

1 - L'IMPATTO DELLA CRISI ECONOMICA DA COVID -19 SULLA PUNIBILITÀ DEI REATI FISCALI.

di *Claudia Maria Ardita*

Schema preliminare di svolgimento della traccia:

1. Esistenza e limiti delle scriminanti non codificate;
2. La categoria della inesigibilità tra scriminante e causa di esclusione della colpevolezza;
3. La crisi economica di impresa: quale margine per l'esclusione della responsabilità dell'imprenditore?
4. L'incidenza del diritto CEDU sul tributo Iva;
5. Il diritto penale della pandemia.

Svolgimento

L'acuta crisi finanziaria che negli ultimi anni ha investito anche il nostro paese ha comportato il sorgere di numerose questioni afferenti alla condizione dell'imprenditore che, scaduti i termini di legge, non effettui i pagamenti in materia di tasse ovvero di previdenza. L'illustrata situazione ha di conseguenza fatto riemergere la controversa tematica dell'esistenza di scriminanti tacite, ossia non codificate dalla legge, questione invero approfonditamente affrontata dalla giurisprudenza solo in relazione ai casi di attività sportiva e medico-chirurgica. Il tema, in ragione della crisi economica globale che ha portato alla precarietà patrimoniale di numerose imprese, ha trovato rinnovata linfa alla luce delle argomentazioni aversative alla responsabilità dell'imprenditore per non avere versato quanto dovuto all'Erario che riposano in genere sulla inesigibilità della condotta e, solo saltuariamente, nella carenza di dolo.

Va pertanto in primo acchito compreso se vi sia spazio in un ordinamento costruito sul principio di legalità per l'esistenza di scriminanti atipiche ed in secondo ordine, nel caso di risposta positiva al primo quesito, se nel sistema penale possa trovare riconoscimento un generale principio di esigibilità della condotta e in che categoria debba essere eventualmente ricondotto.

Per scriminanti non codificate si intendono le cause di esclusione dell'anti giuridicità non previste dalla legge ma attinte da fonti materiali. Dette tipologie di scriminanti sono inconciliabili con gli ordinamenti incentrati sul principio di legalità formale, che non ammettono scriminanti diverse da quelle espressamente previste dalla legge, mentre sono perfettamente compatibili, anzi coesenziali, con sistemi penali regolati dal principio

di legalità sostanziale.

La dottrina penalistica si è sforzata di elaborare principi generali che presiedono alle cause di giustificazione proprio al fine di consentire una applicazione analogica delle esimenti a casi non espressamente preveduti dalla norma che di volta in volta le configura, da qui il nascere del modello monistico secondo cui tutte le scriminanti dovrebbero essere ricondotte ad uno stesso principio. Principio ravvisato di volta in volta nel criterio del "mezzo adeguato per il raggiungimento di uno scopo approvato dall'ordinamento giuridico" ovvero della "prevalenza del vantaggio sul danno" oppure con un contemperamento tra interesse e controinteresse". A tale teoria si è contrapposto un diverso orientamento c.d. pluralistico tendente a ricondurre le esimenti a principi diversi.

La questione sottesa è se sia possibile e, in che misura, ammettere una estensione analogica delle scriminanti codificate.

Parte della dottrina, rimasta tuttavia voce minoritaria, non ammette la configurabilità di cause di giustificazione non codificate, in quanto esse avrebbero necessariamente natura consuetudinaria, e, pertanto, il loro riconoscimento troverebbe un decisivo ostacolo nel principio di gerarchia delle fonti.

Secondo la dottrina maggioritaria invece l'analogia in *bonam partem* non sarebbe preclusa tenuto conto che le cause di giustificazioni non sono norme penali perché non sono fattispecie incriminatrici, quindi non cadono sotto il divieto di analogia previsto dall'art. 14 disp. att.; le cause di giustificazione, proprio perché

espressive di principi generali, non possono neanche considerarsi come eccezionali e dunque anche sotto tale aspetto nulla vieta una loro interpretazione analogica. Non ostano all'accoglimento di tale tesi le obiezioni che di sovente sono state rintracciate nella circostanza che i precetti relativi alle singole fattispecie siano la regola ordinaria mentre l'eccezione sia rappresentata proprio dal fatto che un episodio di vita, che normalmente costituisce reato, non lo è per la presenza di una scriminata. A tal proposito è infatti sufficiente osservare come non possa cogliersi un problema di regola-eccezione tra norme incriminatrici e norme scriminanti per mancanza della unità di materia, atteso che le prime si riferiscono a fatti illeciti e le seconde a fatti *ab origine* leciti. La problematica centrale è piuttosto quella di individuare i limiti della analogia: la stessa sarebbe a priori preclusa per le scriminanti previste dalla legge nella loro massima estensione logica (ad esempio l'esercizio del diritto e l'adempimento del dovere) e nei casi in cui il superamento di qualsiasi elemento costitutivo delle medesime faccia il venire meno *l'eadem ratio* di disciplina, dando così vita a nuove scriminanti in violazione del principio di riserva di legge, è invece ammessa laddove mantenga l'ipotesi nel cono d'ombra nella norma scriminata.

In tale ambito si inserisce la questione dell'esistenza di un principio di esigibilità della condotta. La teoria della esigibilità della condotta trova le sue radici in Germania e presuppone l'insussistenza dell'elemento soggettivo del reato, allorché l'autore del reato agisca in un contesto tale da non potersi da lui esigersi un comportamento diverso da quello tenuto. Trattasi di un istituto che non trova alcun diretto riconoscimento nel codice ed è stato tradizionalmente riportato dalla giurisprudenza italiana nell'alveo delle cause di giustificazione ora nello stato di necessità, ora nella forza maggiore. Si è in effetti in presenza di un istituto che si colloca a cavallo tra le cause di esclusione della anti-giuridica e quella della colpevolezza la cui attuazione è stata spesso richiamata nell'area operativa dell'art.384 c.p. come applicazione del generale brocardo "*nemo tenetur se detegere*". Secondo la dottrina il fondamento della previsione di detto principio dovrebbe rintracciarsi nella necessità che la volontà si formi in circostanze di fatto normali e tali da consentire un fisiologico processo motivazionale e decisionale, cosicché, in loro presenza il comportamento conforme può e deve essere preteso in quanto oggettivamente esigibile.

La dottrina che sostiene detta teoria dogmatica ne

ravvisa la concreta utilità perché permette di creare una causa di esclusione della colpevolezza a carattere generale e nel contempo rappresenta un *genus* al cui interno è possibile ricondurre sia scriminanti già esistenti (ad es. l'art.54 c.p. ovvero l'art.383 c.p.) sia di futura normazione, e soprattutto di consentire l'applicazione dell'analogia in presenza di situazioni non codificate accomunate dalla circostanza del versare l'agente in una situazione in cui il comportamento ad egli richiesto dalla legge si riveli concretamente inesigibile.

La dottrina maggioritaria ritiene invece tale categoria dogmatica priva di reale interesse, da un lato perché la genericità della stessa non permette di enucleare un principio giuridico superiore, basandosi su espressioni sfuggenti, quali "umanamente", "ragionevolmente" e similari, impedendo così l'operatività del ragionamento analogico, dall'altro per l'inutilità pratica della stessa figura poiché le cause di giustificazione, segnatamente lo stato di necessità, si prestano a certe condizioni ad una estensione analogica.

La giurisprudenza nei rari casi in cui si è occupata della tesi della inesigibilità ha finito per escluderla se non nei limiti in cui sia riconducibile all'interno di scriminanti codificate, mostrando dunque di condividere la tesi dottrinarina da ultimo illustrata.

Segnatamente secondo i giudici di legittimità il principio della non esigibilità di una condotta diversa, sia che lo si voglia ricollegare alla *ratio* della colpevolezza, riferendolo ai casi in cui l'agente operi in condizioni soggettive tali da non potersi da lui umanamente pretendere un comportamento diverso, sia che lo si voglia legare alla *ratio* dell'antigiuridicità collegandolo a situazioni in cui non sembri coerente ravvisare un dovere giuridico dell'agente di uniformare la condotta al precetto penale, non può trovare collocazione e spazio al di fuori delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate. Le condizioni e i limiti di applicazione delle norme penali sono infatti posti dalle norme stesse senza che sia ammesso per l'interprete di ricercare cause ultralegali di esclusione delle punibilità attraverso il meccanismo del ragionamento per analogia. Conclusione che è stata ulteriormente ribadita facendo richiamo all'eccezionalità dell'istituto di cui all'art.384 c.p. norma che era stata proposta dai sostenitori della teoria della inesigibilità quale aggancio di diritto positivo a detta impostazione.

Come anticipato la categoria ha subito una recente

attenzione in special modo dai giudici di merito al cui esame sono state portate situazioni di imprenditori che non si erano uniformati al precetto legale ommettendo di versare all'Erario i tributi richiesti in ragione di una acuta crisi di impresa.

In sintesi la questione sottoposta ai giudici di merito riguarda il possibile effetto scriminante della mancanza di liquidità da parte del contribuente con riferimento ai delitti di cui agli art.10 bis (omesso versamento delle ritenute certificate) e 10 ter d.lgs. n. 74/2000 (omesso versamento dell'IVA). Si tratta di casi in cui viene dedotto che il mancato versamento dell'imposta sia dovuto non ad una libera scelta dell'imprenditore ma a una situazione di crisi di liquidità che ha reso impossibile l'adempimento; impossibilità talvolta relativa avendo l'imprenditore destinato le proprie risorse al pagamento dei dipendenti o dei fornitori al fine di evitare la decozione della società, in altri casi assoluta non avendo il contribuente alcuna disponibilità economica per fare fronte agli impegni erariali. Per comprendere la possibile rilevanza scriminate rivestita dalla crisi di liquidità occorre brevemente soffermarsi sulla struttura normativa delle disposizioni appena citate. Si tratta in ambedue i casi di reati propri istantanei che si consumano a seguito del compimento dell'azione dovuta, ossia l'omesso versamento delle imposte, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti di imposta o l'IVA, entro il termine fissato, che non coincide con quello tributario, avendo il legislatore scelto di concedere al contribuente un ulteriore lasso temporale per saldare il debito erariale. La giurisprudenza ha disegnato i profili di detti reati sull'obbligo giuridico dell'imprenditore il quale ha il dovere di accantonare le ritenute o le somme versate nel corso dell'anno di imposta per poi versare nel termine previsto dalla legge.

L'elemento soggettivo è poi costituito dal dolo generico che è integrato allorché l'agente abbia con coscienza e volontà deciso di non adempiere entro il termine fissato, senza che abbia alcun rilievo il fine perseguito dall'agente, essendo estraneo alle fattispecie legali il dolo specifico di evasione.

A seguito dell'entrata in vigore di detti delitti si è sviluppato in dottrina e in giurisprudenza un animato dibattito circa la natura esimente delle difficoltà finanziarie in cui si trova l'imprenditore al momento della scadenza del termine di pagamento. È bene subito chiarire che il mancato versamento dell'imposte è nella generalità dei casi riconducibile ad una precaria

situazione finanziaria, giacché l'imprenditore dichiara in modo corretto all'Erario dette imposte, senza dunque adottare alcun accorgimento o manovra fraudolenta.

Una parte della dottrina ha ritenuto che le carenze economiche facessero venire meno il dolo del reato, facendo leva sulla natura omissiva istantanea degli illeciti, sicché sarebbe del tutto indifferente il mancato accantonamento delle risorse da parte dell'imprenditore, assumendo l'elemento soggettivo rilievo solo alla scadenza fissata dalla legge per il compimento dell'azione doverosa.

Le obiezioni principali rivolte a tale impostazione si muovono su due direttrici: anzitutto i tributi che l'imprenditore riceve da terzi non sono nella sua libera disponibilità, ma sono gravati da un vincolo di scopo cosicché egli non può dargli la destinazione che desidera poiché l'accantonamento degli stessi non risponde ad una libera facoltà ma è un obbligo giuridico che grava sull'imprenditore, in secondo luogo il dolo che connota il reato è generico, è sufficiente dunque la consapevolezza e volontà di non corrispondere all'Erario quanto dovuto alla scadenza del termine, pertanto le motivazioni poste alla base del mancato versamento sono indifferenti.

Non è dunque possibile ritenere che una crisi di liquidità, ancorché grave, possa comportare l'esclusione dell'elemento del dolo, dal momento che tale omissione trova origine in una deliberata e consapevole illecita decisione del soggetto attivo che ha deciso di deviare le somme dalla loro corretta destinazione. Elemento questo che integra perfettamente l'elemento soggettivo dei reati, perlomeno sotto il profilo del dolo eventuale, essendosi assunto l'imprenditore, che non operi l'accantonamento, il concreto rischio di trovarsi al termine di legge nella impossibilità di fare fronte al pagamento tributario.

Proprio le difficoltà di argomentare sulla assenza del versante soggettivo del reato, hanno spinto altra parte della dottrina, seguita anche dalla giurisprudenza di merito, a fare appello alla categoria della inesigibilità della condotta, trovando un riferimento nell'art. 45 c.p. A tal proposito si evidenzia che seppur sussistano tanto l'elemento materiale che quello soggettivo, il contribuente non potrebbe essere sanzionato poiché l'omesso versamento è stato originato da una situazione anomala in cui il soggetto si trovava a scegliere tra due doveri ugualmente incombenti: l'evitare il fallimento dell'impresa o il pagare il debito tributario.

La Cassazione ha ritenuto di percorrere una strada rigorosa, ma con opportuna mediazione che consentono di tenere conto del caso concreto.

Il giudice di legittimità ha sottolineato come il contribuente, nel versare le ritenute, operi come sostituto di imposta e che oggetto di tale versamento sono somme di denaro che egli trattiene alla fonte, avendo rispetto ad esse un, contestuale, obbligo di accantonamento delle predette somme.

È quindi al momento in cui riceve le somme che il contribuente deve accertare che la sua situazione finanziaria gli permetta alla scadenza del termine di pagare le imposte, e ciò deve fare operando immediatamente l'accantonamento delle somme e ripartendole, in caso di crisi economica, in modo da non incorrere nella violazione del precetto penale.

Orientamento questo fatto proprio anche dalle Sezioni Unite che hanno evidenziato come vi sia un obbligo per il contribuente, allorché eroghi gli emolumenti al sostituto (per il 10-*bis*) o riscuota (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA (per il 10-*ter*), di organizzare le risorse disponibili in modo di ottemperare alla obbligazione tributaria. Ne discende che la crisi di liquidità intervenuta al momento della scadenza della obbligazione non può essere invocata per scriminare la condotta dell'imprenditore, a meno che l'imprenditore non dimostri di avere fatto tutto il possibile per organizzare le proprie risorse in modo di adempiere l'obbligazione tributaria.

I giudici di legittimità sono pervenuti alla conclusione che se la crisi di liquidità non può di per sé sola escludere la sussistenza del reato, vanno però considerate le situazioni, che devono essere compiutamente allegare dall'imprenditore, in cui costui si sia trovato nella impossibilità di reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni (compreso il ricorso al credito bancario), anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una 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.

In sede di applicazione concreta la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto sussistere la responsabilità del contribuente nelle seguenti situazioni spesso allegare da costui a sua difesa: l'avvenuto pagamento dei fornitori

e dipendenti pena il fallimento della società; il mancato incameramento di crediti da parte dei clienti ivi incluso lo Stato, scelte di politica imprenditoriale volte a favorire alcuni creditori a scapito di altri (ad esempio contratti di transazione, accordi di ristrutturazione).

Secondo la corte di nomofilachia nessuna di detta ipotesi è tale da integrare lo stato di necessità ex art. 54 c.p. non lo è anzitutto la scelta di adempiere prioritariamente la retribuzione dei lavoratori dipendenti. La necessità di salvare sé o altri dal pericolo attuale di un danno grave alla persona è rigorosamente limitata ai soli beni morali e materiali che costituiscono il nucleo essenziale dell'essere umano, sicché non può essere esteso attraverso il meccanismo della analogia *iuris*, pena la creazione di una scriminante atipica, anche ad altri beni, seppur costituzionalmente rilevanti. Benché meno alcuna efficacia scriminate può rivestire il pagamento di creditori diversi dall'Erario al fine di scongiurare l'irrimediabile decozione della società, al di là che il fallimento ben avrebbe potuto essere richiesto dallo stesso Erario proprio in relazione ai crediti tributari, l'ostinato esercizio dell'impresa e il favorire un credito all'altro finisce per integrare il reato di bancarotta semplice o preferenziale, a seconda delle situazioni.

Nessuna automa rilevanza può conseguire dal fatto che il contribuente dimostri di vantare crediti verso terzi, ancorché il terzo sia lo Stato, atteso che la legge disciplina pedissequamente i casi in cui può procedersi a compensazione del debito tributario, al di fuori di questi il mancato pagamento rientra nell'ordinario rischio di impresa.

Sempre sotto tale aspetto neanche assume consistenza l'eventualità che l'imprenditore abbia deciso di ricorrere ad istituti di diritto privato volti ad evitare il fallimento, come il piano di risanamento ex art. 67 co. 3 lett.d) L.F. trattandosi di strumenti di natura negoziale interamente rimessi all'autonomia dell'imprenditore.

In tutti i casi elencanti il distogliere le somme dalla loro originaria destinazione, lungi dall'escludere il dolo, è all'opposto dimostrativo della volontà, quantomeno sotto forma di accettazione del rischio, di non fare fronte all'obbligazione tributaria.

Gli spazi dunque in cui la crisi di liquidità può comportare il proscioglimento del contribuente sono oggettivamente ridotti, vi possono però essere delle situazioni in cui è possibile valutare una omissione priva di rilevanza penale.

Anzitutto il rimprovero per l'omesso accantonamento delle risorse non potrà essere rivolto all'imprenditore che ometta il dovuto pagamento dell'IVA, laddove non abbia ricevuto il versamento del corrispettivo e della relativa imposta da chi abbia usufruito del bene o del servizio, nonostante l'obbligazione tributaria in materia di imposta sul valore aggiunto sorga ai sensi dell'art. 6 co. 4, d.p.r. 633/1972 alla data di emissione della fattura, anche se non preceduta dal pagamento.

Ad elidere la responsabilità possono annoverarsi i casi in cui a ridosso della scadenza per il pagamento del debito tributario si verifichi l'imprevedibile fallimento di un cliente prestigioso, o che l'atteso finanziamento pubblico sia bloccato all'ultimo momento a causa di una indagine penale su altri soggetti, ovvero l'aver subito un furto o una rapina. Nella stessa falsariga rientra la situazione in cui vi sia stata una successione degli amministratori della società immediatamente prima del termine di legge per il versamento del tributo e il mancato accantonamento sia ascrivibile all'amministratore precedente, in tal caso potrà ravvisarsi una responsabilità ex art 48 c.p. di quest'ultimo, sempre che il soggetto in carica non perseveri nelle stesse scelte imprenditoriali e purché si sia effettivamente trovato nella impossibilità di adempiere all'obbligo fiscale non avendo disponibilità di cassa e nessuna possibilità accedere al credito bancario.

Un ulteriore caso oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza di legittimità è quello in cui l'imprenditore sia stato ammesso al concordato preventivo prima della scadenza del termine per il pagamento dei tributi. A tal riguardo ad un indirizzo volto a svalutare l'aspetto pubblicistico dell'istituto in questione per valorizzarne la matrice di libero accordo negoziale, se ne è opposto un altro, maggiormente condivisibile, che ne sottolinea di contro la natura prevalentemente pubblicistica, sicché una volta ammesso il concordato all'imprenditore non sarebbe consentito di disporre liberamente dei beni sociali, né di effettuare il pagamento del debito tributario al di fuori del piano di riparto.

In conclusione va osservato che il rinnovato dibattito sul principio di esigibilità nasce dalla necessità di trovare una soluzione in tutti quei casi in cui, ancorché il fatto tipico sia integrato e sussista anche il versante soggettivo, la punizione del soggetto appaia in contraddizione con la funzione rieducativa della pena.

La Cassazione ha dunque doverosamente tenuto conto

del delicato equilibrio tra la responsabilità di impresa e il fine di evitare di sanzionare soggetti che si trovino in una situazione in cui l'adempimento del debito tributario sia obiettivamente inesigibile. Ha tuttavia delineato precisi oneri di allegazione a carico del contribuente e di conseguenza circoscritto anche la discrezionalità del giudicante a quelle circostanze che nella loro oggettività siano tali da fare apparire la condotta dell'contribuente umanamente non rimproverabile agli occhi di qualunque osservatore medio, di qualunque persona e quindi anche del giudice stesso.

Da ultimo la giurisprudenza e la dottrina si sono interrogate circa la possibilità di una incidenza del diritto CEDU sulla questione oggetto di analisi. 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 giurisprudenza. L'elaborazione pretoria europea ha preso avvio 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 euorunitario 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 fiscale e penale, 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 effetti. 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 amministrative. 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 adoperava 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.

La questione meriterebbe una più attenta riflessione anche alla luce della grave crisi finanziaria determinata dall'emergenza pandemica da Covid-19: la situazione di illiquidità finanziaria, che ha fatto seguito all'emergenza sanitaria provocata dalla pandemia da covid-19, ha certamente delle inevitabili ricadute sulla possibilità, da parte di famiglie e imprese, di adempiere agli obblighi tributari. Il legislatore si è, dunque, fatto carico di predisporre tutta una serie di strumenti che, in particolare, consentono al contribuente di "posticipare" i pagamenti e di accedere a finanziamenti dedicati, per lo più garantiti dallo Stato, al precipuo fine di favorire la ripresa economica delle numerose imprese che, costrette alla chiusura, sono risultate più colpite dalla crisi di liquidità; crisi che – come ci insegnano gli economisti – ha notevolmente alterato i normali meccanismi aziendali di reperimento e accantonamento delle risorse economiche destinate a far fronte alle obbligazioni tributarie e che, scaduti i più lunghi termini previsti per l'adempimento ed esauriti gli eventuali finanziamenti ricevuti, rischia di esporre gli imprenditori non soltanto al fallimento e alle altre procedure concorsuali (invero, allo stato, anch'esse temporaneamente sospese) ma anche il rischio di essere

sottoposti a procedimento penale, in particolare per i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. 74/2000. Ci si chiede, dunque, se a fronte di una situazione di emergenza che non ha eguali – negli ultimi cento anni – per diffusività, sia a livello geografico, sia a livello settoriale, debbano essere in qualche modo rimeditati quegli orientamenti, particolarmente rigoristi, della giurisprudenza, anche di legittimità, che in tema di reati tributari limitano fortemente (se non, addirittura, escludono del tutto) la possibilità di invocare, al fine di giustificare l'inadempimento delle obbligazioni tributarie, la scriminante dello stato di necessità ovvero la forza maggiore ovvero ancora la scusante non codificata della inesigibilità del comportamento conforme al dovere. 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 pandemia; pur non lesinando inchiostro nell'introdurre nuove fattispecie di reato, non ha ritenuto di smussare la rigida lettura dell'esimente in questione che confligge con il diritto UE.

In conclusione, non tutti condividono 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 eurolunitaria e rende, di fatto, la sanzione sproporzionata per eccesso.

Legislazione correlata

- Codice Penale: artt. 54, 383;
- D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74: art.10-bis e 10-ter;
- D.L. 23 febbraio 2020, n. 6, conv. con mod. L. 5 marzo 2020, n. 13: art. 6-bis