

OMESSO VERSAMENTO DI IMPOSTE A CAUSA DI PANDEMIA: ALLA RICERCA DI UNA ESIMENTE DI FORZA MAGGIORE “VINCIBILE” DI DERIVAZIONE EUROPEA

di Samuel Bolis

La drammatica emergenza sanitaria da Covid-19 attualizza il tema del rapporto tra crisi di impresa e reati fiscali quando interviene un evento esterno che impone all'imprenditore di dover scegliere tra il pagamento delle imposte piuttosto che di altri fattori della produzione in una prospettiva di continuità aziendale. Il delitto di omesso versamento di IVA presidia l'efficacia della riscossione di un tributo di rilevanza europea per cui si rende necessario applicare l'autonoma nozione di forza maggiore elaborata dalla CGUE che – a differenza di quella interna definibile come vis maior cui resists non potest – scrimina anche la condotta dell'agente a cui residua una discrezionalità nell'azione che però comporta sacrifici eccessivi. L'incidenza dei principi di diritto europei sull'armonizzazione della parte generale del sistema punitivo nazionale dovrebbe quindi sollecitare il giudice comune o ad un'interpretazione conforme ovvero alla sollevazione di una questione di costituzionalità.

SOMMARIO: 1. Premessa: le ripercussioni sulla riscossione dei tributi nell'inedita crisi economico-finanziaria derivante dal lockdown. – 2. I delitti di omesso versamento di imposte. – 2.1. L'esimente di causa di forza maggiore nei reati omissivi tributari. – 2.2. Una nozione di causa di forza maggiore europea? – 2.3. L'incidenza dei principi di diritto elaborati dalla Corte UE sull'armonizzazione dei sistemi punitivi nazionali. – 3. Riflessioni sparse sulle sanzioni penali tributarie sproporzionate per eccesso. – 4. Conclusioni: interpretazione dell'esimente conforme al diritto europolitano o eccezione di costituzionalità?

1. Premessa: le ripercussioni sulla riscossione dei tributi nell'inedita crisi economico-finanziaria derivante dal lockdown.

Le ripercussioni della pandemia da Covid-19 sull'economia e sulla finanza pubblica sono già misurabili nella loro drammatica portata: nel secondo trimestre del 2020 il prodotto interno lordo italiano – ma i dati sono in linea con il resto del mondo – è diminuito del 12,8 % rispetto al trimestre precedente e del 17,7 % nei confronti del secondo trimestre del 2019¹.

¹ Si veda la relazione *Conti economici trimestrali. Il trimestre 2020*, Istat, 31 agosto 2020. I dati italiani sono in linea con quelli degli altri paesi più industrializzati: nel secondo trimestre, il Pil è diminuito in termini congiunturali del 9,1% negli Stati Uniti, del 13,8% in Francia e del 9,7% in Germania. In termini tendenziali, si è registrata una diminuzione del 9,1% negli Stati Uniti, dell'11,3% in Germania e del 19% in Francia. Nel

Anche se nel 2021 è prevedibile un rimbalzo del PIL, questo non sarà sufficiente a colmare la perdita subita – i più ottimistici valori di alcuni accreditati studi econometrici prevedono un aumento del 11,2%² – lasciando sul terreno circa 227 miliardi di euro. Come se ciò non bastasse, si ritiene che le imprese, entro la fine del 2020, incorreranno per effetto del Covid in una crisi di liquidità, per circa 25-37 miliardi di euro³.

La contrazione della produzione avrà necessariamente degli effetti anche sul gettito fiscale, ma i dati non sono al momento disponibili. La forte flessione del gettito nel primo semestre 2020 rispetto all'anno precedente – pari ad una riduzione del 6,2% per circa 22,5 miliardi di euro⁴ – non rende comunque la misura dell'impatto complessivo sul fabbisogno, per effetto del differimento dei versamenti tributari e contributivi disposto sin dai primi provvedimenti a sostegno dell'economia⁵. Certo è che ogni qual volta la crisi economica morde, il dibattito tra dottrina e giurisprudenza sul rapporto tra crisi d'impresa e reati fiscali ritorna d'attualità⁶.

2. I delitti di omesso versamento di imposte.

Alla scadenza degli imminenti termini per il versamento delle imposte – che, come appena detto, sono stati differiti in ragione della pandemia – è prevedibile che gli imprenditori potrebbero pertanto non disporre della capacità finanziaria adeguata per fare fronte ai dovuti versamenti delle imposte.

L'Erario è però un creditore privilegiato in quanto i suoi interessi sono assicurati da strumenti particolarmente pervicaci, posti a presidio dell'obbligo costituzionale imposto a tutti di contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

complesso, il Pil dei paesi dell'area Euro è diminuito del 12,1% rispetto al trimestre precedente e del 15% nel confronto con il secondo trimestre del 2019.

² Si veda il *Rapporto Regionale PMI 2020*, a cura dell'Area politiche regionali e per la coesione territoriale di Confindustria e Cerved, Roma, 30 giugno 2020.

³ *Ibidem*, p. 15.

⁴ Si veda il *Bollettino delle entrate tributarie* del Ministero dell'Economia e delle Finanze, edizione ottobre 2020.

⁵ Il differimento dal 30 novembre 2020 al 30 aprile 2021 riguarda il termine per versare il secondo acconto Irpef, Ires, Irap ed imposte collegate ed è riferita a taluni soggetti individuati, in ultimo, dall'art. 6 del d.l. 9 novembre 2020, n. 149. In precedenza, mirati differimenti erano stati disposti dagli artt. 60 e 62, del d.l. 17 marzo 2020, n. 18 (decreto Cura Italia), conv. con mod. in l. 24 aprile 2020, n. 27; dall'art. 18 del d.l. 8 aprile 2020, n. 23, conv. con mod. in l. 6 giugno 2020, n. 40 (decreto Liquidità); dal d.p.c.m. 27 luglio 2020 e quindi dall'art. 98 bis del d.l. 14 agosto 2020, n. 104, conv. con mod. in l. 13 ottobre 2020, n. 126.

⁶ Si vedano *ex plurimis* i seguenti lavori: INGRASSIA *et al* (2013); SOANA (2013); ROMOLI (2013); CUOMO *et al* (2015); TOMASINELLI (2018); SANTORIELLO (2018); CIPOLLA (2020); FLORA (2014); ID.(2020).

La *ragion fiscale*⁷ impone per l'appunto che tale obbligo sia presidiato da sanzioni amministrative e penali, poste tra di loro in progressione criminosa⁸. Tralasciando le sanzioni amministrative, i delitti in questione – ovvero l'art. 10-*bis*, per l'omesso versamento di ritenute certificate per più di 150.000 €, e l'art. 10-*ter*, per l'omesso versamento di IVA per più di 250.000 €, entrambi inseriti⁹ nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – sono accomunati dall'essere strutturati come reati omissivi propri¹⁰, istantanei¹¹ e di mera condotta. Sono punibili a titolo di dolo generico¹², essendo richiesta la semplice consapevolezza della condotta omissiva, e non anche il fine specifico di evadere le imposte che invece necessariamente assiste gli altri delitti tributari.

La legge 74 del 2000 – ancorché non abbia nemmeno formalmente la pretesa di essere un testo unico dei delitti tributari¹³ – accoglie la disciplina complementare di molti

⁷ La portata di tale obbligo impone l'adozione di modelli che, a monte ed a valle, garantiscano il perseguimento dell'interesse fiscale a condizione, naturalmente, che vi sia un bilanciamento con gli altri interessi costituzionalmente garantiti primo tra tutti quello a pagare la "giusta imposta". Tale ultima locuzione è notoriamente attribuita a BERLIRI (1945), mentre di "ottima imposta" discettava, invece, Luigi Einaudi, nella *Prefazione* al predetto testo, pp. V-VII.

⁸ Si vedano le sentenze gemelle: Cass., Sez. un., n. 37425 del 28 marzo 2013, ric. *Favellato*, per le violazioni sanzionate a mente dell'art. 10-*bis* del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 e dall'art. 13 co. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471; Cass., Sez. un., n. 37424 del 28 marzo 2013, ric. *Romano*, per le violazioni sanzionate a mente dell'art. 10-*ter* del d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 e, ancora, dall'art. 13 co. 1 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Per un commento più diffuso si veda VALSECCHI (2013). Per il rischio di una duplicazione della sanzione tributaria in violazione del divieto del *bis in idem* si veda, volendo, BOLIS (2017).

⁹ Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate è stato inserito dalla l. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, co. 414; quello di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dal d.l. 4 luglio 2006, n. 223, art. 35, co. 7, conv. con mod. dalla l. 4 agosto 2006, n. 248.

¹⁰ L'obbligo omesso è previsto dall'art. 1 co. 1, d.p.r. 23 marzo 1998, n. 100.

¹¹ Il momento di realizzazione e di consumazione del delitto coincide con l'istante in cui spira la scadenza pattuita per il versamento dell'imposta. Per il perfezionamento del reato di cui all'art. 10-*ter* è necessario che il contribuente ometta di versare l'IVA dichiarata a debito per l'anno precedente entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo, ovvero il 27 dicembre, ai sensi dell'art. 6 co. 2 del d.p.r. 14 ottobre 1999, n. 542. Per il perfezionamento del reato di cui all'art. 10-*bis*, invece, il momento consumativo coincide con il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta, ovvero il 30 settembre dell'anno successivo, ai sensi dell'art. 8 del d.p.r. 30 aprile 1970, n. 602.

¹² In tal senso l'orientamento della giurisprudenza si è ormai definitivamente consolidato, almeno a partire da Corte cass., Sez. un., sent. 28 marzo 2013 – 12 settembre 2013, n. 37424, ric. *Romano*.

¹³ Ed è infatti rubricato *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*: altri reati tributari sono collocati in altri provvedimenti, ad esempio il d. lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, in materia di accise, ovvero il d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43, in materia di contrabbando. I provvedimenti in parola disciplinano in modo organico i relativi micro-settori di riferimento ed è per questo che hanno resistito al principio della riserva di codice penale. È appena il caso di notare, però, che i tempi sono ormai maturi per una sistemazione organica dei delitti tributari, soprattutto per quanto concerne i principi di parte generale. Sul tema della riserva di codice si veda, tra tutti, DONINI (2020); in particolare l'Autore attribuisce, p. 12, al principio in parola una dimensione sub-costituzionale: «una lettura "costituzionalmente orientata" dell'art. 3-bis c.p., nel senso che la riserva di codice non "esprime" semplicemente, ma "legifica" – conferendo a essi la forma di legge, ma anche il contenuto giuridico minimo, necessario perché esistano in un determinato campo applicativo – i principi di legalità-determinatezza e di ultima ratio rispetto (non al sistema sanzionatorio, al rapporto con le sanzioni amministrative, alle clausole generali etc., ma) alla "costruzione del sistema" penale: il primo (determinatezza e legalità-riconoscibilità), perché un sistema decodificato e

istituti di parte generale del codice penale, ed in particolare: il concorso di persone, il tentativo, la prescrizione, la confisca, le pene accessorie ed anche le condizioni di non punibilità. Tuttavia, queste ultime, riscritte un paio di volte nell'ultimo quinquennio¹⁴, non propongono una versione speciale della causa di forza maggiore – come invece accade per le sanzioni amministrative tributarie¹⁵ – che pertanto deve essere desunta partendo dalla sola nozione generale scolpita nell'art. 45 del codice penale.

2.1. *L'esimente di causa di forza maggiore nei reati omissivi tributari.*

Secondo l'impostazione canonica¹⁶, la forza maggiore che esclude la *suitas* della condotta è la *vis maior cui resisti non potest*, a causa della quale l'uomo *non agit sed agitur*. Essa, dunque, sussiste solo nei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta anti-giuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al precetto.

Detto in altri termini, integra la causa di forza maggiore solo l'assoluta impossibilità e non anche la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso. Ed è per questa ragione che la Suprema Corte ha sempre escluso¹⁷ che le semplici difficoltà economiche in cui temporaneamente versi il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. Ciò si verifica, ad esempio, quando l'imprenditore non si trova nell'impossibilità invincibile a pagare le imposte in quanto

acefalo ("decostruito") produce incoerenza, particolarismo giuridico, irricognoscibilità e inconoscibilità delle regole, violando in definitiva la sufficiente determinatezza e il requisito della riconoscibilità dei precetti; il secondo (ultima ratio), perché la decodificazione è un moltiplicatore di fattispecie oltre la necessità, causando quell'inflazione di sistema che è l'opposto del diritto penale come *extrema ratio*. Un legislatore ordinario che disattendesse sistematicamente la regola dell'art. 3-bis c.p. potrebbe incorrere in una censura di illegittimità costituzionale nella costruzione del sistema penale. Questo è l'esito giuridico della lettura dell'art. 3-bis c.p. come regola sub-costituzionale».

¹⁴ Ad opera dell'art. 11, comma 1, d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, e successivamente dall'art. 39, co. 1, lett. q-bis), d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, conv. con mod. dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157.

¹⁵ La nozione di forza maggiore prevista per le sanzioni amministrative tributarie è disciplinata dall'art. 6 co. 5 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e trova una sua definizione nella circolare n. 180/E del 10 luglio 1998 dell'Agenzia delle Entrate, esplicitativa del provvedimento di legge in parola che la descrive come "ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario ed inevitabile il comportamento del soggetto". La circolare a p. 12 introduce, invero *praeter legem*, un ulteriore elemento restrittivo, ovvero che l'accertamento della causa di forza maggiore avvenga (solitamente) con decreto. Benché riferita alle sole imposte dirette ed all'IVA, è ormai pacifico che questa causa di non punibilità si estenda a tutti i tributi; in tal senso, e con riferimento alle accise, si veda Corte cass., Sez. VI civ., sent. 20 dicembre 2017 – 8 febbraio 2018, n. 3049, ric. *Energia Spa*.

¹⁶ In dottrina si veda, per tutti, MANTOVANI (2019), pp. 150-151; in giurisprudenza, la posizione si è ormai consolidata a partire da Corte cass., Sez. I, sent. 26 ottobre 1965, n. 900, ric. *Sacca*; Corte cass., Sez. II, sent. 20 dicembre 1972, n. 3205, ric. *Pilla*; Corte cass., Sez. IV, sent. 21/04/1980, n. 8826 ric. *Ruggieri*, sino ad arrivare a Corte cass., Sez. VII, sent. 10 luglio 2020 – 21 ottobre 2020, n. 29041, ric. *Ferdico*.

¹⁷ Si veda la posizione assunta, in ultimo, da Corte cass., Sez. III, sent. 3 marzo 2020 – 16 luglio 2020, n. 21158 nonché Corte cass., Sez. III, sent. 10 settembre 2020 – 14 ottobre 2020, n. 28488; la posizione è invero già presente, per i reati tributari all'epoca vigenti, già in Corte cass., Sez. VI, sent. 23 marzo 1990, n. 10116, ric. *Iannone*, Rv. 184856.

egli *sceglie liberamente* di sostenere altre spese¹⁸ – il pagamento dei fornitori e dei propri dipendenti – e quindi l’inadempimento penalmente sanzionato è stato concausato dai mancati accantonamenti del tributo comunque riscosso. L’esistenza concreta della possibilità di adempiere comunque all’obbligo tributario rappresenta, infatti, “l’indefettibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto”¹⁹.

Dobbiamo dunque distinguere il caso di chi è impossibilitato al versamento delle somme dovute allo Stato in quanto totalmente privo delle disponibilità finanziarie da chi, invece – pur avendo tali disponibilità ma versando, ad esempio, in una crisi di liquidità²⁰ – ha scelto deliberatamente di differire il pagamento delle imposte a vantaggio di altri fattori produttivi, quali ad esempio il lavoro o le materie prime.

Il contribuente – o meglio, il solo sostituto d’imposta, trattandosi di reato proprio²¹ – diviene debitore dell’Erario quando riceve da terzi (dal cessionario, per l’IVA, ovvero dal sostituto, per le ritenute) il tributo²² di cui egli non può liberamente disporre sulla base di autonome scelte gestionali²³. L’esimente è stata così riconosciuta, anche se invero solo là dove la crisi di liquidità era derivata da fatti contingenti e imprevedibili non imputabili all’imprenditore che non avesse quindi potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e sfuggenti al suo dominio finalistico²⁴.

La rigidità del sistema fiscale è tale, però, da far maturare il debito di imposta anche se il pagamento non è stato effettivamente corrisposto al cedente ma al momento, di fatto, solo registrato²⁵. Anzi, il contribuente sarebbe addirittura tenuto a reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie al corretto e puntuale adempimento delle

¹⁸ Si veda la ricostruzione effettuata in Corte cass., Sez. III, sent. 09 settembre 2015 – 29 ottobre 2015, n. 43599, ric. Mondini, § 5.10.

¹⁹ Si veda, *ex plurimis*, Corte cass., Sez. III, sent. 16 aprile 2015 – 8 ottobre 2015, n. 40352, ric. Dono, § 2 in motivazione.

²⁰ La crisi di liquidità derivante dal mancato pagamento dei creditori rientra nel normale rischio di impresa che non può elidere l’obbligazione tributaria; in tal senso, cfr. Corte cass., Sez. III, sent. 8 aprile 2014 – 15 maggio 2014, n. 20266, ric. Zanchi. In dottrina, invece, si veda D’AVIRRO (2017) pp. 1963 ss.

²¹ Nonostante il legislatore abbia fatto ricorso al sintagma “chiunque”, è fuor di dubbio che il soggetto attivo della condotta possa essere solo il sostituto d’imposta, ovvero colui che è obbligato al pagamento di imposte, con diritto di rivalsa, in luogo di altri; tale figura è definita dall’art. 64 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in funzione degli artt. 4 e 5 del d.p.r. 26 ottobre 1973, n. 633.

²² Evidenziano la presenza di un obbligo di accantonamento sia per l’IVA che per le ritenute effettuate le già citate sentenze delle Sezioni unite Romano e Favellato. Come innanzi detto *supra* in nota n. 11, il momento consumativo dei reati in questione non coincide con la ricezione del tributo ma con lo spirare del termine normativamente previsto per il suo versamento all’Erario.

²³ Così Corte cass., Sez. III, sent. 16 novembre 2011 – 10 gennaio 2012, n. 174.

²⁴ *In terminis*, si vedano le sentenze della Cassazione, tutte della terza Sezione 31 gennaio 2019 – 17 aprile 2019, n. 16776 e 17 gennaio 2018 – 12 settembre 2018, n. 40440.

²⁵ Così IORIO *et al* (2013); in giurisprudenza, in ultimo, Corte cass., Sez. III, sent. 14 luglio 2020 – 6 ottobre 2020, n. 27593, ric. Catozzo. Si registrano, però, posizioni contrastanti sul punto, ad esempio in Corte cass., Sez. III, sent. 6 febbraio 2014 – 3 aprile 2014, n. 15176. In tale ultima pronuncia la Corte ha riconosciuto la sussistenza dell’esimente in questione nella circostanza in cui l’imprenditore non aveva ricevuto dal cliente i corrispettivi e l’IVA da accantonare e successivamente da versare e, pertanto, non aveva posto in essere alcuna condotta distrattiva. Si veda anche Cass. pen., Sez. III, sent. 9 ottobre 2013 – 7 febbraio 2014, n. 5905, ric. Maffei; in dottrina, E. TOMASINELLI (2018) p. 7, nonché STEFANELLI (2014).

obbligazioni tributarie ricorrendo a tutte le azioni possibili – anche sfavorevoli al proprio patrimonio personale – dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un’improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà ed a lui non imputabili²⁶.

Nonostante le carsiche ma costanti aperture della giurisprudenza di merito²⁷, la giurisprudenza di legittimità è (quasi) unanime nel contemplare solo in astratto la possibilità di una causa di non punibilità legata alla forza maggiore, stante che quest’ultima vincola ad una diabolica comprovazione²⁸: il contribuente è infatti chiamato a provare, con opportune allegazioni, “sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l’azienda, sia l’aspetto dell’impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto”²⁹.

Così argomentando, come taluno ha opportunamente osservato³⁰, si rischia però di stravolgere la struttura tipica del reato introducendo per via pretoria un obbligo – quello dell’accantonamento dell’imposta – che non è previsto normativamente³¹, con ciò violando il principio costituzionale della riserva di legge in materia penale e tributaria.

2.2. Una nozione di causa di forza maggiore europea?

Poiché almeno una delle norme in questione presidia un tributo, l’IVA, che rappresenta anche una delle risorse proprie del bilancio dell’Unione, è opportuno chiedersi se esista in ambito UE una nozione di caso fortuito o di forza maggiore.

Nonostante nelle fonti positive primarie dell’Unione non ve ne sia traccia, tali nozioni sono però state autonomamente elaborate dalla Corte di Giustizia, che le ha poi costantemente applicate nella propria giurisprudenza³².

²⁶ In tal senso, Cass. pen., Sez. III, sent. 8 gennaio 2014 – 4 aprile 2014, n. 15416, ric. Tonti Sauro; Cass. pen., Sez. III, 5 dicembre 2013 – 4 febbraio 2014, n. 5467, ric. Mercutello.

²⁷ Sul punto si veda FINOCCHIARO (2016), e più recentemente, LANZI *et al* (2020), p. 446 ss.

²⁸ Si veda, in ultimo, Cass. pen., Sez. III, sent. 10 settembre 2020 – 14 ottobre 2020, n. 2848, § 10.4, ove si legge che non si esclude che “in astratto, siano possibili casi – il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato – in cui possa invocarsi l’assenza del dolo o l’assoluta impossibilità di adempiere l’obbligazione tributaria. È tuttavia necessario che siano assolti precisi oneri di allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, devono investire non solo l’aspetto circa la non imputabilità al sostituto d’imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe interessato l’impresa, ma anche che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell’imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto”.

²⁹ Così Corte cass., Sez. III, sent. 19 febbraio 2019 – 27 maggio 2019, n. 23138.

³⁰ Così CIPOLLA (2020), §3.3, nonché FLORA (2020) pp. 97 ss.

³¹ Un simile obbligo non è previsto, nell’ordinamento giuridico, né in capo al sostituto né, tantomeno, in capo all’imprenditore/operatore attivo che è obbligato ad emettere la fattura.

³² Si vedano, ad esempio: Corte di giustizia, Sez. VI, sent. 15 dicembre, causa C-195/91, *Bayer AG c. Commissione*, EU:C:1994:412, §§ 31 e 32, che cassa la decisione assunta dal Tribunale di primo grado; Sez. II, sent. 29 maggio 1991, causa T-12/90, *Bayer AG c. Commissione*, EU:T:1991:25, §§42-46. In precedenza, Corte di giustizia, Sez. II, sent. 9 febbraio 1984, causa C-284/82, *Acciaierie e Ferriere Busseni*, EU:C:1984:47, § 11, e le Conclusioni a tale causa dell’avvocato generale Reischl del 17 novembre 1983, EU:C:1983:332.

L'elaborazione pretoria europea ha preso avvio³³ dalla considerazione che la definizione di forza maggiore e di caso fortuito debba fondarsi sui principi comuni reperibili nei vari ordinamenti degli Stati membri, tenendo poi presente che in campo eurounitario non possono avere un significato diverso da quello che le attribuiscono i diritti nazionali. Alla fine di questo percorso interpretativo, il giudice del Lussemburgo ha ritenuto che caso fortuito e forza maggiore sono distinti tra di loro ed indicano eventi imprescindibili: nel primo caso, totalmente estranei alla sfera dell'interessato, e nel secondo almeno in parte appartenenti a tale sfera. La Corte ha quindi specificato che entrambe queste nozioni siano composte da un elemento oggettivo e da uno soggettivo. Il primo si riferisce a circostanze anormali ed estranee all'operatore, mentre il secondo è costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze del suddetto evento anormale, adottando misure appropriate senza però – ed è questo l'elemento che merita una riflessione – incorrere in sacrifici eccessivi.

Tale interpretazione è stata confermata dalla Corte anche nell'ambito della materia fiscale³⁴ e penale³⁵, poiché il contenuto del concetto di forza maggiore così elaborato deve trovare la medesima applicazione nei diversi settori del diritto UE e si deve determinare il suo significato concreto in funzione del contesto giuridico nel quale è destinata a produrre i suoi effetti³⁶.

2.3. *L'incidenza dei principi di diritto elaborati dalla Corte UE sull'armonizzazione dei sistemi punitivi nazionali.*

Come è stato già da tempo osservato³⁷, le differenze a livello di parte generale esistenti in materia penale fra gli Stati membri dell'Unione costituiscono un rischio latente di incorrere nella violazione del principio di eguaglianza e di non discriminazione³⁸; è sulla scorta di tale considerazione che è derivata la necessità di

³³ A partire dalle *Conclusioni* dell'avvocato generale Gand del 12 giugno 1968, nella causa C- 4/68, *cit. infra* in nota 36, ancorché con riferimento ad un'ipotesi di forza maggiore riferita al contesto civilistico contrattuale.

³⁴ Corte di giustizia, Sez. II, sent. 18 dicembre 2007, causa C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) c. Amministrazione delle dogane*, EU:C:2007:817, §§ 24-26. La causa concerneva la portata dell'abbuono di imposta "per le perdite verificatesi durante il regime sospensivo, imputabili a casi fortuiti o di forza maggiore e accertate dalle autorità di ciascuno Stato membro", previsto dall'art. 14 co. 1 della direttiva 92/12/CEE del Consiglio, del 25 febbraio 1992. È opportuno notare come in § 32 l'espressione "sacrifici eccessivi" viene tradotto come "unreasonable sacrifices".

³⁵ Corte di giustizia, Sez. III, sent. 25 gennaio 2017, causa C-640/15, *Vilkas*, EU:C:2017:39, §§ 46-61, con riferimento all'impedimento causato da forza maggiore per la consegna del ricercato nell'ambito dell'esecuzione del mandato d'arresto europeo. Anche l'avvocato generale Bobek – nelle proprie conclusioni a tale sentenza presentate in data 27 ottobre 2016, EU:C:2016:826 – ha rilevato, in § 65, come "in vari contesti, la Corte ha ritenuto che la nozione di forza maggiore non si limiti all'impossibilità assoluta", riprendendo proprio la giurisprudenza citata nella nota precedente.

³⁶ Sul punto si riprende, invero, la giurisprudenza espressa per la prima volta in Corte di giustizia, sent. 11 luglio 1968, causa C-4/68, *Firma Schwarzwaldmilch GmbH*, EU:C:1993:841.

³⁷ Il primo ad occuparsi di questo tema è stato PEDRAZZI (1967).

³⁸ Sul tema si veda BERNARDI (1988), p. 159 e dottrina ivi citata.

attribuire una competenza penale accessoria all'Unione europea, sempre nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità³⁹.

L'accoglimento all'interno dell'ordinamento europeo⁴⁰ di principi e di regole di diritto non scritto elaborati dalla Corte di giustizia implica, di conseguenza, la possibilità di vagliare anche con essi la conformità delle disposizioni nazionali al diritto eurounitario, che, come noto, comprende oggi anche la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea⁴¹.

Pur in assenza di fonti di rango primario che definiscono l'esimente della causa di forza maggiore, può verificarsi un'*armonizzazione penale in negativo*⁴², intesa come attitudine del diritto dell'Unione ad armonizzare la disciplina punitiva nazionale di determinati settori, "rendendo uniformemente lecito quanto in precedenza era oggetto, nei singoli Stati, di una variegata, poliforme e talora contraddittoria precettistica penale"⁴³. Espresso in alti termini, la preminenza del diritto UE – che opera anche nei confronti della parte generale del diritto penale⁴⁴ – può portare ad una paralisi (settoriale o totale) della fattispecie incriminatrice interna⁴⁵.

L'orizzonte a cui tale armonizzazione tende è quello del c.d. *maximum standard*, che consiste nel riconoscere il massimo grado di tutela ai diritti fondamentali⁴⁶ anche nella complessa ed articolata regolamentazione eurounitaria delle attività economiche – come ad esempio quella sull'IVA – che incide necessariamente sui sistemi penali interni⁴⁷

³⁹ Sul tema si veda BERNARDI (2012), pp. 43 ss, ed in particolare p. 64.

⁴⁰ In relazione alla produzione giurisprudenziale dei diritti fondamentali nell'era comunitaria, si vedano BERNARDI (1988) pp. 75 ss. e, più recentemente, STEA (2014) pp. 20 ss.

⁴¹ L'iniziale formazione per via pretoria dei principi di diritto comunitario si è arricchita con l'adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, inizialmente proclamata il 7 dicembre 2000 a Nizza e poi adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo. La Carta, che ha il medesimo valore giuridico dei Trattati, rileva in funzione interpretativa generale – e non solo relativamente alle materie devolute all'Unione in forza del principio di attribuzione – in quanto essa esprime la tradizione costituzionale comune recepita nel Trattato di Lisbona; così CHIARELLO (2018) p. 381. Del resto, già negli anni '80 del secolo scorso la dottrina dell'*incorporation* – una cui prima applicazione si rinviene in Corte di giustizia, Sez. III, sent. 13 luglio 1989, causa C-5/88, *Wachauf*, EU:C:1989:321, § 18 – affermava che i giudici di Lussemburgo sono chiamati a sindacare la compatibilità degli atti nazionali con i diritti fondamentali comunitari. Sul punto, si veda WEILER (2003) pp. 175 ss.

⁴² L'armonizzazione in negativo dei sistemi punitivi nazionali si determina in conseguenza della disapplicazione delle norme incriminatrici nazionali (ovvero di norme sanzionatorie nazionali a carattere amministrativo) che contrastano con le norme eurounitarie destinate ad ampliare la sfera dei comportamenti consentiti in capo ai cittadini dell'unione. Per un approfondimento si rimanda a BERNARDI (2007), in particolare pp. 250 ss.

⁴³ Così BERNARDI (1988), p. 169.

⁴⁴ Sul tema si vedano VIGANÒ (2013) pp. 123 ss., nonché ROSSI F. (2017), pp. 379 ss. e, in particolare, § 2.

⁴⁵ Così BERNARDI (1988) p. 170 e dottrina ivi citata. Più in generale, gli Stati membri sono vincolati al rispetto dei diritti fondamentali anche quando essi agiscono entro i margini della discrezionalità riconosciuta loro dallo stesso diritto europeo, ossia quando questa è comunque riconducibile alla più ampia cornice dell'attuazione del diritto dell'Unione; sul punto si veda STERN (2014) p. 184.

⁴⁶ Siano essi contenuti nel catalogo della Carta dei diritti fondamentali della Ue ovvero distillati dai principi fondamentali comuni alla maggioranza delle Costituzioni degli Stati membri. Sulle teorie di elaborazione dei diritti fondamentali in ambito europeo si veda, sempre, BERNARDI (1988) pp. 182 ss.

⁴⁷ Così BERNARDI (1988) p. 158.

anche quando gli Stati membri sono lasciati liberi di determinare un autonomo sistema punitivo. Per quanto concerne l'argomento che ora ci interessa, nell'armonizzare le sanzioni in materia di frodi gravi al bilancio UE, il legislatore europeo ha recentemente rimesso alla competenza nazionale⁴⁸ la normazione sanzionatoria a presidio della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto. Ma il giudice comune è comunque chiamato a tentare di dare alla legislazione nazionale un'interpretazione conforme⁴⁹ al diritto UE e quindi procedere alla disapplicazione la norma interna confliggente. Fallito questo tentativo – perché ad esempio la norma europea non è *direttamente efficace* – egli dovrebbe sollevare questione di legittimità costituzionale dinanzi alla Corte costituzionale chiedendo di accertare l'incompatibilità della norma interna con i parametri europei e costituzionali stessi e, se del caso, annullarla⁵⁰.

Del resto, la Corte di cassazione ha già da tempo recepito, nell'esercizio della propria funzione nomofilattica, il formante giurisprudenziale elaborato dalla Corte di giustizia in tema di forza maggiore; e lo ha fatto proprio in ambito tributario, anche se con riferimento alle sole sanzioni amministrative⁵¹. Ma in questo dialogo, gli ermellini non sempre hanno fedelmente riportato nella sua completezza il pensiero del giudice di Lussemburgo in ordine alla componente soggettiva dell'esimente: spesso il richiamo all'elaborazione della Corte di giustizia è stata limitata alla parte in cui essa riconosce la sussistenza dell'esimente in parola – ovvero quando l'agente si adopera per adottare misure appropriate per prevenire l'evento – tralasciando però la parte ove ritiene che tali misure non implicino un *sacrificio eccessivo* per l'agente. Quando, invece, la citazione

⁴⁸ Il considerando n. 28 della direttiva 2017/1371/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale, prevede espressamente che tale strumento normativo “non dovrebbe pregiudicare le competenze degli Stati membri per quanto riguarda la strutturazione e l'organizzazione delle rispettive amministrazioni fiscali nel modo che ritengono opportuno per assicurare l'adeguatezza della determinazione, del calcolo e della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché l'effettiva applicazione della normativa sull'IVA”.

⁴⁹ L'interpretazione conforme è un metodo di composizione delle antinomie a carattere “conciliativo”, che previene il ricorso a metodi “demolitori” che presidiano il rapporto di condizionamento tra norme: annullamento nel caso di contrasto tra legge ordinaria e Costituzione, disapplicazione nel caso di contrasto tra legge interna e diritto dell'Unione europea; in tal senso si esprime NAPOLEONI (2019) p. 53. Parla, invece, di “condominio interpretativo”

ove il giudice comune si appropria di libertà ermeneutica in sede di interpretazione adeguatrice mentre la Corte costituzionale tenta faticosamente di ripristinare il corretto riparto di attribuzioni, MANES (2019) p. 32 ss.; per un inquadramento sistematico dell'istituto si veda, tra tutti, BERNARDI (2015) pp. VII-XXXV.

⁵⁰ Tale procedura è dettata da Corte cost., sent. 7 novembre 2017 – 14 dicembre 2017, n. 269, §§ 5.1 e 5.2, che pare abbia rivendicato una sorta di sindacato accentrato di conformità ai diritti fondamentali, almeno nei casi in cui si verifica una doppia pregiudizialità per una sospetta violazione da parte della normativa nazionale sia della Costituzione, sia di disposizioni della Carta dei diritti fondamentali direttamente applicabili. Per un commento si veda ROSSI L.S. (2018) ove l'Autrice osserva che non è facile stabilire quando una norma europea sia direttamente efficace in quanto i Trattati prevedono la diretta applicabilità soltanto per i regolamenti, mentre per tutte le altre fonti del diritto dell'Unione la fonte che ne stabilisce gli effetti diretti è da cercarsi nella giurisprudenza della Corte di giustizia: è per tale ragione che è auspicabile azionare una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 TFUE.

⁵¹ In ultimo si veda la recentissima Corte cass., Sez. VI, sent. 15 gennaio 2020 – 28 novembre 2020, n. 20389, ed in particolare §1.4 ss. La vicenda aveva ad oggetto la nozione di forza maggiore prevista per le sanzioni amministrative tributarie descritto *supra* in nota n. 15.

è avvenuta correttamente⁵², ciò non ha determinato l'esito che sarebbe stato logico avesse: una lettura allargata della causa di forza maggiore che la contempra anche nel caso in cui all'agente, pur vittima di circostanze esterne imprevedute, residua una pur minima facoltà di determinazione.

È indubbio che tale espressione – un *obiter dictum* costantemente presente nella già citata giurisprudenza UE – necessiti di un ulteriore contributo tassativizzante; tuttavia essa è già sufficiente a scalfire la granitica posizione nostrana che vuole la sussistenza della scriminante in questione solo quale *vis cui resisti non potest* che abbiamo visto in precedenza, tale cioè da venire meno ogni qual volta l'agente ometta il versamento delle imposte non per un'incoercibile forza esterna ma come conseguenza della scelta di preferire la liquidazione di altri creditori rispetto all'Erario.

Il patrimonio aziendale dovrebbe essere salvaguardato nella sua integrità: non appare opportuno che l'assolvimento dell'obbligazione tributaria lo intacchi compromettendo non solo la continuità aziendale⁵³ – quale espressione della libertà di iniziativa economica meritevole di particolare tutela⁵⁴, specialmente in tempo di crisi – ma anche il lavoro dei dipendenti; tanto più che l'una e l'altro hanno indubbiamente pregio costituzionale⁵⁵. Del resto, anche la più recente riformulazione della disciplina concorsuale⁵⁶ si prefigge la sopravvivenza dell'impresa quale portatrice di un autonomo valore socio-economico meritevole di essere tutelato, nell'interesse non solo dell'Erario ma anche di tutti i suoi creditori.

Anche la stessa giurisprudenza di legittimità si è mostrata sensibile a questa lettura riconoscendo, ancorché in isolati e criticati casi⁵⁷, l'assenza di un dolo nel delitto in questione in capo a chi ha scelto di “provvedere al pagamento di dipendenti e fornitori (...) in una prospettiva di continuità aziendale, nella convinzione che tale opzione

⁵² Ciò è avvenuto, ad esempio, sempre in tema di sanzioni amministrative tributarie, in Corte cass. civ., Sez. V, ord. 20 febbraio 2019 – 22 marzo 2019, n. 8175 ove viene fissato il seguente principio di diritto: “in tema di accise, la sussistenza di una situazione di illiquidità o di crisi aziendale non costituisce, di per sé, forza maggiore, ai fini dell'operatività della causa di non punibilità di cui al d.lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5, essendo invece necessaria la sussistenza dell'elemento oggettivo, costituito da circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, correlato al dovere del contribuente di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi”.

⁵³ La continuità aziendale è un postulato del bilancio d'esercizio derivante dall'art. 2423 c.c. in base al quale si ipotizza che l'impresa è istituzionalmente destinata a perdurare nel tempo, facendo fronte alle proprie obbligazioni ed agli impegni nel corso della normale attività corrente. Per un approfondimento si veda CODA (2020) p. 399.

⁵⁴ Il legislatore, con l'art. 6 del Decreto Liquidità, *cit.*, ha inteso neutralizzare gli effetti derivanti dall'attuale crisi economica introducendo una presunzione di continuità aziendale. Ha in particolare introdotto una deroga temporanea alla disciplina civilistica in tema di ripianamento del capitale sociale ed agli ordinari principi di redazione del bilancio. Sul tema, si veda TOLA (2020).

⁵⁵ E dunque, rispettivamente, artt. 41 e 35 Cost. Sul punto si veda FLORA (2020) p. 103 ss., nonché TOMASINELLI (2018) p. 3.

⁵⁶ Il riferimento è, ovviamente, al codice della insolvenza e della crisi di impresa, contenuto nel d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14.

⁵⁷ Ad esempio in Corte cass., Sez. III, sent. 06 marzo 2014 – 22 maggio 2014, n. 20777, nonché Corte cass., Sez. III, sent. 5 giugno 2019 – 16 ottobre 2019, n. 42522, quest'ultima commentata criticamente da GIANZI *et al* (2019).

avrebbe consentito la prosecuzione dell'attività di impresa, il conseguimento di ricavi e la produzione di utili". Non solo, è stato anche rilevato che "non potrebbe che configurarsi un contrasto con la carta costituzionale laddove dovesse ritenersi la punibilità del soggetto imprenditore che omette il versamento delle ritenute fiscali, a causa di una crisi finanziaria e per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso altri creditori, quali i lavoratori dipendenti, pure tutelati dalla Costituzione, con particolare riferimento al diritto al lavoro e alla conseguente retribuzione"⁵⁸.

3. Riflessioni sparse sulle sanzioni penali tributarie sproporzionate per eccesso.

La riforma del diritto penale tributario intervenuta ad inizio millennio ha portato al superamento del modello repressivo congegnato negli anni Ottanta del secolo scorso per presidiare l'obbligo costituzionalmente previsto di contribuire alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva.

Il modello – che prevedeva numerose fattispecie di punizione anticipata dell'illecito, presentata mediaticamente come *manette agli evasori*⁵⁹ – è stato sostituito da un altro maggiormente incentrato sulle fattispecie di pericolo concreto agli interessi dell'erario. La finalità perseguita con tale riforma era quella di "emancipare il giudice penale dall'accertamento dell'imponibile e dell'imposta evasa, affidando l'intervento repressivo al modello dei cosiddetti reati prodromici, ossia a fattispecie criminose volte a colpire, indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei a preparare il terreno ad una successiva evasione"⁶⁰.

L'originario impianto disegnato dal d.lgs. 24 marzo 2000, n. 74 – essendo imperniato su un ristretto catalogo di fattispecie criminose, connotate da rilevante offensività e da dolo specifico di evasione – limitava conseguentemente la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo quanto su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali. In tale prospettiva di contenimento dell'azione penale in ossequio al principio di frammentarietà, non si è inteso però ad un certo punto riproporre – tra le figure penali definite "collaterali" – le ipotesi di reato di omesso versamento delle imposte già precedentemente previste ed abrogate⁶¹.

I delitti di omesso versamento di ritenute certificate ed IVA costituiscono fattispecie disarmonicamente inserite nella legge 74 del 2000 e sono incriminazioni del

⁵⁸ Così Corte cass., Sez. III, sent. 23 novembre 2017 – 12 gennaio 2018, n. 6737, ric. *Zaniboni*, commentata da E. TOMASINELLI (2018).

⁵⁹ Si tratta del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. con mod. dalla l. 7 agosto 1982, n. 516.

⁶⁰ In questi termini si esprime la *Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante 'Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205' approvata il 5.1.2000 dal Consiglio dei ministri*.

⁶¹ La fattispecie era originariamente prevista dall'art. 2 della l. 7 agosto 1982, n. 516 per un cui approfondimento si rimanda a FLORA (1992) pp. 164-165.

tutto estranee alla sua originaria filosofia ispiratrice⁶², oltre addirittura a rappresentare per taluno la reintroduzione dell'odiosa figura dell'"arresto per debiti"⁶³.

Sempre l'originario impianto repressivo era inoltre coerente con l'esigenza – inizialmente fissata per via giurisprudenziale e poi confluita nell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea⁶⁴ – di presidiare il bilancio dell'Unione con sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate.

È bene a questo punto ricordare quale significato queste espressioni abbiano nel diritto dell'Unione⁶⁵. Efficace è una disciplina sanzionatoria strutturata in modo tale che l'irrogazione della sanzione prevista non venga resa praticamente impossibile o eccessivamente difficile: deriva dal principio di effettività che trova applicazione in tutti i casi in cui una fattispecie ha una relazione con il diritto dell'Unione, ma – come nel caso in argomento – non esiste una disciplina eurounitaria e di conseguenza gli Stati membri applicano norme nazionali. Dissuasiva è una sanzione che induce l'individuo ad astenersi dal violare gli scopi e le norme del diritto dell'Unione. A tal proposito non contano solo il tipo e la misura della sanzione, ma anche la probabilità con la quale la stessa può essere irrogata. Proporzionata è, infine, una sanzione idonea e necessaria a conseguire lo scopo voluto, senza superare i limiti di quanto indispensabile per attuarla; ma qualora sia possibile una scelta tra più misure ugualmente appropriate, si deve ricorrere a quella meno gravosa⁶⁶.

Gli effetti della sanzione che si ripercuotono sull'agente non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti⁶⁷; e quando una norma comunitaria non prevede alcuna sanzione specifica in caso di violazione ma faccia rinvio alle disposizioni nazionali, gli Stati membri possono sì legiferare discrezionalmente purché procedano però nel rispetto del diritto dell'Unione⁶⁸, adottando sanzioni non solo effettive e

⁶² Si veda, tra tutti, LANZI *et al* (2020) pp. 54 ss.

⁶³ L'espressione è di FLORA (2020) p. 94. Inoltre, secondo l'Autore, la riscrittura dell'art. 10 *ter* ad opera dell'art. 8 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 sarebbe intervenuta eccedendo i limiti fissati all'Esecutivo dalla legge-delega 11 marzo 2014, n. 23, con i conseguenti latenti profili di incostituzionalità.

⁶⁴ La giurisprudenza in questione si è formata a partire dalla nota sentenza sul mais greco: Corte di giustizia, sent. 21 settembre 1989, causa C-68/88, *Commissione c. Grecia*, EU:C:1989:339.

⁶⁵ Sul punto si rimanda ai §§ 88 ss. delle conclusioni dell'avvocato generale Kokott presentate il 14 ottobre 2004 nelle cause riunite C-387/02, C-391/02 e C-403/02, *Silvio Berlusconi e altri*, EU:C:2004:624, domande di pronuncia pregiudiziale proposte dal Tribunale di Milano e dalla Corte d'appello di Lecce in ordine alla riforma dei delitti societari. Per un esaustivo approfondimento del tema si rinvia a BERNARDI (2005) p. 31 ss. La pronuncia si colloca nel solco della giurisprudenza tracciata dalla Corte con la sentenza 22 novembre 2004, causa C-457/02, *Niselli*, EU:C:2004:707.

⁶⁶ Così già in Corte di giustizia, *Sez. VI*, sent. 23 gennaio 1997, causa C-29/95, *Pastors e Trans-Cap*, EU:C:1997:28, § 24.

⁶⁷ Per un approfondimento a tale complesso tema si rinvia a RECCHIA (2020), ed in particolare – con riguardo al giudizio di proporzionalità sulle scelte di criminalizzazione – p. 122 ss. del volume. Sul tema del principio di proporzione formale tra reato e sanzione previsto dall'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali si veda, in particolare, STEA (2014) pp. 165 ss.

⁶⁸ Sul punto si veda ROSSI (2017) p. 385, ove l'Autore ricorda come «anche quando il legislatore nazionale opera nell'esercizio di una competenza a lui riservata (...) è comunque tenuto al rispetto del diritto dell'Unione, onde evitare che tale esercizio possa giustificare l'adozione di misure atte a pregiudicare la tutela di situazioni regolate dal diritto dell'Unione stesso».

dissuasive, ma anche proporzionate. Tali sanzioni devono essere quindi adeguate e necessarie per conseguire lo scopo voluto, senza tuttavia superare i limiti di quanto indispensabile per attuarle⁶⁹. Già con la pronuncia del caso *Drexel*⁷⁰, la Corte aveva del resto ribadito che una pena sproporzionata al reato può risultare di ostacolo al conseguimento delle libertà previste dal Trattato – con riferimento, in quella sede, alla libera circolazione di merci – nella misura in cui vi sia una manifesta sproporzione nel livello di severità delle pene previste.

4. Conclusioni: interpretazione dell'esimente conforme al diritto eurounitario o eccezione di costituzionalità?

Lo Stato ha offerto numerosi strumenti di sostegno alla liquidità ed al credito, ai quali ha aderito circa il 42,8% delle imprese⁷¹. Ma tali finanziamenti possono non essere sufficienti, tanto che è la stessa associazione di categoria degli imprenditori a suggerire⁷² di valutare attentamente la sussistenza delle condizioni per la continuità aziendale prima di aumentare il debito complessivo, anche con il ricorso alla finanza straordinaria garantita per la crisi pandemica in corso.

Oltre a ciò, il legislatore ha introdotto articolate misure in materia di giustizia civile e di procedura concorsuale, con l'obiettivo di sostenere la continuità aziendale delle imprese in crisi, stante la drammatica contingenza di emergenza sanitaria, economico e sociale derivante dalla pandemia da Covid-19.

Il legislatore non ha però introdotto anche in ambito penale una previsione analoga a quella che consente al giudice della cognizione civile la facoltà di escludere l'applicazione di sanzioni per l'inadempimento contrattuale causato dagli effetti della

⁶⁹ Così Corte di giustizia, Sez. VI, sent. 23 gennaio 1997, causa C-29/95, *Eckehard Pastoors e Trans-Cap GmbH c. Belgio*, EU:C:1997:28, § 24; per un approfondimento si veda, volendo, BOLIS (2016) p. 20. Per una compiuta ricostruzione del principio implicito di proporzione in ambito penale, si rimanda al sempre attuale lavoro di BERNARDI (1988) p. 196 ss. In relazione ai principi eurounitari impliciti si vedano, in generale, CAPOTORTI (1983) pp. 409 ss.

⁷⁰ Cfr. Corte di giustizia, sent. 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Rainer Drexel*, EU:C:1988:103, § 18.

⁷¹ Si tratta dei sostegni offerti dal decreto Cura Italia, *cit.*, e dal Decreto Liquidità, *cit.* Sull'adesione agli strumenti di sostegno economico in essi contenuti, si veda il documento riferito alla rilevazione condotta dall'Istat tra l'8 ed il 29 maggio 2020 rubricato *Situazione e prospettive delle imprese nell'emergenza sanitaria Covid-19* e pubblicato in data 15 giugno 2020, rinvenibile sul sito istituzionale dell'Ente. Una seconda edizione della rilevazione è stata condotta dal 23 ottobre al 13 novembre 2020, ma i dati non sono stati ancora pubblicati. Per un più recente punto della situazione, a livello informativo, si veda, in ultimo, M. MOBILI, *Dai decreti Ristori liquidati 2,3 miliardi a 613mila partite iva*, in *Il sole 24 ore*, 11 dicembre 2020, p. 11. Per un commento in dottrina dei predetti strumenti, invece, si veda STRAMPELLI (2020), p. 384 ss. Sul tema dei profili penali legati a questi strumenti, si veda ORSI (2020) p. 57 ss.

⁷² L'individuazione delle *misure idonee* incombe in concreto in capo all'imprenditore che dovrebbe, come ha recentemente suggerito l'associazione fra le società italiane per azioni, effettuare un'analisi della situazione dell'impresa, del mercato e dedurre un piano di azione delle azioni di rimedio. Sul punto si veda *Guida pratica per le imprese alla legislazione di emergenza Covid-19*, Assonime, 3 agosto 2020.

pandemia⁷³; pur non lesinando inchiostro nell'introdurre nuove fattispecie di reato⁷⁴, non ha ritenuto di smussare la rigida lettura dell'esimente in questione che confligge con il diritto UE.

In conclusione, non è da condividere l'interpretazione di rigore che la giurisprudenza di legittimità ancora oggi mantiene relativamente alla causa di forza maggiore applicata ai delitti omissivi tributari, tale per cui il rispetto del precetto dell'obbligazione fiscale deve essere assicurato anche quando questo sia eccessivamente oneroso, ad esempio con la compromissione della continuità aziendale o con la compressione del diritto dei lavoratori a percepire lo stipendio. Tale lettura dell'istituto confligge infatti con un'interpretazione conforme a quella eurounitaria e rende, di fatto, la sanzione sproporzionata per eccesso.

È opportuno che il giudice comune interpreti estensivamente l'esimente in questione in modo conforme al consolidato orientamento della Corte di giustizia, che la riconosce anche quando l'adempimento del precetto tributario, pur in concreto possibile, non viene compiuto in quanto comporta eccessivi sacrifici. Se tale soluzione appare troppo coraggiosa, in relazione ad un principio di diritto ritenuto non direttamente efficace, non resta che sollevare una questione di costituzionalità, magari preceduta da una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia, seguendo il percorso segnato dalla Consulta con la sentenza n. 269 del 2017.

⁷³ Si veda l'art. 6-bis del d.l. 23 febbraio 2020, n. 6, conv. con mod. l. 5 marzo 2020, n. 13 ove prevede che il rispetto delle misure di contenimento anti-covid è sempre valutato ai fini dell'esclusione della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti.

⁷⁴ In proposito si veda, *ex plurimis*, BERNARDI (2020) pp. 441 ss.

Bibliografia

BERLIRI, LUIGI VITTORIO (1945): *La giusta imposta: appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione* (Milano, Giuffrè) 1945.

BERNARDI, ALESSANDRO (1988): "Principi di diritto' e diritto penale europeo", *Annali Università di Ferrara*, II, pp. 70-213.

BERNARDI, ALESSANDRO (2005): "Brevi osservazioni in margine alla sentenza della Corte di Giustizia UE sul falso in bilancio", in Bin, Roberto, Brunelli, Giuditta, Pugiotto, Andrea, Veronesi, Paolo (eds), *Ai confini del "favor rei", il falso in bilancio davanti alle Corti costituzionale e di giustizia* (Torino, Giappichelli) pp. 31-43.

BERNARDI, ALESSANDRO (2007): "Politiche di armonizzazione e sistema sanzionatorio penale", in Rafaraci, Tommaso (ed.): *L'area di libertà sicurezza e giustizia: alla ricerca di equilibrio tra priorità di sicurezza ed esigenze di garanzia* (Milano, Giuffrè), pp. 193-287.

BERNARDI, ALESSANDRO (2012): "[La competenza penale accessoria dell'Unione Europea: problemi e prospettive](#)", *Diritto penale contemporaneo – Rivista Trimestrale*, pp. 43-78.

BERNARDI, ALESSANDRO (2015): "Nei meandri dell'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea", in Bernardi Alessandro (ed), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico* (Napoli, Jovene) pp. VII-XXXV.

BERNARDI, ALESSANDRO (2020): "Il diritto penale alla prova della Covid-19", in *Diritto penale e processo*, 4, pp. 441-451.

BOLIS, SAMUEL (2016): "[Depenalizzazione del contrabbando e attenuata tutela degli interessati finanziari dell'Unione europea](#)", in *Diritto penale contemporaneo*, 8 novembre 2016, pp. 1-26.

BOLIS, SAMUEL (2017): "Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla *vexata quaestio* del *ne bis in idem*?", *Rivista trimestrale del diritto penale dell'economia*, pp. 383-432.

CAPOTORTI, FRANCESCO (1983): "Il diritto comunitario non scritto", *Il diritto comunitario e degli scambi internazionali*, pp. 403-430.

CHIARELLO, CELESTE (2018): "Il valore costituzionale della Carta di Nizza: un problema ancora aperto anche alla luce della sentenza n. 269/2017 della Corte Costituzionale", *Consulta online*, 2, pp. 377-391

CIPOLLA, GIUSEPPE MARIA (2020): "Crisi economica e configurabilità del reato di omesso versamento IVA", *Giurisprudenza commerciale*, 1, pp. 166-183.

CODA, VITTORIO (2020): “Responsabilità degli amministratori e funzionalità dell’impresa: profili economico-aziendali”, *Rivista dei dottori commercialisti*, pp. 399-411.

CUOMO, LUIGI e MOLINO, PIETRO (2015): “Omesso versamento di imposte e crisi di impresa”, *Cassazione penale*, 2, pp. 412-423;

D’AVIRRO, MICHELE (2017): “Omesso versamento dell’IVA e crisi di impresa”, *Giurisprudenza italiana*, pp. 1964-1973.

DONINI, MASSIMO (2020): “[Perché il codice penale. Le riforme del codice oltre i progetti di pura consolidazione](#)”, *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 3, pp. 1-21.

FINOCCHIARO, STEFANO (2016): “[Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del Tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e ‘soggettiva inesigibilità’](#)”, *Diritto penale contemporaneo*, 23 marzo 2016.

FLORA, GIOVANNI (1992): “I reati previsti dagli artt. 2 e 3 legge n. 516/1982”, in D’Avirro, Antonio, Di Nicola, Enrico, Flora, Giovanni, Grosso, Carlo Federico, Padovani, Tullio (eds), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari* (Milano, Giuffrè), pp. 151-172.

FLORA, GIOVANNI (2014): “Crisi di ‘liquidità’ e omesso versamento di ritenute e di I.V.A.: una questione davvero chiusa?”, *Rassegna tributaria*, 2014, pp. 906-925.

FLORA, GIOVANNI (2020): “‘Non avrai altro creditore all’infuori di me!’ Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento IVA”, *disCrimen*, 3, pp. 93-106.

GIANZI, LUIGI e CASATI, ANDREA PAOLO (2019): “Crisi di liquidità e omessi versamenti IVA”, *www.cdpt.it*, 4 dicembre 2019, pp. 1-8.

INGRASSIA, ALEX e TROYER, LUCA (2013): “I delitti di omesso versamento ai tempi della crisi e le (as)soluzioni giurisprudenziali: ‘tout comprende c’est tout pardonner?’”, *Rivista dei dottori commercialisti*, 4, pp. 962-978.

IORIO, ANTONIO e MECCA, SARA (2013): “Legittimo il sequestro per omesso versamento IVA anche senza incasso dell’imposta”, *Corriere tributario*, 24, pp. 1923-1927.

LANZI, ALESSIO e ALDROVANDI, PAOLO (2020): *Diritto penale tributario*, (Padova, Cedam).

MANES, VITTORIO (2019): “L’evoluzione del rapporto tra Corte e giudici comuni nell’attuazione del “volto costituzionale” dell’illecito penale”, in Manes, Vittorio, Napoleoni, Valerio (eds), *La legge penale illegittima* (Torino, Giappichelli) pp. 1-48.

MANTOVANI, FERRANDO (2019): *Diritto penale - Parte generale* (Padova, Cedam).

NAPOLEONI, VALERIO (2019): “L’onere di interpretazione conforme”, in Manes, Vittorio, Napoleoni, Valerio (eds), *La legge penale illegittima* (Torino, Giappichelli), pp. 49-164.

ORSI, LUIGI (2020): [“La tutela penale del credito garantito dallo Stato alle imprese colpite dalla pandemia Covid-19”](#), *Sistema penale*, 6, pp. 57-88.

PEDRAZZI, CESARE (1967): “Il ravvicinamento delle legislazioni penali nell'ambito della comunità economica europea”, *Indice penale*, pp. 334-344.

RECCHIA, NICOLA (2020): *Il principio di proporzionalità nel diritto penale* (Torino, Giappichelli).

ROMOLI, FEDERICO (2013): “Omesso versamento di IVA e crisi di liquidità”, *Archivio penale*, 1, pp. 1-11.

ROSSI, FRANCESCO (2017): “L’incidenza del diritto europeo sulla parte generale del diritto penale alla luce della saga Taricco”, in Bernardi, Alessandro, Cupelli, Cristiano (eds), *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti*, (Napoli, Jovene), pp. 379-392.

ROSSI, LUCIA SERENA (2018): “La sentenza n. 269/2017 della Corte costituzionale italiana: obiter “creativi” (o distruttivi?) sul ruolo dei giudici italiani di fronte al diritto dell’Unione europea”, *www.Federalismi.it*, 31 gennaio 2018, pp. 1-9.

SANTORIELLO, CIRO (2018): “Omessi versamenti delle imposte: la mera difficoltà economica non basta per escludere la sanzionabilità”, *Il Fisco*, 12, pp. 1168-1172.

SOANA, GIAN LUCA (2013): [“Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di Iva”](#), *Diritto penale contemporaneo*, 7 ottobre 2013, pp. 1-15.

STEA, GAETANO (2014): *I principi di diritto penale nella giurisdizione europea* (Pisa, Pisa University press).

STEFANELLI, FRANCESCA (2014): “L’efficacia esimente della crisi di liquidità dell’impresa approda in Cassazione”, *www.diritto.it*, 1 dicembre 2014.

STERN, KLAUS (2014): “La Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea. Riflessioni sulla forza vincolante e l’ambito di applicazione dei diritti codificati nella Carta”, *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 6, pp. 1235-1260.

STRAMPELLI, GIOVANNI (2020): “La preservazione (?) della continuità aziendale nella crisi da Covid-19: capitale sociale e bilanci nei decreti ‘Liquidità’ e ‘Rilancio’”, *Rivista delle società*, 2, pp. 353-405.

TOLA, MANUELA (2020): *Le società di capitali nell'emergenza*, in *Banca borsa titoli di credito*, 4, pp. 527-539.

TOMASINELLI, ENZO (2018): “Omesso versamento delle ritenute fiscali e crisi di liquidità dell’imprenditore. La Cassazione alle prese con un’omissione necessitata, tra mancanza di dolo e causa di forza maggiore”, *Giurisprudenza penale*, 4, 5 aprile 2018, pp. 1-10.

VALESCCHI, ALFIO (2013): [“Le sezioni unite sull’omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell’IVA 2005: applicabili gli artt. 10-bis e 10 ter, ma con un interessante precisazione sull’elemento soggettivo”](#), *Diritto penale contemporaneo*, 18 settembre 2013.

VIGANÒ, FRANCESCO (2013): “Verso una ‘parte generale europea’?”, in Allegrezza, Silvia, Grasso, Giovanni, Illuminati, Giulio, Sicurella, Rosaria (eds), *Le sfide dell’attuazione di una Procura europea: definizione di regole comuni e loro impatto sugli ordinamenti interni* (Milano, Giuffrè), pp. 123-134.

WEILER, JOSEPH HALEVI HOROWITZ (2003): *La Costituzione dell’Europa* (Bologna, Il Mulino).