

**LA CUMULABILITÀ DELLE CIRCOSTANZE ATTENUANTI
GENERICHE E TIPICHE NEL REATO DI OMESSO VERSAMENTO
DELLE RITENUTE IRPEF E DELL'IVA
THE CUMULATION OF GENERIC AND TYPICAL EXTENU-
ATING CIRCUMSTANCES IN THE CRIME OF OMITTED PAY-
MENT OF WITHHOLDING IRPEF AND VAT**

di Giuseppe Ingrao*

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Brevi note sul reato di omesso versamento di Iva e di ritenute Irpef. – 3. L'elemento soggettivo del reato: la previsione del dolo generico. – 4. La cumulabilità della circostanza attenuante generica ex art. 62 bis c.p. con quella tipica ex art. 62 comma 1, n. 1), c.p.. – 5. Conclusioni.

Abstract: Qualora nel contesto di una condotta di omesso versamento delle ritenute Irpef e dell'Iva emerga l'adozione da parte dell'amministratore di misure meritevoli quali la richiesta e l'ottenimento di liquidità aggiuntiva da parte dei soci, nonché la rinuncia al compenso a lui spettante, è possibile ipotizzare la concessione sia della circostanza attenuante generica di cui all'art. 62 bis c.p., sia della circostanza attenuante tipica di cui all'art. 62, n. 1, c.p., consistente specificamente nell'aver agito per motivi di particolare valore sociale. La spettanza di quest'ultima circostanza attenuante tipica presuppone, però, la sussistenza di un diretto collegamento tra la condotta illecita e la finalità di salvare l'azienda; collegamento che non può sussistere se le risorse finanziarie create con l'omesso pagamento dei debiti tributari non consentono di onorare compiutamente tutti i restanti debiti aziendali e quindi di assicurare la continuità aziendale.

Abstract: If in the context of a omitted payment of withholdings Irpef and Vat, the adoption by the administrator of worthy measures emerges such as the request and obtaining of additional liquidity from the shareholders, as well as the waiver of the remuneration to him due, it is possible to hypothesize the concession of both the generic extenuating circumstance referred to in art. 62 bis of the criminal code, and the typical extenuating circumstance pursuant to art. 62, no. 1, Criminal Code, specifically consisting in having acted for reasons of particular social value. The entitlement of the typical mitigating circumstance presupposes, however, the existence of a direct connection between the unlawful conduct and the purpose of saving the company; connection that cannot exist if the financial resources created with the

* Professore Ordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Messina.

omitted payment of tax debts do not allow to fully honor all the remaining company debts and therefore to ensure business continuity.

1. Premessa

Con questo breve contributo intendiamo soffermarci sulla possibilità per il reo di beneficiare cumulativamente della circostanza attenuante generica di cui all'art. 62 bis c.p. con la circostanza attenuante tipica di cui all'art. 62, n. 1, c.p. n. 1 consistente “nel fatto di avere agito per motivi di particolare valore sociale”¹, in caso di contestazione di una condotta di omesso versamento di ritenute Irpef o di Iva di cui gli artt. 10 bis e 10 ter del Decreto legislativo n. 74/2000.

Tale problematica può emergere in concreto nel contesto dei numerosi procedimenti penali di omesso versamento dei tributi che sono stati avviati negli ultimi anni, in quanto accade di frequente che l'amministratore di una società, pur omettendo di versare le ritenute Irpef o l'Iva risultanti dalle dichiarazioni tributarie di periodo, abbia posto in essere una serie di comportamenti virtuosi, quali la rinuncia al proprio compenso, il rilascio di garanzie personali per ottenere credito bancario, la richiesta ai soci di nuovi apporti di capitale di rischio o di credito, etc., apprezzabili non tanto nella prospettiva di tentare l'assolvimento tardivo degli obblighi fiscali, quanto in relazione allo scopo di assicurare la sopravvivenza dell'azienda.

L'omesso versamento dei tributi, in un contesto di comportamenti meritevoli volti a recuperare in modo “straordinario” liquidità per l'azienda², potrebbe peraltro rappresentare una condotta che rende possibile salvaguardare la prosecuzione dell'attività aziendale con le positive ricadute in termini di mantenimento del livello occupazionale.

I predetti comportamenti “virtuosi” certamente rientrano tra quelli valutabili come circostanza attenuante generica, tale da giustificare una riduzione della pena, ma potrebbe ipotizzarsi che di per sé l'omesso versamento dei tributi configuri una circostanza attenuante tipica – connessa al fatto di “avere agito per motivi di particolare valore sociale” – in quanto la residua liquidità aziendale non destinata ad assolvere gli obblighi fiscali sia stata utilizzata per il pagamento dei debiti con i fornitori e quelli verso i dipendenti, il cui mancato soddisfacimento avrebbe comportato la cessazione dell'attività d'impresa.

¹ Sulla classificazione delle circostanze attenuanti comuni in tipiche o indefinite cfr. G. MARI-NUCCI – E. DOLCINI – G.L. GATTA, *Manuale di diritto penale*, parte generale, Milano, 2019, p. 605.

² La liquidità aziendale dovrebbe essere garantita in via ordinaria dai flussi di cassa connessi alle vendite di beni o alle prestazioni di servizi.

Un conto cioè è non pagare i tributi alle scadenze in presenza di una situazione di sostenibilità finanziaria degli impegni finanziari assunti nell'esercizio dell'attività di impresa, altro è non pagare i tributi in una situazione di difficoltà economica ove cioè vi è un'esposizione debitoria che non può essere soddisfatta con le poche risorse finanziarie disponibili, nonostante gli sforzi fatti per reperire liquidità attraverso misure straordinarie ed eccezionali.

Nel primo caso, non si può ipotizzare la sussistenza di una circostanza attenuante, nel secondo caso, invece, potrebbero essere invocata non solo la circostanza attenuante generica, ma anche la circostanza attenuante tipica consistente nell'aver agito per motivi di particolare valore sociale.

2. Brevi note sul reato di omesso versamento di Iva e di ritenute Irpef

Prima di soffermarci sulla questione della cumulabilità circostanze attenuanti generiche e tipiche, è opportuno richiamare brevemente la *ratio* dell'inserimento dei reati di omesso versamento Iva e ritenute nel decreto legislativo n. 74/2000 in un'epoca successiva alla sua approvazione³. Queste considerazioni preliminari risultano importanti per spiegare l'atteggiamento dei giudici di legittimità che, come diremo in avanti, sembra propenso alla concessione congiunta delle predette attenuanti.

Al proposito occorre evidenziare che, nell'ottica di disporre la sanzione penale quale *extrema ratio*, con la riforma di fine anni Novanta (L. n. 205/1999) si è ritenuto di circoscrivere la reazione punitiva alle ipotesi di mancata presentazione della dichiarazione tributaria ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, ovvero di presentazione della dichiarazione con indicazioni di imponibili inferiori a quelli effettivi, in presenza di condotte fraudolente o di tributi evasi di ammontare molto elevato. Tali condotte risultavano, infatti, fortemente offensive per gli interessi erariali.

L'omesso versamento dei tributi connesso a fatti economici regolarmente dichiarati non era ritenuto socialmente deplorabile al punto tale da legittimare una reazione penale, ritenendosi sufficiente la sanzione amministrativa⁴.

³ Cfr. V. FICARI, *Crisi di liquidità, omessi versamenti e forza maggiore*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, p. 823; A. PACE, *I reati di omesso versamento di ritenute certificate e di indebita compensazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, p. 233.

⁴ Prima delle innovazioni apportate al D. lgs. n. 74/2000, con particolare riguardo all'omesso versamento di ritenute fiscali, si era, tuttavia, ipotizzata l'applicazione del reato di appropriazione indebita di cui all'art. 649 c.p.

La sussistenza di questa fattispecie di reato è stata opportunamente esclusa dalla giurisprudenza, in quanto le somme che il datore di lavoro è tenuto a versare a titolo di ritenuta fanno parte del suo patrimonio e quindi non vi può essere una appropriazione indebita (cfr. Cass. n. 1327/2005).

Senonché la crescita del fenomeno dell'omesso versamento di ritenute fiscali Irpef da parte di sostituti di imposta, che spesso nel volgere di poco tempo "sparivano" agli occhi del Fisco (c.d. imprese apri e chiudi), ha inizialmente indotto il legislatore ad intervenire con la legge n. 311/2004, inserendo⁵ la fattispecie di cui all'art. 10 bis⁶.

Essendo in quegli anni venuti, altresì, alla ribalta numerosi casi di omesso versamento dell'Iva dichiarata connesse ad operazioni di c.d. frodi carosello⁷, il legislatore nel 2006 ha, altresì, introdotto il reato di omesso versamento dell'Iva di cui all'art. 10 ter.

Atteso che gli omessi versamenti di tributi non dichiarati, ovvero di quelli scaturenti dalla rettifica degli imponibili dichiarati (cioè il mancato versamento di tributi richiesti con gli avvisi di accertamento), possono determinare la configurazione dei reati dichiarazione omessa, nonché infedele o fraudolenta, le disposizioni introdotte dopo qualche anno dall'entrata in vigore della riforma sono qualificabili come "norme di chiusura", la cui logica è quella di far rientrare nell'area penale quelle condotte di omesso versamento particolarmente riprovevoli (Iva e ritenute fiscali Irpef) in relazione alle quali la presentazione della dichiarazione appariva un adempimento posto in essere proprio per evitare conseguenze penali.

Il problema emerso sin dalle primissime applicazioni degli art. 10 bis e 10 ter è stato, tuttavia, quello di coinvolgere soggetti le cui condotte poco avevano a che fare con gli intenti fraudolenti che la normativa intendeva scoraggiare e reprimere. La gran parte dei procedimenti penali, infatti, ha riguardato amministratori di imprese che svolgevano un'attività economica effettiva, per nulla collegata ad operazioni di frodi carosello, o comunque senza che vi fosse una preconstituita intenzione di chiudere l'attività al fine di sottrarsi al versamento delle ritenute Irpef. In questi casi, invero, l'omesso versamento dei tributi era connesso ad una crisi di liquidità, dovuta ad un perdurante ciclo economico negativo, che gravava sull'azienda.

Il notevole numero di processi che hanno ad oggetto questa tipologia di reati, è dovuto al fatto che l'omesso versamento di tributi dichiarati è agevolmente accertabile dal Fisco mediante procedure telematiche di controllo⁸.

⁵ La previgente legislazione penale tributaria prevedeva nell'ambito delle condotte penalmente rilevanti l'omesso versamento di "ritenute effettivamente operate" (art. 2, comma 2, D.l. n. 429/1982, convertito dalla legge n. 516/1982).

⁶ Cfr. P.M.CORSO, *Costituisce nuovamente delitto l'omesso versamento di ritenute*, in *Corr. trib.*, 2005, 263, il quale evidenzia che, anche per gli effetti della sanatoria fiscale disposta dalla legge n. 289/2002, il nuovo sistema penale tributario non aveva visto una completa attuazione, favorendo l'emersione di indici sintomatici di una grave compromissione degli interessi erariali a cui si è posto rimedio con il ricorso alla sanzione penale non tanto quale modalità repressiva, quanto come contropinta psicologica.

⁷ Sul tema cfr. A. GIOVANARDI, *Le frodi Iva*, Torino, 2013.

⁸ Con riguardo ai reati dichiarativi, invece, l'avvio di un processo penale presuppone lo svolgimento una verifica tributaria approfondita da parte del Fisco.

Ciò posto, notiamo che l'omesso versamento di Iva e ritenute fiscali è punito con le sanzioni amministrative fintanto che non si superino certe soglie di punibilità, oltrepassate le quali si ricade nell'area penale⁹. Originariamente l'importo di Iva e ritenute Irpef non versate tale da assumere rilievo penale era pari ad almeno € 50.000 per ciascun periodo di imposta, ma nel 2015 la soglia è stata incrementata a € 150.000 per le ritenute Irpef¹⁰ e a € 250.000 per l'Iva¹¹ per ciascun periodo di imposta¹².

Per la configurazione dei reati di omesso versamento Iva e ritenute Irpef, si è fissato un termine di versamento "allargato" rispetto alle scadenze previste dalle leggi tributarie. E ciò per differenziare l'illecito amministrativo da quello penale, e comunque tentare di assicurare una proporzionalità della reazione penale che non poteva essere ricollegata esclusivamente all'ammontare del tributo non versato (essendo in presenza di una condotta facilmente accertabile dal Fisco e priva di fraudolenta).

Quanto all'Iva, infatti, l'omissione deve perpetrarsi sino al termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (generalmente il 27 dicembre)¹³, mentre per le ritenute fiscali l'omissione deve perpetrarsi sino al termine di scadenza di presentazione del modello dei sostituti di imposta (generalmente settembre dell'anno successivo).

⁹ Va precisato che la giurisprudenza ritiene che le sanzioni penali per omesso versamento di ritenute e Iva sono cumulabili con quelle amministrative, in quanto tra le due norme non vi è rapporto di specialità, essendo differenti gli elementi costitutivi dell'illecito, pertanto il reato penale rappresenta una progressione illecita rispetto a quello amministrativo (Cass. n. 37424/2013).

¹⁰ Con riferimento all'omesso versamento di ritenute di acconto si può profilare un problema relativo al periodo temporale da considerare per appurare il superamento della soglia di punibilità. Se si applica alla lettera la norma, dovrebbe rilevare il "principio di cassa" e quindi gli omessi versamenti accertati dal 1° gennaio e sino al 31 dicembre. Se, invece, si considera il criterio di "competenza", posto che le ritenute fiscali del mese di dicembre vanno versate entro il 16 gennaio dell'anno successivo, dovrebbero rilevare gli omessi versamenti dal 16 febbraio al 16 gennaio dell'anno successivo. La giurisprudenza, sia pur con riguardo al reato di omesso versamento di ritenute previdenziali, ha affermato che rilevano gli omessi versamenti relativi al periodo 16 gennaio-16 dicembre (Cass., sez. un., n. 10424/2018; Cass. n. 39464/2017; Cass. n. 39882/2017).

¹¹ Senza considerare gli interessi trimestrali eventualmente dovuti (Cass. n. 46953/2019).

¹² La Corte di giustizia europea nella sentenza 2 maggio 2018, C-574/15, ha evidenziato che la previsione di una sanzione penale per gli omessi versamenti di Iva superiori ad una determinata soglia è conforme al principio di proporzionalità tra gravità del danno e reazione dell'ordinamento, nonché al principio di equivalenza della tutela degli interessi europei rispetto a quelli interni.

¹³ Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale il reato di omesso versamento Iva sussiste anche qualora l'imprenditore non abbia incassato dal proprio cliente l'Iva addebitata in fattura (Cass. n. 41070/2019). In effetti, l'obbligo del versamento dell'imposta non segue il principio di cassa, ma è connesso all'effettuazione dell'operazione ed il suo venir meno può determinare l'esclusione dell'obbligo del versamento solo se, sussistendone i presupposti, venga emessa una nota di variazione ex art. 26, Dpr. n. 633/1972.

Posto che la formulazione della normativa in parola non delimita la fattispecie penale alle condotte tipicamente fraudolente in precedenza accennate, parte della dottrina ha osservato che l'intervento del legislatore rappresenti un eccesso punitivo, e pertanto ne auspicava l'abolizione.

La riforma del 2015 ha, invece, confermato la rilevanza penale degli omessi versamenti, incrementando però le soglie di punibilità, così da riservare la sanzione penale alle condotte particolarmente offensive del bene giuridico tutelato.

I reati, come detto, riguardano esclusivamente l'omesso versamento di ritenute Irpef e l'omesso versamento di Iva; non costituisce, quindi, fattispecie penalmente rilevante l'omesso versamento delle imposte sui redditi (Irpef e Ires) risultanti dalla relativa dichiarazione, salvo che non si ricada nella fattispecie di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti.

La limitazione del disvalore sociale agli omessi versamenti di ritenute di Irpef e di Iva appare giustificata dal fatto che l'imprenditore trattiene per le sue esigenze somme di cui è titolare solo formalmente, essendo destinate all'erario¹⁴.

3. L'elemento soggettivo del reato: la previsione del dolo generico

Per la configurazione del reato in questione è sufficiente il dolo in senso generico¹⁵. L'art. 43 del c.p. specifica che il delitto è doloso, o secondo l'intenzione, quando l'evento dannoso è dall'agente "preveduto" e "voluto" come conseguenza della propria azione od omissione.

Come rilevato in dottrina, il dolo consiste nella "rappresentazione" e "volontà" di realizzare gli elementi costitutivi di un reato. Il dolo non è semplice previsione di realizzare gli elementi costitutivi della fattispecie penale¹⁶, ma anche volontà consapevole di attuare in concreto la condotta.

Nei reati omissivi propri, la "consapevolezza" di dovere agire non va riferita alle specifiche modalità di realizzazione dell'azione doverosa, ma alla implicita o generica possibilità di adempiere al dovere di condotta, e la "volontà" è data dalla

¹⁴ Cfr. Cass. n. 10120/2010; Cass. n. 7429/2015.

¹⁵ La mancata previsione del dolo specifico è stata oggetto di forti critiche, in quanto si sarebbe giunti al paradosso di "allentare" l'incidenza dell'elemento psicologico del reato per le condotte certamente meno insidiose rispetto ai reati dichiarativi. Si è notato, infatti, che se l'intento era quello di reprimere gli omessi versamenti Iva nel contesto di c.d. "frodi carosello", cioè di quelle operazioni attuate con il fine specifico di evasione, bisognava condizionare la reazione penale alla sussistenza del dolo specifico e non del dolo generico.

¹⁶ Cfr. G. FIANDACA E. MUSCO, *Diritto penale*, parte generale, Bologna, 1989, p. 265 – 266, il quale precisa che lo stato di dubbio in ordine agli elementi della fattispecie penale è sufficiente a integrare il dolo.

“decisione di non compiere l’azione doverosa” idonea e possibile.

In sostanza, il dolo si configura quando l’agente si rappresenta e vuole realizzare gli elementi tipici del reato a nulla rilevando ulteriori finalità. In questa misura, il dolo si ritiene integrato con la consapevolezza e la volontà del contribuente di non versare alle scadenze le imposte dovute¹⁷.

Ed allora, quando viene presentata una dichiarazione tributaria con un debito a titolo di ritenute Irpef o di Iva superiore alle soglie di punibilità, non seguita dal versamento alle scadenze allargate, non può dubitarsi che esista la piena rappresentazione e la volontà concreta (e non meramente ideale) di realizzare tutti gli elementi della condotta tipica del reato.

Le circostanze che spesso vengono addotte dall’amministratore a sostegno della mancanza del dolo e fra queste la rinuncia al compenso, ovvero la richiesta ai soci di ulteriori risorse a titolo di capitale di rischio o di credito, non incidono né sulla rappresentazione, né sulla volontà di realizzare l’azione criminosa. Ed infatti, quanto alla rappresentazione, il fatto penalmente rilevante è ben noto all’imprenditore perché il debito fiscale risulta sia dalle dichiarazioni periodiche, sia dalle comunicazioni di irregolarità che di norma vengono notificate dal Fisco in tempi molto brevi. Con riguardo alla volontà, essa può desumersi dal fatto che le esigue risorse finanziarie comunque acquisite anche con provvedimenti straordinari non vengono per utilizzate per effettuare il pagamento del debito tributario, ma vengono destinate ad altre finalità.

4. La cumulabilità della circostanza attenuante generica ex art. 62 bis c.p. con quella tipica ex art. 62 comma 1, n. 1), c.p.

Sofferamoci ora sul tema oggetto di esame, su cui peraltro si è registrato un recente intervento della giurisprudenza di legittimità¹⁸.

Nella vicenda esaminata dai giudici di legittimità, l’imputato aveva chiesto, in via subordinata, l’applicazione della circostanza attenuante tipica di cui all’art. 62, n. 1, c.p., consistente nell’aver agito per motivi di particolare valore sociale, in quanto, in un momento difficile, aveva rinunciato ai propri compensi ed aveva orientato il proprio comportamento a garantire diritti sanciti nella Costituzione, tentando di proseguire l’attività d’impresa per mantenere l’occupazione dei dipendenti.

La Corte territoriale aveva affermato che il trattamento sanzionatorio era congruo e che il giudice di primo grado aveva concesso le attenuanti generiche di cui all’art. 62 bis c.p., tenendo conto di tutte le motivazioni

¹⁷ Cfr. Cass. ss.uu. pen. n. 37424 e 37425/2013; Cass. n. 25317/2015; Cass. pen. n. 18680/2016.

¹⁸ Cfr. Cass., sez. III pen., 16 marzo 2020, n. 10084.

addotte dalla difesa, della particolarità della vicenda e del comportamento dell'imputato.

La Cassazione ha rilevato che l'art. 62 bis c.p. individua circostanze generiche che possono essere prese in considerazione per diminuire la pena "indipendentemente dalle circostanze previste nell'art. 62 c.p." e che "l'attenuante dell'art. 62 bis "può anche concorrere con una o più delle circostanze indicate nel predetto art. 62".

Il dato normativo, nel pensiero della Corte, denota l'ontologica differenza e l'autonomia concettuale delle citate norme con la conseguenza che, laddove sussistano elementi che integrano le diverse ipotesi, le stesse concorrono. L'ipotesi residuale (art. 62 bis), in quanto sussidiaria, non potrà mai valere ad escludere l'applicazione di una fattispecie circostanziale (art. 62) di cui sussistano tutti i presupposti.

In questa misura, i giudici di legittimità hanno affermato che, se non sussistono gli elementi addotti dalla difesa per integrare la circostanza dell'aver agito per motivi di particolare valore sociale di cui al 62, n. 1, c.p., la sentenza di secondo grado è conforme a diritto, viceversa occorre riconoscere tale circostanza attenuante, indipendentemente dal fatto che gli stessi elementi siano stati considerati anche nel più ampio giudizio relativo alla spettanza delle attenuanti generiche di cui all'art. 62 bis c.p.

Atteso ciò, la sentenza impugnata è stata annullata e si è ordinato ad altra sezione della Corte di appello una valutazione di merito circa la sussistenza degli elementi da cui desumere il fatto di avere agito per motivi di particolare valore sociale.

Orbene, come chiarito da autorevole dottrina, occorre innanzitutto considerare che l'art. 62, n. 1, c.p., presuppone una separazione dell'azione criminosa dai motivi della condotta, e ciò per evitare che si giunga ad un'automatica inapplicabilità della norma. Ed infatti, se si incentra il giudizio sulla meritevolezza della condotta in sé (e non dei suoi motivi) si deve necessariamente concludere che non possono sussistere comportamenti illeciti caratterizzati da particolare valore morale o sociale¹⁹.

Separando, invece, l'azione dai motivi, può accadere che una condotta illecita sia caratterizzata da motivi apprezzabili sul piano morale o sociale.

In questo contesto, per asserire l'esistenza della circostanza attenuante tipica in parola, con specifico riguardo al caso dei reati tributari contestati al reo, è necessario dimostrare il collegamento diretto ed immediato tra l'omesso versamento delle ritenute Irpef e dell'Iva e la finalità di salvare l'azienda (movente di valore sociale).

Il collegamento tra la condotta illecita e il movente di valore sociale

¹⁹ Cfr. FIANDACA – MUSCO, *op. cit.*, p. 323.

sussiste se sia contabilmente dimostrabile che il danaro risparmiato grazie all'evasione fiscale sia stato destinato al pagamento di quei debiti preesistenti, il cui assolvimento ha garantito la prosecuzione dell'attività aziendale.

Si tratta di un nesso impossibile da dimostrare tutte le volte in cui sia stato necessario ricorrere a prestiti dalle banche ed a nuovi apporti di capitale dei soci; questi fatti testimoniano, infatti, che l'azienda era di per sé senza liquidità e quindi l'omesso versamento dei debiti tributari non ha consentito di salvaguardare la prosecuzione dell'attività aziendale. Eventualmente è grazie agli apporti di capitale da parte di soggetti terzi finanziatori o dei soci che si è potuto perseguire l'obiettivo della continuità aziendale. Rintracciare un movente specifico di finalità sociale, tale da rappresentare una circostanza attenuante del reato di omesso versamento dei tributi appare, in queste situazioni, arduo.

Tutte quelle condotte meritevoli con cui gli amministratori cercano di reperire con enormi sacrifici risorse finanziarie da destinare alle finalità aziendali possono essere opportunamente valutate ai soli fini della concessione della circostanza attenuante generica di cui all'art. 62 bis c.p.

5. Conclusioni

In conclusione, possiamo affermare che il tentativo di cumulare le circostanze attenuanti generiche e tipiche rappresenti a ben vedere una conseguenza della eccessiva rigidità della reazione sanzionatoria dell'ordinamento giuridico a fronte delle condotte non fraudolente di omesso versamento di ritenute Irpef.

Le ragioni che avevano indotto il legislatore ad intervenire (dopo un quinquennio) sul decreto legislativo n. 74/2000 per approntare una tutela penale agli omessi versamenti di Iva e di ritenute Irpef erano collegate alla repressione delle frodi carosello, ovvero al fenomeno delle società "apri e chiudi", ma la formulazione letterale degli artt. 10 bis e 10 ter ha consentito l'incriminazione di soggetti la cui condotta non presenta carattere fraudolento.

Volendo usare un'espressione molto forte, si è introdotta una sorta di "arresto per debiti" tributari, laddove, invece, per gli omessi versamenti di tributi dichiarati è sufficiente una reazione sanzionatoria di tipo amministrativo, nonostante le peculiarità che si riscontrano con riguardo all'Iva e alle ritenute Irpef.

Attraverso il riconoscimento cumulativo delle circostanze attenuanti generiche e tipiche, i giudici finiscono così per ridurre in modo significativo le conseguenze sanzionatorie penali previste per condotte illecite prive di una forte offensività.