

Cultura giuridica e diritto vivente

Rivista on line del Dipartimento di Giurisprudenza
Università di Urbino Carlo Bo

Note e Commenti



OMESSO VERSAMENTO IVA E CRISI D'IMPRESA: TRA RIGORISMO GIURISPRUDENZIALE E NECESSITÀ DI RIFORMULAZIONE LEGISLATIVA Ramona Bizzarri

Abstract

[Failure to pay VAT and business crisis: case-law stringency and need for legislative amendments] Article 10 ter of Legislative Decree No 74/2000 punishes any person who fails to pay the value added tax by the deadline, regardless of the intent to evade. The Supreme Court adopted a strict interpretation, that doesn't give many chances of impunity to who fails to pay VAT because of business crisis. The paper highlights the imperfections of the case-law rigor and underlines the necessity of a legislative reform that changes the subjective element of this tax crime.

Key Words :

Criminal law, tax crimes, business crisis, art. 10 ter, malice

Vol. 4 (2017)





Omesso versamento IVA e crisi d'impresa: tra rigorismo giurisprudenziale e necessità di riformulazione legislativa

Ramona Bizzarri

Premessa

La sentenza in commento¹ affronta uno dei profili più problematici della fattispecie di omesso versamento IVA, ribadendo la tendenziale irrilevanza della crisi di liquidità ai fini dell'esclusione del dolo.

La fattispecie di cui all'art. 10 *ter*, d.lgs. 74/2000, similmente a quella di cui all'art. 10 *bis*, costituisce una particolare forma di inottemperanza agli obblighi tributari, definita "evasione da riscossione"². Il contribuente, infatti, in tali ipotesi adempie correttamente all'obbligo dichiarativo della base imponibile e della relativa imposta dovuta, ma ne omette il versamento. Per l'integrazione del reato, non è necessario che il contribuente persegua lo scopo di evasione, essendo sufficiente il dolo generico.

Di recente si è sempre più acuito il problema di come trattare, sotto il profilo penale, quelle ipotesi in cui causa dell'omissione è lo stato di illiquidità del contribuente, dovuto alla generale situazione di crisi economica.

I giudici di merito, più vicini alle realtà economiche e territoriali in cui opera l'imputato, hanno optato per un orientamento garantista e hanno ritenuto che la crisi di liquidità si configuri quale causa di esclusione dell'elemento soggettivo, attraverso il ricorso a diversi istituti, tra cui, come nel caso qui esaminato, quello della forza maggiore.

La giurisprudenza di legittimità, di contro, ha adottato un'impostazione più rigorosa: pur ammettendo in via potenziale l'idoneità della crisi finanziaria ad escludere il dolo, subordina tale soluzione a criteri e vincoli allegatori stringenti, che di fatto ne limitano eccessivamente l'operatività.

*Ramona Bizzarri è praticante avvocato presso il Foro di Pesaro.

Indirizzo mail: ramona.bizzarri@gmail.com

¹ Cass. Pen., Sez. III, sent. n. 43599/2015.

² A. Noceti - M. Piersimoni, *Omessi versamenti e illiquidità*, in *Il Fisco*, 2016, 19, 1851.

1. Fatto

L'imputato, amministratore legale di una società cooperativa dal dicembre 2006 al 2009, veniva condannato, in entrambi i gradi di giudizio, per l'omesso versamento, entro il 27 dicembre 2007, dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale dell'anno 2006.

Il mancato adempimento dell'obbligo tributario era dovuto alla forte crisi di liquidità in cui versava la cooperativa. Tale crisi era stata provocata dalla sistematica inadempienza della controllante, unica cliente della società, e aggravata dalla conseguente necessità di ricorrere al credito bancario.

Questa situazione non poteva dirsi ricollegabile a una *mala gestio* dell'imputato, essendo sorta prima che lo stesso divenisse amministratore; inoltre la precedente gestione non aveva provveduto ad effettuare gli accantonamenti relativi al periodo anteriore la sua assunzione di carica.

In tale contesto di criticità l'imputato aveva preferito, all'adempimento dell'obbligazione tributaria, il pagamento delle retribuzioni dei propri dipendenti.

Sulla scorta di tali circostanze, la difesa deduce la violazione degli artt. 10 *ter*, 43 e 45 c.p., ritenendo che la crisi di liquidità costituisca una causa di forza maggiore tale da rendere la condotta ossequiosa del precetto penale inesigibile e, dunque, esclusa l'integrazione dell'elemento volitivo.

I giudici di legittimità respingono il ricorso, ritenendo insufficienti le allegazioni prodotte dall'imputato ai fini del riconoscimento dell'istituto di cui all'art. 45 c.p. e confermano la sussistenza dell'elemento soggettivo.

2. Omesso versamento IVA, art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000

L'inserimento, all'interno della normativa sui reati tributari (d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), dell'incriminazione dell'omesso versamento dell'IVA è avvenuto con l'art. 35, 7° comma, d.l. 4 luglio 2006, n. 223.

La previsione di tale fattispecie penale, unitamente alla “gemella” di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 *bis*), costituisce un'eccezione rispetto all'orientamento di politica criminale che aveva ispirato la riforma del 2000: il legislatore all'epoca aveva infatti inteso attribuire rilevanza penale alle sole condotte connotate da modalità fraudolente³, invertendo il senso di rotta seguito dalla previgente legge di conversione 7 agosto 1982, n. 516, nota anche con lo slogan “manette agli evasori”. La struttura del reato di omesso versamento IVA, invece, non contempla alcun elemento deceptivo, né sul versante oggettivo, né su quello soggettivo.

La fattispecie di cui all'art. 10 *ter* configura un reato di mera omissione, a carattere istantaneo, la cui condotta tipica consiste nel mancato versamento dell'IVA dovuta alla scadenza del termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. Dato che l'art. 6, comma 2, della l. 29 dicembre 1990, n. 405 stabilisce che l'acconto IVA deve essere versato entro il giorno 27 del mese di dicembre, per la consumazione del reato non è sufficiente un qualsiasi ritardo rispetto alle scadenze di versamento previste, ma occorre che l'omesso versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento⁴.

³ M. L'Insalata, *L'omesso versamento dell'IVA*, (a cura di) A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, *Diritto penale dell'economia, Reati tributari*, Torino, 2016, II, 923.

⁴ A. Giarda - A. Perini - G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, 383.

Il presupposto per l'integrazione dell'illecito è dunque costituito dalla presentazione della dichiarazione fiscale annuale, con cui il contribuente, riepilogando l'IVA complessivamente dovuta nell'anno e quella già liquidata attraverso i versamenti periodici (trimestrali o mensili), specifica gli eventuali importi residui da versare a conguaglio. Qualora l'IVA, seppur effettivamente dovuta, non venga indicata nella dichiarazione annuale, non potrà trovare applicazione l'art. 10 ter ma, eventualmente, uno dei reati di omessa od infedele dichiarazione⁵.

La recente riforma, operata con il d.lgs. 158/2015, ha lasciato invariata la struttura del reato e si è limitata ad intervenire sulla soglia di punibilità, innalzandola a 250.000 euro, rispetto alla precedente di 50.000 euro. Dibattuta è stata la qualificazione della stessa: si discuteva se fosse da configurarsi quale condizione obiettiva di punibilità ovvero elemento costitutivo del reato. La giurisprudenza di legittimità, dopo varie incertezze⁶, ha abbracciato la seconda impostazione, chiarendo che *“la soglia di punibilità rientra perciò tra gli elementi costitutivi (del fatto di) reato in quanto completa la realizzazione della condotta punibile e dunque partecipa pienamente all'integrazione giuridica della fattispecie penale”*⁷. Tale qualificazione comporta inevitabili conseguenze in tema di necessaria rappresentazione e volizione da parte dell'agente, posto che la coscienza e la volontà che caratterizzano il dolo dovranno investire anche l'elemento costitutivo della soglia di punibilità. Ne deriva, pertanto, che la sua mancata integrazione comporta la piena assoluzione, con formula *“il fatto non sussiste”*⁸.

Qualora il versamento abbia ad oggetto un importo inferiore alla suddetta soglia, la condotta omissiva configura soltanto un illecito tributario ex art. 13, d.lgs. 471/1997, n. 471, mentre nei casi *“sopra soglia”* si assiste al cumulo della sanzione tributaria con quella penale, dando vita al c.d. doppio binario sanzionatorio, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimità, la quale esclude che tra la fattispecie penale e quella tributaria sussista un rapporto di specialità (Cass. SSUU, sent. 37424/2013).

2.1 Dolo

Sul versante soggettivo si ritiene sufficiente il dolo generico. Differentemente dalle altre fattispecie previste dal d.lgs. 74/2000, è sufficiente che il contribuente sia a conoscenza dell'obbligazione tributaria e sia animato dalla volontà di non adempierla, non essendo necessario che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte⁹; l'elemento soggettivo, inoltre, deve investire anche la soglia di punibilità, trattandosi, come visto, di elemento costitutivo del reato¹⁰.

La prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta¹¹; per la dimostrazione dell'elemento soggettivo, dunque, ci si accontenta di una sorta di presunzione che, prossima al criticato *dolus in re ipsa*, costituisce di fatto un'inversione dell'onere della prova e può essere vinta solo da elementi probatori di segno contrario¹².

⁵ M. L'Insalata, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit., 936.

⁶ Nel senso che le soglie di punibilità costituiscono condizioni obiettive di punibilità, Cass. Pen., sez. III, sent. n. 25213/2011.

⁷ Cass. Pen., sez. III, sent. n. 3098/2015.

⁸ Cass. Pen., sez. III, sent. 35611/2016.

⁹ *Ex multis*, Cass. Pen., sez. III, sent. n. 37873/2015.

¹⁰ Cass. Pen., sez. III, sent. n. 3098/2015.

¹¹ Cass. Pen., sez. III, sent. n. 37873/2015.

¹² M. L'Insalata, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit., 946.

Il profilo maggiormente problematico, centrale ed esaminato nella sentenza che si annota, attiene alla qualificazione sotto il profilo soggettivo della condotta di chi non ha provveduto al versamento annuale dell'IVA a causa di crisi di liquidità.

Al riguardo la giurisprudenza di legittimità è piuttosto rigida nell'ammettere che l'illiquidità alla scadenza del termine per il versamento dell'IVA possa escludere il dolo della condotta omissiva.

Secondo il tradizionale orientamento della giurisprudenza di legittimità, formatosi già sotto la vigenza della l. 516/1982¹³, sussiste l'obbligo, in capo al soggetto percipiente l'imposta, di accantonarla per il futuro versamento all'Erario.

Le Sezioni Unite, con sentenza n. 37424/2013, affermano infatti che *“il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve quindi tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo di poter adempiere all'obbligazione tributaria (...). Non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo (27 dicembre dell'anno successivo) ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta”*.

Tale ricostruzione ha sollevato forti critiche, stante l'ormai decennale congiuntura economica. Siffatta impostazione, infatti, non tiene conto, o quantomeno lo fa in maniera eccessivamente rigida, delle situazioni di insolvenza determinate da fattori esogeni alla gestione di impresa. Accade molto spesso, ad esempio, che il contribuente emetta fatture il cui corrispettivo non viene però materialmente incassato a causa di insolvenza del debitore, come nel caso di specie.

Parte della dottrina¹⁴ e della giurisprudenza di merito¹⁵ hanno tentato di fornire soluzioni più favorevoli, attraverso il ricorso a differenti iter motivazionali, che pervenivano alla mancata configurabilità dell'elemento soggettivo. In alcuni casi si è ritenuto insussistente il dolo per l'impossibilità ad effettuare il versamento (*ad impossibilia nemo tenetur*); in altri si è declinata tale impossibilità configurando l'illiquidità quale causa di forza maggiore ex art. 45 c.p. (è l'ipotesi avanzata nel ricorso della sentenza qui in commento) ovvero appellandosi allo stato di necessità di cui all'art. 54 c.p.

La giurisprudenza di legittimità non nega del tutto la bontà di tali ricostruzioni, ma, nonostante le ammetta in via potenziale, ne subordina l'accoglimento a criteri rigidi e ad allegazioni probatorie ardue.

Per una compiuta disamina delle questioni, è opportuno, preliminarmente, analizzare la categoria delle cause di esclusione della colpevolezza, con specifico riferimento all'istituto della forza maggiore.

3. Cause di esclusione della colpevolezza ed inesigibilità

¹³ M. L'Insalata, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit., p. 948.

¹⁴ A. Traversi, *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull'omesso versamento dell'Iva e delle ritenute*, in *Corriere Tributario*, 2013, 44, 3487; I. Caraccioli, *Riflessione sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. dir. Trib.*, 2013, 11, 253 ss.; P. Antonini, *La punibilità del reato di omesso versamento di ritenute certificate nella giurisprudenza di legittimità*, in *Il Fisco*, 2014, 42, 4155.

¹⁵ Trib. Firenze, ufficio G.I.P., 10 agosto 2002, Giudice Belsito; Trib. Milano, ufficio G.I.P., 7 gennaio 2013, Giud. Castelli; Trib. Milano, ufficio G.I.P., 19 settembre 2012, Giud. Domanico; Trib. Roma, sez. VI, n. 105/2014; Trib. Milano, sez. III, sent. 13701/2015.

Le cause di esclusione della colpevolezza o scusanti costituiscono situazioni in presenza delle quali il legislatore esclude la punibilità per impossibilità di muovere un giudizio di rimproverabilità all'agente, rispetto a un fatto oggettivamente illecito; vanno pertanto tenute distinte sia dalle scriminanti, che fanno venir meno il reato sotto il profilo oggettivo, sia dalle esimenti, che escludono la mera punibilità di un fatto, oggettivamente e soggettivamente integrato¹⁶.

In tale categoria si suole ricondurre una serie di ipotesi, legislativamente previste, eterogenee tra loro: vi rientrano l'errore, lo stato di necessità, il caso fortuito, la forza maggiore, l'ipotesi dell'art. 384 c.p., etc.

Il loro minimo comune denominatore consiste nell'esprimere l'inesigibilità del comportamento conforme al precetto penale e nel precludere, inserendosi nell'ambito della concezione normativa della colpevolezza, il giudizio normativo di rimproverabilità individuale per l'atteggiamento antidoveroso tenuto¹⁷. La loro previsione si pone, dunque, in perfetta armonia con il dettato costituzionale in tema di colpevolezza; sarebbe infatti incompatibile con i principi della responsabilità personale e della funzione rieducativa della pena (art. 27 c. 1 e c. 3 Cost.) una risposta sanzionatoria riferita ad una condotta oggettivamente inesigibile.

Il fondamento teorico della loro previsione normativa risiede, dunque, nell'assunto secondo il quale la colpevolezza (nella sua accezione normativa) richiede anche l'esigibilità della condotta prescritta dalla norma penale, dovendo la volontà formarsi in "circostanze concomitanti normali", tali da consentire un fisiologico processo motivazionale e decisionale e solo in presenza delle quali l'ordinamento può esigere il comportamento prescritto¹⁸.

Sulla scorta di tale assunto la dottrina tedesca, seguita da alcuni autori italiani, ha elaborato la teoria dell'inesigibilità (*Nichtzumutbarkeit*), in virtù della quale questa costituirebbe una causa preterlegale di esclusione della colpevolezza; si ritiene cioè legittimo dedurre, dalle cause di inesigibilità tipizzate, attraverso il ricorso all'analogia *iuris*, l'esistenza di un principio generale non codificato, in virtù del quale escludere la punibilità dell'agente al ricorrere di circostanze che, seppur non legislativamente previste, precludono la possibilità di esigere dall'agente un comportamento conforme al precetto penale¹⁹.

Tale impostazione presta però il fianco a diversi motivi di censura. Oltre al rilievo della mancanza di un fondamento normativo, la teoria dell'inesigibilità non fornisce un parametro unitario adeguato attraverso cui poter qualificare una condotta come esigibile o meno, né chiarisce quale sia il soggetto sul quale dover modellare il comportamento inesigibile: il ricorso all'agente concreto rischia di far cadere in un incontrollabile relativismo, mentre il ricorso all'uomo medio nell'incertezza²⁰.

La giurisprudenza di legittimità, al riguardo, ha negato l'esistenza di siffatto principio, affermando che "la cosiddetta inesigibilità, al di fuori delle ipotesi tipiche non trova nel diritto positivo un fondamento, come riconosce anche la prevalente dottrina, perché le condizioni e i limiti alla applicazione delle norme sono posti dalle norme stesse e non è possibile in materia penale affidare al

¹⁶ F. Mantovani, *Diritto penale, parte generale*, Padova, 2015, 361.

¹⁷ R. Garofoli, *Manuale di diritto penale, parte generale*, Roma, 2015, 190.

¹⁸ R. Garofoli, *Manuale di diritto penale*, cit., 190.

¹⁹ R. Garofoli, *Manuale di diritto penale*, cit., 190.

²⁰ R. Garofoli, *Manuale di diritto penale*, cit., 191; F. Mantovani, *Diritto penale*, cit., 362-363.

*giudice compiti di ricorso alla analogia, mancando criteri certi cui riferire la pretesa inesigibilità sotto il duplice profilo oggettivo e soggettivo*²¹.

Poste le difficoltà nell'ammettere l'esistenza di un principio generale di esclusione della colpevolezza per inesigibilità della condotta conforme e appurata l'eterogeneità delle scusanti legislativamente previste, è qui opportuno soffermarci sulla forza maggiore, in quanto invocata nel caso di specie.

3.1 Forza maggiore

La forza maggiore è disciplinata dall'art. 45 c.p., congiuntamente al caso fortuito.

L'istituto ha un'incerta e controversa collocazione dogmatica. Un primo orientamento la configura quale causa di esclusione del nesso causale, considerando l'art. 45 c.p. una norma integrativa della disciplina dell'art. 41 c.p. in materia di concause sopravvenute. La forza maggiore è *“dunque la causa esterna all'agente che sostituisce la serie causale a lui ascrivibile, innescandone una diversa e completamente autonoma, la quale non si contamina in alcun modo con quella sortita dalla condotta dell'agente stesso. Infatti, per sussistere come vis maior occorre che l'elemento causante sia la causa determinante dell'evento - che, in suo difetto, oggettivamente sarebbe improntato di antigiuridicità - non rilevando, invece, se qualificabile solo come causa concorrente”*²².

Altro orientamento la ritiene una causa di esclusione del dolo o della colpa²³, configurandola quale *“evento del tutto estraneo alla sfera di controllo del soggetto agente, imprevedibile ed imprevisto, nonché cogente, tale da rescindere il legame psicologico tra azione ed evento”*²⁴.

Altro orientamento, infine, richiamato e accolto nella pronuncia qui in commento, la qualifica in termini di causa di esclusione della *suitas*²⁵ e la intende come forza che esclude alla radice l'azione umana, eliminandone l'essenziale aspetto volitivo e incidendo, dunque, sulla coscienza e volontà dell'azione.

A prescindere dalla collocazione dogmatica, è unanime la definizione della forza maggiore quale *vis cui resisti non potest*, sicché l'agente *agitur, non agit*.

Non agevole risulta la distinzione tra caso fortuito e forza maggiore, tanto che alcuni autori sono giunti a sostenere che le due figure esprimano lo stesso concetto, ritenendo perciò superfluo differenziarle²⁶. Il criterio distintivo maggiormente accolto è quello per cui, mentre il caso fortuito si fonda sull'imprevedibilità, la forza maggiore sull'irresistibilità²⁷.

La giurisprudenza di legittimità ha accolto tale soluzione, ritenendo che *“mentre il caso fortuito consiste in un quid imponderabile ed imprevedibile che si inserisce d'improvviso nell'azione del soggetto soverchiando ogni possibilità di resistenza e di contrasto, la forza maggiore si concreta in un evento derivante dalla natura o dall'uomo che, pur se preveduto, non può essere impedito”*²⁸.

Dunque, per forza maggiore s'intende ogni forza esterna che, per il suo potere superiore, determina in modo inevitabile e irresistibile la persona al compimento di un atto positivo o negativo, agendo contro la propria volontà; essa può ricondursi sia a

²¹ Cass. Pen., sez. III, sent. 8271/1985.

²² Cass. Pen., sez. III, sent. n. 5905/2014.

²³ E. Dolcini - G. L.Gatta, *Codice penale commentato*, Milano, 2015, I, 720.

²⁴ Cass. Pen., sez. I, sent. n. 18402/2013.

²⁵ A. Manna, *Corso di diritto penale*, 2015, p. 220; N. Bartone, *Il Diritto Penale Vivente, Italia-Europa-Mondo*, Padova, 182.

²⁶ V. Manzini, *Trattato di diritto penale*, II, Torino, 1987, 6.

²⁷ R. Garofoli, *Manuale di diritto penale*, cit., 981.

²⁸ Cass. Pen., Sez. IV, n. 8826/1980.

fenomeni naturali, sia a fatti determinati dall'uomo, non operando il codice alcuna distinzione in tal senso.

La forza maggiore è esclusa allorché l'agente disponga di un sufficiente margine di scelta: in questi casi la coazione ad agire è soltanto relativa, per cui, in presenza dei rimanenti presupposti, potranno risultare applicabili le norme sullo stato di necessità e sulla coazione morale²⁹.

4.1 Crisi di liquidità e forza maggiore

La sentenza in commento affronta lo specifico problema della configurabilità della crisi di liquidità in termini di causa di forza maggiore, ricostruendo e ribadendo l'orientamento di legittimità formatosi sul punto.

La Suprema Corte prende le mosse dalla precisazione che per l'integrazione del reato di cui all'art. 10 *ter* è sufficiente il dolo generico; volge poi all'analisi dell'istituto della forza maggiore, inquadrandola quale causa di esclusione della *suita*³⁰ e definendola quale “fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente”³¹.

Da tale assunto deriva che nei “reati omissivi integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso”³².

I giudici di legittimità precisano dunque come la forza maggiore sia esclusa in presenza di un margine di scelta, dal momento che quest'ultimo consente comunque un collegamento relativo della condotta all'agente. Pertanto “la mancanza di provvista necessaria all'adempimento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante non può essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta/politica imprenditoriale volta a fronteggiare una crisi di liquidità”³³. L'allegazione dell'imputato di aver preferito assolvere alle obbligazioni retributive dei dipendenti costituisce indice della sussistenza di un margine di scelta.

Aggiungono inoltre che “non si può invocare la forza maggiore quando l'inadempimento penalmente sanzionato sia stato con-causato dai mancati accantonamenti e dal mancato pagamento alla singole scadenze mensili e dunque da una situazione di illegittimità”³⁴.

Per i giudici di legittimità, dunque, sussiste il dolo necessario in quanto il mancato versamento trova la sua origine non già in una situazione sopravvenuta alla quale il contribuente non può porre rimedio, ma nel suo volontario mancato adempimento al dovere di accantonare, immediatamente, le somme ovvero nella successiva distrazione di quelle in precedenza correttamente accantonate.

La Suprema Corte non esclude aprioristicamente che la crisi di liquidità possa inquadarsi nell'art. 45 c.p., ma la ammette nelle ipotesi limite in cui “derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico”³⁵.

²⁹ Fiandaca-Musco, *Diritto penale, parte generale*, Bologna, 2014, 220.

³⁰ Differentemente, Cass. Pen., Sez. III, 5905/2014 sostiene che l'istituto di cui all'art. 45 c.p. sia compenetrato da due anime distinte: la prima involgente l'elemento oggettivo del reato, ossia il nesso tra condotta ed evento, e la seconda l'aspetto soggettivo della colpevolezza.

³¹ Sentenza in commento, p. 5.8.

³² Sentenza in commento, p. 5.9.

³³ Sentenza in commento, p. 5.10.

³⁴ Sentenza in commento, p. 5.10.

³⁵ Sentenza in commento, p. 5.10.

Dunque la posizione dei giudici di legittimità non è di totale chiusura alla sussumibilità della crisi di liquidità nell'istituto di cui all'art. 45 c.p., ma la subordina a criteri e allegazioni rigidi; sul contribuente grava cioè l'onere probatorio di dimostrare di aver posto in essere tutte le iniziative possibili per ottenere la liquidità necessaria per far fronte al debito tributario. Tra queste sono tradizionalmente annoverate anche il ricorso al credito e l'utilizzo del proprio patrimonio personale.

Pertanto la circostanza che “*non risultano allegazioni circa richieste di finanziamenti, avvio di ingiunzioni giudiziarie nei confronti del debitore o altre iniziative per cercare di tamponare la mancanza di liquidità*”³⁶ è decisiva per escludere che la crisi di liquidità si ponesse nel caso di specie come *vis cui resistere non potest*, mancando la prova di aver tentato, attraverso tutte le soluzioni praticabili, di opporvisi.

4.2 Diversità di soggetti

Ulteriore profilo rilevato dall'imputato per escludere il dolo è il seguente: avendo assunto la carica di amministratore al termine del 2006, non ha potuto effettuare gli accantonamenti dell'IVA riferita a tale anno d'imposta, né la precedente gestione vi ha provveduto.

Anche tale circostanza è ritenuta irrilevante ai fini dell'esclusione dell'elemento soggettivo dai giudici di legittimità, con una motivazione invero piuttosto stringata e poco esaustiva. La Corte afferma infatti che “*la consapevolezza dell'attuale stato di dissesto dell'impresa comporta l'accettazione delle relative conseguenze quando, come nel caso in esame, esse siano responsabilmente valutate da chi, subentrando nella carica, dimostra in tal modo di poterne avere il dominio finalistico, anche se si tratta di dissesto imputabile alla precedente gestione. E' lo stesso imputato ad affermare di aver chiesto assicurazioni alla società controllante, unico debitore della cooperativa, affinché provvedesse a saldare il conto, ma non ha mai dedotto di essersi attivato, pur avendo a disposizione il lungo periodo che lo separava dalla scadenza del termine per il versamento annuale, per cercare di onorare l'impegno alla scadenza*”³⁷.

Dunque i giudici di legittimità escludono la rilevanza della diversità tra il soggetto tenuto all'accantonamento e quello che ha omesso il versamento, se quest'ultimo ha comunque avuto la possibilità materiale di reperire la liquidità necessaria all'adempimento del debito tributario.

4.3 Crisi di liquidità e stato di necessità

Per completezza espositiva, deve rilevarsi come i giudici di legittimità pervengano a conclusioni analoghe anche nelle ipotesi in cui il contribuente invochi lo stato di necessità, per aver privilegiato le retribuzioni dei dipendenti all'adempimento del debito tributario.

La Suprema Corte nega infatti che possa escludersi la punibilità, rilevando che con l'espressione “*danno grave alla persona*” di cui all'art. 54 c.p., “*il legislatore ha inteso riferirsi ai soli beni morali e materiali che costituiscono l'essenza stessa dell'essere umano, come la vita, l'integrità fisica (comprensiva del diritto alla salute), la libertà morale e sessuale, il nome, l'onore, ma non anche quei beni che, pur essendo costituzionalmente rilevanti, contribuiscono al completamento ed allo sviluppo della persona umana. Ne consegue che, pur dovendosi affermare che il diritto al lavoro è costituzionalmente garantito e che il lavoro contribuisce alla formazione ed allo sviluppo della persona*

³⁶ Sentenza in commento, p. 5.12.

³⁷ Sentenza in commento, p. 5.12.

*umana, deve escludersi, tuttavia, che la sua perdita costituisca in quanto tale un danno grave alla persona sotto il profilo dell'art. 54 cod. pen*³⁸.

Contro la possibilità di applicare la causa di giustificazione in questione, milita, del resto, l'ulteriore argomento della difficoltà di provare la sussistenza di altri due requisiti indispensabili ai fini della sussistenza dello stato di necessità, quali l'inevitabilità e l'involontarietà del pericolo di un danno grave alla persona³⁹.

Ai fini dell'“inevitabilità” del danno, infatti, il contribuente dovrebbe dimostrare di aver fatto ricorso a tutti gli strumenti leciti possibili per evitare di realizzare l'illecito inadempimento tributario (intimazione di pagamento ai propri debitori inadempienti, atti transattivi, istanza di rateazione nei confronti del Fisco, ricorso al credito). Ancor più ardua rischia di risultare la dimostrazione dell'“involontarietà” della situazione di pericolo, dal momento che, sovente, l'illiquidità in cui versa l'imprenditore dipende, congiuntamente al contesto di congiuntura economica, all'assunzione di sue scelte errate in termini di gestione aziendale.

4.4 Crisi di liquidità ed esclusione del dolo

Deve infine segnalarsi l'ulteriore orientamento⁴⁰ che postula che la crisi di liquidità, rendendo impossibile il versamento dell'imposta, escluda la sussistenza del dolo, senza necessità di ricorrere agli istituti della forza maggiore e dello stato di necessità.

Anche a fronte di tale impostazione, però, i giudici di legittimità adottano la medesima soluzione prospettata con riguardo all'esclusione della forza maggiore.

Rilevano infatti che pur potendo “*verificarsi casi in cui sia possibile invocare l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione tributaria ed il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito (e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato), (...) sarebbe in ogni caso necessario l'assolvimento degli oneri di allegazione che, per ciò che concerne la crisi di liquidità, devono avere attinenza non soltanto all'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche alla circostanza che detta crisi non possa essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto*”⁴¹.

Dunque l'esclusione del dolo è subordinata alla dimostrazione in giudizio, con onere probatorio a capo dell'imputato, tanto della circostanza che le difficoltà finanziarie non siano imputabili al contribuente inadempiente, quanto che le stesse, inoltre, non avrebbero potuto essere altrimenti fronteggiate con idonee misure, compreso il ricorso al credito bancario ed anche a sfavore del patrimonio personale dell'imprenditore.

5. Profili critici

5.1 Dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità

Può condividersi la soluzione restrittiva dei giudici di legittimità nel senso di configurare la crisi di liquidità quale forza maggiore, solo in ipotesi eccezionali. A meno di non

³⁸ Cass. Pen., sez. III, sent. 15416/2014; similmente Cass. Pen., sez. III, sent. n. 23532/2014.

³⁹ G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento d'imposte: tra prova del dolo e tenuità del fatto si allargano gli spazi per la non punibilità*, in *Società*, 2015, 10, 1158.

⁴⁰ G. Flora, *I reati previsti dall'art. 2 L. n. 516/1982*, in AA.VV., (a cura di) Grosso C. F., *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, 1992, 164; A. Carotenuto, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10bis del d.lgs. n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2005, 5194; F. Romoli, *Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità*, in www.archiviopenale.it, 1, gennaio-aprile 2013.

⁴¹ Cass. Pen., sez. III, sent. n. 7429/2015.

adottare una forzatura dell'istituto di cui all'art. 45 c.p., infatti, una crisi di liquidità non costituisce mai, o quasi mai, una forza naturale esterna ed irresistibile che incide in maniera così profonda, impreveduta e incontrollabile sulla condotta del reo al punto da poter dire che questi, a causa di tali invincibili fattori esterni, *non agit, sed agitur*.

L'omesso pagamento dei debiti tributari di un imprenditore che si viene a trovare in uno stato di crisi di liquidità per fattori non a lui direttamente imputabili, non è assimilabile a quello dell'operaio sbalzato da un terremoto dall'impalcatura che travolge e procura lesioni personali ad un passante sottostante: mentre in quest'ultimo caso la commissione del reato è del tutto priva di un substrato psichico, nel primo una volontà, seppur coartata, esiste⁴². La sussistenza di questa è provata ogniqualvolta si rivela un margine di scelta in capo al contribuente e il caso di specie è esemplificativo in tal senso, laddove l'imputato manifesta di aver preferito utilizzare le poche risorse finanziarie disponibili per adempiere alle obbligazioni retributive.

Si è visto, inoltre, come sia precluso invocare un incodificato principio generale di inesigibilità, non trovando spazio nel nostro ordinamento la possibilità di ricorrere a cause di esclusione della colpevolezza, ulteriori rispetto a quelle tipizzate.

Da ciò però non deriva necessariamente che la crisi di liquidità non incida sulla sussistenza dell'elemento soggettivo. Una corretta impostazione del problema, ad avviso di chi scrive, potrebbe essere quella di rivedere i criteri di accertamento della sussistenza del dolo, apparendo le conclusioni della Suprema Corte, sul punto, non pienamente condivisibili.

Si è visto come per l'integrazione del reato di omesso versamento sia necessario (e sufficiente) il dolo generico; questo presuppone che il contribuente si rappresenti l'esistenza del debito tributario (tale circostanza è presuntivamente provata dalla presentazione della dichiarazione annuale) e che non adempia al versamento dell'imposta, nei termini di legge, volontariamente. La volontarietà dell'omissione è presuntivamente dedotta dalla consapevolezza dell'obbligazione.

Ora, la domanda è se può dirsi volontario l'inadempimento nel momento in cui il contribuente non ha la disponibilità di adempiere.

In tal senso è corretto effettuare un'indagine sulle cause di tale indisponibilità. Laddove l'imputato abbia posto in essere comportamenti preordinati a sottrarsi all'obbligo tributario, l'elemento volitivo è sicuramente integrato. Similmente può ritenersi qualora abbia utilizzato le risorse aziendali per scopi personali ovvero li abbia destinati ad operazioni azzardate e rischiose; in quest'ultimo caso potrà parlarsi quantomeno di dolo eventuale, avendo il contribuente operato con diverse finalità, ma rappresentandosi e accettando il rischio di non avere la disponibilità finanziaria per il versamento dell'IVA alla scadenza.

Al di fuori di tali ipotesi, si colloca una vasta casistica di crisi aziendali, le cui svariate ed eterogenee cause possono ricondursi a due tipologie:

a) in un primo gruppo, è possibile ricondurre quelle inerenti a una colpa organizzativa e gestionale dell'imprenditore (errori di strategia imprenditoriale, la carenza di innovazione, errori di marketing, etc.);

b) in un secondo, si annoverano tutti quei fattori a lui non (o solo in parte) ascrivibili, ragioni esogene totalmente indipendenti dal suo comportamento, come l'inadempimento dei debitori o i mancati rimborsi e/o pagamenti da parte degli enti pubblici⁴³.

⁴² G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento d'imposte*, cit., 1157.

⁴³ G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento d'imposte*, cit., 1157.

Ora, si è visto come l'esclusione dell'elemento soggettivo sia subordinata alla duplice prova che le difficoltà finanziarie non siano imputabili al contribuente inadempiente e che le stesse non avrebbero potuto essere altrimenti fronteggiate con idonee misure.

Con riferimento al primo gruppo di cause di crisi aziendale, queste possono dirsi imputabili al contribuente: pertanto, secondo l'impostazione dei giudici di legittimità, il dolo dell'omesso versamento non può dirsi escluso. Ad un'attenta analisi ci si accorge, però, di come la sussistenza dell'elemento volitivo venga sancita, non perché sussistente alla scadenza del termine per il versamento, né perché essa abbia animato condotte finalizzate al prosciugamento delle risorse finanziarie nell'intento di non adempiere, bensì sulla base di un precedente comportamento colposo (c.d. *mala gestio*, colpa gestionale-organizzativa) che ha provocato la crisi di liquidità al 27 dicembre dell'anno successivo. In tal senso, però, si finisce per punire a titolo di dolo la condotta omissiva di mancato versamento, in quanto eziologicamente ricollegata a una condotta colposa.

La stessa violazione del sempre ribadito dovere di accantonamento delle somme ha invero natura colposa, traducendosi nella violazione di una regola cautelare, volta ad evitare l'indisponibilità finanziaria al termine ultimo per il versamento dell'IVA.⁴⁴

In tal senso, vi sarebbe dunque una forte distorsione del principio di legalità, in quanto di fatto si andrebbe a punire una condotta colposa con un reato modellato sul tipo di responsabilità esclusivamente dolosa⁴⁵.

Per quanto concerne il secondo gruppo di cause di crisi aziendale, trattasi indubbiamente di situazioni di crisi non imputabili al contribuente; pertanto il primo onere probatorio è facilmente assolto. Ma non è appunto sufficiente, dal momento che i giudici di legittimità subordinano la non punibilità altresì alla prova di avere posto in essere tutte le iniziative atte ad ottenere la disponibilità finanziaria per l'adempimento.

La rigidità di tale impostazione appare in tutta evidenza laddove i giudici di legittimità si spingono a ritenere che il contribuente debba ricorrere al credito bancario, richiedendo una sorta di trasferimento del rischio di non riscossione del debito dall'Erario in capo ad istituti di credito.

Anche imporre di dare preferenza all'obbligazione tributaria rispetto alle retribuzioni dei dipendenti o ai compensi dei fornitori è estrema.

L'assunto secondo cui la scelta di pagare prioritariamente le retribuzioni dei dipendenti o anche i compensi dei fornitori è indice dell'elemento volitivo, ha un fondamento logico: nel momento in cui il contribuente decide di destinare le ultime risorse finanziarie per l'adempimento di tali debiti, si suppone che logicamente abbia deciso di non adempiere al versamento d'imposta.

Ma manca di considerare come l'assolvimento di tali obbligazioni rientra nella fisiologica gestione d'azienda e l'inadempimento delle stesse non fa altro che aggravare lo stato di crisi. Provvedendo al pagamento dei fornitori e dei dipendenti, l'azienda potrebbe superare indenne il periodo di difficoltà per poi riprendere forza negli anni successivi e provvedere così all'estinzione, seppur in ritardo, di tutti i debiti tributari.

Seguendo, invece, l'interpretazione della giurisprudenza di legittimità si assisterebbe alla paradossale situazione in cui, per soddisfare la pretesa statale di liquidazione dell'imposta, il contribuente prosciughi ogni risorsa liquida, con conseguente ed inevitabile fallimento aziendale. In tal modo verrebbe soddisfatto il credito Iva, ma al costo di ingenti danni per l'occupazione, per il sistema economico,

⁴⁴ G. Amarelli, *Crisi di liquidità e omesso versamento d'imposte*, cit., 1157.

⁴⁵ M. L'Insalata, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit., 949.

nonché per l'Erario stesso: a fronte del versamento tempestivo, questi rimarrebbe privato di un operatore economico che avrebbe potuto generare reddito e, quindi, versare ulteriori imposte, per gli anni successivi⁴⁶.

Senza poi considerare l' "effetto domino" che tale impostazione crea. Pensiamo al contribuente in crisi finanziaria per non aver incassato i compensi dai propri clienti, che adempie il debito tributario e non paga i propri fornitori; questi ultimi rischiano di trovarsi nella medesima condizione del primo e dover scegliere a loro volta se saldare il debito con il Fisco o con i propri fornitori, e così via, con un effetto a catena dannoso per la ripresa del sistema economico.

Alla luce di quanto esposto, non possono non condividersi le conclusioni di chi ritiene che gli oneri probatori ai quali i giudici di legittimità subordinano la non punibilità del contribuente in crisi, si risolvano in una *probatio diabolica*⁴⁷, che rende di fatto inoperante la possibilità di esclusione della colpevolezza, con rischi di forti ripercussioni sul tessuto economico.

5.2 Della soluzione nel caso di specie

Oltre ai segnalati rilievi critici che possono muoversi all'orientamento generale assunto dai giudici di legittimità, la pronuncia qui in esame si presta ad ulteriori specifiche censure, che attengono alla dichiarata irrilevanza della diversità tra il soggetto, imputato, tenuto al versamento e quello tenuto agli accantonamenti, precedente amministratore, responsabile nell'anno di esercizio cui si riferisce l'imposta.

Si rileva, innanzitutto, come l'imputabilità al contribuente inadempiente delle difficoltà finanziarie (circostanza che, come visto, non permette l'esclusione del dolo) venga, discutibilmente, sancita sulla base della mera consapevolezza delle stesse, dalla quale, a detta dei giudici di legittimità, discende l'accettazione delle relative conseguenze.

In caso di mutamento della compagine amministrativa, tale impostazione, inoltre, porta alla conseguenza estrema che il contribuente, nuovo amministratore, venga gravato di un obbligo difficilmente praticabile, richiedendogli infatti di trovare le risorse necessarie per l'adempimento dell'imposta per la quale la precedente amministrazione non ha effettuato gli accantonamenti e, contemporaneamente, di provvedere ad effettuare gli accantonamenti relativi alla sua gestione; tutto ciò nell'ambito di una crisi aziendale a lui non imputabile.

5.3 Della struttura del reato

Le incongruenze interpretative messe in luce derivano dalla scelta legislativa di criminalizzare l'omesso versamento non a titolo di dolo specifico, come per le altre fattispecie penali tributarie, per le quali si richiede il fine di evasione, ma a titolo di dolo generico.

Gli inadempimenti motivati da crisi di liquidità sarebbero, infatti, escusi dall'area penale se per l'integrazione del reato fosse richiesto lo scopo di evasione; in siffatte ipotesi il contribuente non può dirsi animato dal fine di evadere l'imposta, semplicemente non può versarla ovvero non adempie per tentare di salvare l'impresa dallo stato di crisi (c.d. evasione di sopravvivenza)⁴⁸.

⁴⁶ M. L'Insalata, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit., 953.

⁴⁷ P. Antonini, *La punibilità del reato di omesso versamento di ritenute certificate nella giurisprudenza di legittimità*, in *il Fisco*, 2014, 42, 4155.

⁴⁸ M. L'Insalata, *L'omesso versamento dell'IVA*, cit., 955.

L'incriminazione dell'omesso versamento a titolo di dolo generico presta, dunque, il fianco a diverse critiche.

Innanzitutto non può non rilevarsi come l'omissione, non animata dallo scopo di evasione, sia priva di un disvalore penale apprezzabile; soprattutto alla luce dello spirito della riforma del 2000, tesa a incriminare le sole condotte connotate da modalità fraudolenta, si coglie l'incompatibilità della fattispecie di cui all'art. 10 *ter*, che, già sotto il profilo oggettivo, manca di elementi di decettività.

È necessario, dunque, interrogarsi su quale sia l'utilità pratica della scelta legislativa di richiedere il dolo generico e non quello specifico. Tale quesito ne presuppone un altro: quali possono essere i casi in cui il contribuente non versa l'imposta senza perseguire lo scopo di evasione?

Ovviamente le ipotesi in cui il versamento risulta impossibile o estremamente difficoltoso, a causa di crisi di liquidità. È invece difficile immaginare casi concreti in cui il contribuente, pur avendone la disponibilità, non adempia il debito tributario, senza perseguire lo scopo di evasione.

Da ciò emerge chiaramente come, anche attraverso la previsione del dolo specifico, la punibilità di questi ultimi sarebbe assicurata; dal perimetro di una fattispecie strutturata sul fine di evasione rimarrebbero infatti fuori solo le omissioni motivate da crisi di liquidità.

Orbene, se la punibilità delle condotte animate dallo scopo di evasione e meritevoli di repressione sarebbe comunque assicurata attraverso la previsione del dolo specifico, sorge spontaneo chiedersi se l'incriminazione a titolo di dolo generico non costituisca un abuso dello strumento penale, dal momento che l'unico vantaggio pratico assicurato è costituito dalla punibilità di quei contribuenti in difficoltà finanziaria, che annaspiano per la sopravvivenza dell'impresa e dei posti di lavoro dei propri dipendenti.

Probabilmente l'obiettivo della previsione del dolo generico è quello, oltre di alleggerire l'onere probatorio in capo all'accusa circa la sussistenza dell'elemento soggettivo, di evitare strumentalizzazioni (forse poco realistiche): il contribuente, animato dallo spirito di evasione, potrebbe dichiarare l'imposta (correndo dunque un rischio minore rispetto alla commissione di un reato dichiarativo), ometterne il versamento, fingendo uno stato di difficoltà finanziarie, e rimanere impunito.

Tale ipotesi però presuppone concretamente che il contribuente, dopo aver dichiarato le operazioni imponibili, compia atti di disposizione preordinati al prosciugamento delle proprie risorse finanziarie. È difficile immaginare che possa farlo senza porre in essere atti di per sé illeciti: il contribuente dovrebbe avvalersi di fatture per operazioni inesistenti, distruggere la contabilità ovvero alienare simulatamente o compiere altri atti fraudolenti idonei a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva, la quale verrà attivata al termine del procedimento dinanzi alla commissione tributaria (che, come visto, non viene meno in virtù del doppio binario sanzionatorio). Laddove il prosciugamento delle risorse finanziarie sia attuato attraverso l'impiego delle stesse per scopi personali e voluttuari del contribuente, il dolo di evasione risulta comunque integrato.

Deve, inoltre, aggiungersi che, se la preoccupazione del legislatore è quella di assicurarsi ad ogni costo la riscossione delle imposte dovute, tale scopo è comunque soddisfatto dalla cumulabilità dei procedimenti, penale e tributario, e delle relative sanzioni, essendo stato escluso il rapporto di specialità tra l'art. 10 *ter* e la corrispondente fattispecie amministrativa.

Alla luce di quanto esposto, emerge come la scelta legislativa di incriminazione a titolo di dolo generico, da un lato, non riveli alcuna apprezzabile utilità rispetto alla

previsione del dolo specifico, dall'altro, ponga seri dubbi di compatibilità con i principi di offensività e sussidiarietà, dal momento che lo strumento penale risulta essere utilizzato per la punibilità di mere omissioni, prive di un coefficiente di fraudolenza e svincolate, sotto il profilo soggettivo, da uno scopo evasivo, in grado di farne apprezzare il disvalore.

Conclusioni

Dalla disamina fin qui compiuta, è emerso come il contribuente possa sottrarsi alla sanzione penale prevista per il delitto di omesso versamento IVA attraverso la *probatio diabolica* di condizioni molto stringenti.

È sì vero che per l'integrazione del reato è sufficiente il dolo generico; ciò che però non convince è l'estremizzazione delle conseguenze⁴⁹ che i giudici di legittimità ne fanno derivare, estremizzazione che rivela quali siano i limiti di un'impostazione puramente teorica, avulsa dal contesto concreto in cui essa è destinata ad esplicare i suoi effetti. Ci si interroga, dunque, se a fronte di una situazione di generale e diffusa crisi economica, che rende arduo per gli imprenditori l'adempimento dei propri obblighi tributari, non sia possibile e preferibile tentare un'opzione ermeneutica alternativa, informata ai canoni della ragionevolezza e dell'equità, piuttosto che lasciare spazio a un'applicazione rigida e stringente di disposizioni incriminatrici di condotte prive di un apprezzabile disvalore penale.

Non può inoltre non segnalarsi l'estrema rigidità complessiva che ruota attorno alle fattispecie di omesso versamento: condotte di mera omissione, anche se prive di preordinazione all'evasione, sono simultaneamente punite in sede penale e in sede tributaria. Al contribuente che ha omesso la liquidazione dell'imposta perché in difficoltà economiche, si impongono, dunque, anche gli esborsi per la difesa nei due giudizi, nonché il pagamento, a titolo di condanna amministrativa, della sovrattassa del 30%⁵⁰.

Di fronte a tale situazione non può non auspicarsi un intervento del legislatore che, ove non voglia spingersi all'abrogazione⁵¹ della fattispecie penale di omesso versamento d'imposta dichiarata, quantomeno la rimoduli attraverso la previsione del dolo specifico.

⁴⁹ P. Antonini, *La punibilità del reato di omesso versamento*, cit., 4155.

⁵⁰ Art. 13 d.lgs. 471/97.

⁵¹ Auspicava l'abrogazione dell'omesso versamento di Iva, "alla luce della sostanziale assenza di decettività nelle condotte di cui ai reati in questione", E. Fontana, *La riforma dei reati tributari: luci ed ombre di un parto travagliato*, in www.dirittoegiustizia.it, 2.10.2015.

Cultura giuridica e diritto vivente

Direttivo

Direzione scientifica

Direttore: Lanfranco Ferroni

Co-direttori: Giuseppe Giliberti, Luigi Mari, Lucio Monaco.

Direttore responsabile

Valerio Varesi

Consiglio scientifico

Luigi Alfieri, Jean Andreau, Franco Angeloni, Andrea Azzaro, Antonio Blanc Altemir, Alessandro Bondi, Licia Califano, Alberto Clini, Maria Aránzazu Calzada Gonzáles, Piera Campanella, Antonio Cantaro, Maria Grazia Coppetta, Francesco Paolo Casavola, Lucio De Giovanni, Laura Di Bona, Carla Faralli, Fatima Farina, Vincenzo Ferrari, Andrea Giussani, Matteo Gnes, Guido Guidi, Giovanni Luchetti, Realino Marra, Guido Maggioni, Paolo Morozzo Della Rocca, Paolo Pascucci, Susi Pelotti, Aldo Petrucci, Paolo Polidori, Orlando Roselli, Eduardo Roza Acuña, Elisabetta Righini, Thomas Tassani, Patrick Vlacic, Umberto Vincenti.

Coordinamento editoriale

Marina Frunzio, M. Paola Mittica.

redazioneculturagiuridica@uniurb.it

Redazione

Luciano Angelini, Chiara Lazzari, Massimo Rubechi.

Collaborano con *Cultura giuridica e diritto vivente*

Giovanni Adezati, Athanasia Andriopoulou, Cecilia Ascani, Chiara Battaglini, Alice Biagiotti, Chiara Bigotti, Roberta Bonini, Darjn Costa, Marica De Angelis, Giacomo De Cristofaro, Elisa De Mattia, Luca Di Majo, Alberto Fabbri, Francesca Ferroni, Valentina Fiorillo, Chiara Gabrielli, Federico Losurdo, Matteo Marchini, Marilisa Mazza, Maria Morello, Massimiliano Orazi, Natalia Paci, Valeria Pierfelici, Ilaria Pretelli, Edoardo A. Rossi, Francesca Stradini, Desirée Teobaldelli, Matteo Timiani, Giulio Vanacore, Giordano Fabbri Varliero.

Cultura giuridica e diritto vivente è espressione del Dipartimento di Giurisprudenza (DiGiur) dell'Università di Urbino. Lo sviluppo e la manutenzione di questa installazione di OJS sono forniti da UniURB Open Journals, gestito dal Servizio Sistema Bibliotecario di Ateneo. **ISSN 2384-8901**



Eccetto dove diversamente specificato, i contenuti di questo sito sono rilasciati con Licenza [Creative Commons Attribuzione 4.0 Internazionale](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).
