit., 350-351), in quanto l'omissione sanzionata comunque risulta (dopo la dispersione delle risorse che avrebbero permesso il versamento) ormai necessitata. Per meglio cogliersi tale “distorsione” si pensi al caso (“di scuola”, si riconosce) in cui il soggetto, una volta realizzata l'illiquidità programmata, cambi improvvisamente proposito, trovandosi però a quel punto impossibilitato ad adempiere perchè non in grado di reintegrare in tempo le risorse già disperse: in una siffatta ipotesi, una soluzione di estrema aderenza ai basilari principi di garanzia nel diritto penale imporrebbe di ritenere il soggetto come non responsabile per il reato di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000, giacchè altrimenti si punirebbe come fattispecie omissiva “incolpevole” (in senso stretto) una precedente condotta commissiva dolosa (lo stesso MANTOVANI, *ivi*, 689, il quale – trattando dell'art. 87 c.p. – sostiene che «*nulla osta, neppure l'art. 43, alla ammissibilità anche di un dolo anticipato*», in ogni caso sottolinea che, affinché venga rispettato il principio della responsabilità personale in materia penale, «*occorre una continuità psicologica fra la deliberazione e la causazione*»). Ma quest'ultima impostazione non dovrebbe in realtà destare sconcerto qualora si mantenessero quali punti di riferimento fondamentali nell'interpretazione penalistica il principio di legalità formale (soprattutto nella sua declinazione che impone la tassatività nell'applicazione della fattispecie) e quello di frammentarietà della tutela penale (le “lacune” nel sistema penale esistono, ed è bene che esistano; e – ancora di più – che vengano riconosciute). A sostanziale conferma di tale lettura può forse sovenire, indirettamente e *a contrario*, il differente schema di responsabilità riferibile alle c.d. “precedenti attività pericolose” (cfr. ancora MANTOVANI, *ivi*, 174-175, 183-185), secondo cui il soggetto non viene punito per un'omissione (il mancato impedimento dell'evento determinato dalla propria precedente attività), ma per una condotta attiva (l'originaria azione o attività pericolosa); ed infat-

Tuttavia, affrontando la questione sulla base di un esatto inquadramento dogmatico, che correttamente prenda le mosse in primo luogo dalla dimensione obiettiva del reato, potrebbe concludersi per una netta esclusione di responsabilità penale già in ragione della mancata integrazione di uno degli elementi materiali del delitto di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000. Infatti, se una delle componenti oggettive essenziali della fattispecie in esame, quale reato omissivo³⁰, è costituita dalla possibilità effettiva e concreta di adempiere tempestivamente allo specifico imperativo di *facere* imposto dall'ordinamento (nella specie, versare in termini I.V.A. dovuta), è evidente che una crisi di liquidità di entità tale da determinare, nei fatti, l'impossibilità pratica di operare il versamento prescritto rappresenterà – secondo una valutazione prettamente oggettiva, che dunque addirittura anticipa quella in punto di *suitas* della condotta – una condizione che eliderà (sotto un profilo tanto logico quanto giuridico) proprio il connotato fondamentale dell'obbligo penalmente tutelato³¹.

ti quello che parrebbe come un “comportamento doveroso” (l'impedimento dell'evento) rappresenta in realtà un semplice onere (cui adempiere al solo fine di evitare di rispondere del reato commissivo; talvolta, peraltro, come per le attività industriali, l'omissione di cautele per la sicurezza sul lavoro costituisce di per se stessa un ulteriore reato, omissivo puro, che concorre con quello “primario” commissivo), la cui impossibilità (anche incolpevole) non esclude la responsabilità dello stesso soggetto: il modello appena visto (e provocatoriamente citato, con effetto ossimorico, per porre in risalto il diverso impianto del tipo di tutela penale qui in discussione) risulta evidentemente opposto rispetto a quello che ricorre per una fattispecie di pura omissione quale quella prevista dall'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000 (che non implica “a monte” un comportamento di carattere commissivo punibile a titolo autonomo: la precedente attività che dà luogo al debito I.V.A. incarna infatti un mero presupposto *lato sensu* del reato tributario in commento), cosicché – in conclusione – il fulcro ontologico della struttura del suddetto reato (e dunque il “fuoco” di un suo esame tecnico-dogmatico) dovrebbe risiedere esclusivamente nell'inerzia contestuale alla scadenza prescritta.

³⁰ Cfr. FIANDACA, MUSCO, *Diritto*, cit., 591; MANTOVANI, *Diritto*, cit., 138.

³¹ Secondo tale concezione (in realtà non oggettivistica, ma che si intende rigorosamente rispettosa dei principi-cardine in materia di legalità penale e, quindi, di analisi del reato), pertanto, risulterebbe indifferente – ai fini dell'integrazione o meno dell'elemento materiale della fattispecie – se la mancanza di liquidità necessaria per il versamento dell'I.V.A. dipendesse in ultima analisi da c.d. “cause di forza maggiore” (tra cui logicamente può includersi anche la mancata corresponsione delle somme in pagamento delle cessioni di beni o prestazioni soggette all'I.V.A. rilevante ai sensi dell'art.10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000) o da una gestione sconsiderata (e dunque “colposa”) delle risorse economiche (oppure – financo, estremizzando iperbolicamente lo sviluppo di un simile ragionamento – da una preordinata dispersione delle risorse stesse: v. *sub* nota 29).