
In collaborazione con

GRUPPO²⁴ORE

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

I Incontro 18 maggio 2021

OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE

OMESSO VERSAMENTO IVA

Relatore: Dott. Antonio Spiriti

OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE

L'omesso versamento delle ritenute e l'omesso versamento dell'IVA sono rispettivamente disciplinati dagli articoli **10-bis** e **10-ter** del **Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74**.

L'omesso versamento delle ritenute (10-bis del Decreto Legislativo n. 74/2000), è stato inserito dall'art. 1, comma 414, della **Legge 30 dicembre 2004, n. 311, a decorrere dal 1° gennaio 2005**.

"Art. 10-bis. - (Omesso versamento di ritenute certificate).

*1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni **chiunque** non versa **entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta** ritenute **risultanti dalla certificazione rilasciata** ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta".*

Si tratta di una nuova fattispecie delittuosa? In realtà no perché l'omissione delle ritenute era già disciplinata dall'art 2 della Legge 516/82. Questa, che a sua volta convertiva con modifiche il Decreto Legge 10 luglio 1982, n. 429, aveva già previsto e normato un illecito punito con l'arresto per **"...chiunque, essendovi obbligato, omette di presentare la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta.... chiunque nella dichiarazione annuale presentata in qualità di sostituto, indica le ritenute operate inferiori a quelle dovute.... chiunque nella dichiarazione annuale presentata in qualità di sostituto di imposta indica gli ammontari, di cui all'articolo 7 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in misura inferiore di oltre un milione di lire a quella risultante dalle annotazioni nelle scritture contabili, chiunque non versa all'erario le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate, è punito con la reclusione da due mesi a tre anni e con la multa da un quarto alla metà della somma non versata"**.

Quindi, con l'introduzione dell'articolo 10-bis, si nota un sostanziale ripensamento rispetto la stesura originaria del testo del decreto legislativo 74/2000 che non aveva previsto il **<delitto>** di omesso versamento delle ritenute come invece era disciplinato nella precedente norma.

In buona sostanza, nel redigere l'intero impianto del D. Lgs. 74/2000 non si era considerata la fattispecie introdotta dalla Legge 516/82 in ordine alle ritenute operate dal sostituto, in quanto ritenuta **<problematica>** a causa dell'ingiustificato rigore sanzionatorio che la caratterizzava; il citato

articolo 2 permetteva di colpire qualsiasi omissione di versamento di ritenute, ivi comprese anche quelle non certificate.

Il comma 414 dell'articolo 1, Legge 311/2004, introduce quindi solo l'ipotesi più grave contemplata nella precedente Legge 516/1982, ovvero **<l'omesso versamento di ritenute certificate>**.

Qual è quindi la **novità introdotta** dal legislatore?

Innanzitutto, non viene punita una condotta fraudolenta, così come avviene per gli altri illeciti previsti dal D. Lgs. n. 74/2000, ma il **mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria**, quindi un comportamento omissivo, che **in alcun altro caso assume rilevanza penale se il contribuente ha presentato regolare e veritiera dichiarazione.**

Inoltre, come detto anche nella Relazione illustrativa alla legge 311/2004, lo stesso legislatore pone attenzione alla **"constatata frequenza del fenomeno"** dell'omesso versamento delle ritenute.

Chi sono i soggetti attivi? Possiamo dare una definizione ed una precisa connotazione al generico **<chiunque>**?

L'omissione del versamento delle ritenute configura un **reato proprio** che può essere integrato solo da coloro che rivestono la qualifica di **"sostituto d'imposta"** quindi dai soggetti individuati già dagli articoli 23 e seguenti del D.P.R. 600/1973.

Definizione del sostituto lo si trova nell'art 64 del citato Decreto 600/1973 e la sostituzione tributaria può essere a **"titolo definitivo"** o a **"tiolo di acconto"**.

L'articolo in parola, al comma 1 recita che il sostituto è: **"chi in forza in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso"**.

Inoltre, il reato è integrato solo nel caso in cui il sostituto d'imposta rilasci le certificazioni ma non provveda a versare le somme trattenute a titolo di ritenuta entro i termini per la presentazione della dichiarazione annuale, quindi, **restano escluse dall'applicazione della norma tanto l'omessa presentazione della dichiarazione annuale quanto il mancato rilascio della certificazione dell'avvenuto versamento. Queste condotte erano invece punite dalla previgente Legge 516/1982.**

Per meglio identificare il sostituto d'imposta si può specificare che, nel caso di imprese individuali, è il titolare; nel caso di Enti, Società o altri soggetti collettivi, la consolidata giurisprudenza indica quale **responsabile della consumazione** del reato, **il legale rappresentante in carica** al momento della scadenza del termine ultimo della dichiarazione dei sostituti d'imposta, indipendentemente se fosse o meno quello responsabile al momento del rilascio della certificazione.

E qual è l'**oggetto dell'illecito**? Oggetto del reato sono le ritenute omesse, sia a titolo di imposta (quindi definitivo) sia quelle a titolo di acconto.

Va precisato, ad evitare ogni dubbio interpretativo, che l'omesso versamento delle ritenute, non è assimilabile ad una condotta **<appropriativa>** (ovvero appropriazione indebita come disciplinato dall'art. 646 del Codice Penale). Il sostituto infatti, non si appropria di somme altrui, riferito al percettore, ma non adempie ad un vero e proprio debito di imposta; mancando il requisito di **<altruità>** non si configura il reato di cui al citato articolo del Codice Penale.

Quando si consuma l'illecito?

Il reato di omesso versamento delle ritenute certificate si consuma nel momento in cui scade il termine utile per il pagamento, previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativo all'anno precedente.

Ed il **luogo**? Il luogo di consumazione del reato coincide con quello in cui si compie, alla scadenza del termine previsto, l'omissione del versamento imposto dal precetto normativo. L'articolo 18, comma 2, del D. Lgs. 74/2000, dettando i principi della legge nello spazio, definisce il luogo in cui si considerano commessi i delitti dichiarativi. In particolare, viene previsto che:

- ***“il reato si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale”;***
- ***“se il domicilio fiscale è all'estero, è competente il giudice del luogo di accertamento del reato”.***

In buona sostanza, ai fini dell'individuazione del luogo di consumazione del reato, il legislatore ha attribuito rilevanza territoriale **al luogo in cui è fissato il domicilio fiscale del contribuente.**

La nozione di domicilio fiscale a cui rimanda l'articolo 18, comma 2, del D. Lgs. 74/2000 è contenuta nell'**articolo 58, comma 3, D.P.R. 600/1973**, secondo cui ***“i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività”.***

Il legislatore fiscale ha ancorato i contribuenti (persone giuridiche) al territorio nazionale tramite un criterio di tipo formale, ovvero il **luogo in cui si trova la sede legale.**

In mancanza della sede legale occorre considerare:

- il luogo in cui è fissata la **sede amministrativa;**

- il luogo in cui è stabilita la **sede secondaria** o la **sede della stabile organizzazione**, in mancanza della sede amministrativa;
- in mancanza degli elementi sopra riportati, il **luogo in cui è esercitata prevalentemente l'attività sociale**.

Quindi, in linea generale, per i soggetti residenti, ai sensi dell'articolo 18, comma 2, D. Lgs. 74/2000, il luogo in cui **si considera che vengano consumati i delitti in materia tributaria coincide con il luogo in cui il contribuente ha fissato la sede legale**.

Recentemente la giurisprudenza, però, ha precisato che, ai fini dell'individuazione del luogo di consumazione dei reati dichiarativi, **a rilevare non è la sede legale (criterio formale) ma la sede effettiva dell'impresa (criterio sostanziale)**.

Con maggior restrizione interpretativa, la Corte di Cassazione, Sezione Penale, con la **sentenza n. 27606/2020** ha affermato che:

- la sede dell'attività "**è il luogo in cui l'ente ha il centro principale della sua attività e tale luogo – indicato nell'atto costitutivo, nello statuto e riportato nel registro delle imprese – può essere diverso da quello in cui convenzionalmente è stata stabilita la sede legale, per cui in tal caso rimane solo il dato formale della indicazione "legale" della sede ma questa è, secondo il principio di effettività, altrove**";
- "**il principio di effettività, che non è smentito dalla disciplina tributaria, è pienamente recepito dal diritto civile (settore dell'ordinamento a sua volta richiamato dal diritto tributario) e processuale civile, dove per sede (effettiva) si intende il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente**".

Ad avviso della Corte di Cassazione, dunque, ai fini dell'individuazione del **luogo di consumazione dei reati dichiarativi**, occorre fare riferimento alla nozione di sede dell'amministrazione valida ai fini **dell'articolo 73, comma 3, Tuir**.

Sotto il profilo strettamente tributario, la giurisprudenza della Corte di Cassazione è piuttosto monolitica nel ritenere che la sede dell'amministrazione deve ritenersi coincidente con quella di "**sede effettiva**" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le **attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee**, e cioè il luogo

deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (da ultimo **Cassazione n. 16697/2019**).

Quindi, la sede dell'amministrazione, sia ai fini tributari sia ai fini penali tributari, deve essere individuata **nel luogo da cui provengono gli impulsi volitivi di carattere gestionale come luogo concreto di formazione ed espressione di volontà della società**.

In conclusione, il **principio di effettività**, richiamato dalla Corte di Cassazione, evita che il contribuente, nella prospettiva di incorrere nella leva penale per i reati in materia di dichiarazione, **possa scegliere il giudice competente fissando la sede legale in un luogo non coincidente quello in cui viene concretamente l'attività d'impresa**.

Quali imposte (ritenute) sono considerate omesse? Tutte quelle non versate nell'anno di riferimento, ovvero nell'anno fiscale che coincide con quello solare precedente il rilascio delle certificazioni.

Dalla letterale interpretazione del testo del citato articolo 10-*bis*, si comprende che l'illecito si perfeziona nell'omissione del versamento delle ritenute certificate e non versate entro il termine di presentazione della dichiarazione modello 770. Si persegue quindi una condotta **<mista>** da parte del sostituto: una parte **<attiva>** nell'emissione delle certificazioni ed una **<omissiva>** nell'inadempimento concretizzato con il mancato versamento all'Erario delle ritenute indicate nelle certificazioni. Quindi si comprende che utilizzando la locuzione **“entro il termine di presentazione...”** il legislatore intendesse il **complesso delle ritenute certificate riferite a ciascun anno finanziario** o fiscale, nei limiti previsti oltre la soglia di punibilità (cinquantamila euro).

Dubbi sono sorti anche in merito al momento consumativo del reato; se da una parte la norma fa espresso riferimento al termine di presentazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta dall'altro vi era chi sosteneva che il reato dovesse considerarsi consumato allo spirare del termine previsto dalla norma tributaria, l'art. 8 del D.P.R. 602/1973, per il versamento delle ritenute trattenute dal sostituto.

Quest'ultimo orientamento è stato fatto proprio dal Tribunale Penale di Milano che, riprendendo un provvedimento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, nella sentenza 21 novembre 2008, n. 2255 ha sostenuto: **“La S.C., in una situazione come quella sopra descritta, ha avuto modo di precisare che il tempo di consumazione del reato, quale che sia la disposizione che si debba o si intenda applicare, non può essere che unico e nel caso in esame va individuato, trattandosi di reati omissivi, nel momento della scadenza del termine utile per realizzare la**

condotta doverosa, nella specie nel momento della scadenza del termine stabilito dalla legge vigente al tempo in cui i versamenti andavano effettuati (il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la ritenuta) con la conseguenza, in caso di decisione in senso opposto, di una possibile, quanto "inaccettabile", duplicità di sanzione".

D'altra parte **la presentazione della dichiarazione annuale** - che sia ai fini delle imposte dei redditi, sul valore aggiunto o del sostituto d'imposta - **rappresenta il momento di integrazione di taluni dei reati previsti dal Decreto Legislativo 74/2000.**

Di parere contrario è, invece, la Suprema Corte che, nella sentenza in commento, afferma il principio contrario: momento consumativo del reato di omesso versamento di ritenute certificate è la data di presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Pertanto la condotta omissiva propria, che ha ad oggetto il versamento delle ritenute afferenti all'intero anno di imposta, si protrae fino alla scadenza del citato termine, che coincide con la data di commissione del reato, mentre a nulla rileva il già verificatosi inadempimento agli effetti fiscali.

Si deve, peraltro, osservare che la scadenza del termine per il versamento delle ritenute fiscali non fa venir meno l'obbligazione tributaria, sicché è la permanenza di quest'ultima, considerata nel suo complessivo ammontare riferito all'anno di imposta, ad essere configurata come reato in relazione all'ulteriore scadenza fissata per il pagamento.

Con la Revisione del sistema sanzionatorio nel 2015, il legislatore, modifica sia la rubrica che il contenuto medesimo dell'articolo 10-bis. Infatti con **l'art. 7, comma 1, lett. a), del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158**, abbiamo:

*"Art. 10-bis. Omesso versamento di ritenute **dovute o** certificate.*

*1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute **dovute sulla base della stessa dichiarazione o** risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a **centocinquantamila** euro per ciascun periodo d'imposta".*

Il legislatore ha aggiunto in rubrica il termine **dovute**. Nel testo dell'articolo, dapprima aggiunge le parole **"dovute sulla base della stessa dichiarazione"** e, da ultimo, eleva la soglia di punibilità.

La conclusione cui portava erroneamente l'art. 10-*bis* del D. Lgs 74/2000, nella precedente stesura, fondava su un equivoco: il rilascio della certificazione quale presupposto della condotta fraudolenta. I procedimenti penali per gli illeciti desunti dall'intero impianto del Decreto traggono origine da una denuncia presentata in conseguenza all'accertamento del mancato versamento: l'atto omissivo si deve desumere da una dichiarazione fiscale.

In argomento si era già chiaramente espressa la III Sezione penale della Suprema Corte la quale, con diverse sentenze tra il 2013 ed il 2014 ha riconosciuto di rilevanza penale l'omesso versamento perpetrato nel corso dell'anno d'imposta, delle ritenute certificate in occasione della dichiarazione annuale.

L'interpretazione della giurisprudenza di legittimità appena descritta, poi, era stata ribadita dalle Sezioni Unite (**Cass., SSUU, sentenza 28 marzo 2013, n. 37425**). Il Supremo Collegio, in particolare, dopo aver osservato che il delitto di cui all'art. 10-*bis* del D. Lgs. 74/2000 sarebbe costituito da una **mera condotta omissiva** (il mancato versamento), necessariamente preceduta da due presupposti (l'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuare una ritenuta e il rilascio della certificazione della ritenuta medesima al sostituto d'imposta), aveva puntualizzato – relativamente al **profilo probatorio** – che «*[a fronte delle] attestazioni contenute nella dichiarazione annuale costituente il “Modello 770” e provenienti dallo stesso sostituto d'imposta, nelle quali sono puntualmente indicate le certificazioni rilasciate ai sostituti e sono riportati i dati circa le ritenute operate, [...] la pura e semplice affermazione [da parte del sostituto-imputato, n.d.a.] di non avere rilasciato le certificazioni ai sostituiti o di non aver retribuito i dipendenti (e di conseguenza neppure operato le ritenute) non lo esonera dalle responsabilità, al cospetto di **prova documentale proveniente dallo stesso Modello 770 che comprovi l'esatto contrario**».*

Con la modifica apportata all'articolo 10-*bis*, il legislatore ha di fatto eliminato una parte della materia del contendere oltre che una parte del dibattito giurisprudenziale facendo espresso rinvio alla dichiarazione dei sostituti d'imposta, modello 770.

Occorre tener presente che la normativa allora vigente e fino alla riforma del sistema sanzionatorio, prevedeva il rilascio della certificazione ad esclusivo beneficio del prestatore ma non anche l'invio telematico all'Agenzia delle Entrate come previsto ora con l'invio telematico.

Cassazione, Sez. III, ordinanza 23 novembre 2017 (depositata in data 13 dicembre 2017), n. 55486.

Con l'ordinanza qui commentata, la Terza Sezione della Corte di Cassazione chiede alle Sezioni Unite di chiarire se, per ritenere provato il delitto di cui all'**art. 10-bis del D. Lgs. 74/2000** (nelle fattispecie commesse sotto la vigenza del testo precedente alla riforma del 2015), sia sufficiente – con specifico riguardo alla prova dell'avvenuta certificazione delle ritenute effettuate dal sostituto d'imposta – la **dichiarazione "Modello 770"** ovvero se, al contrario, il Pubblico Ministero debba integrarla con ulteriori fonti probatorie, specificamente volte a dimostrare l'effettivo rilascio delle certificazioni ai sostituiti d'imposta da parte dell'imputato.

Nello specifico caso all'esame della Corte, il ricorrente – condannato dalla Corte d'Appello di Ancona alla pena di otto mesi di reclusione per il delitto di omesso versamento delle ritenute certificate – lamentava, con il primo motivo di ricorso, la violazione e l'erronea applicazione dell'**art. 10-bis** del D. Lgs. 74/2000 e dell'**art. 4**, commi 1 e 6-ter, del D.P.R. 322/1998: i giudici di merito, infatti, avevano ritenuto che il rilascio delle certificazioni ai sostituiti d'imposta potesse essere adeguatamente dimostrato con la sola allegazione del "Modello 770", che – nel procedimento *de quo* – costituiva di fatto l'unica fonte di prova allegata dalla Procura della Repubblica; l'imputato, dunque, contestava proprio il fatto che il modello di dichiarazione citato potesse essere idoneo – per sé solo – alla dimostrazione del rilascio delle certificazioni.

L'ordinanza in commento richiama anzitutto il testo della sentenza impugnata, dando ampio conto degli **orientamenti della giurisprudenza di legittimità** relativi alla problematica in questione.

In particolare, un **primo indirizzo** inaugurato dalla **Cassazione con sentenza, Sez. III, del 15 novembre 2012, n. 1443**, aveva affermato che la norma incriminatrice di cui all'**art. 10-bis** del D. Lgs. 74/2000 avrebbe coperto il "vuoto normativo" rimasto dopo l'**abrogazione della vecchia legge sui reati tributari**: *«l'omesso versamento delle ritenute d'acconto, sanzionato dall'art. 2 del D.L. 429/1982, non era più previsto dalla legge come reato a seguito dell'entrata in vigore del D Lgs. 74/2000, nel cui testo non figuravano fattispecie di reato in continuità normativa rispetto a quella dell'art. 2 del D. Lgs. citato; l'art. 10-bis, nel colmare il vuoto normativo, operava indubbiamente sullo stesso piano della norma abrogata, che sanzionava "chiunque non versa all'erario le ritenute effettivamente operate"»*. Dunque, secondo la sentenza Salmistrano, *«se l'art. 10-bis sanziona l'omesso versamento delle ritenute operate dal sostituto d'imposta, non vi è ragione per ritenere che la prova di ciò debba ricavarsi solo dalle certificazioni senza possibilità di ricorrere ad "equipollenti"»* quali i Modelli 770, posto che da essi è possibile ricavare *«un dato assolutamente non equivoco, in quanto proveniente*

dallo stesso obbligato, [per il quale] non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, per ciò stesso, certificato».

Senonché, nella linearità ermeneutica affermatasi sino a quel momento, si era inserito un **orientamento contrario (Cass., Sez. III, sentenza 8 aprile 2014, n. 40526)**. La pronuncia in questione, innanzitutto, aveva ricostruito diversamente il delitto di cui all'art. 10-*bis* del D. Lgs. 74/2000, affermando che esso integrerebbe un **reato a condotta mista** costituita da una componente omissiva (il mancato versamento) ed una precedente componente commissiva, consistente a sua volta in due distinte condotte (l'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuare una ritenuta e il rilascio della certificazione della ritenuta medesima al sostituto d'imposta; l'orientamento in esame, inoltre, affermò che **«la dichiarazione “Modello 770” non può costituire di per sé sola prova dell'avvenuto rilascio e della effettiva consegna agli interessati della certificazione»** e ciò perché l'interpretazione contraria – fino ad allora univocamente affermata dalla giurisprudenza – si baserebbe sul **“presupposto fallace”** per il quale tutto quello che è stato dichiarato sarebbe stato per ciò stesso necessariamente certificato.

Il dibattito giurisprudenziale, da ultimo, si è ulteriormente arricchito a seguito dell'entrata in vigore della riforma dei reati tributari, attuata con il **D. Lgs. 158/2015**, che ha integrato l'art. 10-*bis* con l'inciso “ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione”.

Orbene, secondo la sentenza **Cass., Sez. III, 7 gennaio 2016, n. 10104**, si pone il problema di capire se la modifica consistita nell'inserimento dell'inciso sopra riportato integri una norma di **interpretazione autentica** o se, al contrario, rechi una **nuova incriminazione**: la sentenza Grazzini, in particolare, esclude con forza la possibilità per cui la novella possa costituire una norma di interpretazione autentica, sostenendo che *«il legislatore non può schermare sotto la forma di una norma di interpretazione autentica norme effettivamente innovative dotate di efficacia retroattiva»*. Dunque, secondo la sentenza *de qua*, partendo dal presupposto per il quale il legislatore della novella avrebbe inteso estendere la tipicità del reato, deve necessariamente argomentarsi l'impossibilità di includere nell'interpretazione della norma precedente quanto non vi era espressamente compreso: in altre parole, i fatti di omesso versamento commessi sotto la vigenza del “vecchio” art. 10-*bis* non potranno essere provati attraverso la sola fonte costituita dal Modello 770.

Il collegio rimettente, dopo aver specificamente illustrato tutte le letture in precedenza riassunte, rassegna infine le sue conclusioni, attraverso le quali – sostanzialmente – **dimostra di non condividere appieno le affermazioni della sentenza 10104**: in particolare, l'ordinanza in commento afferma che *«la sentenza Grazzini ha escluso che l'intento e il contenuto effettivo della [novella del 2015] fossero di interpretazione autentica, ma lo ha fatto in modo assertivo»*. Infatti, *«non sembra essere stato tenuto in conto il contesto della novella del 2015, che in un'ottica*

*globale non ha per nulla inasprito la repressione penale degli illeciti tributari; [...] inoltre, appare difficile qualificare “del tutto inconferente” quel che emerge dalla **relazione illustrativa** della novella, [la quale] afferma che **la modifica ha “chiarito” la portata del testo previgente**».*

Appare evidente, dunque, l'opinione del collegio rimettente: la novella del 2015 potrebbe essere qualificata quale norma di interpretazione autentica e, se così fosse, anche i fatti di omesso versamento delle ritenute certificate commessi prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. 158/2015 potrebbero ritenersi provati con la sola allegazione del Modello 770.

L'omissione del versamento di ritenute certificate rappresenta una fattispecie penalmente rilevante che fonda nell'art. 10-*bis* a tenore del quale è punito chiunque non versa, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare superiore a cinquantamila euro. Si tratta, quindi, di una condotta integrante gli estremi di un delitto in materia di dichiarazione che, pur rinvenendo il suo fondamento in una legge speciale, diviene concretamente perseguibile solo se risultano rispettate le regole di punibilità previste dai principi di cui al Titolo I libro I del codice penale.

Per l'effetto, la condotta omissiva può essere punita solo se il fatto è stato commesso dopo l'entrata in vigore della norma. Anche nell'ambito del diritto tributario infatti, il principio di irretroattività risponde ad un'esigenza di necessaria predeterminazione del diritto al fatto e si pone quale corollario del principio di legalità sotto il profilo dell'efficacia nel tempo delle norme penali. La ratio del divieto di retroattività, quindi, è quella di evitare che condotte originariamente lecite siano esposte al rischio di incriminazioni future assicurando la libertà di tenere o meno il comportamento prescritto attraverso la conoscenza anticipata delle conseguenze afflittive che possono scaturire dalla violazione del precetto penale.

La questione di diritto sulla quale sono chiamate a pronunciarsi le Sezioni Unite della **Corte di Cassazione nella sentenza 37425/2013** concerne l'ambito di applicazione dell'art. 10-*bis* D. Lgs. 74/2000. Infatti, dal momento che la norma è entrata in vigore il primo gennaio 2005 è necessario stabilire se la disposizione si applichi anche all'omissione dei versamenti delle ritenute relative all'anno 2004 non effettuati alle singole scadenze mensili previste ovvero se per l'illecito consumatosi alla data di scadenza mensile prevista per l'anno d'imposta 2004 sia preclusa l'operatività della nuova norma penale con conseguente applicazione della sola sanzione amministrativa.

Secondo un primo orientamento il reato di omesso versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti da parte del sostituto d'imposta si consuma alla scadenza del

termine per la presentazione della dichiarazione annuale. E' solo in tale momento, pertanto, che si verifica l'evento dannoso per l'erario previsto dalla fattispecie penale che sotto il profilo soggettivo presuppone il dolo generico ovvero la semplice consapevolezza della condotta omissiva. In quest'ottica, dunque, il delitto previsto dall'art. 10-bis D. Lgs 74/2000 non può essere confuso con l'illecito avente ad oggetto il mancato versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni alle scadenze mensili, assoggettato alla sola sanzione amministrativa, dal momento che la fattispecie penale prende in considerazione le ritenute complessivamente operate nell'anno d'imposta assumendo quale termine per l'adempimento quello fissato per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (**in tal senso Cass. 25875 del 26/5/2010**). Secondo quest'indirizzo, inoltre, non è ravvisabile nessun contrasto con il principio di irretroattività della norma penale dal momento che la condotta omissiva, pur riguardando ritenute operate nel 2004, si perfeziona per intero sotto la disciplina della nuova legge. La condotta criminosa, infatti, si realizza e consuma solo nell'istante in cui si registra un'omissione del versamento che supera la soglia minima prevista a nulla rilevando che la condotta si protragga nel tempo dato che è comunque il momento della consumazione del reato che determina la legge applicabile. Il divieto di irretroattività della norma penale, dunque, diviene irrilevante poiché opera solo per i fatti già esauriti al momento dell'entrata in vigore della nuova fattispecie penale e non per quelli ancora in atto come nel caso di ritenute operate nell'anno 2004 la cui scadenza per il versamento coincide con il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale ovvero sotto la vigenza della nuova legge (**in tal senso Cass. 7588 del 12/01/2012**). Secondo questa posizione, infine, non c'è continuità normativa tra l'art. 13 del D. Lgs 471/97 e l'art. 10-bis del D. Lgs 74/2000 dal momento che quest'ultima norma ha introdotto una figura criminosa del tutto nuova.

Secondo il diverso orientamento, invece, l'omesso versamento delle ritenute certificate operate dal sostituto nell'anno 2004 rimane assoggettato alla sola sanzione amministrativa. tale conclusione si fonda sull'assunto in base al quale il tempo di consumazione dell'illecito, trattandosi di reati omissivi, deve essere individuato nel momento di scadenza del termine utile per realizzare la condotta doverosa che coincide con quello stabilito dalla legge vigente al tempo in cui i versamenti vanno effettuati ovvero il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta. Nel caso dell'omesso versamento delle ritenute relative all'anno 2004 lo spostamento del termine al momento della presentazione della relativa dichiarazione annuale, ovvero al 30 settembre 2005, non può che ricevere applicazione per le omissioni di versamento verificatesi dopo l'entrata in vigore dell'art. 10-bis D. Lgs 74/2000 vale a dire a partire dal primo gennaio 2005. Di conseguenza, le omissioni perfezionate prima di tale data non possono che integrare gli estremi dell'illecito amministrativo previsto dall'art. 13 del D. Lgs 471/1997. Si è in presenza, dunque, di una successione di norme sanzionatrici di un determinato comportamento. Questa conclusione non può

essere scalfita dal fatto che la nuova norma prevede un reato di natura omissiva istantanea che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dato che l'illecito amministrativo consumatosi alla scadenza del termine mensile per il versamento rappresenta, comunque, una violazione della stessa indole. Pertanto, la sanzione amministrativa e quella penale hanno ad oggetto un'identica condotta omissiva rivolta sul medesimo oggetto materiale, vale a dire le ritenute, con la conseguenza che la nuova norma penale si è limitata a posticipare il termine per il versamento rinvigorendo la sanzione per una condotta già in precedenza punita in via amministrativa. In un'ipotesi del genere, quindi, trova applicazione l'art. 2 co 4 c.p. in base al quale se la legge del tempo in cui fu commesso il reato e le posteriori sono diverse si applica quella le cui disposizioni sono più favorevoli al reo salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile. Per l'effetto, *“allorché un fatto, già sanzionato amministrativamente non abbia perduto il carattere di illiceità ma lo abbia visto aggravarsi, assurgendo al rango di illecito penale introdotto successivamente alla sua realizzazione, va applicata a tale violazione la sanzione amministrativa”* (**Cass. 6490 del 19/4/2000**).

Le Sezioni Unite risolvono il contrasto chiarendo in via preliminare che l'art. 10-bis del D. Lgs. 74/2000 aggiunge all'illecito amministrativo di omesso versamento di ritenute alla fonte alle prescritte scadenze mensili una specifica fattispecie penale rientrante nell'ambito dello stesso fenomeno omissivo ma ancorata a presupposti fattuali e temporali nuovi e diversi. Con l'introduzione della norma, pertanto, non si è realizzata la sostituzione di un regime sanzionatorio ad un altro. Non si pone, quindi, un problema di successione di norme sanzionatorie bensì una questione di eventuale concorso apparente di norme (penale ed amministrativa) che interessa non solo l'anno 2004 ma anche quelli successivi. Fondando su tale premessa, la Corte di legittimità esclude che le due norme riguardino “lo stesso fatto”. Nell'illecito amministrativo di cui al comma 1 dell'art. 13 D. lgs 471/97 la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento della ritenuta mensile ed il termine per il versamento è fissato al giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione della medesima in base all'art. 8 DPR 602/1973.

Nell'illecito penale, invece, il presupposto del reato è costituito sia dall'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte sia dal rilascio al soggetto sostituito di una certificazione che ne attesta l'ammontare complessivo relativo all'anno precedente. La condotta omissiva, inoltre, si concreta nel mancato versamento delle ritenute operate nell'anno d'imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare superiore a cinquantamila euro. Il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta relativa all'anno precedente. **Dunque, pur nella comunanza di una parte dei presupposti, le due fattispecie divergono in alcune componenti essenziali ovvero nei**

requisiti della certificazione delle ritenute e della soglia minima di punibilità, richieste per il solo illecito penale, nonché per quel che riguarda il termine di rilevanza dell'omissione. Per l'effetto, il rapporto fra i due illeciti non è di specialità ma di progressione dal momento che la fattispecie penale costituisce una violazione molto più grave di quella amministrativa. A tanto consegue, altresì, l'inapplicabilità dell'art. 19 comma primo D. lgs 74/2000 a tenore del quale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da un'altra che prevede una sanzione amministrativa si applica quella speciale.

La consumazione in concreto dell'illecito amministrativo, quindi, non osta alla configurabilità di quello penale in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla norma incriminatrice di cui all'articolo 10-*bis* dal momento che fra le due norme intercorre un rapporto di progressione illecita. Secondo la Suprema Corte, inoltre, la soluzione che esclude il concorso apparente di norme non integra una violazione del principio di irretroattività della norma penale dal momento che il soggetto che ha omesso la corresponsione delle ritenute per il 2004 ha la possibilità di determinarsi all'effettuazione del versamento per mantenere l'omissione entro la soglia di rilevanza sino al termine ultimo per la presentazione della relativa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta. La risoluzione di non provvedere a ciò, da cui consegue la commissione del reato, si colloca in un'epoca ampiamente successiva all'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* a cui non può, pertanto, riconoscersi efficacia retroattiva.

La soluzione prospettata dalle Sezioni Unite, quindi, supera la problematica della successione di leggi penali nel tempo e, contemporaneamente, esclude la configurabilità di un concorso apparente di norme.

La prescrizione

Al reato va applicata la disciplina ordinaria della prescrizione, fissata dall'art. 157 del Codice Penale in sei anni (che diventano sette e mezzo per effetto di un evento interruttivo), tenuto conto delle nuove ipotesi di sospensione introdotte dalla cosiddetta riforma Orlando del 2017.

OMESSO VERSAMENTO IVA

L'omesso versamento dell'IVA è disciplinato dall'art. 10-ter del Decreto Legislativo 74/2000. Questo articolo è stato **introdotto nel 2006 con l'art. 35, comma 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla L. 4 agosto 2006, n. 248**, con il seguente testo:

"Art. 10-ter. - (Omesso versamento di IVA).

1. La disposizione di cui all'art 10-bis si applica, nei limiti previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

L'incriminazione dell'imprenditore per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto fu originariamente introdotta nell'ordinamento giuridico italiano dal D.P.R. n. 633/1972, salvo poi essere abrogata dalla Legge n. 516/1982. Non ci si lasci ingannare, tuttavia, da questa sporadica eccezione: la legge in commento (n. 516/1982) è passata alla storia con il nome di '*manette agli evasori*' e sarà il provvedimento normativo che consegnerà al settore penale dell'ordinamento la repressione di violazioni – come gli omessi versamenti di ritenute, ad esempio – prima di allora considerati meramente formali e correttamente presidiati dalla sola sanzione amministrativa.

Nel caso di specie, si può rilevare come il legislatore abbia attribuito all'articolo 10-*bis* il valore di **capostipite** di un nuovo gruppo di reati incentrati sull'inadempimento di obblighi tributari. Infatti è singolare proprio come esordisca e, per questo, ha lasciato dietro di sé qualche critica per la discutibile tecnica redazionale e per il rinvio ad un articolo che tratta di imposte desunte da certificazioni.

Tuttavia, il rinvio sanzionatorio all'articolo che lo precedeva doveva essere limitato solo alla soglia di punibilità dei cinquantamila euro. Anche perché avrebbe potuto generare confusione interpretativa rispetto la tipologia dei tributi trattati rispettivamente dei due articoli. Forse sarebbe stato più corretto omettere completamente il riferimento al 10-*bis* e identificare l'illecito in maniera più diretta.

Quando si tratta dell'incriminazione dell'imprenditore per omesso versamento di tributi e imposte, si tratta di una vicenda giuridica che, da un punto di vista storico, risulta composita e contraddistinta da una marcata eterogeneità di vedute da parte del legislatore.

Fu soltanto negli anni seguenti, con la Legge n. 311/2004 (finanziaria per l'anno 2005) e con il Decreto Legge n. 223/2006 (Decreto Bersani), che il settore penale dell'ordinamento tornò ad attrarre a sé condotte di puro omesso versamento: condotte il cui oggetto materiale venne appositamente selezionato – con una scelta che, come si avrà modo di vedere, fu tutto fuorché casuale – fino a coincidere esclusivamente con l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla rispettiva dichiarazione fiscale e con le ritenute certificate.

I legislatori successivi, a dire il vero, non furono immuni dalla tentazione di ricalibrare l'assetto normativo, ma non arrivarono mai a mettere in discussione l'opportunità della sanzione penale nei confronti dell'omesso versamento di dette imposte dirette ed indirette, limitandosi ad agire, invece, sulle sole soglie di punibilità previste dalle fattispecie incriminatrici o su alcuni loro elementi costitutivi. L'ultimo intervento andato a segno, in questa direzione, fu quello attuato nel periodo del Governo Renzi, stante l'abbassamento delle soglie di punibilità proclamato e poi non concretamente attuato in vigore del Governo Conte. Un intervento – per l'appunto, quello del Governo Renzi – che ebbe l'effetto di espandere e restringere allo stesso tempo il perimetro del penalmente rilevante in materia di omesso versamento; infatti da un lato, le soglie di punibilità per omessi versamenti di ritenute e IVA vennero rispettivamente innalzate a € 150.000 e € 250.000, rendendo irrilevanti omessi versamenti per importi inferiori a tali soglie; dall'altro, per quanto attiene alle ritenute, venne assegnata rilevanza penale non solo alle ritenute attestate da apposita certificazione rilasciata al lavoratore dipendente, bensì anche alle ritenute risultanti dalla sola dichiarazione fiscale (il modello 770).

"Art. 10-ter. - (Omesso versamento di IVA).

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a

Da un punto di vista di analisi delle fattispecie, anche nel caso di omesso versamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto, ci si trova dinanzi a dei reati a condotta **<mista>**, nel quale vi è

una componente <**attiva**> costituita dalla presentazione della dichiarazione IVA da parte del soggetto obbligato (da cui emerge un debito d'imposta superiore alla soglia di punibilità) e una componente <**omissiva**> rappresentata dal mancato versamento dell'IVA autoliquidata. È infatti evidente che l'illecito si concretizza nell'omissione dell'imposta sul valore aggiunto e a **consumazione istantanea**. Le condotte omissive di cui si tratta vengono ad assumere rilevanza penale in maniera istantanea.

Ciò a dire che l'omesso versamento dell'imposta oltre la sua fisiologica scadenza fiscale rimane silente dal punto di vista penale fino allo scoccare di un determinato istante e, soltanto dopo di questo, esso giustifica l'incriminazione. Diversi sono i momenti consumativi dei delitti di omesso versamento: il 27 dicembre di ogni annualità in quanto all'omesso versamento IVA, ossia la data prevista dall'ordinamento per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo.

Chi è il Soggetto attivo del reato? A dispetto della lettera della disposizione che utilizza il pronome <**chiunque**>, è esclusivamente il soggetto IVA (individuato dalle norme del Titolo I del D.P.R. n. 633/1972) che abbia presentato una dichiarazione annuale, ovviamente con saldo debitorio superiore ai 250.000 Euro.

In sostanza, affinché l'omesso versamento dell'IVA possa assumere rilevanza penale è necessario che:

1. il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale IVA valida;
2. dalla dichiarazione IVA risulti un saldo debitorio superiore a Euro 250.000;
3. l'imposta determinata in sede di dichiarazione IVA non sia stata versata all'Erario;
4. la condotta omissiva si protragga oltre il termine di versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

Il momento consumativo del reato **si identifica quindi con il termine per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo**; la violazione si perfeziona quindi qualora il contribuente non versi entro il 27 dicembre il debito IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente, ferme restando le altre condizioni sopra citate. Pertanto, coloro che non stessero versando debiti IVA superiori alla soglia risultanti dalla dichiarazione del periodo di imposta 2019, al fine di non incorrere anche in sanzioni di carattere penale per tale periodo di imposta, dovranno provvedere entro il 27 dicembre 2020 a versare quantomeno l'importo necessario a non integrare l'ipotesi delittuosa.

Il versamento parziale effettuato "**dopo il 27 dicembre**", non esclude la configurazione del reato.

Occorre precisare che affinché possa ritenersi perfezionato il delitto ex art. 10-ter si necessita la presentazione di una dichiarazione valida entro il termine fissato dalla norma, oltre che il termine ultimo utile per il versamento, ossia il 27 dicembre dell'anno successivo alla dichiarazione di cui in parola. In caso contrario infatti sarà integrato il diverso delitto di Omessa dichiarazione previsto all'art. 5 del decreto, tenendo però presente, che al comma secondo questo prescrive che la dichiarazione presentata nei 90 giorni successivi alla scadenza del termine sopra menzionato sarà considerata come non omessa e pertanto, in caso questa venga presentata entro il termine dei 90 gg. e poi venga omesso il versamento, sarà comunque integrato il reato previsto all'art. 10-ter.

Elemento soggettivo

Il delitto necessita della componente del *dolo generico*, non essendo richiesta la finalità specifica di evadere le imposte o consentire l'evasione a terzi. La giurisprudenza è conforme nella valutazione della sussistenza del dolo se verificatesi le condotte sopra menzionate, non rilevando il fine specifico che ha mosso il soggetto attivo.

Dalla ricorrente casistica registrata in sede di legittimità e di merito, in diversi procedimenti nei quali risultavano contestati (alternativamente o contestualmente) gli artt. 10-bis e 10-ter del D. Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, emerge come comune denominatore la notevole difficoltà della difesa di provare la insussistenza dell'elemento psicologico del reato, ovvero la presenza di una causa di forza maggiore che abbia impedito al contribuente di porre in essere il comportamento giuridicamente richiesto, escludendo la possibilità di invocare la scriminante dello stato di necessità ex art. 54 c.p., ancorato alla semplice difficoltà economica dell'impresa.

Nello specifico, dalla disamina della tradizionale giurisprudenza si ricava che l'esimente di cui sopra non è stata ritenuta provata dall'impiego di risorse per scongiurare la perdita del posto di lavoro del personale impiegato dall'impresa, né dalla necessità di adempiere alle obbligazioni verso terzi per evitare la sentenza dichiarativa di fallimento in quanto, tali circostanze, non risultano idonee a giustificare un comportamento illecito ma imposto «*al fine di salvare sé od altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona*» (**Cass. Pen. Sez. III, n. 1725 del 2015; Cass. Pen., Sez. III, n. 7429 del 2015**) rappresentando, di converso, indice rilevatore di una precisa scelta imprenditoriale che ha pretermesso gli interessi dell'Erario a vantaggio della continuità dell'impresa.

Tuttavia, a seguito della recente pronuncia **della III Sezione Penale, n. 6737/2018**, si è registrata una importante apertura alla possibilità di un superamento delle sopra menzionate interpretazioni restrittive della fattispecie *de quo*. Invero, il Supremo collegio, ha censurato la condanna del legale

rappresentante di una S.r.l. per il reato di omesso versamento delle ritenute certificate senza, però, aver analizzato in concreto la questione della sussistenza o meno di una crisi economica non imputabile e non affrontabile con misure idonee argomentando, inoltre, tramite l'asserto che il denaro per il versamento delle ritenute sarebbe stato disponibile in quanto l'imputato avrebbe scelto di pagare i propri dipendenti.

La pronuncia in questione riporta alla luce quei principi necessari in materia penale che da tempo sembravano essere stati messi da parte dalla giurisprudenza in materia penale-tributaria.

Si legge infatti nella motivazione che la piena consapevolezza della illiceità della condotta non può mancare nel dolo (generico) in un reato come quello in esame (di natura omissiva); e per l'appunto la Corte richiama quanto stabilito nella sentenza **Cass. Pen., Sez. III, n. 8352 del 2015**, laddove si osserva che **il dolo non viene integrato dall'omesso pagamento di per sé, ma da una scelta consapevole, appunto, della illiceità della condotta rappresentata dall'omesso pagamento.**

Pertanto, alla luce anche della pronuncia in commento, che sembra aprire ad una meno restrittiva valutazione dei principi di diritto fissati in tema di valutazione dell'elemento psicologico del reato per il reato di omesso versamento delle ritenute, l'ambito di applicazione della interpretazione offerta in tema di dolo potrebbe trovare applicazione anche alla fattispecie disciplinata dall'art. 10 ter di omesso versamento IVA per la sostanziale omogeneità della condotta omissiva e di valutazione della sussistenza degli elementi costitutivi della fattispecie.

La prescrizione

Al reato va applicata la disciplina ordinaria della prescrizione, fissata dall'art. 157 del Codice Penale in sei anni (che diventano sette e mezzo per effetto di un evento interruttivo), tenuto conto delle nuove ipotesi di sospensione introdotte dalla cosiddetta riforma Orlando del 2017.

La causa di non punibilità prevista all'art. 13 d.lgs. n. 74/2000

Il D. Lgs. 158/2015 ha apportato una significativa modifica all'art. 13 del D. Lgs. 74/2000, a norma del quale, i delitti previsti dagli artt. 10-bis e 10-ter (oltre che del 10-quater, comma 1), «non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso».

Qualora il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, deve essere concesso al contribuente un termine ulteriore di 3 mesi (prorogabili dal giudice di altri tre mesi) per estinguere il debito tributario. In tal caso la prescrizione è sospesa.

La norma in esame prevede dunque una vera e propria «preclusione procedimentale» per la concreta applicazione della nuova causa di non punibilità, essendo attualmente devoluta al pagamento integrale del debito tributario, non più una semplice funzione attenuante, così come previsto dalla precedente formulazione dell'art. 13, ma una vera e propria funzione estintiva del reato, purché il pagamento venga effettuato prima dell'apertura del dibattimento.

Da segnalare, in merito, la **Sentenza n. 40314 del 2016**, il cui principio di diritto è stato successivamente riconfermato in diverse pronunce (**Sez. III n. 15237/2017**; **Sez. III n. 30139/2017**), con la quale **la Corte di Cassazione**, proprio in considerazione della nuova natura assegnata dal legislatore al pagamento del debito tributario, **ha ritenuto la nuova disposizione applicabile anche ai procedimenti in corso al 22 Ottobre 2015**, data di entrata in vigore del D. Lgs. 158/2015, anche se già aperto il dibattimento in primo grado.

Operativamente, quindi, secondo l'interpretazione dei Giudici di legittimità, la nuova disciplina normativa che ha novellato il D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, risulta applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del decreto (22 ottobre 2015) anche se superata la fase dell'apertura del dibattimento, sempre che non sia intervenuta sentenza di condanna definitiva. In tale situazione processuale il Giudice che procede (Tribunale monocratico o Corte di Appello) in caso di comprovata rateizzazione, di fronte all'istanza di rinvio dalla difesa che avrà l'onere di allegare il fatto avente ad oggetto l'adesione al piano di rateizzo ed il pagamento delle rate già scadute depositando prova conforme, sarà tenuto a concedere un termine di tre mesi per consentire l'estinzione del debito, con facoltà di prorogare tale termine solo una volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario.

Misure cautelari e confisca

Ferma restando la possibilità da parte del PM di richiedere per questa fattispecie le misure cautelari personali, sempre che ne ricorrano i presupposti dei gravi indizi di colpevolezza e le esigenze cautelari (come riformate dalla Legge n. 47/2015), una notevole rilevanza, nella materia trattata, assumono le misure cautelari di natura reale. Nell'ambito dei reati tributari, infatti, le Procure sono solite richiedere, ed ottenere dal GIP l'emissione di provvedimenti ablatori finalizzati all'apposizione di un vincolo di indisponibilità sui beni del soggetto indagato per l'omesso

versamento, nella forma del **sequestro preventivo finalizzato alla confisca** (art. 321 del Codice di Procedura Penale).

In caso di condanna, il giudice disporrà la confisca dei beni che sono prezzo o profitto del reato (c.d. confisca diretta) e, nelle ipotesi di impossibilità di insistere direttamente su tali beni, di quelli di valore equivalente nella disponibilità del reo.

Occorre sottolineare che nella materia cautelare reale non trovano applicazione i principi di natura civilistica sulla separazione tra il patrimonio della persona fisica e della persona giuridica, nel caso il reato tributario coinvolga gli organi di un ente dotato di autonomia patrimoniale perfetta. Difatti, la giurisprudenza di legittimità già da tempo ha stabilito la possibilità di aggredire attraverso lo strumento del sequestro per equivalente i beni dell'imputato persona fisica (amministratore di diritto o di fatto, o anche membro del CdA o di altri organi societari) *"sul presupposto dell'impossibilità di reperire il profitto del reato nel caso in cui dallo stesso soggetto non sia stata fornita la prova della concreta esistenza di beni nella disponibilità della persona giuridica su cui disporre la confisca diretta"* (**Cass., Sez. III, n. 42966/2015**).

Qualora il prezzo o il profitto del reato sia costituito da denaro, il sequestro di tali somme viene qualificato come diretto in virtù della natura fungibile del bene (cfr. **Cass., Sez. III, n. 5780/2018**) e le SS.UU. hanno già sancito l'applicabilità del sequestro preventivo finalizzato alla confisca su denaro o altri beni fungibili direttamente riconducibili al profitto del reato tributario commesso dagli organi della persona giuridica a vantaggio della società, se nella disponibilità della persona giuridica medesima (**SS.UU., n. 10561/2014**). Nel caso, però, in cui il sequestro diretto non sia possibile nei confronti dell'ente per impossibilità di reperire i beni confiscabili, non sarà possibile procedere con il sequestro per equivalente nei confronti della società stessa, a meno che essa non costituisca un mero apparato fittizio (**Sez. III, n.1256/2012; SS.UU., n. 10561/2014; Sez. III, n. 5780/2018**), in quanto i reati tributari non rientrano, ai sensi del D. Lgs. n. 231/2001, nella lista di quelli che consentono il sequestro per equivalente nei confronti di una persona giuridica.

Riassumendo, il sequestro preventivo:

- è consentito, nei confronti della persona giuridica, se finalizzato alla confisca di denaro o altri beni fungibili o di beni costituenti profitto del reato tributario (confisca c.d. diretta) se il delitto è commesso dagli organi della persona giuridica stessa e se i beni siano nella disponibilità patrimoniale della medesima persona giuridica;

- non è consentito se finalizzato alla confisca per equivalente, nei confronti della persona giuridica, nel caso non sia stato reperito il profitto del reato tributario commesso dagli organi della stessa persona giuridica (non ricompreso nelle ipotesi previste dal D. Lgs. n. 231/2001);
- è consentito, invece, nell'ipotesi in cui l'ente giuridico sia un mero schermo fittizio per attività illecite di persone fisiche;
- è consentito nei confronti delle persone fisiche che hanno commesso il reato tributario a vantaggio dell'ente collettivo, se nella loro disponibilità rientrano quei beni costituenti profitto del reato o denaro ed altri beni fungibili;
- è consentito altresì anche nella forma per equivalente, nei confronti della persona fisica, nel caso non vi sia possibilità di confiscare beni nei confronti della persona giuridica.

Corte giustizia UE grande sezione 20 marzo 2018 n. 524

L'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari, contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti (la Corte si è così pronunciata nell'ambito di un procedimento penale nei confronti di un imputato cittadino italiano relativo a reati in materia di imposta sul valore aggiunto).

Cassazione penale sez. III 13 marzo 2018 n. 15172

La nuova fattispecie di reato di cui all' art. 10-ter, del D. Lgs. n. 74 del 2000, come modificata dall' art. 8, del D. Lgs. n. 158 del 2015, che ha elevato a Euro 250.000,00 la soglia di punibilità, ha determinato l'abolizione parziale del reato commesso in epoca antecedente che aveva ad oggetto somme pari o inferiori a detto importo, e in considerazione dell'abrogazione parziale trovano

applicazione gli art. 2, comma secondo, del codice penale (e non il quarto comma dell'art. 2, C.P.), e 673, comma primo, C.P.P.

Cassazione penale sez. III 23 gennaio 2018 n. 6220

In tema di omesso versamento dell'IVA, il reato omissivo previsto dall' art. 10-ter D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 consiste nel mancato versamento all'erario delle somme dovute sulla base della dichiarazione annuale che, tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", è ordinariamente svincolato dalla effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate.

Cassazione penale sez. III 23 novembre 2017 n. 4750

In caso di omesso versamento, la confisca va disposta anche se non risultano disponibilità di beni da parte dell'imputato. A ricordarlo è la Cassazione che ha accolto il ricorso della pubblica accusa contro la scelta del Tribunale di condannare l'imputato per violazione dell'articolo 10-ter del D. Lgs 74/2000, senza disporre, però, la confisca per insussistenza dei mezzi. Si tratta, infatti di un preciso obbligo di legge che sfugge a qualunque considerazione da parte del giudice, potendo essere colpiti anche beni futuri. L'applicazione di tale confisca, in sostanza, è sottratta alla discrezionalità del giudice.

Cassazione penale sez. IV 17 ottobre 2017 n. 52542

Non è corretto attribuire prevalenza alla norma penale che sanziona l'omesso versamento dell'IVA rispetto al contrapposto divieto di versamento dell'IVA, imposto da un legittimo ordine del giudice (divieto di eseguire pagamenti per crediti anteriori alla richiesta di ammissione alla procedura concorsuale di concordato), che deriva da precise norme giuridiche aventi pari valore ed efficacia rispetto alla normativa tributaria.

Cassazione penale sez. III 12 aprile 2017 n. 39503

Deve essere confermata la condanna per omesso versamento di IVA se l'imputato non dimostra che la crisi finanziaria sia stata imprevedibile, repentina e che egli, da amministratore, abbia fatto tutto quanto nelle sue disponibilità per evitare l'omissione del versamento.

Cassazione penale sez. III 15 febbraio 2017 n. 35786

Solo l'omologazione, e non anche la semplice ammissione al concordato preventivo – sia pure intervenuta antecedentemente alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta -, può escludere il reato di omesso versamento IVA ex art. 10-ter del D. Lgs. n. 74 del 2000.

Cassazione penale sez. III 15 febbraio 2017 n. 35786

Ai fini dell'integrazione dei reati di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rispettivamente in tema di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e dell'IVA, è sufficiente il consapevole inadempimento, da parte del contribuente, dell'obbligazione tributaria così come risultante dalle dichiarazioni annuali dal medesimo presentate, non essendo necessario che egli sia preventivamente messo a conoscenza della pretesa avanzata dagli organi accertatori in sede amministrativa né che detta pretesa abbia un positivo riconoscimento, attesa l'autonomia del procedimento penale dal procedimento e dal processo tributario.

Cassazione penale sez. III, sentenza 30/03/2016, n.40314.

In tema di reati tributari, la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 del D. Lgs. n. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11 del D. Lgs. n. 158 del 2015 – per la quale i reati di cui agli articoli 10-bis e 10-ter del Decreto 74 del 2000 non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti – è applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento.

Cassazione penale sez. III, sentenza 12/04/2017 n. 30139.

Nei reati tributari la causa di non punibilità ex art. 13 D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, come modificato ad opera della D. Lgs. 158 del 2015, trova applicazione ai fatti commessi precedentemente alla sua entrata in vigore e ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del d.lgs. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento di primo grado se i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, risultano essere stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche se a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previsto dalle norme tributarie.

Cassazione penale sez. III, 01/02/2017 n. 15237.

In tema di reati tributari, la causa di non punibilità contemplata dall'art. 13 del D. Lgs. n. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11 del D. Lgs. n. 158 del 2015 – per la quale i reati di cui agli articoli 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del decreto 74 del 2000 non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti – è applicabile ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 158 del 2015, anche qualora, alla data predetta, era già stato aperto il dibattimento. (In applicazione di questo principio la S.C. ha ritenuto ammissibile la rilevanza della suddetta causa di non punibilità anche nel giudizio di legittimità, rinviando al giudice di merito per la valutazione circa la sussistenza in concreto delle condizioni previste dall'art. 13 del D. Lgs. n.74 del 2000).

Con l'**Ordinanza n. 112 del 20 maggio 2016 la Corte Costituzionale** ha preso atto della questione di legittimità invocata dal Tribunale di Bologna in relazione all'art. 649 del Codice di Procedura Penale (rubricato "*divieto di un secondo giudizio*"), con riferimento ad un caso di omesso versamento ai fini dell'imposta del valore aggiunto per un ammontare pari ad Euro 378.000 da parte di un contribuente. In particolare, da tale omissione si erano originati due procedimenti paralleli: uno in ambito tributario, per la violazione dell'art. 13 D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e l'altro di natura penale ai sensi dell'art. 10-*ter* D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

In estrema sintesi, il contribuente veniva rinviato a giudizio per violazione della fattispecie penale di omesso versamento Iva. In tale sede, lo stesso contribuente eccepeva il divieto di prosecuzione dell'azione penale dimostrando l'avvenuto versamento dell'Iva evasa, degli interessi e delle sanzioni (nella misura del 30% ai sensi dell'art. 13 del D. Lgs. 471/97).

Sul punto il Giudice, applicando al caso l'indirizzo intrapreso dai giudici comunitari in materia di *ne bis in idem*, riconosce, da un lato, una natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie previste dall'art. 13 D. Lgs. 471/1997 in ragione della loro connotazione fortemente afflittiva, e, dall'altro, l'identità nell'atto illecito tra la previsione tributaria e quella penale di cui all' art. 10-*ter* del D. Lgs. 74/2000.

In un contesto nel quale il legislatore nazionale ricollega al medesimo illecito due sanzioni ontologicamente diverse (amministrativa e penale) non prevedendo criteri di priorità temporale nell'applicazione dell'una piuttosto che dell'altra, lo stesso Giudice ha deciso di rimettere al giudizio della Corte Costituzionale, la questione sull'art. 649 del Codice di Procedura Penale, nella parte in

cui non preclude un secondo giudizio ai sensi dell'art. 10-ter D. Lgs. 74/2000 ove l'imputato sia già stato "condannato" in sede tributaria in ragione dell'art. 13 D. Lgs. 471/1997.

Va rilevato tuttavia, con uno sguardo d'insieme, che il problema rappresentato dalla convivenza del doppio binario sanzionatorio in materia di omesso versamento di imposte, appare ormai oggetto di plurime questioni, tutte volte a dubitare della sua compatibilità con il sistema comunitario che invece si è pronunciato a favore del contribuente.

Va inoltre rilevato come, alla luce di quanto fin qui rappresentato, non si può non considerare del tutto inadeguata e contraria ai principi comunitari la soluzione ermeneutica pronunciata sulla medesima fattispecie dalle **Sezioni Unite nel 28 Marzo 2013 n. 37242**: secondo tale pronuncia, come noto, nell'interazione tra c.d. illecito amministrativo e c.d. illecito penale in materia di omesso versamento delle imposte (la specifica fattispecie faceva riferimento all'art. 10-bis, "*omesso versamento delle ritenute d'acconto*"), non avrebbe operato il principio di specialità di cui all'art. 19 del D. Lgs. 74/2000, in ragione del quale sarebbe stato possibile applicare una sanzione soltanto, tra quella penale e quella amministrativa; sul punto infatti, tra le due ipotesi di illecito, sulla base di quanto statuito dal Supremo Collegio, si sarebbe dovuto individuare piuttosto un rapporto di progressione criminosa.

Dove si fosse riconosciuto l'operare del principio di specialità, attraverso l'art. 19 D. Lgs. 74/2000, si sarebbe corso il rischio di non poter recuperare l'imposta evasa (nonché le soprattasse e le sanzioni), ogniqualvolta il fatto fosse previsto (anche) come reato. Per maggiore chiarezza, il rifiuto, da parte delle Sezioni Unite, di riconoscere l'operare della specialità – attraverso l'art. 19 D. Lgs. 74/2000 – o per lo meno l'assorbimento di una fattispecie – quella tributaria – nell'altra (l'ipotesi penale), pare essere legato in modo rilevante alla differenza di reazione sanzionatoria prevista nei due ambiti, e al rischio conseguente di perdere irrimediabilmente il tributo illecitamente sottratto all'erario da parte del contribuente.

La fragilità di quell'interpretazione dettata dalle Sezioni Unite si era già palesata ai tempi: da un lato, in quanto ben esile appariva una "progressione" caratterizzata soltanto da diverse scadenze temporali (l'illecito tributario opera al mancato versamento trimestrale; quello penale su base annuale); dall'altro, in quanto appare difficile negare che la fattispecie penale assorba tutto il fatto colpito dall'illecito tributario (che si consuma a cadenze più brevi).

In sostanza, ben può essere che un omesso versamento punibile secondo l'art. 13 D. Lgs. 471/1997 non costituisca anche reato: ad esempio, perché l'omissione trimestrale può essere corretta; o, ancora, perché può rimanere a sé stante, e così non innescare la fattispecie penale che prende in

considerazione solo le omissioni di versamento su base annuale. Tuttavia, è impossibile che un comportamento rientrante tra le previsioni di cui agli artt. 10-*bis* o 10-*ter* D. Lgs. 74/2000 non implichi anche la realizzazione della corrispondente disposizione tributaria.

Va inoltre evidenziato che pur nel suo articolato intervento di revisione del sistema penale tributario il D. Lgs. 24 settembre 2015 n. 158 non ha minimamente affrontato -con particolare riferimento alla sanzione tributaria – la questione di quando una sanzione formalmente di natura amministrativa sia per i suoi connotati afflittivi intesa come avente rilevanza “penale”, invece ha confermato in pieno che il legislatore nazionale persevera nel ritenere priva di ostacoli la possibilità di comminare allo stesso fatto illecito sia una sanzione penale che una sanzione amministrativa.

L'unica concessione rinvenibile al divieto del *bis in idem* va ricercata nell'introduzione dell'art. 13 del D. Lgs. 74/2000 laddove viene ricollega la causa di non punibilità - ai fini penali – al pagamento del debito tributario comprensivo di sanzioni e interessi per taluni reati, tra cui quello di cui all'art. 10-*ter* del D. Lgs. 74/2000.

Nel caso come sopra rappresentato il pagamento della sanzione amministrativa esclude l'applicabilità della sanzione penale e, di conseguenza, una duplicazione della sanzione per lo stesso fatto illecito, ma questo si verifica non certo perché con il Decreto 158/2015 si sia voluto considerare la sanzione amministrativa come avente natura penale o per non incorrere nel *bis in idem* (vietato dalle disposizioni comunitarie).

A dimostrazione di quanto sopra, va rilevato che la c.d. doppia sanzione (amministrativa e penale) viene comunque comminata nel caso di pagamento non tempestivo (prima dell'apertura del dibattimento) nonché per tutti i delitti non menzionati dell'art. 13 del D. Lgs 74/2000.

Anche se con riferimento al caso dell'omesso versamento IVA questo si sottrae all'applicazione della duplice sanzione in ragione del pagamento delle sanzioni effettuato ai sensi dell'art. 13 del 471/97, il problema di fondo permane come permane la questione di costituzionalità che tornerà a palesarsi in futuro.

Le prospettive esimenti della 'crisi di liquidità' post Covid

L'omesso versamento di IVA non incassata dal contribuente

Assoggettare a pena l'omesso versamento di IVA non materialmente incassata dal contribuente significa assegnare rilevanza penale alla violazione di un duplice obbligo per l'impresa:

- obbligo di corresponsione dell'imposta sul valore aggiunto in favore delle proprie controparti commerciali e
- obbligo di accantonamento di riserve di liquidità destinate al Fisco a titolo di IVA pure a fronte del loro mancato incasso in ragione dell'inadempienza della clientela.

La violazione del primo dei due non assume rilevanza penale *ex se* per l'impresa contribuente e, tuttavia, l'omessa corresponsione dell'IVA in favore delle proprie controparti commerciali scaricherebbe su quest'ultime il rischio penale di non poter in seguito procedere al rispettivo versamento in favore del Fisco. È la violazione del secondo degli obblighi, invece, ad assumere diretta rilevanza penale: una volta realizzata un'operazione imponibile, infatti, l'impresa viene sottoposta all'obbligo – penalmente sanzionato in caso di successiva omessa liquidazione dell'imposta nel *c.d. termine lungo* – di accantonare l'IVA non percepita in vista del suo successivo versamento al Fisco; e ciò in un momento in cui l'impresa, non solo non ha percepito l'imposta dalla propria controparte commerciale ma, naturalmente, nemmeno il corrispettivo previsto a titolo di remunerazione per la prestazione svolta.

Non sembra difficile prevedere che l'illiquidità endemica che affliggerà le aziende all'indomani della ripresa dell'attività post-Covid sfocerà in primo luogo in una serie di inadempimenti (magari anche parziali, intesi come ritardi nei pagamenti) tra le varie imprese coinvolte nelle rispettive transazioni commerciali. Eppure, così strutturata, la sanzione penale da omesso versamento IVA sembra proprio voler colpire l'imprenditore trascinato nella spirale di illiquidità generata da una serie di inadempimenti a catena, selezionando e punendo il suo singolo inadempimento nei confronti del Fisco ignorando allo stesso tempo la (magari nutrita) sequela di inadempimenti contrattuali da cui – in ultima analisi – lo stesso inadempimento sanzionato deriva.

Come si è già avuto modo di accennare, la punibilità del contribuente che omette di versare al Fisco l'IVA non incassata deriva, secondo giurisprudenza costante, da due considerazioni ben precise: (i) la prima è inerente alla condotta del reato di omesso versamento, che si sostanzierebbe

nella sola e semplice omissione del pagamento dell'imposta nel *c.d. termine lungo*, con conseguente irrilevanza di ogni accadimento ad essa pregresso; (ii) la seconda è inerente al regime fiscale IVA, il quale imporrebbe la liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto al Fisco a prescindere dal suo effettivo previo incasso da parte del contribuente.

È senz'altro vero che il regime fiscale IVA impone il versamento dell'imposta al Fisco anche in caso di mancato previo incasso da parte del contribuente. Eppure, in questa sede, non si sta discutendo della doverosità del versamento al Fisco. A prescindere dall'attuazione del presidio penale, il versamento dell'imposta al Fisco permane infatti doveroso e in caso di inadempimento da parte del contribuente si registrerà l'attivazione di una serie di procedure a stampo amministrativo finalizzate a far confluire nella casse dell'Erario la totalità dell'imposta precedentemente omessa, maggiorata di interessi e sanzioni.

Ciò che rileva, invece, è l'opportunità di sottoporre a sanzione penale (oltre che amministrativa) l'omesso versamento dell'imposta non incassata e, in questa prospettiva, appare superficiale giungere all'affermazione di una tale opportunità sulla scorta di una esegesi riduttiva e troppo semplicistica del delitto di omesso versamento IVA.

Indubbio, d'altro canto, che la condotta del reato di omesso versamento IVA si risolva nella semplice omissione del versamento dell'imposta al 27 dicembre di ogni annualità; eppure – e ciò viene sovente pretermesso dalla giurisprudenza di legittimità – tale condotta omissiva si pone all'esito di una serie di circostanze fattuali che assumono sul piano tecnico la veste di *'presupposti del reato'*: circostanze fattuali dunque, che, al pari della condotta omissiva in sé e per sé considerata, vanno a comporre l'elemento oggettivo della fattispecie di omesso versamento IVA e la cui sussistenza nel caso di specie è da considerarsi imprescindibile ai fini dell'integrazione del reato.

In altri termini, è scorretto affermare che il reato di omesso versamento IVA reprime il semplice ammanco dell'imposta nelle casse del Fisco entro il termine del 27 dicembre. Al contrario, l'art. 10-ter del D. Lgs. n. 74/2000 punisce il soggetto che:

- 1) compie operazioni imponibili;
- 2) percepisce il corrispettivo, comprensivo di tassazione, dalla controparte commerciale, omettendone l'accantonamento;
- 3) presenta la dichiarazione annuale IVA;
- 4) persevera nell'omissione fino al termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo (il 27 dicembre di ogni annualità);

- 5) omette volontariamente il versamento dell'imposta per un importo superiore alla soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice, attualmente pari a € 250.000.

In questo senso, l'inserimento dell'incasso dell'imposta nel catalogo dei '*presupposti*' del reato di omesso versamento IVA pare ineludibile. D'altronde, se il reato di omesso versamento IVA risulta oggi – unico tra gli omessi versamenti di imposte e tributi, insieme alle ritenute – attratto dal settore penale dell'ordinamento è proprio in ragione dell'eventualità del previo incasso dell'imposta da parte del contribuente in un momento antecedente a quello della sua doverosa liquidazione al Fisco.

Sul punto, si noti infatti che vi è una peculiarità che distingue l'oggetto materiale dei delitti ex artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D. Lgs. n. 74/00 da ogni altro tributo o imposta e, come tale, giustifica le rispettive incriminazioni: la materiale disponibilità da parte dell'agente (e, dunque, il mancato accantonamento da parte del medesimo) delle somme destinate all'Erario. Poiché l'imprenditore entra nella disponibilità materiale dell'importo dovuto al Fisco, risponde penalmente del suo omesso versamento nel *c.d. termine lungo*.

Del resto, è questa la ragione per cui nel 2004-2006 il legislatore ha ritenuto di dover inserire, in seguito alla depenalizzazione di ogni omesso versamento avvenuta per mano del D. Lgs. n. 74/2000, soltanto l'IVA e le ritenute nel catalogo delle imposte il cui omesso versamento è suscettibile di giustificare la risposta penale dell'ordinamento. La condotta (omissiva) del reato – come correttamente evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità – viene ad esaurirsi nell'omesso versamento dell'imposta nel *c.d. termine lungo*; eppure il disvalore insito in questa singola condotta si colloca a monte, ossia nella '*infedeltà*' dimostrata dall'imprenditore nella gestione delle somme da lui detenute in via provvisoria ma spettanti in via definitiva al Fisco: nel loro omesso accantonamento e nella loro distrazione verso finalità terze rispetto alla soddisfazione delle pretese erariali.

Pertanto, laddove viene a mancare il previo incasso dell'imposta da parte del contribuente, viene altresì a mancare la '*infedeltà*' dell'imprenditore nella gestione delle risorse spettanti al Fisco. A tale stregua, ciò che residua sul piano fenomenico è una condotta omissiva soltanto apparentemente sussumibile nella norma incriminatrice, ma in realtà priva di tutto il disvalore sociale che nell'intento del legislatore giustifica la reazione penale da parte dell'ordinamento. E la giurisprudenza di merito, a differenza di quella di legittimità, sembra dimostrare un buon governo di tale criterio interpretativo.

In ultima analisi, ad esimere l'imprenditore da sanzione penale per omesso versamento dell'imposta non precedentemente incassata non è soltanto un'interpretazione "*gius-utilitaristica*" improntata ad una migliore adesione del dato letterale della norma alle eccezionali caratteristiche della crisi socio-economica in atto, bensì un'interpretazione della legge ispirata in primo luogo dall'intento psicologico

del legislatore storico, dal fondamento teleologico della norma incriminatrice e, infine, dal principio costituzionale di offensività (astratta e concreta) sempre vigente in materia penale.

L'omesso versamento di IVA e ritenute dovuto a "causa di forza maggiore"

Stante la crisi in atto, è plausibile ipotizzare – tra gli scenari che nel prossimo futuro saranno sottoposti al vaglio dei Giudici – anche quelli che vedono l'imprenditore omettere scientemente di accantonare l'IVA (seppur incassata) o le ritenute da versare al Fisco in veste di sostituto d'imposta. Ciò, tuttavia, nella ragionevole convinzione di recuperare in seguito – ed altrove – le risorse liquide per far fronte al pagamento dei debiti erariali.

È il caso dell'imprenditore che nel corso dei primi mesi del 2020 ha ritenuto di dover sopperire ad una temporanea esigenza di risorse liquide con l'utilizzo di accantonamenti a titolo di IVA e ritenute, seppur con le migliori intenzioni di reintegrare tali accantonamenti in un secondo momento (magari proprio con la maggior liquidità derivante dalle operazioni commerciali per cui gli originari accantonamenti erano stati utilizzati). È il caso, tuttavia, dell'imprenditore che in questo suo intento è stato colto a mezza via dall'avvento del Covid: un evento esterno, dirompente e imprevedibile che – complice la interruzione o la limitazione dell'attività aziendale – ha cristallizzato nel tempo l'ammacco di risorse a titolo di accantonamenti, rendendo di fatto impossibile il loro reintegro in tempo utile per procedere al versamento delle imposte entro il *c.d. termine lungo* previsto dalle norme incriminatrici.

L'eventualità non pone dubbi circa la sussistenza del '*presupposto*' del reato di omesso versamento: si registra a pieno titolo, infatti, quella '*infedeltà*' dell'imprenditore nella gestione degli accantonamenti IVA (incassata) e ritenute destinati in ultima istanza al Fisco. La destinazione a finalità terze (seppur provvisoria negli intenti) di tali risorse integra in tutto e per tutto quella condotta *lato sensu* distrattiva che giustifica l'attrazione della fattispecie di omesso versamento nel settore penale dell'ordinamento.

Ciò nonostante, ci si focalizzi sulla condotta delle fattispecie di omesso versamento: esattamente quella omissione di versamento dell'imposta entro il *c.d. termine lungo* contemplata – in via pressoché esclusiva – dalla giurisprudenza di legittimità.

Difficilmente essa potrà dirsi oggettivamente addebitabile al soggetto agente. D'altronde, quando si tratta di reati omissivi, la possibilità effettiva e concreta di adempiere allo specifico imperativo imposto dalla norma incriminatrice – nello specifico istante in cui esso è richiesto – costituisce una componente irrinunciabile della condotta tipica. Una componente – irrinunciabile ai fini

dell'integrazione del reato – che in questo caso viene ad essere travolta dalla sopravvenuta assenza di liquidità sui conti correnti sociali alla scadenza del termine penalmente rilevante. Non vi è dubbio, infatti, che – a prescindere da ogni *'infedeltà'* pregressa registratasi nell'amministrazione dell'imprenditore delle risorse destinate al Fisco – alla scadenza del *c.d. termine lungo* il contribuente si sia trovato nella oggettiva impossibilità di porsi in conformità con l'imperativo sancito dalla norma incriminatrice.

Tanto sembrerebbe sufficiente ad integrare i presupposti necessari all'applicazione dell'istituto della *c.d. causa di forza maggiore'*. Così per come definita dalla stessa giurisprudenza di legittimità, la *'causa di forza maggiore'* viene a consolidarsi in un *"evento, naturalistico od umano, che fuoriesca dalla sfera di dominio dell'agente e che sia tale da determinarlo incoercibilmente (vis maior cui resisti non potest) verso la realizzazione di una determinata condotta, attiva od omissiva, la quale, conseguentemente, non può essergli giuridicamente attribuita"*. Parafrasando, un tale evento – imprevedibile, cogente ed ingovernabile, come nel caso di specie l'assenza della liquidità propedeutica alla corresponsione dell'imposta – spinge per inerzia l'agente verso una condotta – nel caso di specie omissiva e costituita dal mancato versamento dell'imposta nel termine previsto dalla norma incriminatrice – che diviene per questo motivo addirittura avulsa dai connotati dell'umanità necessari all'addebito *'personale'* della responsabilità penale.

Non è addebitabile ad un *'fatto umano'* l'omissione del versamento dell'imposta entro il *c.d. termine lungo*, bensì ad un evento esterno e cogente; ad una *'forza maggiore'* che libera l'agente (e la sua *'non-condotta'*) da ogni responsabilità penale.

L'unico *"fatto umano"* ravvisabile in una tale eventualità è, infatti, proprio quella *'infedeltà'* dell'imprenditore dimostrata dal mancato progressivo accantonamento delle riserve liquide a titolo di imposta. Ciò nonostante, tale condotta non sembrerebbe – laddove svincolata dall'omesso versamento finale – autonomamente assoggettabile a sanzione penale. Non da un punto di vista oggettivo, nella misura in cui il D. Lgs n. 74/00 – nel ridisegnare la risposta penale dell'ordinamento in materia tributaria – ha imposto una frammentazione delle condotte penalmente rilevanti scientemente avulsa da qualsiasi violazione fiscale formale o preparatoria all'omesso versamento finale; violazioni, quest'ultime, che risultano dunque ad oggi correttamente assorbite dalla sola sanzione amministrativa. Non da un punto di vista soggettivo, nella misura in cui la risposta punitiva dell'ordinamento verrebbe a fondarsi su una inammissibile anticipazione del dolo fino ad una deliberazione estranea alla fattispecie tipica strettamente intesa, in questo caso rappresentata dalla decisione dell'imprenditore (imprudente e, dunque, per lo più colposa) di omettere l'accantonamento progressivo dell'imposta anziché sulla *'volontà'* dell'imprenditore di omettere il versamento finale

dell'imposta entro il *c.d. termine lungo*. Una 'volontà' invero inesistente quest'ultima nel caso di specie, poiché coartata in via irresistibile dalla sopravvenuta inesistenza di ogni riserva di liquidità utile a procedere al versamento, il quale si configura quindi quale un adempimento impossibile a prescindere da ogni 'volontà' contraria del contribuente.

Rimane, tuttavia, un dato di fatto. La 'causa di forza maggiore' non potrà essere ravvisata dall'organo giudicante nel contagio da Covid e nella conseguente limitazione-interruzione dell'attività aziendale in sé e per sé considerata. Sarà l'imprenditore-contribuente a dover dimostrare (*recte*: allegare) in giudizio l'assenza – totale ed oggettiva – della liquidità necessaria per procedere all'adempimento del debito tributario nel *c.d. termine lungo*, nonché il permanere di una tale impossibilità pure a fronte dell'attivazione di tutte le iniziative imprenditoriali e personali utili al recupero di tali somme. E sotto questo versante, un ruolo di rilievo potrebbe giocare anche l'eventuale attivazione delle misure disposte a sostegno della liquidità delle imprese, tra cui, *in primis*, la richiesta agli istituti di credito dei finanziamenti assistiti da garanzia pubblica.

L'omesso versamento di IVA giustificato da finalità sociali

A causa del Covid, la grande maggioranza delle imprese italiane si troverà ad operare in *deficit* di liquidità. In ultima analisi, ciò significa che le risorse liquide a disposizione delle imprese non saranno quantitativamente sufficienti per far fronte alla totalità dei fabbisogni richiesti dall'attività aziendale.

Posto di fronte a questa eventualità, l'imprenditore sarà chiamato a delle scelte di razionalizzazione della liquidità aziendale: dovrà, insomma, decidere a quali finalità asservire le limitate risorse disponibili, soddisfacendo così alcune esigenze e lasciandone frustrate altre. Così facendo, l'imprenditore – pur incassandola – potrebbe omettere scientemente di accantonare l'imposta sul valore aggiunto, e ciò non nella ragionevole previsione di poter far comunque fronte al debito tributario nel *c.d. termine lungo* mediante risorse ulteriori, bensì con il consapevole e volontario intento di destinare l'importo incassato al soddisfacimento di esigenze terze; esigenze cariche di valore morale, inerenti alla vita dell'impresa o comunque scevre da connotati distrattivi o appropriativi (si pensi al pagamento delle retribuzioni dei dipendenti o al pagamento dei fornitori: trattasi della *c.d. evasione di sopravvivenza*). Trattasi, insomma, della subordinazione delle esigenze del Fisco a necessità diverse, non alimentate da un intento 'egoistico' dell'imprenditore bensì apprezzabili da un punto di vista sociale.

Non vi è dubbio che, in tale scenario, il reato di omesso versamento venga ad integrarsi in ogni suo elemento oggettivo e soggettivo:(i) vi è incasso dell'imposta e vi è un volontario omesso

accantonamento di quanto incassato; (ii) non vi è una impossibilità oggettiva di procedere al versamento dell'imposta nel *c.d. termine lungo*, bensì una precisa scelta imprenditoriale di non procedere in tal senso, pure a fronte di risorse astrattamente disponibili al fine. In ultima analisi, le lodevoli finalità dell'agente rimangono apprezzabili soltanto sul piano morale, poiché si scontrano, su quello giuridico, con la materiale possibilità di adempiere all'obbligo di legge, nonché con il dolo generico di fattispecie, i quali espungono, rispettivamente sul versante oggettivo e soggettivo, i motivi che sorreggono la condotta del reo dalla struttura tipica del reato.

Eppure, è un'analisi superficiale quella che relega le apprezzabili finalità poste alla base della condotta dell'imprenditore alla sfera del giuridicamente irrilevante, in particolar modo laddove ciò che venga ad essere evidenziato a sostegno di tale assunto sia la sola circostanza per cui il dolo generico di fattispecie non postula, ai fini della sua integrazione, alcuna considerazione circa i *'motivi a delinquere'* del reo.

Innanzitutto, è indubbio che le finalità perseguite dall'agente per il tramite della condotta penalmente rilevante compiano un primo salto dalla sfera *'morale'* a quella *'giuridica'* per il tramite della circostanza attenuante comune prevista al n.1) dell'art. 62 c.p., ai sensi della quale la pena inflitta al reo subisce uno sconto fino a un terzo del suo ammontare laddove quest'ultimo abbia *"agito per motivi di particolare valore morale o sociale"*.

In seconda battuta, si ritiene di evidenziare come non manchino di certo gli strumenti concettuali per ipotizzare il compimento di un ulteriore salto delle finalità perseguite dall'agente dalla sfera *'morale'* a quella *'giuridica'*. Un salto più incisivo, poiché in grado di porre in discussione la stessa opportunità di applicare una sanzione penale al caso di specie.

Dice il giusto la giurisprudenza quando afferma che il dolo generico richiesto dalla fattispecie di omesso versamento non richiede alcuna valutazione circa le finalità. Eppure, l'elemento soggettivo del reato, nel caso di specie il dolo generico, è soltanto un tassello della più complessa categoria governata dal *'principio di colpevolezza'*: trattasi di un principio insito nel combinato disposto della tutela accordata alla dignità dell'uomo dall'art. 2 Cost., alla ragionevolezza normativa dall'art. 3 della Costituzione, alla precipua finalità rieducativa della pena dall'art. 27 c. 3 Cost. e, in ultima analisi, alla personalità della responsabilità penale dall'art. 27 c. 1 Cost. Un reticolato di norme fondamentali che restituisce la colpevolezza in termini di *'effettiva ragionevolezza'* del rimprovero mosso dall'ordinamento dinnanzi ad un fatto oggettivamente antigiuridico, così come statuito dalla Corte Costituzionale nella storica Sentenza n. 364/1988.

È in ragione di ciò che la giurisprudenza dovrà dunque dimostrarsi attenta nell'accantonare frettolose analisi in punto di diritto e nel dispiegare anzi giusta accortezza nella valutazione di ogni indice fattuale allegato dall'imputato in giudizio, così da restituire una esauriente indagine delle ragioni per cui la sanzione penale eventualmente applicata possa ritenersi giustificata alla luce di *'quanto umanamente esigibile dal soggetto su cui incombe il dovere di adempiere'*.

La condanna penale per un'omissione tributaria il cui disvalore non viene percepito dal tessuto sociale di riferimento (al punto che, magari, ogni contribuente nella sua sfera personale potrebbe arrivare a convincersi che – posto nelle condizioni del reo – avrebbe agito lui stesso nel medesimo modo) rischia di provocare una dannosa scollatura tra la sfera giuridica e la sfera naturalistica che essa è chiamata a governare, in particolar modo in corrispondenza di un evento inedito e dirompente come il contagio da Covid.

E senz'altro non è assimilabile dal tessuto imprenditoriale pare la condanna del contribuente che scelga consapevolmente di finalizzare le risorse destinate all'Erario per favorire la prosecuzione dell'attività aziendale e lo faccia nel comprovato intento di provvedere, una volta superata la congiuntura economica negativa, al pagamento di tutto quanto dovuto, così come magari comprovato da un accordo di rateizzazione nel frattempo concordato con il Fisco.

Tutto ciò senza considerare che sancire la rilevanza penale di tale condotta significherebbe, per l'ordinamento, arrecare esso stesso un ingente danno all'Erario e al tessuto imprenditoriale: la presenza sul mercato di un operatore economico in grado di generare redditi nell'immediato futuro (e conseguentemente versare regolarmente imposte) verrebbe in questo modo sacrificata sull'altare dell'immediata percezione del singolo debito tributario pregresso, perseguita a costo di condurre il soggetto economico all'insolvenza. Insolvenza da cui deriverebbero ulteriori oneri accessori per la Pubblica Amministrazione, tra cui, non da ultimo, il costo degli ammortizzatori sociali previsti in favore dei dipendenti ormai disoccupati.

Conclusioni

Le soluzioni giuridiche per giungere ad una ricalibrazione del rigoroso orientamento della giurisprudenza di legittimità in materia di omesso versamento di imposte non mancano e, anzi, brillano per varietà e coerenza sistematica. Non resta che da vedere quale governo di tali criteri verrà posto in essere in sede di valutazione postuma da parte della magistratura penale, la quale a parere di scrive – ad emergenza rientrata ed a mente fredda, allorché la magnitudo di questa crisi economica sarà auspicabilmente un ricordo – dovrà essere immune dalla tentazione di rendere giudizi asettici e avulsi dalle eccezionali peculiarità del fenomeno ora in corso.

La **mancata riscossione delle fatture non esclude** la sussistenza del **dolo** richiesto dall'articolo 10-ter D. Lgs. 74/2000, ai fini del **reato di omesso versamento Iva**. Sono queste le conclusioni ribadite dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n. 1768, depositata il 18 gennaio 2021**.

Il **caso** riguarda il legale rappresentante di una società, condannato per il **reato di omesso versamento IVA** il quale proponeva **ricorso per cassazione** ritenendo non integrata la fattispecie di reato alla luce del **mancato incasso delle somme dovute all'Amministrazione finanziaria a titolo di Iva**.

La società, infatti, nell'anno 2014, aveva subito **mancati pagamenti delle proprie fatture** che **impedivano il versamento delle imposte liquidate** (avendo, peraltro, negli anni precedenti versato più di 200.000 euro a titolo di Iva su fatture non incassate).

Le tesi sostenute dalla difesa non sono state però accolte dalla **Corte di Cassazione** che, con la sentenza in esame, è tornata a **ribadire che l'obbligo di versamento dell'Iva** risultante dalla dichiarazione annuale è **indipendente dall'effettiva riscossione delle somme**, salvo il caso in cui non trovi applicazione il regime dell'"Iva per cassa".

Anche con riferimento, poi, all'**elemento soggettivo**, la fattispecie prevede il **dolo generico**, ovvero la **consapevolezza dell'omesso versamento** nel termine stabilito per il pagamento dell'acconto successivo, ragion per cui i Giudici, aderendo all'orientamento prevalente, hanno rimarcato che il **mancato pagamento delle fatture emesse non è una causa idonea ad escludere la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato**.

Effettivamente la Corte di Cassazione ha in più occasioni ribadito come la **colpevolezza** del contribuente che non versa l'Iva non possa essere esclusa dall'omesso pagamento, da parte dei clienti, della necessaria **provvista finanziaria**, ***"a meno che non venga dimostrato che siano state adottate da quello tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo e, nel caso in cui l'omesso versamento dipenda dal mancato incasso dell'Iva per altrui inadempimento, non siano provati i motivi che hanno determinato l'emissione della fattura antecedentemente alla ricezione del corrispettivo"*** (**Corte di Cassazione, sentenza n. 23796 del 29.05.2019**, così come citata dalla sentenza in commento).

Il mancato adempimento del debitore, ad avviso dei Supremi Giudici, è riconducibile dunque all'**ordinario rischio di impresa**, non idoneo ad escludere il dolo del reato, **dovendo l'imprenditore approntare gli appropriati e prudenziali strumenti preventivi** per far fronte,

anche in relazione alle obbligazioni tributarie, agli eventuali inadempimenti contrattuali dei propri clienti.

Viene a tal proposito evidenziato che *“come rilevato dalla Corte territoriale, l'imputato ha **preferito pagare la retribuzione ai dipendenti e i crediti verso i fornitori strategici nell'ottica di conservazione della continuità aziendale, il che, trattandosi di una libera scelta del ricorrente, per un verso integra pienamente il dolo richiesto dalla fattispecie in esame, e, per altro verso, esclude la sussistenza della forza maggiore**”*.

Sempre aderendo alla prevalente giurisprudenza, la Corte di Cassazione ha tuttavia **accolto il ricorso dell'imputato** ritenendo applicabile la **causa di non punibilità di cui all'articolo 131-bis del Codice Penale**.

Sono state pertanto ritenute errate le conclusioni raggiunte nella sentenza della Corte di Appello impugnata, secondo cui la **causa di non punibilità** non poteva trovare applicazione con riguardo ai **reati** il cui *“grado di offensività che dà luogo a sanzione penale è già stato **valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di punibilità**”*.

Non è dunque incompatibile con il giudizio di particolare tenuità la presenza di **soglie all'interno della fattispecie tipica**, come tra l'altro espressamente chiarito dalle Sezioni Unite (**Sezioni Unite, sentenza n. 13681 del 06.04.2016**).