



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

L'OMESSO VERSAMENTO DELL'IVA E DELLE RITENUTE CERTIFICATE: L'ILLIQUIDITÀ DELL'IMPRESA E I NUOVI INPUT DELLA GIURISPRUDENZA TRA INCERTEZZA DELLE REGOLE E PERICOLOSITÀ DEI VUOTI NORMATIVI*

di Ernesto Aceto*

ABSTRACT

The work tries to explore the theme of the failure paying VAT and, starting from the normative data contained in the Article 10 ter of Legislative Decree n. 74/2000 which punishes this crime, tackle the delicate issue linked to the punishment of those activities caused by crisis of corporate liquidity, and therefore in the absence of direct self-determination and also analyzing similar events connected with Articles 10 bis and 10 quater. The theme is relevant today because due to economic negativity of the recent past and the current present, businesses, even in the absence of an effective desire to escape, aren't able to face the increasing tax burden. And it emerged from the examination of doctrinaire interventions and of the Law of merit and legitimacy, as well as the Court of Justice and the CEDU, even more, the importance of the subject under consideration. Therefore, it is necessary to procure at the interpreter and at the practical operator, a proper measure to analyze each case individually, in order to verify when and how the liquidity crisis may prevent at the entrepreneur to be able to cope the debt with the Treasury, distinguishing evasion chronic from evasion episodic and trying to start a real dialogue between performers of Law and Legislature.

Il lavoro prova ad approfondire il tema dell'omesso versamento iva e, partendo dal dato normativo contenuto nell'articolo 10 ter del D. Lgs. 74/2000 che punisce tale reato, affronta la delicata tematica collegata alla punibilità di quelle condotte causate da crisi di liquidità aziendale e quindi, in assenza di diretta autodeterminazione analizzando altresì le analoghe vicende collegate agli articoli 10 bis e 10 quater. Il tema è oggi di stretta attualità in quanto soprattutto a causa della negatività economica del passato recente e del presente corrente, le imprese, pur in assenza di una effettiva volontà di evadere, spesso non riescono a

* Articolo sottoposto a revisione

* Dottore e Assegnista di ricerca in Istituzioni e politiche finanziarie e tributarie all'Università degli Studi di Napoli "Federico II" e Avvocato in Benevento

fronteggiare la sempre crescente pressione fiscale. Ed è proprio dall'esame degli interventi dottrinari e della Giurisprudenza di merito e di legittimità, nonché della Corte di Giustizia e della CEDU, che è emerso, ancor di più, la rilevanza del tema in esame. Dunque, bisogna fornire all'interprete, così come all'operatore pratico un giusto metro per poter analizzare ogni caso singolarmente al fine di verificare correttamente quando e quanto la crisi di liquidità possa concretamente impedire all'imprenditore di poter far fronte al debito con l'Erario, distinguendo l'evasione cronica da quella episodica e provando ad avviare un dialogo concreto tra interpreti del Diritto e Legislatore.

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi – 2. Dalle origini dell'esigenza di contrasto all'evasione al Decreto legislativo n. 74/2000, approfondimento delle previsioni contenute negli articoli 10 bis e 10 ter in punto di omesso versamento – 3. Omesso versamento derivante da crisi aziendale ed interpretazione delle condotte alla luce delle recenti pronunce – 4. Una doppia sanzione per la medesima condotta, la Corte EDU e la sentenza Grande Stevens: un'introduzione verso nuovi principi interpretativi – 5. La sentenza n. 80/2014 della Corte Costituzionale e le continue esigenze di un sistema spesso irrispettoso delle garanzie costituzionali anche in materia penale – 6. Il cantiere aperto del Legislatore tra innovazioni della Legge di Stabilità e programmi sulla Legge delega fiscale – 7. Conclusioni

1. Cenni introduttivi

Negli ultimi mesi il problema italiano collegato alla lotta all'evasione, ha mantenuto molto vivo il dibattito tra tecnici e politici senza far registrare alcuna convergenza di opinioni o di idee sui punti cruciali del sistema tributario, tutti direttamente riferibili alla forte pressione tributaria divenuta ormai intollerabile oltre che ingiustificata e che di fatto ostacola le imprese, tiene in ostaggio le famiglie ed impedisce la tanto auspicata ripartenza del motore della crescita, ormai spento da tempo¹.

La frenesia del Legislatore, mosso dall'unico obiettivo di combattere l'evasione fiscale, unita all'ormai spietata tassazione del profitto hanno contribuito a creare uno vero e proprio stato di "polizia tributaria" che, come costruito, mai ci porterà al superamento di questa triste pagina economica dell'Italia.

A solo titolo esemplificativo, si pensi alle più recenti novità introdotte in tema di lotta

¹ Si veda, Alle Origini della depressione italiana: un fisco squilibrato, immobile, senza principi e senza diritto di Raffaele Perrone Capano in n. 2/2014 di questa rivista telematica consultabile al seguente indirizzo: www.innovazionediritto.it.

all'evasione, tra cui l'utilizzo sinergico delle banche dati, la continua corsa per la diffusione di strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica, della trasmissione telematica dei corrispettivi, tutti strumenti sicuramente efficaci ma molto lontani da quella tanto auspicata tax compliance che oggi stenta a decollare per due ordini di ragioni, da un lato per l'alto livello della tassazione e dall'altro per la eccessiva invasività degli strumenti di accertamento.

Dall'esame del più recente quadro normativo emergono in modo evidente due contrapposte linee direttrici da tempo seguite da un Legislatore estremamente concentrato sull'analisi economica e molto distratto sulle problematiche tributarie di sistema; è noto infatti che la legislazione tributaria coinvolge necessariamente aspetti che prima ancora che economici sono politici e sociali; sul punto, i dati sull'evasione, come emerso recentemente dal Rapporto della Finanza pubblica del mese di maggio 2014 fanno emergere una propensione a non dichiarare che pur mostrando un ridimensionamento nel corso dell'ultimo decennio, resta significativamente elevata.

Dall'analisi di sistema emerge con estrema evidenza la necessità che forse tutte quelle norme incriminatrici degli inadempimenti del contribuente verso l'Erario sono ormai divenute anacronistiche, essendo oggi necessaria l'istituzione di un meccanismo sanzionatorio in grado soprattutto di garantire un immediato blocco della società e/o dell'imprenditore debitore nei confronti dell'Erario al fine di tutelare le sorti economiche degli altri operatori soprattutto commerciali e con l'obiettivo di evitare il diffondersi di effetti negativi a catena, anche pensando di costruire un modello diverso di processo penale - tributario in grado di garantire all'erario un effettivo recupero dell'imposta evasa e quindi di conseguenza anche il recupero degli ingenti costi processuali anch'essi incidenti in negativo sul bilancio dello Stato.

Nella attuale congiuntura economica, purtroppo segnata da diversi mesi da una profonda fase di recessione, si sta sempre più sviluppando un ampio dibattito in dottrina come in giurisprudenza sul tema del rapporto tra crisi di impresa e reati fiscali; proprio la crisi finanziaria su scala globale e quindi la conseguente impossibilità per un numero sempre più in aumento di imprenditori che non riescono ad adempiere ai propri obblighi fiscali rendono ormai necessaria una riflessione sulla possibilità di ritenere non integrato l'elemento psicologico dei reati astrattamente configurabili.

Oggi si ripetono sempre più situazioni di imprenditori che non riescono a fronteggiare le scadenze previste dalla legislazione tributaria e che si trovano spesso al bivio delle scelte tra

obbligo di versare le imposte e necessità di garantire la continuità del ciclo produttivo o spesso addirittura solo la sopravvivenza dell'impresa; è forte la sensibilità di tutti sulle tematiche innanzi citate tuttavia malgrado il tempo corra, il Legislatore continua ad inseguire le condotte e quasi mai a prevederle.

2. Dalle origini dell'esigenza di contrasto all'evasione al Decreto legislativo n. 74/2000, approfondimento delle previsioni contenute negli articoli 10 bis e 10 ter in punto di omesso versamento

L'esigenza di arginare il fenomeno dell'evasione fiscale anche attraverso lo strumento della sanzione penale, ha origini risalenti, si pensi infatti alla legge 844 del 1973 od ancora alla Legge n. 2834 del 1928 che in materia di tributi diretti comunque comminava assieme sanzioni di natura sia civilistica che penalistica.

La Legge del '28 poi sostituita dalla Legge n. 4 del 7 gennaio 1929 è da considerarsi in ordine temporale la prima Legge che disciplina in modo completo l'illecito penale ed amministrativo anche se in maniera parzialmente derogatoria rispetto al codice Rocco che interveniva quasi nello stesso periodo a disciplinare le condotte penalmente rilevanti.

Ed è proprio dalla Legge n. 4 del 1929 che si inizia a delineare in ambito tributario un apparato sanzionatorio e regolamentare più precisamente articolato, sino ad arrivare poi alla Legge n. 516 del 1982 approvata in un contesto sicuramente emergenziale sia per numeri sia per dimensioni divenuto non più sopportabile², con l'esigenza di istituire una sanzione penale con una funzione principalmente preventiva. Prima della legge del 1982 il sistema processuale tributario era connotato dai caratteri di farraginosità e lentezza che finivano per rendere difficoltoso o quasi impossibile l'istruzione del procedimento successivo innanzi al giudice penale; infatti, nel vecchio sistema il processo tributario regolato dal D.P.R. n. 636/1973 prevedeva quattro gradi di giurisdizione in sostituzione dei precedenti sei gradi³.

Tuttavia, la vera revisione del sistema penale tributario si è registrata con la Legge n. 205 del 1999 con la quale il Governo veniva delegato ad emanare un decreto legislativo per prevedere la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi.

Nasceva così il Decreto Legislativo n. 74/2000, con il preciso obiettivo di garantire il

² Cfr. Principi in tema di sanzioni amministrative: considerazioni introduttive, di E. Capaccioli in AA.VV., Le sanzioni in materia tributaria, Giuffrè, Milano, 1979.

³ Si veda A. Lanzi, Lezioni di diritto penale tributario, Casanova, Parma, 1985, N. Pollari, L. Loria, Diritto punitivo e processuale tributario, Laurus Robulfo, 2003, V.E. Musco, Diritto penale tributario, Giuffrè, Milano, 2002.

superiore interesse dello Stato al recupero delle imposte ed è proprio nel citato decreto legislativo che trovano collocazione le previsioni di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, sulle quali si sono registrate negli anni numerose modifiche.

Ed infatti, a pochi anni dall'approvazione del testo che ha riformato il sistema penale – tributario nell'ottica di incriminare esclusivamente quelle condotte connotate da spiccata fraudolenza ed attitudine lesiva escludendo quelle condotte miranti alla semplice inottemperanza del versamento delle imposte dichiarate, il Legislatore a partire dal 2006, con una serie di improvvisi innesti normativi ha introdotto la fattispecie di omesso versamento delle ritenute certificate (art. 10 bis d.lgs. n. 74/2000) poi quella di omesso versamento dell'iva (art. 10 ter del d.lgs. n. 74/2000) nonché quella di indebita compensazione (art. 10 quater d.lgs. n. 74/2000) che con la fattispecie di omesso versamento condivide in sostanza solo il trattamento sanzionatorio e la soglia quantitativa di punibilità.

Di fatto, il sistema repressivo tributario individua tre fattispecie di reato tra loro sostanzialmente connesse: la infedele dichiarazione, la omessa dichiarazione rispettivamente previste dagli artt. 4 e 5 del d.lgs. 74 del 2000 e l'omesso versamento dell'iva, quest'ultima prevista e disciplinata dall'art. 10 ter del medesimo decreto legislativo.

Il Legislatore solo con il comma 7 dell'art. 35 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006 ha introdotto la fattispecie delittuosa di omesso versamento dell'IVA⁴.

Nella Relazione di accompagnamento alla Legge finanziaria 2005 si legge che: *“la constatata frequenza del fenomeno ed il danno che da tali comportamenti deriva all'erario, rendono necessario assicurare tutela generale all'interesse protetto dalla corretta e puntuale percezione dei tributi, ancor più quando il comportamento dell'omesso versamento è posto in essere da soggetti quali i sostituti d'imposta che trattengono per riversare all'erario tributi di altri soggetti che con essi hanno rapporti: i sostituiti”*.

Molto acceso è il dibattito sulla norma innanzi citata in Dottrina⁵ ed in Giurisprudenza trattandosi in sostanza di un istituto nato in un contesto emergenziale volto a combattere quelle condotte dirette, in assenza di sanzioni penali, ad omettere o posticipare il versamento sia di ritenute certificate sia dell'imposta sul valore aggiunto.

⁴ Si veda sul punto Circolare Agenzia Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006 che prova a far luce sul momento penalmente rilevante, ai fini del perfezionamento del reato che nella predetta circolare verrebbe individuato non nel 16 marzo dell'anno successivo a quello dell'imposta di riferimento, ma solo per quelle condotte di omessi versamento che si protraggono sino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento.

⁵ Si veda G. Soana, I reati tributari, Giuffrè, 2013; T. Galliani, Il problema della condotta nei reati omissivi, Milano, 1980; M. Spasari, L'omissione nella teoria della fattispecie penale, Milano, 1957; F. Mantovani, Principi di diritto penale, Padova, 2002.

L'evasione fiscale inevitabilmente comporta effetti economici negativi sia diretti che indiretti, quanto ai primi alterando l'equità e la progressività del sistema tributario, in relazione ai secondi distorcendo l'allocazione delle risorse e la concorrenza tra imprese e diffondendo di conseguenza la corruzione e la criminalità economico organizzata.

Oggi è oltremodo evidente come la tematica abbia assunto anche a causa della crisi finanziaria che purtroppo affligge l'economia globale, nuova vitalità facendo crescere notevolmente i procedimenti penali per i reati di omesso versamento di ritenute certificate e di IVA.

La previsione normativa contenuta nell'art. 10 ter del D.lgs. 74/2000, presuppone l'avvenuta presentazione della dichiarazione iva e contiene un chiaro richiamo all'art. 10 bis sia per la pena applicabile che per la soglia di punibilità.

La fattispecie che esamineremo nel corso del presente lavoro è quella del soggetto che con una condotta cosciente e volontaria omette il versamento dell'imposta, omettendo preliminarmente l'accantonamento delle somme trattenute o riscosse; in sostanza, l'inadempimento del debito di imposta integra in prevalenza i reati di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 bis D.Lgs. n. 74/2000) o di omesso versamento di iva (art. 10 ter D.Lgs. n. 74/2000).

Va detto che già durante la vigenza della Legge n. 516 del 1982 la giurisprudenza della Cassazione negava la rilevanza, sia sotto il profilo oggettivo che sotto quello soggettivo, della crisi di liquidità quale esimente della responsabilità per le fattispecie di omesso versamento a fini fiscali o previdenziali⁶.

Secondo l'orientamento di allora, della Suprema Corte di Cassazione, il soggetto su cui gravava l'obbligo del versamento doveva gestire le proprie risorse in modo da essere in grado di provvedere al versamento di quanto dovuto all'Erario, senza poter in alcun modo addurre che l'incapacità economica costituisse causa di forza maggiore, quindi presupposto dello stato di necessità utile ad escludere la colpevolezza per carenza dell'elemento soggettivo.

La Giurisprudenza di merito⁷ e dalla fine del 2013 anche quella di legittimità ha fatto registrare una chiara apertura verso il riconoscimento della efficacia scriminante della rilevanza penale delle omissioni tributarie ai casi di illiquidità dell'impresa; si sono infatti registrate sia interpretazioni che hanno fatto ricorso alla imprevedibilità/inevitabilità del verificarsi dell'inadempimento fiscale, quale ragione di esclusione del profilo soggettivo del

⁶ Si veda Cass. Sezione III Penale, Sent. n. 1447 del 18.01.1995

⁷ Ex multis si veda Tribunale Penale Sezione GIP, sent. n. 1141 del 10 agosto 2012.

reato, sia interpretazioni basate sull'applicazione dell'esimente della forza maggiore in termini di interruzione del nesso causale.

Il reato de quo, disciplinato dall'art. 10 ter D. Lgs 74/2000 introdotto dall'art. 35 comma 7 del D.L. n. 223 del 04.07.2006 convertito con modifiche dalla Legge n. 248 del 04.08.2006, è un reato omissivo proprio avente natura istantanea, atteso che lo stesso si perfeziona e quindi si consuma con l'omesso versamento dell'iva, risultante dalla relativa dichiarazione annuale entro il termine previsto per il versamento dell'acconto per il periodo di imposta successivo e cioè il 27 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è maturato il relativo debito di imposta⁸.

Quanto al nuovo regime dell'iva ad esigibilità differita al momento del pagamento dei relativi corrispettivi, così come previsto dall'art. 32 bis del D.L. n. 83 del 22.06.2012 convertito con modifiche dalla Legge n. 134 del 07.08.2012, viene osservato che la dichiarazione iva rilevante ai fini della fattispecie di reato sarà quella dell'anno in cui le suddette somme vengono realmente incassate.

Dal punto di vista soggettivo, ai fini dell'integrazione della fattispecie, è sufficiente il dolo generico; ed è questo elemento che distingue nettamente la violazione prevista dall'art. 10 ter e quelle previste agli articoli 10 bis e 10 quater del D.Lgs. n. 74/2000 rispettivamente, omesso versamento di ritenute certificate ed indebita compensazione da tutte le altre ipotesi delittuose contenute nello stesso decreto legislativo e caratterizzate dal dolo specifico di evasione.

Nella materia riguardante l'omesso versamento delle ritenute certificate, l'imprenditore assume la posizione di sostituto di imposta in base alla quale il fisco incassa quanto dovuto direttamente dal sostituto che eroga gli emolumenti ai dipendenti in luogo della riscossione del tributo dal diretto percettore del reddito⁹.

Ogni qualvolta quindi il sostituto di imposta effettua tali erogazioni, insorge a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, di conseguenza le risorse economiche devono necessariamente essere organizzate in modo tale da garantire l'adempimento

⁸ Si veda sul punto Circolare Agenzia Entrate n. 28/E del 4 agosto 2006 che prova a far luce sul momento penalmente rilevante, ai fini del perfezionamento del reato che nella predetta circolare verrebbe individuato non nel 16 marzo dell'anno successivo a quello dell'imposta di riferimento, ma solo per quelle condotte di omessi versamento che si protraggono sino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento.

⁹ Sul punto si richiama la recente L. n. 67 del 28 aprile 2014 che ha conferito delega al Governo anche in materia di riforma del sistema sanzionatorio penale prevedendo che possano esser trasformate in illecito amministrativo le infrazioni allo stato punite con la sola multa o ammenda nonché le fattispecie come l'omesso versamento con il limite fisso dei 10.000,00 euro annui di ritenute previdenziali ed assistenziali.

dell'obbligazione tributaria¹⁰.

Nel reato di omesso versamento iva, il soggetto attivo è sanzionabile penalmente nel caso di mancato pagamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. Il reato può essere commesso soltanto da soggetti iva in relazione all'omesso versamento dell'imposta che risulti dalla dichiarazione annuale e pertanto è evidente che trattasi di un reato proprio il cui bene giuridico può essere leso solo da persone fisiche o dal legale rappresentante di persone giuridiche¹¹.

Entrambi i reati, quindi, di omesso versamento di ritenute certificate e di iva sono punibili a titolo di dolo generico, essendo richiesta la mera consapevolezza della condotta omissiva.

L'articolo 10 ter del D.Lgs. 74/2000, introdotto dall'art. 35 comma 7 del D.L. n. 233 del 4 luglio 2000 convertito con Legge n. 248 del 4 agosto 2006, stabilisce che la sanzione prevista dall'art. 10 bis del medesimo D.Lgs. si applica nei limiti ivi previsti anche a chiunque non versi l'imposta sul valore aggiunto, dovuta sulla base della dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

La fattispecie è stata strutturata dal Legislatore secondo lo schema del reato omissivo proprio istantaneo e cioè un reato che si realizza a seguito del mancato compimento da parte del soggetto attivo dell'azione stabilita dall'ordinamento e data dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto in base alla dichiarazione presentata¹².

Quanto al bene giuridico oggetto di tutela è da rintracciarsi nell'interesse dell'erario alla tempestiva efficace ed effettiva riscossione delle imposte così come autoliquidate dallo stesso contribuente, e non l'accertamento dell'effettiva imposta dovuta dal contribuente; il Legislatore ha previsto e punito all'articolo 5 del D. Lgs. 74/2000 la condotta di omessa presentazione della dichiarazione iva con contestuale mancato versamento dell'imposta.

Dall'esame del testo normativo emerge quindi che, per il contribuente che non presenti la dichiarazione iva, non sarà configurabile il reato di omesso versamento iva, ma quello di cui

¹⁰ A. Lanzi e P. Aldrovandi, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, 2011, p. 310 ss.; I reati previsti dagli artt.2 e 3 legge 516/1982, in AA.VV., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Grosso (a cura di), Milano, 1992, 164.

¹¹ Si veda sul punto A. Lanzi e P. Aldrovandi, *Manuale di diritto penale tributario*, Cedam, 2011, p. 310, ss.

¹² Tuttavia, si evidenzia che in dottrina, neppure è mancato chi ha sostenuto la natura mista e cioè in parte attiva ed in parte omissiva del reato sopra descritto, ritenendo che la prima parte del reato si configura al momento della presentazione della dichiarazione annuale relativa all'iva. – Lanzi – Aldrovandi, *Manuale di diritto penale tributario*, op.cit. Ovviamente una simile lettura contrasta con chi ha giustamente evidenziato che in realtà la presentazione della dichiarazione iva può costituire solo presupposto del reato; si veda Soana, *Il reato di omesso versamento Iva*, in *Rass. Trib.*, 2007.

all'art. 5 su richiamato; diverso è dunque il caso del contribuente che presenta la dichiarazione iva ma non provvede a pagare l'imposta indicata entro il termine previsto dall'art. 10 ter, configurandosi in tale ipotesi il delitto di omesso versamento iva.

Quanto detto, non esclude che il reato di cui all'art. 10 ter può essere comunque commesso in concorso con gli artt. 2,3 e 4 del medesimo Decreto Legislativo.

Direttamente collegata alle sopra esposte riflessioni è la tematica relativa alle conseguenze sugli amministratori nel caso di successione nell'incarico. Considerata la indisponibilità dell'obbligazione tributaria e l'obbligatorietà dell'istituto di cui all'art. 182 ter L.F., appare anche qui necessario un intervento del Legislatore in grado di contemperare le esigenze del contribuente e quelle dell'erario senza immotivate diversità di trattamento¹³.

3. Omesso versamento derivante da crisi aziendale ed interpretazione delle condotte alla luce delle recenti pronunce

Più volte, la Giurisprudenza di merito ha escluso che il mancato adempimento degli obblighi tributari possa in via automatica far ritenere sussistente il dolo richiesto dalle fattispecie in esame; è stato infatti più volte evidenziato che il processo penale, differentemente da quello tributario, impone di valutare la volontarietà dell'omissione, volontarietà sicuramente non rintracciabile per le ipotesi di crisi finanziaria aziendale determinata da condotte di soggetti terzi non adempienti delle obbligazioni in corso con l'azienda in crisi; in sostanza è come se la Giurisprudenza avesse provato a trovare una soluzione giuridica per tutte quelle situazioni di illiquidità involontaria.

Il predetto orientamento interpretativo è evidentemente più ossequioso del principio di colpevolezza sancito dall'articolo 27 della Carta Costituzionale, in quanto per la configurabilità del dolo non può ritenersi sufficiente in capo alla gente la sola rappresentazione dell'omissione alla scadenza del termine fissato per Legge per l'adempimento dell'obbligo tributario, ma è necessaria la volontarietà del mancato versamento che, come innanzi detto, non può ritenersi sussistente nel caso di imprevedibile ed inevitabile illiquidità dell'impresa.

In dottrina, con riferimento al reato di omesso versamento dell'iva, è stato recentemente evidenziato che se da un lato l'inappropriata gestione delle risorse ritenute possa ritenersi sufficiente ad un rimprovero per colpa, dall'altro non può in alcun modo assimilarsi ad una

¹³ Cfr. "La transazione fiscale blocca gli avvisi" di Ferruccio Bagetti e Gianni Rota in Il sole 24ore del 22.12.2014.

condotta dolosa quella di chi non adempie per mancanza di oggettive possibilità.

Ed infatti, è proprio la mancanza di autodeterminazione del soggetto limitativa di quella presunta libertà di scelta tra adempimento ed omissione, che esclude il rimprovero in assenza del dolo¹⁴.

In sostanza, non può ritenersi sussistente l'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie incriminatrice solo se l'impresa abbia fatto tutto il possibile per recuperare le risorse necessarie per adempiere ai propri obblighi tributari, eventualmente ricorrendo al credito bancario e seguendo anche per le ipotesi di crisi aziendale una corretta e ponderata gestione delle risorse economiche. Parte della dottrina ha infatti evidenziato che in relazione al reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10 bis del D. Lgs. n. 74/2000, l'improvvisa carenza di liquidità, anche se collegata all'omesso accantonamento delle ritenute, esclude in capo al sostituto la sussistenza della volontà di non adempiere, a patto che la carenza di liquidità non sia un elemento direttamente collegabile ad un piano preordinato al successivo inadempimento dell'obbligo di versare le ritenute¹⁵.

Secondo la giurisprudenza di merito e di legittimità, la non punibilità del delitto in esame è stata ricondotta nelle varie pronunce registratesi in questi anni, ricondotta a tre macro categorie e cioè al difetto dell'elemento soggettivo (dolo generico), dell'applicabilità dell'esimente della forza maggiore ex art. 45 c.p. dell'applicabilità dell'esimente dello stato di necessità ex art 54 c.p.; certamente, per l'interprete giudiziario non è facile discernere tra scelta punibile e/o omissione necessitata. Tuttavia, la prova richiesta non può e non deve essere una probatio diabolica.

Tra le pronunce della Giurisprudenza di merito, la Commissione Tributaria Regionale di Roma nella sentenza n. 158/29/12 ha evidenziato testualmente che: *“l'impossibilità economica finanziaria della società evidenziata nell'atto introduttivo e ribadita dalla difesa anche in questa sede di trattazione del ricorso e risultante documentalmente per via di diversi procedimenti amministrativi e contenziosi instaurati dalla società per ottenere la soddisfazione del credito vantato nei confronti della committente Regione Campania, credito scaturito da situazione della citata Regione, ben nota per averne dato agli organi di stampa ampio risalto, costituisce esimente dalla applicazione delle sanzioni pecuniarie amministrative in considerazione del difetto del requisito della colpevolezza prevista dall'art. 5 del D.lgs. 472 del 18-12-1997 e pertanto le stesse vanno annullate. In proposito dalla recente giurisprudenza di merito è stato osservato che “quando*

¹⁴ Sul punto si veda A. Martini, Reati in materia di finanza e tributi, Milano 2012.

¹⁵ Cfr. G. Forte, I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie penali minori in AA.VV., Corso di diritto penale dell'impresa, a cura di A. Manna, Padova, 2010.

l'inosservanza della norma è necessariamente ed inevitabilmente cagionata da una forza esterna al soggetto obbligato, non sussiste il presupposto per la nascita dell'obbligazione delle sovrattasse"; ed è stato inoltre sostenuto che, poiché anche la materia fiscale si fonda su principi di correttezza ed equità, non può mai trovare giustificazione logica prima che giuridica, la "punizione" indiscriminata dell'incolpevole contribuente che versi, e lo provi in stato di coatta incapacità economica¹⁶.

Già in precedenza la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce con la sentenza n. 352 del 23 luglio 2010 aveva ritenuto applicabile ad un caso più o meno analogo l'art. 6 comma 5 del D. lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 secondo cui " Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore". La Commissione nella richiamata sentenza ha ribadito che la forza maggiore può intendersi come anormalità nella formazione della volontà del soggetto che determina la persona o la società a compiere un atto non voluto¹⁷.

Seppur con l'assunzione di una posizione "repressiva", una prima timida apertura sul fronte dell'elemento soggettivo è stata rappresentata dalle "sentenze gemelle" n. 37424 e 37425 del 2013 in tema di omesso versamento iva e di omesso versamento delle ritenute con le quali le Sezioni Unite della Cassazione hanno ammesso la possibilità di invocare il grave stato di illiquidità qualora dimostri che esso non sia dipeso dalla scelta di "non far fronte" all'adempimento.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 40795 del 2 ottobre 2014 ha stabilito che è punibile per l'omesso versamento dell'iva l'imprenditore anche se i suoi immobili sono stati già ipotecati da Equitalia; secondo la Corte infatti tale circostanza non prova una effettiva e reale crisi di liquidità sostenendo che al più il contribuente avrebbe dovuto dimostrare l'insolvenza dei propri clienti.

Secondo la Cassazione nella citata sentenza, l'esistenza di due comunicazioni di iscrizione ipotecaria su immobili della società dell'imputato per importi rilevanti, derivanti da debiti

¹⁶ Sul punto si sottolinea altresì che nel 2013, in Italia fallivano 54 imprese al giorno con un incremento di oltre il 50% rispetto al 2009; molto spesso la causa è stata rintracciata proprio nei mancati o ritardati pagamenti della P.A.; tale problematica è stata attenzionata anche dalla Commissione UE che già dopo la decisione n. 2014/2143 del 18.06.2014 ha contestato all'Italia la violazione della Direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardati pagamenti. (sul punto si veda: " In Italia chiudono due imprese ogni ora. In cinque anni perse 60mila aziende" di Ilaria Vesentini in *Impresa & Territori* de *Il Sole 24 Ore* del 23.01.2014.

¹⁷ Il caso riguardava una società che aveva impugnato la pretesa erariale relativa ad omessi versamenti di imposte dirette iva e ritenute alla fonte chiedendo espressamente all'adita Commissione Tributaria l'applicazione dell'art. 6 comma 5 del D. lgs. 472 del 18 dicembre 1997. La stessa con documentazione contabile provava il proprio stato di crisi finanziaria peraltro imprevista ed imprevedibile dovuto all'improvvisa perdita dell'unico maggior cliente che, a sua volta a causa della crisi mondiale del tessile, aveva perso quasi tutta la sua clientela. Nel caso de quo, la Commissione adita nel prendere atto anche delle procedure aziendali dimostrate dall'imprenditore che attuava prima una procedura di mobilità per 82 dipendenti e poi per ulteriori 25 dipendenti riconosceva la piena applicabilità dell'esimente della "forza maggiore".

tributari pregressi, non vale ad escludere il dolo generico richiesto dalla norma incriminatrice ed ancora il fatto che la società abbia maturato, nel corso degli anni un debito consistente per imposte non versate non è di per sé sufficiente a dimostrare che vi fosse alla scadenza della data per il versamento dell'iva una assoluta carenza di liquidità. La Cassazione ha ritenuto nel caso de quo che la prova del reato è insita proprio nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto per l'imposta e che quindi deve essere salvato o quantomeno contenuto nei cinquantamila euro previsti ex lege entro il termine ultimo per il versamento dell'acconto.

Sempre la Cassazione con la sentenza n. 40394 del 30 settembre 2014, ha dichiarato la non punibilità per omesso versamento dell'iva dell'imprenditore che non versa l'imposta a causa della crisi finanziaria prodotta dai mancati pagamenti dell'unico cliente fallito¹⁸. La Corte, infatti, nella citata sentenza ritiene che la Corte di Appello, essendo il reato punibile a titolo di dolo generico, avrebbe dovuto procedere ad un accertamento più preciso – considerato che nel caso de quo, l'evasione non veniva neppure negata – di un evento del tutto esterno alla volontà dell'agente e cioè il fallimento di quella società che rappresentava il principale cliente della cooperativa del ricorrente, peraltro fallito in epoca assai prossima alla scadenza dei termini per il versamento dell'iva¹⁹.

Come innanzi detto, il reato di omesso versamento iva è stato introdotto dal D.L. 223 del 2006 allo scopo di arginare la cd. “frode da riscossione” e di recente, in ordine alla circostanza attenuante di cui all'art. 13 del D.lgs. 74/2000 rubricato “Circostanza attenuante. Pagamento

¹⁸ Il caso esaminato dalla Cassazione riguardava il legale rappresentante di un'impresa sottoposto a processo penale per il reato di cui all'art. 10 ter del D. Lgs. n. 74/2000, ovvero per l'omesso versamento iva. Nel processo la difesa aveva sostenuto la tesi dell'assenza di dolo in quanto non aveva pagato perché il suo unico cliente era fallito e non aveva potuto fare altro che inserirsi al passivo. La tesi non ha convinto né il Tribunale, né la Corte di Appello di Catania, che con sentenza del 31.10.2013 condannava l'imputato. La terza Sezione Penale, manifestando il proprio contrario avviso rispetto alle precedenti decisioni, così stabiliva: “*per poter ravvisare la causa di giustificazione della forza maggiore è necessario aver acquisito la prova rigorosa che la violazione del precetto penale è dipesa da un evento del tutto estraneo alla sfera di controllo del soggetto agente*”.

¹⁹ Tuttavia contra, sulla possibilità di applicare, alle ipotesi di omesso versamento dell'imposta dovuta, la causa di non punibilità di cui all'art. 45 c.p. abbastanza recentemente si sono succedute due decisioni del Tribunale di Roma del 7 maggio 2013 e del 12 giugno 2013, in occasione delle quali è stato affrontato il tema del possibile effetto scriminante della accertata crisi di liquidità in cui possa riversare il contribuente. Nelle citate sentenze, il Tribunale ha ritenuto che non fosse qualificabile come causa di forza maggiore la impossibilità di adempiere all'obbligo di versamento dell'iva che sia conseguenza di scelte gestionali fermamente volute dall'imputato e denotanti la accettazione del rischio del verificarsi dell'evento omissivo contestatogli. Stando così le cose, nella sentenza di condanna per il delitto di omesso versamento dell'iva, il giudice ha valorizzato un atteggiamento psicologico proprio del dolo eventuale, sulla base di una analitica ricostruzione delle operazioni commerciali susseguitesisi durante la vita della società, rilevando come le stesse fossero state chiaramente predeterminate e poste in essere dal contribuente inadempiente. Escludendo quindi, che in dette ipotesi sussistessero elementi tali da far venir meno la punibilità dell'agente a parere del giudice, la forza maggiore non avrebbe rilevato come causa determinante l'evento.

del debito tributario”²⁰, la Cassazione II sezione penale, con la sentenza n. 37748 del 15.09.2014 ha sostenuto che il presupposto necessario per accedere al trattamento sanzionatorio più favorevole è l'integrale pagamento di quanto dovuto all'erario, non essendo sufficiente la mera ammissione alla rateizzazione del debito, intervenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento²¹.

Sempre la Cassazione, con la sentenza n. 37301 del 9 settembre 2014 ha stabilito che la condanna per omesso pagamento iva non può essere adottata quando l'imprenditore prova di essere stato impossibilitato a pagare l'imposta.

Nella citata sentenza la Corte pur ribadendo la possibilità per l'imputato di invocare l'assenza di dolo²² od anche l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria, tuttavia, non manca di sottolineare che rimane comunque esclusivo onere del contribuente quello di provare che non sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli contro il proprio patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esserci riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili.

La Cassazione con la sentenza n. 37335 del 9 settembre 2014 ha chiarito che i parametri usati dall'Agenzia delle Entrate per emettere un accertamento induttivo, inclusi i versamenti sui conti bancari e le medie di settore sono insufficienti a provare l'evasione iva. La Cassazione ha ribadito che in sede penale non possono applicarsi le presunzioni legali o i criteri validi in sede tributaria, essendo onere della pubblica accusa fornire la prova della sussistenza di tutti gli elementi costitutivi del reato, precisando che: “ai fini del superamento

²⁰ Tale norma prevede testualmente che: “le pene previste per i delitti di cui presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o do adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”.

²¹ Sulla stessa linea restrittiva la Cassazione, con la sentenza n. 5909 del 15 febbraio 2015, ha addirittura evidenziato che anche la richiesta di sospensione condizionale della pena può essere subordinata al preventivo pagamento all'INPS, delle ritenute trattenute sui lavoratori; la Cassazione ha infatti chiarito che nel caso di condanna per il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali effettuate sulle trattenute dei lavoratori dipendenti il beneficio della sospensione condizionale della pena può essere subordinato dal giudice ex art 165 c.p. alla eliminazione delle conseguenze dannose del reato e quindi tra esse rientra il versamento dei contributi omessi, pur se non vi sia costituzione di parte civile e senza che il giudice sia tenuto a compiere una indagine sulle condizioni economiche del prevenuto.

²² Sul punto tra aperture e revirement della Cassazione è interessante la sentenza n. 30574 dell'11 luglio 2014 la Cassazione sostiene che per l'integrazione del reato di cui all'art. 10 bis del D.lgs. 74/2000 l'elemento richiesto è il dolo generico ma che tuttavia, non si tratta di un dolo in re ipsa ma è un dolo che deve essere provato.

della soglia di punibilità di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 5, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario".E' dunque palese la diversa lettura della Cassazione rispetto a quella della Corte di Appello di Napoli²³ che aveva ritenuto possibile, anche se in maniera erronea, una sorta di inversione dell'onere della prova, sicuramente ammissibile nel giudizio fiscale ma non certamente in quello penale, nel quale è onere dell'accusa quello di provare l'elemento costitutivo del reato rappresentato appunto dal superamento delle soglie.

Seppur diversi giudici di merito stiano cercando di offrire una risposta riequilibratrice rispetto ad una legislazione fiscale che spesso si mostra iniqua ed oppressiva, tali opzioni interpretative della giurisprudenza rischiano di diventare un rimedio peggiore del male, comportando come diretta conseguenza un'assoluta incertezza circa l'effettivo ambito di applicazione delle diverse disposizioni derivandone da ciò che la responsabilità penale del singolo imprenditore viene di fatto direttamente rimessa alle discrezionali indi "sogettive" interpretazioni del Giudice.

4. Una doppia sanzione per la medesima condotta, la Corte EDU e la sentenza Grande Stevens: un'introduzione verso nuovi principi interpretativi

La sentenza della Corte Europea del 4 marzo 2014 relativa alla causa "Grande Stevens ed altri contro Italia"²⁴ rappresenterà un punto di svolta anche in campo tributario perchè pone

²³ Si legge infatti nella sentenza su richiamata testualmente che: "Nel caso in esame è mancata da parte della corte d'appello qualsiasi concreta verifica ed autonoma valutazione degli elementi indicati nell'accertamento induttivo e qualsiasi comparazione con gli altri elementi acquisiti nel processo. La Corte d' Appello, infatti, si è limitata ad affermare apoditticamente che l'accertamento induttivo sarebbe attendibile non solo perché determinato sulla base della dichiarazione annuale dei redditi e del bilancio di esercizio, ma anche perché conforme alle stime di settore prodotte dall'Agenzia delle Entrate (che hanno la caratteristica di assegnare agli indici mediani una valenza probatoria significativa) e, peraltro, non smentito da alcuna documentazione che il prevenuto avrebbe potuto e dovuto produrre".

²⁴ Il caso affrontato dalla Corte aveva ad oggetto la responsabilità a titolo di manipolazione del mercato (articoli 185 e 187 ter del D.lgs. n. 58 del 1998, modif. dalla legge n. 62 del 2005) per la diffusione al pubblico nell'agosto 2005 di comunicati provenienti dall'IFIL Investments s.p.a. e Giovanni Agnelli & C. s.a.p.a., quest'ultima anche azionista di controllo di FIAT S.p.a. in virtù del contemporaneo controllo azionario delle società EXOR, IFI ed IFIL, detentrici di una partecipazione in Fiat pari al 30,6%. La vicenda nasceva da un prestito contratto nel 2002 da FIAT S.p.a. con un gruppo di banche al quale era collegato l'accordo che in caso di mancato rimborso della somma erogata il debito si sarebbe convertito in azioni con il conseguente rischio per IFIL di perdere la posizione di azionista di riferimento in seno a FIAT e di qui la contestazione in ordine alla comunicazione al mercato del 24 agosto 2005 peraltro obbligatoria ex art 114 V comma del d.lgs. 58/1998 secondo la quale relativamente alla scadenza del "prestito convertendo" alcuna iniziativa era stata intrapresa o studiata, confermando IFIL l'intenzione di rimanere azionista di riferimento della FIAT. Secondo l'accusa il carattere

per la prima volta un preciso limite alla applicabilità della doppia sanzione e prima ancora al doppio processo per i medesimi fatti.

Secondo l'interpretazione dei Giudici della Corte Europea, il sistema legislativo italiano in materia di abusi di mercato, oggi disciplinato dal D.Lgs. 58 del 24 febbraio 1998, presenta evidenti incoerenze rispetto ai due pilastri fondamentali della Convenzione dei Diritti dell'uomo, ovvero il diritto all'equo processo ed il diritto a non essere giudicati o puniti due volte per il medesimo fatto²⁵.

Nel caso deciso con la richiamata sentenza, la Corte ha chiarito che per verificare se un nuovo procedimento si basi sostanzialmente sugli stessi fatti già oggetto di precedente condanna definitiva, occorre stabilire se gli illeciti previsti dagli articoli 187 ter e 185.1 del D.lgs. n. 58 del 1998 siano più o meno identici e se i fatti ascritti ai ricorrenti davanti alla CONSOB e dinanzi ai Giudici Penali siano riconducibili alla stessa condotta.

La Corte precisa altresì che al fine di stabilire la sussistenza di una accusa in materia penale, è necessario considerare tre criteri: la qualificazione giuridica della misura in causa nel diritto nazionale, la natura stessa di quest'ultima e la natura e il grado di severità della sanzione. In sintesi, la Corte afferma il principio secondo il quale il tono di afflittività della sanzione determina la sua natura penale; ciò tuttavia non impedisce di adottare un approccio diverso secondo un criterio cumulativo laddove l'analisi separata di ogni criterio non permette di arrivare ad una conclusione chiara in merito alla sussistenza di una accusa in materia penale²⁶.

falso del comunicato ai sensi dell'art. 187 ter del d.lgs. 58/1998 consisteva nella mancata menzione del piano di rinegoziazione del contratto d'equity swap stipulato tra EXOR e la banca d'affari Merrill Lynch International (MYL), operazione che avrebbe poi consentito ad IFIL, attraverso la vendita a favore di quest'ultima da parte di EXOR delle azioni FIAT ricevute da MYL, di mantenere in FIAT la partecipazione di 30,6%; secondo la prospettazione accusatoria, il piano di rinegoziazione al momento della comunicazione era già concluso ed in fase di avanzata realizzazione e volutamente non ne veniva data notizia per evitare i probabili effetti che la sua diffusione avrebbe avuto sul prezzo delle azioni FIAT.

Per tali fatti, ai sensi degli artt. 180 e ss. del d.lgs. n. 58 del 1998, per i soggetti che hanno concorso alla diffusione del comunicato si sono aperti sia il procedimento penale che quello amministrativo entrambi poi esaminati nella sentenza in esame.

²⁵ Sul punto la Corte di Giustizia nella sentenza del 26 febbraio 2013, causa C-617/10 "Åklagaren c. Hans Akelberg Fransson" ha sostenuto che: "*l'art. 50 della Carta non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di iva, una combinazione di sovrattasse e sanzioni penali Solo qualora la sovrattassa sia di natura penale, ai sensi dell'art. 50 della Carta e sia divenuta definitiva, tale disposizione osta a che procedimenti penali per gli stessi fatti siano avviati nei confronti di una stessa persona*".

²⁶ Recentemente, con ordinanza n. 950/15 del 6.11.2014 depositata in data 21 gennaio 2015 e relativa al procedimento n. R.G.N. n. 578/2010, la Corte di Cassazione, proprio alla luce della sentenza della Corte EDU del 4 marzo 2014 e dell'applicazione del principio del ne bis in idem, di cui agli articoli 2 e 4 del protocollo 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'uomo ed in ragione della definitività della sentenza di patteggiamento del Tribunale di Roma n. 24796/08 del 10.12.2008 passata in giudicato, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 187 ter punto 1 del D. Lgs n. 58 del 1998. Con l'ordinanza, la Cassazione chiede quindi alla Corte Costituzionale di verificare se il principio del ne bis in idem sancito dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (Cedu), vieti tout court di sanzionare, in diversi processi, due volte lo stesso

Non è mancato chi ha sostenuto che l'ordinamento tributario non viola il ne bis in idem per due motivi, e cioè sia per la presenza dell'articolo 19 del D.Lgs n. 74 del 2000 che integra un'ipotesi particolare del principio di specialità non soggetta alle limitazioni previste dalla disciplina che regola il market abuse; sia in quanto la duplicazione di sanzioni per il medesimo fatto in capo alla stessa persona sarebbe comunque evitata nei limiti dell'art. 7 del Dl. 30 settembre 2003 n. 269 che prevede che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica²⁷.

Ciò nonostante, non può tacersi che nelle ipotesi di omesso versamento delle ritenute o dell'iva la duplicazione di sanzioni è stata ritenuta legittima per l'esistenza di un rapporto non di specialità, bensì di progressione criminosa; ovviamente dopo la pronuncia della sentenza "Grande Stevens", tale orientamento registra l'avversione della Giurisprudenza di Legittimità per i criteri sostanziali di soluzione del concorso apparente di norme che trovano invece applicazione nella Giurisprudenza delle Corti Europee²⁸.

Anche nell'articolo 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000 si rintraccia una ipotesi di ne bis in idem sostanziale che risulta subordinata alla volontà del destinatario della sanzione; ed infatti, è previsto che qualora l'imputato per reati tributari voglia conseguire lo sgravio di pena, la mancata applicazione delle misure accessorie e l'accesso al patteggiamento, dovrà pagare, oltre al debito di imposta, anche le sanzioni combinate per l'illecito amministrativo sebbene non applicabili a norma dell'art. 19 comma 1 del medesimo Decreto Legislativo.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 37425 del 12.09.2013, a Sezioni Unite, ha escluso il concorso apparente tra le fattispecie penale ed amministrativa di omesso versamento delle ritenute; ed infatti, la Corte ha chiarito che il reato di omesso versamento di ritenute certificate (articolo 10 bis D.Lgs 74/2000), che si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore a 50.000,00 euro delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, entro la scadenza del termine finale, per la presentazione della dichiarazione annuale, non si pone in rapporto di specialità, ma di

illecito, impedendo allo stato membro di comminare una violazione amministrativa di natura penale in presenza di una sanzione penale per gli stessi fatti, o viceversa, e quindi se sia sufficiente l'astratta comminatoria di una sanzione penale a rendere illegittima la successiva sanzione amministrativa, sempre che abbia natura penale, oppure se debba, comunque, tenersi conto, nella determinazione della sanzione amministrativa, della sanzione penale, in ossequio ai principi di effettività e proporzionalità.

²⁷ Si veda P. Consiglio, L'evoluzione dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario tra crisi del "doppio binario" e parziale ripristino delle pregiudiziali penali, in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 1/2014.

²⁸ Sul punto si veda A. Iorio, Fisco, test sulle doppie sanzioni, in *Il Sole 24 Ore*, del 12 novembre 2014.

progressione illecita con l'art. 13 comma 1 del D.Lgs. 471/97 che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore vanno applicate entrambe le sanzioni.

Le Sezioni Unite, nella richiamata sentenza, hanno sottolineato che le due fattispecie sanzionatorie hanno un nucleo comune di presupposti e condotta, ma presentano anche divergenze che inducono a ricostruire il rapporto tra i due illeciti in termini non di specialità, bensì di progressione criminosa.

La Suprema Corte affronta il tema del rapporto tra le due fattispecie, una di rilievo amministrativo e l'altra a rilievo penale, affermando che non si è determinata con l'articolo 10 bis D. Lgs. 74/2000 la sostituzione di un regime sanzionatorio ad un altro.

Tuttavia, malgrado l'intervento delle Sezioni Unite, rimane aperto il problema collegato al rapporto di specialità tra sanzioni amministrative e sanzioni penali e cioè se lo stesso è da definirsi in astratto e quindi nel confronto tra fattispecie tipiche come sostenuto dalle Sezioni Unite, oppure possa assumere contorni maggiormente legati a valutazioni in concreto, come quelle svolte nella sentenza Grande Stevens ad altri.

Certo è che la Corte europea con la sentenza Grande Stevens ha messo in mora l'ordinamento italiano con il monito di bloccare quella ormai risalente tendenza a replicare sanzioni amministrative in sanzioni penali, distinguendole solo formalmente e poi in realtà duplicando l'afflizione per le medesime condotte illecite, senza neppure accedere all'articolazione di differenti sanzioni in relazione al concreto disvalore della condotta da sanzionare²⁹.

Proprio alla luce delle recenti pronunce giurisprudenziali si avverte la necessità di un adeguamento del procedimento di irrogazione delle sanzioni, anche in campo tributario, tenendo conto del fatto che l'articolo 41 della Carta riconosce "il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale

²⁹ La Corte Costituzionale già con l'ordinanza n. 409 del 1991 si occupò di questa problematica perché investita di una questione di legittimità costituzionale, sollevata con riferimento all'art. 3 Cost., riguardante l'art. 10 L. n. 516 del 1982 nella parte in cui escludeva l'applicazione del principio di specialità fra sanzioni penali ed amministrative, posto, in generale, dall'art. 9 L. n. 689 del 1981. La Corte sostenne in maniera chiara che: " il principio del cumulo delle pene pecuniarie e delle sanzioni penali rappresenta, sì, una disciplina differenziata rispetto all'opposto principio della specialità operante in generale per le sanzioni amministrative irrogabili per fatti che integrerebbero anche gli estremi di un reato, ma è nient'affatto irragionevole, né lesivo del principio di uguaglianza, attesa l'assoluta diversità degli illeciti ai quali le due disposizioni si riferiscono e la peculiarità delle violazioni finanziarie, per le quali legittimamente il Legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, può modellare la reazione dell'ordinamento giuridico al comportamento illecito del contribuente con una duplice sanzione, pecuniaria e penale".

che le rechi pregiudizio”³⁰.

Ed ancora, il nuovo scenario sanzionatorio che si aprirà impone sin d’ora una revisione del principio di colpevolezza escludendo la possibilità di applicare in via automatica la sanzione sulla base della mera constatazione dell’illecito imponendo la preventiva effettuazione di un approfondito esame in ordine ai presupposti soggettivi ed oggettivi a sostegno della effettiva azionabilità della pretesa erariale.

5. La sentenza n. 80 del 2014 della Corte Costituzionale e le continue esigenze di un sistema spesso irrispettoso delle garanzie costituzionali anche in materia penale

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 80 del 7 aprile 2014 ha fatto registrare sempre in materia di omesso versamento iva, un importante intervento di “manutenzione” al sistema penale tributario espungendo una incongruenza palese frutto di una costante opera di stratificazione normativa in assenza di un preciso progetto che spesso crea sperequazioni sanzionatorie manifestamente irragionevoli³¹.

I giudici della Consulta nella citata sentenza hanno dichiarato l’illegittimità costituzionale per violazione dell’art. 3 Cost., dell’art. 10 ter del D.lgs. 74/2000, “*nella parte in cui limitatamente ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011*³² *punisce l’omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale per importi non superiori per ciascun periodo di imposta ad euro 103.291,38*”³³.

La Corte, intervenuta sulla questione a seguito delle ordinanze del 13 giugno 2013 e poi del 17 settembre 2013 rispettivamente del Tribunale di Bologna e del Tribunale di Bergamo, ha ritenuto fondata la questione sollevata dal Tribunale di Bergamo e manifestamente inammissibile quella proposta dal Tribunale di Bologna per omessa descrizione della

³⁰ La Corte di Giustizia già nella sentenza del 18 dicembre 2008 relativa alla causa c-349/07 più conosciuta come sentenza Sopropé, affermò in maniera chiara: “*il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione*”.

Sul punto in dottrina si veda, Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente, in Dir. Prat. trib., n. 4/2012.

³¹ In precedenza la Corte Costituzionale, interpellata sull’interpretazione dell’art. 10 ter del D.lgs. 74/2000, con ordinanze n. 319 del 11.11.2010, n. 224 del 21.07.2011 e n. 25 del 16.02.2012.

³² Con l’art. 2 comma 36-vicies semel del d.lgs. n. 138 del 2011 il Legislatore è intervenuto riducendo la soglia di punibilità dell’omessa dichiarazione a 30.000,00 euro e quella della dichiarazione infedele a 50.000,00 euro, ovvero ad un importo inferiore nel primo caso e pari nel secondo a quello della soglia di punibilità dell’omesso versamento iva rimasta inalterata.

³³ Quanto agli effetti sui processi in corso della sentenza della Corte Costituzionale, si veda, ex multis, sent. n. 360 del 12.06.2014 emessa dal Tribunale di Tempio Pausania e sent. n. 436 del 23.06.2014 emessa dal Tribunale di Legge Sezione del Giudice per le Indagini Preliminari

fattispecie, dichiarando manifestamente irragionevole per le conseguenze sanzionatorie illogiche che ne derivavano la scelta legislativa di prevedere in relazione al reato di omesso versamento dell'iva una soglia quantitativa di punibilità più bassa (€ 50.000,00) rispetto a quelle fissate per i reati di omessa dichiarazione (€ 77.468,53) e di dichiarazione infedele (€ 103.291,38). Il reato di omesso versamento iva come sopra evidenziato è stato introdotto dall'art. 35 comma 7 del D.L. n. 223 del 2006 poi convertito con modifiche dalla legge n. 248/2006 con l'obiettivo di colpire con specifico riferimento all'IVA l'evasione che si realizza nella fase successiva a quella della determinazione della base imponibile e quindi nella fase di riscossione dell'imposta; presupposto per l'applicazione è infatti che il soggetto abbia presentato la dichiarazione annuale ai fini iva dalla quale risulti un saldo debitorio superiore a 50.000,00 euro senza che sia seguito poi il pagamento al Fisco del dovuto.

La Corte senza polemizzare con il Legislatore, evidenzia la necessità di porre come limite alla discrezionalità quello della ragionevolezza come peraltro in passato si era già registrato seppur per altre fattispecie³⁴.

Anteriormente all'intervento legislativo del 2011, avveniva che nel caso in cui l'IVA dovuta dal contribuente si situasse nell'intervallo tra i 50.000,00 euro e i 77.468,53 euro veniva trattato in modo peggiore chi avesse presentato la dichiarazione iva, senza versare l'imposta dovuta in base ad essa, rispetto a chi non avesse presentato la dichiarazione, evadendo del pari l'imposta, in quanto, nel primo caso, il contribuente avrebbe dovuto rispondere del reato di omesso versamento dell'Iva, stante il superamento della relativa soglia di punibilità, mentre nel secondo sarebbe rimasto invece esente da pena, non risultando attinto il limite di rilevanza penale dell'omessa dichiarazione; analoga discrasia si riscontrava in rapporto alla soglia prevista in relazione al reato di dichiarazione infedele³⁵.

6. Il cantiere aperto del Legislatore tra innovazioni della Legge di Stabilità e programmi sulla Legge delega fiscale

Proprio questa volontà di criminalizzare condotte pur in assenza della necessaria fraudolenza quest'ultima giustamente combattuta dal Legislatore, che ha indotto la dottrina in modo fortemente critico a parlare di "evasione da riscossione" in quanto nel sistema penale non esistono incriminazioni di inadempimenti di obbligazioni in assenza di comportamenti

³⁴ Ex multis si vedano sempre della Corte Costituzionale, sent. n. 68/2012 e sent. n. 47/2010

³⁵ Cfr. E. De Mita, Alla Consulta l'omesso versamento Iva in *Il Sole 24ore* del 22 dicembre 2013.

fraudolenti.³⁶

La Legge n. 23 dell'11 marzo 2014 più nota come “delega fiscale” autorizza il Governo a revisionare il sistema tributario anche penale con l'obiettivo di provare a realizzare obiettivi di maggiore equità, trasparenza e con finalità di crescita.

L'innalzamento della soglia di punibilità per omesso versamento dell'iva e delle ritenute dai 50 mila euro attuali ai 150 mila previsti dall'attuazione della delega fiscale, comporterà la conseguente eliminazione di numerosi procedimenti pendenti nelle Procure della Repubblica presso i Tribunali della nostra Penisola, in quanto si applica il principio del favor rei in forza del quale le disposizioni penali più favorevoli varranno anche per il passato³⁷.

La legge di Stabilità per il 2015 ha introdotto rilevanti modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, modificando l'art. 13 del D. Lgs. 472/1997, introducendo la possibilità anche in caso di accessi, ispezioni e verifiche di regolarizzare le violazioni commesse e tale possibilità sarà consentita sino al termine di decadenza del potere di accertamento dell'Amministrazione quindi in generale 4 anni o 5 per l'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione.

Attualmente l'art. 13 del D.lgs. 74/2000, dispone che le pene previste per i delitti fiscali sono diminuite di un terzo e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti tributari di cui al capo di imputazione siano estinti mediante pagamento anche se con l'adesione all'accertamento o a seguito delle speciali procedure conciliative previste dalle norme tributarie; dunque la norma attribuisce al pagamento delle imposte così come al ravvedimento natura di circostanza attenuante e non di causa di estinzione del reato. La medesima norma prima delle modifiche apportate con la Legge 148/2011 disponeva che le pene previste per i delitti tributari erano diminuite fino alla metà e non si applicavano le pene accessorie previste se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei reati contestati venissero estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento.

Già con la legge 148/2011, il Legislatore si è avviato verso l'istituzionalizzazione di un meccanismo repressivo molto forte, quasi ai limiti dell'illegittimità costituzionale, ponendo oltre alla diminuzione di un terzo e non più della metà della pena per il soggetto che estingue

³⁶ Si veda sul punto E. Musco, in Enc. Dir. Annali, I, voce Reati tributari, Giuffrè, 2007.

³⁷ Si veda, Iva, resta il reato per chi non versa di Marco Mobili e Giovanni Parente in Il Sole 24ore del 12.12.2014 ed ancora, Reati tributari, salterà un processo su tre, di Valentina Maglione e Giovanni Parente in Il Sole 24 Ore del 28.12.2014.

il debito anche un accesso condizionato al patteggiamento, prevedendo infatti l'obbligatoria preventiva estinzione del debito come condizione necessaria per accedere al rito. Quanto poi alle eventuali rateazioni in assenza di una precisa indicazione normativa non è mancata di intervenire la Giurisprudenza che con orientamento pressoché unanime ha chiarito che il pagamento rateale non può essere utilizzato per invocare alcun beneficio penale.

In un'ottica de iure condendo, l'attuazione della delega fiscale potrebbe rappresentare una sicura opportunità per una revisione generale del sistema sanzionatorio tributario rivedendo in particolare le soglie di punibilità, gli elementi necessari alla configurabilità della condotta da sanzionare ed i comportamenti fraudolenti e/o simulatori finalizzati all'utilizzo e/o alla creazione di falsa documentazione fiscale da sanzionare in maniera severa ma soprattutto chiara³⁸.

L'obiettivo deve essere quello di imporre regole più precise sul ravvedimento, in grado di garantire nell'ipotesi di effettivo pagamento anche con rate garantite da fideiussione, la possibilità di accedere alla dichiarazione di estinzione del reato.

7. Conclusioni

L'evoluzione della Giurisprudenza di merito e di legittimità ed il pensiero della Dottrina sul tema oggetto del presente studio, negli anni, non ha fatto registrare una armonia di orientamenti e quindi le pur numerose interpretazioni non hanno contribuito a chiarire le tante zone d'ombra, che purtroppo oggi rischiano di rappresentare insidiose trappole per l'imprenditore; si pensi dell'ormai dichiarata ammissibilità della costituzione di parte civile dell'Agenzia delle Entrate nel processo penale o alla sempre più frequente incriminazione del consulente fiscale, nelle contestazioni di reati tributari.

Se da un lato la Giurisprudenza di merito³⁹ sembra oggi incamminarsi verso una interpretazione meno restrittiva nel riconoscere l'effetto scriminante al dissesto economico dell'impresa, dall'altro quella di legittimità sembra comunque mantenere un atteggiamento maggiormente rigoroso e spesso impreciso nella definizione degli esatti contorni dei casi esaminati.

Neppure è mancato, anche in Dottrina, chi ha evidenziato la necessità di una interpretazione meno severa da parte della Giurisprudenza, proprio per il critico momento

³⁸ Si veda "Reati tributari, il decreto slitta a maggio" di Marco Mobili e Giovanni Parente in *Il Sole 24 ore* del 12.02.2015.

³⁹ Si veda Galimberti – Iorio, *I giudici aprono sulle imprese in crisi*, in *Il Sole 24 Ore* dell'11 gennaio 2013.

storico che oggi la realtà imprenditoriale sta vivendo, provando a distinguere i casi di evasione cronica e/o quantomeno preordinata da quelle situazioni di evasione determinate da effettiva crisi aziendale in grado di frenare l'autodeterminazione soggettiva dell'agente; si pensi al caso dell'imprenditore che privilegia il pagamento dei salari ai dipendenti rispetto al pagamento dell'Iva all'erario.

Dallo studio emerge in maniera evidente che la politica a base della lotta all'evasione va assolutamente rivista concentrando maggiore attenzione nei confronti dei fenomeni illeciti "reali" prevedendo da un lato una attività di indagine sui grandi gruppi societari con sedi anche all'estero e dall'altro a livello locale una forte lotta contro l'economia non osservata composta dal sommerso e dalla criminalità con l'obiettivo di frenare o quanto meno di limitare e soprattutto di scoraggiare entrambi i fenomeni.

A livello internazionale l'esigenza innanzi evidenziata è sicuramente avvertita ed infatti si stanno muovendo in tale direzione anche le politiche degli altri Stati essendo comune l'esigenza di contrastare la double non taxation; si pensi al progetto BEPS nato proprio per contrastare le politiche fiscali aggressive e con l'obiettivo principale di contrastare la cd. "fuga delle imprese" soprattutto multinazionali dai Paesi ad alta fiscalità a Paesi con pressione fiscale bassa o nulla, puntando a stabilire regole uniche e trasparenti a livello internazionale⁴⁰. Occorre necessariamente combattere la "pianificazione fiscale aggressiva", che consente alle multinazionali di minimizzare gli oneri fiscali fino a sostenere, aliquote d'imposta effettive sul reddito globale quasi prossime allo zero; a tal uopo è necessario il coordinamento tra le normative interne degli Stati, quale principale strumento di contrasto al fenomeno dell'erosione della base imponibile e del profit shifting⁴¹.

A livello locale invece non è più rinviabile l'esigenza di controllare l'economia sommersa che come detto soffoca il sistema economico perché sempre più spesso formata da soggetti che evadono riuscendo a sfuggire ai controlli perché completamente ignoti all'anagrafe tributaria; insomma, occorre invertire l'attuale politica tributaria che svuotando i principi

⁴⁰ Nella medesima direzione si segnala anche il Common Reporting Standard più noto con l'acronimo "CRS" come strumento di scambio dei dati a livello internazionale e nato come naturale evoluzione della normativa FATCA entrata in vigore il 1 luglio 2014. Sempre sul piano internazionale, si veda, OCSE, Commentaries on the articles of the Model Tax Convention, 2010, Commentary on article 26 par. 9 e ss.

⁴¹ Cfr., Audizione del Capo del Servizio Assistenza e Consulenza Fiscale Salvatore Chiri e del Capo del Servizio di Struttura Economica Paolo Sestito, VI Commissione del Senato della Repubblica (Finanze e Tesoro), Senato della Repubblica, Roma, 5 marzo 2014.

distributivi ha prodotto l'attuale crisi fiscale⁴².

Dall'esame della Giurisprudenza di merito e di legittimità così come dalla lettura della letteratura in materia di omesso versamento dell'iva e delle ritenute certificate, emerge con estrema chiarezza, la necessità di rivedere l'intero sistema penale tributario, oggi racchiuso in un modello di chiaro scuro che limita, spesso, il concreto rispetto delle più fondamentali garanzie costituzionali.

Oggi si riscontra una condivisa sensibilità sulla necessità di garantire che il cittadino possa sapere, prima di agire, se dal suo comportamento possa derivare una sua responsabilità penale e quali siano le eventuali sanzioni perché solo con il rispetto delle innanzi indicate condizioni, egli può compiere libere scelte di azione così come di omissione, assumendosi la responsabilità del suo comportamento.

Ed infatti, la Giurisprudenza costituzionale, anche quella più risalente, ha più volte ribadito la necessità che il cittadino sia effettivamente libero di agire con piena cognizione delle possibili conseguenze della sua condotta, in virtù dei principi contenuti nell'articolo 27 della Carta Costituzionale⁴³; ed ancora, è auspicabile nel breve periodo un intervento del Legislatore, per garantire una più precisa congruenza tra obbligo tributario e condotte penalmente rilevanti.

⁴² L'ISTAT con una recente indagine (ottobre 2014) ha verificato che la nuova stima dell'economia sommersa, conduce ad un valore di circa 187 miliardi di euro, che nel 2011 pesava per l'11,5% del PIL; aggregando ad essa anche la componente delle attività illegali si giunge ad un'incidenza dell'economia non osservata del 12,4%.

⁴³ Tra le pronunce della Corte Costituzionale, si rimanda sul punto alla nota sentenza n. 364/1988.