

CONVEGNO DI FORMAZIONE E DI AGGIORNAMENTO DI DIRITTO

TRIBUTARIO - FISCALE VIII° EDIZIONE

“LE NOVITÀ FISCALI 2014: Delega Fiscale Legge 11.03.2014 n° 23”

Intervento su :

Rilevanza della crisi di impresa nei reati tributari: tra sviluppi giurisprudenziali e prospettive di riforma

1. I reati di omesso versamento un universo in continua espansione, come conseguenza della crisi economica. 2. Dalle origini ... all'attuale sistema penale tributario. 3. La rilevanza “scriminante” della crisi di impresa nei reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* nella giurisprudenza. 4. Prospettive di riforma: dalla sentenza “Grande Stevens” alla delega fiscale.

1. Premessa: i reati di omesso versamento un universo in continua espansione, come conseguenza della crisi economica.

Nel 1985, F. Galgano definì il danno ingiusto un “universo in continua espansione”¹; oggi non pare azzardato recuperare tale significativa e pregnante espressione con riferimento alla macroscopica proliferazione di procedimenti penali aventi ad oggetto illeciti tributari.

A acuire la crescita esponenziale dei reati tributari negli ultimi anni (la sola Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano dal 01 gennaio 2012 al 20 giugno 2014 ha iscritto 11.799 nuovi procedimenti penali per reati tributari) hanno concorso una serie di fattori che vanno dall'introduzione di reati di mero debito tributario (il riferimento è alle fattispecie di cui all'art. 10 *bis* e 10 *ter* d.lvo n. 74/2000 introdotte rispettivamente con la legge “Finanziaria 2005”² e dal cd. “Decreto Bersani” del 2006³), all'abbassamento del tasso soglia di penale rilevanza di diversi illeciti tributari, ma anche e soprattutto la crisi economica. Lo dimostra il fatto che a far lievitare il dato statistico sono stati soprattutto

¹ F. GALGANO, *Le mobile frontiere del danno ingiusto*, in *Contratto e impresa*, 1985.

² Art. 1, comma 414, legge 30 dicembre 2004 n. 311.

³ Art. 35, comma 7, d.l. 04 luglio 2006, convertito in legge 04 agosto 2006, n. 248.

proprio i c.d. «reati di omesso versamento»: come i mancati pagamenti dell'I.V.A. (cresciuti del 18% tra il 2012 e il 2014) o le compensazioni indebite (balzate di oltre il 50% nello stesso periodo)⁴. Si tratta di illeciti che, come noto, assai spesso vengono commessi per mancanza di liquidità.

Proprio i delitti di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lvo n. 74/2000, introdotti dalle novelle del 2005 e del 2006, si distaccano infatti dall'impostazione tradizionale e dai principi ispiratori della riforma tributaria del 2000. In tal senso, sia il delitto di «omesso versamento di ritenute certificate» (art. 10 *bis*) che quello di «omesso versamento di IVA» (art. 10 *ter*) prescindono, in effetti, sia dalla realizzazione di una condotta decettiva in danno della Amministrazione Finanziaria dello Stato, che dal dolo specifico di evasione. Proprio questa peculiare struttura delle fattispecie astratte ha aperto la via alla verifica di quale rilevanza possa assumere il fatto che l'omesso versamento delle ritenute o dell'IVA sia dovuto non alla volontà di evadere le imposte, ma all'impossibilità del contribuente di adempiere l'obbligazione tributaria a causa della propria insolvenza o di una grave crisi di liquidità dell'impresa. In un momento di massima evidenza della crisi economica ci si chiede allora, sempre più di frequente, quale rilevanza possa avere, al fine della contestazione di tali fattispecie, la situazione di insolvenza o la grave crisi di liquidità dell'imprenditore e se, nonché a quali condizioni, tali circostanze possano escludere la volontarietà della condotta ovvero, integrare la causa di giustificazione della forza maggiore e dunque escludere la penale responsabilità.

2. Dalle origini ... all'attuale sistema penale tributario.

Al fine di correttamente comprendere la tematica, che qui interessa, appare tuttavia indispensabile fare brevissimi cenni alle origini ed al consequenziale sviluppo che ha avuto il sistema penale tributario. Per evidenti ragioni di brevità prendiamo le mosse dagli inizi degli anni '80 quando si decise di superare la “pregiudiziale tributaria”, che, di fatto, aveva paralizzato l'applicazione delle norme penali di questo settore. Ciò avvenne con la legge n. 516/82, meglio nota come “manette agli evasori”, che disancorava la sanzione penale dall'evasione di imposta per andare a colpire dei comportamenti

⁴ I dati sono tratti da quelli riportati sul *Sole 24 Ore* del 07 ottobre 2014.

prodromici all'evasione stessa, liberando, per tale via, il giudice penale dall'onere di compiere complessi accertamenti fiscali.

L'introduzione di un gran numero di reati tributari formali, tuttavia, determinò uno straordinario aumento delle notizie di reato e un intervento penale che, senza enfasi, poteva definirsi "a tappeto". Come spesso accade, la *ratio* ispiratrice della riforma venne per tale via irrimediabilmente tradita secondo una vera e propria eterogenesi dei fini: la proliferazione tributaria finì, paradossalmente, per paralizzare le Procure della Repubblica tanto che la "panpenalizzazione in diritto" finì per tradursi una "depenalizzazione di prassi", in quanto questi fascicoli, collegati a reati formali e percepiti come bagatellari e comunque meno gravi, molto spesso venivano lasciati "dormire" negli armadi fino al maturare del termine di prescrizione. A tale situazione si tentò di porre rimedio con la riforma realizzata con il d.lvo 74/2000, che perseguiva lo scopo di una ampia depenalizzazione, il superamento dei c.d. "reati ostacolo" e della sfiducia nella capacità di accertamento del giudice penale, la criminalizzazione delle sole condotte decettive in danno della Amministrazione Finanziaria effettivamente lesive del bene tutelato e l'introduzione di soglie di punibilità, che conferivano penale rilevanza solo alle condotte caratterizzate da una certa gravità. A fronte, tuttavia, del permanere di elevatissimi tassi di evasione fiscale e dell'evidente fenomeno per cui l'omesso versamento soprattutto dell'IVA a debito – regolarmente dichiarata – era divenuto un vero e proprio strumento patologico di finanziamento per le imprese, pochi anni dopo e cioè tra il 2005 e il 2006 si assiste ad una vera e propria "controriforma". Con l'introduzione delle fattispecie di cui agli articoli 10 *bis* e 10 *ter*⁵ si torna, infatti, a punire il mero inadempimento di un debito tributario a prescindere da ogni condotta fraudolenta o decettiva, introducendo una sorta di "arresto per debiti tributari"⁶. L'efficacia dello strumento penale nella lotta contro l'evasione fece uno straordinario ed ulteriore passo in avanti l'anno successivo, con l'estensione ai reati tributari della figura del sequestro finalizzato alla confisca per equivalente⁷. Poiché, come noto, la confisca per equivalente

⁵ Oltre a tali fattispecie, l'art. 35 comma 7 del d.l. 04 luglio 2006 n. 223, convertito nella legge 04 agosto 2006 n. 248, ha introdotto anche l'indebita compensazione di cui all'art. 10 *ter* d.lvo 74/2000 oggi vigente.

⁶ È opportuno ricordare che l'omesso versamento dell'Iva o delle ritenute entro le scadenze periodiche integrava e integra ancor oggi (senza rilevanza di tasso soglia) l'illecito amministrativo previsto e sanzionato dall'art. 13 d.lvo 471/97.

⁷ L'art. 1, comma 143, della legge n. 244/2007, ha esteso il campo di operatività dell'art. 322 *ter* c.p., prevedendone l'applicazione anche per alcune fattispecie di reato di cui al d.lvo 74/2000. Sull'argomento si segnala la nota a Cass. SS.UU., sentenza n. 9605/14, depositata il 27 febbraio 2014, di G. VARRASO - G. TODARO, *Sequestro preventivo finalizzato alla confisca e reati tributari*, in *Cass. pen.*, 2014, 09, 2821.

opera nel caso in cui risulti impossibile individuare specificamente i beni costituenti il profitto o il prezzo del reato, per colpire beni, anche di lecita provenienza, di cui il soggetto abbia la disponibilità per un valore equivalente al profitto del reato, è evidente che tale strumento si addice perfettamente ai reati di omesso versamento (fra i quali soprattutto il 10 *bis* ed il 10 *ter*) laddove non è agevole individuare un profitto del reato⁸, atteso che lo stesso si sostanzia in un risparmio di imposta. Al rigore normativo, non va dimenticato, in quegli stessi anni, si accompagnò una stretta giurisprudenziale conseguente agli effetti della famosa sentenza Halifax della Corte di Giustizia C-255/02 del 21 febbraio 2006, con lo sviluppo del concetto di abuso del diritto nel campo fiscale e l'apertura, prima negata, alla penale rilevanza della elusione fiscale. La morsa del penale tributario si è ulteriormente stretta con l'introduzione del delitto di falso nella documentazione presentata nella transazione fiscale di cui all'art. 11 comma 2 d.lvo 74/2000⁹, nonché con l'inasprimento delle sanzioni e la limitazione alla concedibilità di benefici per i reati commessi successivamente al 18 settembre 2011, per effetto del d.l. n. 138/2011 convertito nella legge 14 settembre 2011 n. 148¹⁰.

3. La rilevanza “scriminante” della crisi di impresa nei reati di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* nella giurisprudenza.

Di fronte alle sempre più frequenti sollecitazioni delle difese ed anche verosimilmente all'eco mass-mediatico di numerosi casi di imprenditori in difficoltà in conseguenza della sempre crescente pressione tributaria, si sono registrate alcune aperture della giurisprudenza prima di merito, poi di legittimità al riconoscimento di una valenza scriminante alla crisi di impresa.

⁸ Tale soluzione normativa è infatti intervenuta con la chiara finalità di sopperire alle problematiche pratiche connesse alla difficoltà di individuazione materiale dei beni oggetto dell'attività illecita (profitto o prezzo del reato), e dunque ai limiti che incontra la confisca, in senso tradizionale. Infatti, emerge *ictu oculi* che la confisca per equivalente, a differenza della confisca tradizionale c.d. “ordinaria” ex art. 240 c.p., avente ad oggetto beni direttamente e specificamente riferibili all'attività illecita, possa anche ricadere su beni che *a)* non hanno alcun nesso di pertinenzialità con il reato e dunque sono di origine assolutamente lecita; *b)* non siano necessariamente di proprietà dell'indagato, ma anche solo nella mera disponibilità del medesimo.

⁹ Ad opera dell'art. 29 comma 4 del d. l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella legge 30 luglio 2010, n.122.

¹⁰ L'inasprimento sanzionatorio è stato realizzato sia abbassando sensibilmente le soglie di punibilità per i delitti previsti in materia di dichiarazione, che eliminando le ipotesi attenuate per i reati di dichiarazione fraudolenta. La limitazione dei benefici è stata realizzata con l'introduzione di un comma 2 *bis* nell'art. 12 d.lvo 74/2000, con esclusione della concedibilità del beneficio della sospensione condizionale della pena per delitti di cui agli articoli da 2 a 10 del d.lvo 74/2000, sopra determinate soglie di rilevanza, con la trasformazione in circostanza ad effetto ordinario (da circostanza ad effetto speciale) della ipotesi di cui all'art. 13 d.lvo 74/2000 ed infine con la limitazione della possibilità di accesso al patteggiamento per tutti i reati tributari (e dunque anche per le fattispecie di cui agli artt. 10 *bis*, *ter* e *quater*) solo nei casi in cui il contribuente abbia provveduto al pagamento del proprio debito tributario.

Vediamo in quali termini.

Già nel 2011 il Tribunale di Milano affermò che non risponde del delitto di cui all'art. 10 *bis* d.lvo 74/2000, per mancanza dell'obbligo giuridico di adempiere, ovvero per inesigibilità della condotta determinata da causa di forza maggiore con conseguente esclusione del reato sotto il profilo oggettivo, il liquidatore di una società decotta che, nominato un mese prima della scadenza del termine ultimo per il versamento, non adempie per carenza di liquidità (Trib. Milano, 28 aprile 2011). Successivamente fu la volta del G.I.P. del Tribunale di Milano a riconoscere la non colpevolezza di un imprenditore accusato di omesso versamento, stante l'avvenuta emissione in danno della società di un decreto ingiuntivo di rilevante importo (G.I.P. Trib. Milano, n. 2818/2012). Fu poi il Tribunale di Firenze a reputare carente di elemento soggettivo il caso dell'imprenditore costretto ad evadere a causa della grave crisi di liquidità (G.I.P. Trib. Firenze, 10 agosto 2012) ed ancora il G.I.P. del Tribunale di Milano, in due occasioni (19 settembre 2012 e 7 gennaio 2013), ad escludere il dolo del reato di omesso versamento di ritenute, nel caso di mancanza di liquidità dovuta a gravi e non prevedibili inadempimenti da parte di Enti pubblici. Avverso tali aperture era, per contro, giunta la voce del Tribunale di Roma che, in due occasioni (07 maggio 2013¹¹ e 12 giugno 2013), aveva escluso che la crisi economica dell'imprenditore potesse di per sé incidere sulla configurazione in concreto della colpevolezza dell'omissione e del dolo punibile, oppure in funzione di causa scriminante. Invero, secondo il giudice capitolino la destinazione delle risorse finanziarie ad uno scopo diverso dai versamenti tributari è il frutto di una scelta consapevole, anche quando ricorra la crisi economica dell'impresa, che privilegia creditori o fornitori diversi dall'erario, in diretta e deliberata violazione del precetto penale.

Della rilevanza di detta questione venne ben presto investita anche la Suprema Corte, sempre più di frequente impegnata su questioni penali tributarie, anche in ipotesi di ricorsi contro la misura cautelare reale del sequestro per equivalente.

La prime chiavi interpretative – seppur quale *obiter dictum* – si rinvencono nelle pronunce a Sezioni Unite n. 37424/2013, in tema di omesso versamento IVA, e n.

¹¹ A commento di questa pronuncia si segnala SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (artt. 10 bis e ter d.lgs. 74/2000)*, in www.penalecontemporaneo.it.

37425/2013¹², in tema di omesso versamento di ritenute, ove si è affermato che «(n)on può (...) essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (...) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta». Si è trattato, quindi, di una prima, seppur timida apertura sul fronte dell'elemento soggettivo. Successivamente la pronuncia del 21 gennaio 2014 n. 2614¹³, interessata sulla specifico tema, ha affermato che per la commissione del reato basta la coscienza e la volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato e che la prova del dolo è insita, in genere, nella presentazione della dichiarazione annuale. Tale pronuncia riconosce però che indicazioni specifiche e concrete atte a ravvisare una reale impossibilità incolpevole all'adempimento possono escludere il dolo e, dunque, il reato. La questione viene ulteriormente approfondita dalla pronuncia n. 5467/2014¹⁴ in cui si afferma che, nei casi di mancato versamento, non si può escludere in astratto l'assenza di dolo o l'assoluta impossibilità di assolvere all'obbligazione tributaria per la crisi di liquidità. Occorre, infatti, provare la non imputabilità al contribuente della crisi e che detta crisi non può essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, a idonee misure, sempre da valutarsi in concreto. Un deciso passo in avanti si è raggiunto con la pronuncia n. 5905/14¹⁵, che si è spinta ad affermare che può essere esclusa la colpevolezza dell'imprenditore che omette di versare le ritenute operate, se non dispone della provvista necessaria per aver utilizzato le sole risorse finanziarie disponibili per pagare gli stipendi ai dipendenti. In tale caso, tuttavia, ha precisato la

¹² Entrambe si possono leggere in *D&G on line* del 13 settembre 2013, con note rispettivamente del sottoscritto e di F. G. CAPITANI. In dottrina si segnala VALSECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it.

¹³ Corte di Cassazione, Sez. III Penale, 21 gennaio 2014, n. 2614/2014 in *D&G on line* del 22 gennaio 2014. È il caso di ricordare che, pochi giorni dopo, la stessa Corte di Cassazione, Sez. III Penale, con sentenza n. 3124/14, depositata il 23 gennaio 2014, consultabile sempre su *D&G on line* del 24 gennaio 2014 (con nota del sottoscritto: *Quale rilevanza alla crisi d'impresa, al succedersi di diversi amministratori ed agli inadempimenti pubblici?*), ha chiarito che, nel caso di omesso versamento di ritenute certificate, l'insolvenza successiva non scrimina, dovendo il sostituto di imposta ripartire le proprie risorse in modo da poter sempre adempiere l'obbligo tributario, né può ritenersi sussistente una involontaria illiquidità – in astratto scriminante – allorché l'imputato, quando ha assunto l'incarico di amministratore, fosse consapevole della situazione di irreversibile indebitamento e mancanza di liquidità della società. L'impostazione restrittiva trovò poi ulteriore credito in due pronunce successive pronunce della Sezione III depositate il 28 gennaio 2014 (Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 3689/14; depositata il 28 gennaio; Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 3705/14; depositata il 28 gennaio, entrambe in *D&G on line* del 19 gennaio 2014) in cui la Cassazione osservò che il reato di omesso versamento delle ritenute è caratterizzato da dolo generico ed integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti e, dunque, nessuna rilevanza può avere l'eventuale crisi di liquidità in cui versi l'impresa.

¹⁴ Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 5467/14, depositata il 4 febbraio, in *D&G on line* del 05 febbraio 2014.

¹⁵ Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 5905/14, depositata il 7 febbraio, in *D&G on line* del 10 febbraio 2014, con nota del sottoscritto: *Omesso versamento di ritenute: quando la crisi d'impresa esclude la penale rilevanza*. Tale principio venne ribadito in una pronuncia di pochi giorni successivi (Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 9264/14, depositata il 26 febbraio, in *D&G on line* del 27 febbraio 2014), affermandosi che è esclusa la responsabilità penale del liquidatore di società che, in grave crisi economica, omette di versare le imposte, perché decide di pagare gli ex dipendenti.

Corte, l'onere probatorio o meglio di allegazione della situazione di insolvenza incombe esclusivamente sull'imputato.

Dopo tale pronuncia, invero, si segnala un vero e proprio coacervo di pronunce, nell'ambito del quale tuttavia possono rinvenirsi alcune linee guida, ma non certo un indirizzo univoco e ben determinato¹⁶.

Nel dettaglio, con la pronuncia n. 15416/2014¹⁷ si è affermato che, in tema di omesso versamento di ritenute certificate, può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo, ove questi sia in grado di fornire la prova che per lo stesso non sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli al suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare le somme indispensabili per assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili. Tra le azioni che l'imprenditore deve necessariamente aver tentato invano di esperire ed allegare, onde andare esente da responsabilità, vi è anche il ricorso al credito bancario¹⁸. L'incertezza del quadro¹⁹ è tuttavia comprovata dal fatto che non mancano pronunce di esplicito segno contrario, che negano efficacia scriminante sia a) all'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, onde evitare dei licenziamenti; b) all'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società; c) e, infine,

¹⁶ Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza, n. 10813/2014; depositata il 6 marzo, (in *D&G on line* del 07 marzo 2014, con nota di D. GALASSO, *È sufficiente il dolo generico per superare la soglia quantitativa penalmente rilevante*) afferma che in tema di reati tributari, e segnatamente di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, previsto e punito dall'art. 10 *ter*, d.lvo n. 74/2000, non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non fare debitamente fronte alla esigenza di versare l'imposta dovuta all'Erario. Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 13019/14, depositata il 20 marzo in *D&G on line* del 21 marzo 2014, con nota di E. VITERBO, *Il reato di omesso versamento IVA ha natura istantanea ed è punibile a titolo di dolo generico*, ha affermato l'irrilevanza dell'effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate. Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 15176/2014, depositata il 4 aprile, in *D&G on line* del 07 aprile 2014, riconosce efficacia scriminante all'inadempimento da parte dei pochi grossi clienti dell'imprenditore che si trovi, in conseguenza di ciò, nella materiale e non altrimenti superabile impossibilità di pagare l'IVA. Valenza scriminante è riconosciuta anche nel caso di sequestro conservativo che abbia colpito tutti i beni aziendali da Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 17024/14, depositata il 17 aprile, in *D&G on line* del 18 aprile 2014. Egualmente si è mandato esente da responsabilità l'imprenditore che abbia superato di poco il tasso soglia a causa di versamenti solo parziali conseguenti ad una comprovata e grave crisi di liquidità della società: Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 20777/14, depositata il 22 maggio, in *D&G on line* del 22 maggio 2014.

¹⁷ Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza 8 gennaio 2014, n. 15416, depositata il 04 aprile, in *D&G on line* del 07 aprile 2014, con nota di D. GALASSO, *La crisi di liquidità finanziaria esclude la punibilità, se....*

¹⁸ Sul punto Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 19426/14, depositata il 12 maggio, in *D&G on line* del 13 maggio 2014.

¹⁹ È appena il caso di notare che secondo recente giurisprudenza il rigore sanzionatorio è notevolmente aggravato nella ipotesi in cui segua il fallimento della società, potendo l'omesso versamento di IVA o ritenute integrare, in tale ipotesi, anche la fattispecie di bancarotta di cui all'art. 223 l.f., in tal senso la recentissima Corte di Cassazione, Sez. V Penale, sentenza n. 42811/14 del 13 ottobre 2014, in *D&G* del 14 ottobre 2014, con nota del sottoscritto: *Piove sul bagnato: può l'omesso versamento di imposte e contributi diventare ipotesi di bancarotta fraudolenta per l'imprenditore?*

alla mancata riscossione di crediti vantati e documentati, spesso nei confronti dello Stato.²⁰

Se non dunque sino ad oggi non si è delineato un chiaro e conclamato contrasto giurisprudenziale tale da auspicare l'intervento nomofilattico delle Sezioni Unite, siamo, comunque, di fronte ad evidenti oscillazioni giurisprudenziali (a titolo meramente ed ulteriormente esemplificativo: sulla rilevanza del fallimento di clienti)²¹ che lasciano oggi incerto l'esito di gran parte dei casi concreti quotidianamente sotto gli occhi degli operatori economici e del diritto e irrisolta la richiesta di giustizia e di tutela dell'imprenditore di fronte ad una stringente crisi economica.

Da qui la stringente necessità, invero ormai invocata da più parti, di un intervento sul punto specifico del legislatore.

4. Prospettive di riforma: dalla sentenza “Grande Stevens” alla delega fiscale.

Come più volte accaduto negli ultimi anni un *input* decisivo ad un intervento legislativo sul punto potrebbe derivare dal recepimento di chiare indicazioni provenienti dalla giurisprudenza comunitaria. La sentenza 04 marzo 2014 della CEDU, nota come sentenza Grande Stevens, ha infatti affermato il principio del *ne bis in idem* processuale fra le sanzioni penali e le sanzioni amministrative riconducibili alla “materia penale”, a prescindere dalla differente qualificazione alle medesime fornite dal paese membro. Secondo la giurisprudenza comunitaria l'identità del fatto in senso storico naturalistico, infatti, importa il *ne bis in idem* processuale²² ed il conseguente divieto di punire due

²⁰ Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 23532/14, depositata il 5 giugno in *D&G on line* del 06 Giugno 2014, con nota di F. RADESCO *La crisi di liquidità non costituisce ex se scusante del reato di omesso versamento di ritenute od IVA*.

²¹ Le più recenti pronunce ne sono la conclamata conferma: Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 31464/14, depositata il 17 luglio, in *D&G on line* del 18 luglio 2014, ha affermato l'irrelevanza di una grave carenza di liquidità che abbia indotto l'imprenditore a destinare le poche risorse disponibili a esigenze ritenute più urgenti. Per contro Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 37301/14, depositata il 9 settembre, in *D&G on line* del 10 settembre 2014, ha affermato che in tema di omesso versamento IVA, ai fini della dimostrazione dell'assenza di dolo, occorre la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili. Ancor più rigorosa la recentissima Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 38279/14, depositata il 18 settembre, in *D&G on line* del 19 settembre 2014, che ha ribadito che l'omesso versamento dell'IVA dovuto al mancato pagamento del bene da parte del cliente costituisce ipotesi di reato anche se quest'ultimo non ha pagato perché fallito. *Contra*, Corte di Cassazione, Sez. fer. Penale, sentenza n. 40394/14, depositata il 30 settembre, in *D&G on line* del 01 ottobre 2014, che ha affermato che il legale rappresentante di una cooperativa, che non versi il tributo dovuto a causa del fallimento del proprio unico cliente, non è punibile. Menzione merita anche Corte di Cassazione, Sez. III Penale, sentenza n. 37730/14, depositata il 15 settembre 2014, in *Il quotidiano del Diritto del Sole 24 Ore* del 16 settembre 2014, con nota di F.M. GRIFEO, *Versamento delle ritenute prioritario sulle retribuzioni*, secondo la quale risponde del reato di omesso versamento l'imprenditore che decida di pagare integralmente le retribuzioni senza però versare all'erario le ritenute previdenziali cui è tenuto.

²² Come noto nel nostro sistema detto principio trova riconoscimento nell'art. 649 c.p.p., ma non è costituzionalizzato, mentre a livello comunitario trova riconoscimento nell'art. 4 del Protocollo 7 della CEDU e art. 50 della Carta di Nizza.

volte il medesimo fatto con sanzioni di natura penale, ricomprendendosi in tale concetto anche le sanzioni punitive qualificate come amministrative dall'ordinamento interno. Orbene, come noto, detto principio con la sentenza del 20 maggio 2014, Nykänen è stato esteso dalla Corte CEDU anche alla materia fiscale, chiarendo che le sanzioni amministrative tributarie, quando hanno una finalità non solo risarcitoria, ma punitiva, sono riconducibili alla materia penale con conseguente operatività anche in tale campo del divieto di *bis in idem* processuale.

Quali conseguenze per il settore tributario dunque?

La materia nel diritto interno italiano, venuta meno la pregiudiziale tributaria, prevede una sorta di doppio binario ed è già regolata, invero, dagli art. 19 (che prevede il principio di specialità), 20 (che prevede la non sospensione del procedimento amministrativo di accertamento e del processo tributario in pendenza di quello penale) e 21 (che prevede la non eseguibilità delle sanzioni amministrative irrogate, salvo che il procedimento penale non venga definito con proscioglimento) del d.lvo n. 74/2000. Il sistema normativo italiano dunque assicura il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale, ma non di quello processuale, e già sotto tale primo profilo appare problematica la compatibilità con il sistema convenzionale. Come si è argutamente osservato²³, il problema involve anche il dettato dell'art. 13 d.lvo 74/2000 che subordina la circostanza attenuante e, dopo il 2011, anche la possibilità di patteggiamento, al pagamento delle sanzioni amministrative tributarie, con conseguente violazione anche del *ne bis in idem* sostanziale. La tensione con il sistema normativo pattizio appare tuttavia ancora più stringente allorchè si faccia riferimento proprio alle violazioni degli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lvo 74/2000. In effetti, proprio le due recenti sopra menzionate pronunce a Sezioni Unite (n. 37424/2013, in tema di omesso versamento IVA, e n. 37425/2013 in tema di omesso versamento di ritenute) hanno chiarito che tra le sanzioni amministrative per omesso versamento IVA e di ritenute e le norme sanzionatorie penali non intercorre alcun rapporto di "specialità", bensì di "progressione" per la maggior gravità della fattispecie penale²⁴, con conseguente cumulo e applicabilità di entrambe le sanzioni. Già nei casi in

²³ G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it del 14 settembre 2014.

²⁴ La sola fattispecie penale è infatti ancorata al superamento della soglia di penale rilevanza (€ 50.000,00) e come noto ad una diversa scadenza quale termine ultimo per adempiere onde evitare la sanzione penale.

esame la giurisprudenza comunitaria²⁵ potrebbe ravvisare una evidente violazione del ne *bis in idem* processuale, in quanto il processo penale è volto alla irrogazione di una seconda sanzione in “materia penale” per il medesimo fatto (il mancato pagamento dell’IVA o delle ritenute) che si protrae nel tempo e supera una determinata soglia, già sanzionato in via amministrativa.

Quale soluzione ?

Allo stato attuale, *de iure condito*, la violazione della normativa pattizia potrebbe essere fatta valere o attraverso una questione di legittimità costituzionale, in quanto per consolidato orientamento della Corte Costituzionale le norme CEDU divengono norme interposte per effetto dell’art. 117 Cost. e sono dunque immediatamente vincolanti per il legislatore italiano, ovvero tramite l’applicazione diretta della normativa europea e disapplicazione di quella nazionale in contrasto.

De iure condendo la non conformità della vigente normativa con quella convenzionale dovrebbe indurre il legislatore ad una attenta attuazione della delega fiscale contenuta nell’art. 8 legge 11 marzo 2014, n. 23, laddove si prevede una «revisione del sistema sanzionatorio penale tributario (...) dando rilievo (...) alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa (...); la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali», decriminalizzando le condotte di cui agli artt. 10 *bis* e 10 *ter* d.lvo 74/2000, che nulla hanno di decettivo o simulatorio.

Enrico Fontana

- Avvocato in Modena -

²⁵ Come ha esattamente osservato G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità ... cit.*