

**La pandemia come causa di forza maggiore nei reati di omesso versamento**

**Carolina Lombardozzi – Riccardo Lucev**

**Estratto:** L'articolo prova a comprendere se la crisi finanziaria delle imprese derivante dalla diffusione del COVID-19 possa configurare una causa di forza maggiore idonea ad escludere la rilevanza penale degli omessi versamenti di ritenute e IVA. A tal fine, dopo aver descritto la natura trasversale del concetto di forza maggiore nell'ordinamento italiano e i primi interventi emergenziali del legislatore, si analizzerà la giurisprudenza penal-tributaria in tema di reati di omesso versamento, per concludere nel senso che gli effetti della pandemia dovrebbero integrare i requisiti di inevitabilità richiesti dai giudici di legittimità perché si possa escludere la responsabilità penale dei contribuenti ogni qualvolta si dimostri che questi ultimi, pur avendo fatto tutto il possibile, non siano stati in grado di reperire le risorse necessarie per far fronte al versamento delle imposte.

**Abstract:** The article is concerned with understanding whether the financial crisis of companies following the spread of COVID-19 could represent a cause of force majeure able to exclude the criminal relevance of the omitted payments of withholdings and VAT. To this end, after describing the transversal nature of the concept of force majeure in the Italian legal system and the first emergency actions of the legislator, it will be analysed the case law concerning the omitted payment crimes. Finally, it will be concluded in the sense that the effects of the pandemic could integrate the conditions of inevitability required by the Supreme Court in order to exclude the criminal liability of taxpayers if it is demonstrated that, despite having done everything possible, they have not been able to find the necessary resources to meet the payment of taxes.

**SOMMARIO:** **1.** Premessa: la rinnovata importanza della causa di “forza maggiore” in tempi di pandemia - **2.** La natura trasversale del concetto di forza maggiore nell'ordinamento italiano - **2.1.** La forza maggiore nella dogmatica penalistica - **3.** Le conseguenze della pandemia quale causa di esclusione della responsabilità: primi interventi normativi - **4.** I reati di omesso versamento e il dibattito sull'opportunità di sanzionare le relative condotte - **5.** Gli orientamenti giurisprudenziali in tema di crisi di liquidità: la controversa configurabilità dell'obbligo di accantonamento - **5.1.** Valenza esimente dell'ammissione al

---

Dottore di ricerca in diritto tributario - Avvocato in Roma  
Avvocato in Milano

concordato preventivo - **5.2.** La crisi di liquidità come causa di forza maggiore: i punti fermi della giurisprudenza - **6.** Conclusioni

**1. Premessa: la rinnovata importanza della causa di “forza maggiore” in tempi di pandemia** - Per effetto dell'emergenza sanitaria derivante dal diffondersi del c.d. Coronavirus, tutti gli operatori economici si sono trovati ad affrontare una situazione di crisi economica, finanziaria ed operativa - la cui effettiva portata non è ancora ben chiara - che sta avendo e avrà una inevitabile incidenza sull'ordinaria gestione delle loro attività.

Il diffondersi del COVID-19, infatti, ha dato vita ad una situazione in cui gli imprenditori sono stati (e potrebbero essere ancora per diversi mesi) nell'impossibilità naturale di svolgere la loro attività d'impresa, sia per l'impatto del virus sulla loro stessa salute, sia - soprattutto - come conseguenza delle misure adottate dalle Autorità pubbliche per contenere il virus stesso<sup>1</sup>.

L'impossibilità di condurre le ordinarie attività economiche ha portato (e potrebbe ancora portare in futuro) ad una contrazione degli incassi che potrebbe avere effetto, a sua volta, anche sull'adempimento delle obbligazioni previdenziali e tributarie: la mancanza delle disponibilità liquide necessarie renderebbe invero impossibile far fronte al pagamento di contributi e di imposte, con ogni potenziale conseguenza anche sotto il profilo penale; e ciò qualora questi inadempimenti sfociassero, per quanto di interesse in questa sede, in ipotesi di omessi versamenti di ritenute ed IVA<sup>2</sup>.

Ci si deve dunque chiedere se gli operatori economici, trovandosi nell'incapacità totale o parziale, definitiva o temporanea, di adempiere al tempestivo versamento di IVA e ritenute e non potendo operare sul mercato

---

<sup>1</sup> Osserva F. Gallo, “Quali interventi *post* pandemia attuare in materia fiscale e di riparto di competenze fra Stato e Regioni?”, in *Rass. trib.*, n. 3/2020, pag. 595, che sono questi i soggetti, insieme a famiglie e lavoratori, ad essere stati più danneggiati dalla crisi di liquidità e dalle insicurezze prodotte dalla pandemia.

<sup>2</sup> Come noto, gli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. del 10 marzo 2000, n. 74 prevedono, rispettivamente, i reati di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA e puniscono colui che, entro i termini stabiliti, non versa le menzionate imposte per un ammontare superiore alle soglie di punibilità. Più in dettaglio, le fattispecie incriminatrici di “Omesso versamento di ritenute” (art. 10-*bis*) e di “Omesso versamento di IVA” (art. 10-*ter*) puniscono, rispettivamente, chi omette di versare le ritenute dovute per un ammontare superiore a 150.000 euro per periodo d'imposta e l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore a 250.000 euro. L'omissione diventa penalmente rilevante alla scadenza del termine di presentazione del Mod. 770, per le ritenute, e alla scadenza del termine di versamento dell'acconto per il periodo d'imposta successivo, per l'IVA. Detti reati sono propri (difatti, l'agente può essere solo il soggetto obbligato), istantanei e puniti a titolo di dolo generico, non essendo rilevante il fine perseguito dall'agente nel porre in essere il comportamento illecito. Di conseguenza, per la consumazione del reato, è sufficiente che il soggetto obbligato ometta volontariamente il versamento dell'imposta dovuta nella consapevolezza della sussistenza dell'obbligo e della inutile scadenza del termine previsto per il pagamento.

a condizioni normali, possano invocare un'esimente di responsabilità per causa di forza maggiore. Più nello specifico, la domanda cui si cercherà di dare risposta nel corso del presente articolo è se ed in che termini la pandemia da COVID-19 e le misure di contenimento disposte dall'Autorità in seguito al manifestarsi della pandemia stessa possano essere valutate come causa di forza maggiore, tale da giustificare il mancato adempimento dell'obbligazione tributaria e, quindi, tale da esimere il debitore da ogni responsabilità di natura penale.

Prima di capire se ed in che misura sia possibile invocare la causa di forza maggiore per escludere la responsabilità penale, sarà opportuno soffermarsi, innanzitutto, sulla rilevanza di tale concetto nel nostro ordinamento, al fine di "giungere ad afferrare il significato altrimenti sfuggente della figura in esame"<sup>3</sup>. Dopo aver posto in luce la natura trasversale del concetto di forza maggiore, quale figura che rileva tanto nel diritto civile, quanto in quello penale, si passerà all'analisi dei reati di omesso versamento, al fine di stabilire, attraverso l'esame dei più recenti approdi giurisprudenziali, se nell'ottica della Suprema Corte la crisi di liquidità derivante dalla pandemia possa essere qualificata come causa di forza maggiore e se, di conseguenza, possa essere riconosciuta quale valida esimente del reato.

**2. La natura trasversale del concetto di forza maggiore nell'ordinamento italiano** - Come anticipato, il concetto di forza maggiore assume rilievo in tutti i settori del nostro ordinamento e, benché non vi sia una definizione normativa precisa, in ognuno di essi vale come causa di esclusione della responsabilità.

In particolare, partendo dal diritto civile, va osservato che la nozione di forza maggiore è tradizionalmente accomunata al caso fortuito<sup>4</sup>, ma è del tutto estranea al lessico del legislatore del 1942; essa, infatti, fa la sua apparizione nel Codice civile solo in seno alla formulazione dell'art. 1875 introdotta dall'art. 3, Legge 10 giugno 1978, n. 316<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> M. Bianca, "Dell'inadempimento delle obbligazioni", in *Comm. Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1979, pag. 95 ss.

<sup>4</sup> La forza maggiore è in genere considerata una mera variante terminologica del concetto di caso fortuito. Cfr. G. Cottino, *L'impossibilità sopravvenuta della prestazione e la responsabilità del debitore*, Milano, 1955, pag. 218. Quest'ultimo concetto compare espressamente solo in seno a fattispecie particolari di responsabilità da inadempimento e specificamente nell'art. 1693 (responsabilità del vettore per perdita o avaria delle cose trasportate), nell'art. 1787 (responsabilità dei magazzini generali) e, infine, nell'art. 1839 (responsabilità nel servizio bancario delle cassette di sicurezza) del Codice civile.

<sup>5</sup> Legge di ratifica ed esecuzione della Convenzione europea sulla responsabilità degli albergatori, firmata a Parigi il 17 dicembre 1962 ed entrata in vigore il 12 agosto 1979. Cfr. F. Realmonte, "Caso fortuito e forza maggiore", in *Digesto civ.*, II, Torino, 1988, pag. 253, il quale fa osservare come sia invece frequente il richiamo alla forza maggiore nel diritto della navigazione.

Il diritto civile italiano, dunque, non definisce la nozione di forza maggiore (né quella di caso fortuito). Per sopperire a tale mancanza, la dottrina si è preoccupata di ricostruirne la nozione come *vis maior cui resisti non potest* che rende impossibile l'adempimento dell'obbligazione. Si tratta, cioè, di una circostanza esimente rispetto all'inadempimento contrattuale che si ravvisa nel momento in cui la sinallagmaticità delle prestazioni venga sovvertita da eventi straordinari ed imprevedibili, tali da squilibrare le forze all'interno del rapporto obbligatorio, impedendone l'esecuzione<sup>6</sup>. Essa può consistere tanto in un evento fisico-naturale, quanto in fatti di terzi come, per esempio, la decisione imperativa di un'Autorità, i cui comandi debbono essere necessariamente eseguiti dal debitore (il c.d. *factum principis*)<sup>7</sup>.

Nei numerosi studi sulla forza maggiore vi è pure stato chi ha differenziato la forza maggiore dal caso fortuito osservando che quest'ultimo è un evento naturale ed indipendente dalla volontà del debitore che impedisce l'esecuzione o la corretta esecuzione della prestazione da parte di questi, determinando l'impossibilità della prestazione; la forza maggiore, invece, è un'energia o un potere, anch'esso imprevedibile ed inevitabile, che pur non rendendo impossibile *tout court* la prestazione, ne impedisce l'esecuzione<sup>8</sup>.

Senza voler entrare nelle sottili distinzioni terminologiche (che in questa sede non rilevano), appare importante soffermarsi sul concetto - comune ad entrambe le figure - di inevitabilità dell'evento che esclude la responsabilità del debitore. L'evento inevitabile è quello che rende impossibile l'esecuzione della prestazione e che il Codice civile riconduce alla causa non imputabile al debitore.

---

<sup>6</sup> Corte di cassazione, Ufficio del Massimario e del ruolo, relazione tematica n. 56/2020. La fattispecie giuridica della forza maggiore risulta invece compiutamente delineata nella legislazione internazionale (c.d. *force majeure clause*). La Convenzione di Vienna sulla Vendita Internazionale di Beni Mobili del 1980, all'art. 79, comma 1, individua i tre principali profili che devono ricorrere affinché possa trovare applicazione la clausola di forza maggiore: a) l'estraneità dell'accadimento dalla sfera di controllo dell'obbligato; b) la non prevedibilità dell'evento al momento della stipulazione del contratto e c) l'insormontabilità del fatto impedente o dei suoi esiti. Allorquando ricorrono le predette circostanze, il soggetto inadempiente è ritenuto privo di responsabilità nei confronti dell'altra parte contrattuale. L'art. 1 della ICC *Force Majeure Clause* 2003 - emanata nel febbraio del 2003 dalla Camera di Commercio Internazionale (ICC) - richiama i tre principi individuati dalla Convenzione di Vienna del 1980. La ICC *Clause*, con il successivo art. 3, elenca alcuni avvenimenti il cui verificarsi determina l'applicazione della clausola di forza maggiore (guerre, ribellioni, atti di terrorismo, sabotaggi, oltre a tutte quelle situazioni che non dipendono dalla volontà umana, come ad esempio le epidemie, i cicloni, i terremoti, la siccità ecc.). Tale clausola è stata aggiornata e semplificata proprio nel 2020, per consentire alle imprese colpite dagli effetti della pandemia di poter più facilmente rinegoziare i contratti in essere. In questo senso, G. Cacciapuoti - D. Ciccarelli - F. Visconti, "La pandemia da Coronavirus COVID-19: effetti discendenti sui contratti pubblici", in *Appalti e Contratti*, n. 5/2020, pag. 12.

<sup>7</sup> B. Inzitari, "Le Obbligazioni: Fonti e disciplina generale", in M. Bessone (a cura di), *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1997, pag. 486.

<sup>8</sup> P. Cendon, *Responsabilità civile*, Torino, 2017, pag. 249.

## DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

Gli artt. 1218 e 1256 c.c. dispongono infatti che l'obbligazione si estingue quando, per una causa non imputabile al debitore, la prestazione diviene impossibile<sup>9</sup>, in via oggettiva e assoluta<sup>10</sup>. Secondo la giurisprudenza<sup>11</sup>, il concetto di assolutezza non rimanda ad un'idea di impossibilità naturalistica, ma vale ad escludere efficacia liberatoria alla semplice maggior onerosità o difficoltà dell'attività esecutiva. In alcune ipotesi non recenti, è stata ritenuta impossibile la prestazione non eseguibile con uno sforzo rientrante nei limiti della diligenza<sup>12</sup>; più recentemente, invece, la giurisprudenza ha evidenziato che, affinché l'impossibilità della prestazione costituisca causa di esonero del debitore da responsabilità, deve essere offerta la prova della non imputabilità, anche remota, di tale evento impeditivo, non essendo rilevante, in mancanza, la configurabilità o meno del *factum principis*<sup>13</sup>.

Pur subordinato alle condizioni di volta in volta richieste dalla giurisprudenza, l'effetto liberatorio della causa di forza maggiore dovrebbe comunque configurare una regola generale e immanente nell'ordinamento, in grado di travalicare anche i confini del diritto civile.

In questi termini, in effetti, si sono espresse le Sezioni Unite della Cassazione in una recente pronuncia, resa proprio nei giorni di massima diffusione della pandemia, avente ad oggetto il tema della decadenza dalle agevolazioni tributarie<sup>14</sup>. In detta sentenza, i giudici hanno riconosciuto

---

<sup>9</sup> Secondo G. Cottino, "Caso fortuito e forza maggiore", in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1960, pag. 377, le nozioni di caso fortuito e forza maggiore sono assorbite in quella di causa non imputabile.

<sup>10</sup> Nella dottrina tradizionale l'impossibilità liberatoria è concepita in senso rigoroso, come impossibilità naturalistica della realizzazione materiale della prestazione dovuta (G. Visintini, *Inadempimento e mora del debitore*, Milano, 1987). Secondo altri, il riferimento all'assolutezza dell'impossibilità non sarebbe corretto, in quanto non terrebbe conto della necessità di valutare le concrete circostanze del rapporto (G. Cottino, *L'impossibilità sopravvenuta della prestazione*, cit., pag. 193). Si propone così un temperamento del modello dell'impossibilità naturalistica alla luce del concorrente criterio della diligenza, affermando che la prestazione sarebbe impossibile quando all'esecuzione si oppone un ostacolo non superabile con l'impiego dell'ordinaria diligenza (U. Breccia, *Diligenza e buona fede nell'attuazione del rapporto obbligatorio*, Milano, 1968, pag. 88; U. Natoli, *L'attuazione del rapporto obbligatorio*, Milano, 1984, pag. 86). Un ulteriore orientamento intende l'impossibilità della prestazione in termini di inesigibilità della prestazione secondo buona fede, che sussiste quando si oppone una difficoltà che, in considerazione del tipo di prestazione promessa e dei mezzi correntemente impiegati per eseguirla, non è corretto pretendere che il debitore superi (F. Delfini, *Dell'impossibilità sopravvenuta*, Milano, 2003, pag. 30).

<sup>11</sup> Cass. civ., Sez. III, 16 marzo 1987, n. 2691; Cass. civ., Sez. I, 19 agosto 1996, n. 7604.

<sup>12</sup> Cass. civ., Sez. I, 10 dicembre 1979, n. 6416; Cass. civ., Sez. I, 21 giugno 1976, n. 2333; Cass. civ., Sez. lav., 10 aprile 1975, n. 1346.

<sup>13</sup> Cass. civ., Sez. III, 11 gennaio 2017, Cass. civ., Sez. II, 12 gennaio 2012, n. 13142.

<sup>14</sup> Cass., SS.UU., 23 aprile 2020, n. 8094. L'agevolazione tributaria di cui tratta la sentenza è quella disposta dall'art. 33, comma 3, della Legge n. 388/2000, che prevede un'aliquota agevolata delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, in caso di trasferimento di immobili siti in particolari aree e per cui è prevista l'utilizzazione edificatoria entro cinque anni

che nell'ordinamento tributario è immanente il concetto di forza maggiore, quale regola generale a favore del contribuente, che rende inesigibile un comportamento richiesto da una norma. Secondo la S.C., la forza maggiore è destinata ad operare anche in mancanza di una specifica previsione di legge e ricomprende qualsiasi causa di impossibilità oggettiva non derivante da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile al contribuente<sup>15</sup>.

La sentenza in commento è di indubbia rilevanza se si considera che, nell'ordinamento tributario, la forza maggiore è esplicitamente menzionata dal legislatore all'art. 6, comma 5, del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472<sup>16</sup>, solo quale causa di disapplicazione delle sanzioni e non assume alcun rilievo ai fini di escludere una responsabilità in ordine alla debenza o meno del tributo.

Detta norma riprende testualmente il concetto di forza maggiore rilevante ai fini del diritto penale. Testimoniando ancora una volta la sua capacità di permeare tutto l'ordinamento, la forza maggiore opera infatti come circostanza esimente anche nel settore del diritto penale, ove l'art. 45 c. p., pur senza dare una definizione della figura in esame, è chiaro nel disporre che "non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o forza maggiore".

Nel paragrafo che segue, si approfondirà meglio proprio il significato di forza maggiore nell'ambito del diritto penale.

---

dall'acquisto. Poiché nel caso di specie il contribuente non aveva tempestivamente provveduto all'edificazione, l'Amministrazione finanziaria aveva preteso le imposte per intero, dichiarando la decadenza del beneficio. Tuttavia, il contribuente aveva eccepito la sussistenza della causa di forza maggiore, sostenendo di non aver potuto edificare l'area per il mancato rilascio del permesso amministrativo, dovuto alle ripetute modifiche agli strumenti urbanistici sopravvenute all'atto di acquisto degli immobili.

<sup>15</sup> La Corte specifica che la causa di forza maggiore rappresenta una regola di portata generale, secondo la quale "non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza colpa di chi vi sia tenuto".

<sup>16</sup> Secondo cui "non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore". In proposito, la C.M. n. 180/E del 10 luglio 1998, chiarisce che "per forza maggiore si deve intendere ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto". La Corte di cassazione, dal canto suo, si è espressa più volte sul perimetro applicativo dell'art. 6, comma 5, D.Lgs. n. 472/1997. Per esempio, con la sentenza n. 3049 dell'8 febbraio 2018, richiamando il precedente n. 22153/2017, a sua volta basato su quanto affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 18 dicembre 2007, relativa alla causa C-314/06, i giudici di legittimità hanno specificato che "sotto il profilo naturalistico, la forza maggiore si attegga come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talché essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poiché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento impreveduto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate ...".



**2.1.** *La forza maggiore nella dogmatica penalistica* - Dominare l'istituto è operazione tanto ardua quanto numerose, ed autorevoli, sono le voci della scienza penalistica che si sono espresse su di esso: uno sviluppo che la stessa Commissione chiamata a discutere dell'art. 45 c.p. aveva ipotizzato, temendo si trattasse di una norma superflua e che avrebbe portato a "complicazioni dottrinarie"<sup>17</sup>. Come si è poi osservato, con il laconico dettato secondo cui non è punibile "chi ha commesso il fatto per caso fortuito o forza maggiore", l'art. 45 c.p. non dice "nulla di più di quanto la dottrina e la giurisprudenza hanno già affermato, ed è il meno indicato per la comprensione dell'intero fenomeno e della sua rilevanza"<sup>18</sup>.

Con buona approssimazione, può affermarsi che la forza maggiore sia un fattore esterno all'agente che agisce sulla sua condotta determinandola in modo esclusivo ed irresistibile. Ma, in effetti, questa definizione dischiude il bisogno ulteriore di attribuire un significato a ciascuno dei suoi termini.

Muovendo dall'eziologia del fattore esercitante forza maggiore sul soggetto attivo del reato, è condiviso in dottrina che essa debba essere esterna all'autore medesimo: non deve dunque sussistere un contributo dell'autore alla sua causazione, anche in funzione di quella necessaria assenza di alternative a sua disposizione, che sostanzia il requisito della inevitabilità di cui si dirà poco oltre. Rileva dunque l'esclusività della forza maggiore quale fonte causativa dell'illecito: difatti, la concomitanza con una condotta censurabile da parte dell'agente determinerebbe l'irrilevanza del fattore esterno ai fini di escludere la responsabilità penale, in virtù del principio di parità delle cause<sup>19</sup>.

È invece dibattuto se la forza agente sulla persona debba avere necessariamente origine naturale<sup>20</sup> o possa derivare anche da un fatto umano<sup>21</sup>: il secondo orientamento pare senza dubbio da preferire, non solo perché l'ampio dettato dell'art. 45 c.p. non sembra autorizzare restrizioni

---

<sup>17</sup> Lo ricorda M. Romano, *Commentario sistematico del Codice penale*, vol. I, Milano, 2004, pag. 484.

<sup>18</sup> Così A. Pecoraro - Albani, "Caso e causalità", in *Arch. pen.*, 1960, pag. 82, con specifico riferimento all'istituto del caso fortuito.

<sup>19</sup> Così Cass. pen., Sez. IV, 17 gennaio 2019, n. 29922, in *Dir. giust.*, 9 luglio 2019; Cass. pen., Sez. IV, 23 novembre 1982. V. anche Cass. pen., Sez. IV, 13 maggio 1982. Come affermato da Cass. pen., Sez. VI, 23 marzo 1990, andrebbero isolate ed escluse dall'operatività della forza maggiore le ipotesi di mera difficoltà non comportanti un'impossibilità assoluta, con il conseguente configurarsi in capo al soggetto attivo di un onere di attivazione a fare quanto nelle sue possibilità per cercare di evitare di commettere il reato: un'impostazione, questa, che traspare nitidamente anche nella giurisprudenza di legittimità dello specifico ambito penale-tributario, che si esaminerà *infra*.

<sup>20</sup> Così F. Mantovani, *Diritto penale. Parte generale*, Milano, 2017, pag. 151; M. Romano, *Commentario sistematico del Codice penale*, vol. I, Milano, 2004, pag. 487. In giurisprudenza v. Cass. pen., Sez. I, 31 marzo 1976, pag. 99.

<sup>21</sup> In questo senso R.A. Frosali, *Sistema penale italiano*, vol. II, Torino, 1959, pag. 198; P. Nuvolone, *Il sistema del diritto penale*, Padova, 1982, pag. 291.

interpretative di sorta, ma anche perché tale lettura assicura la teorica possibilità di applicare l'istituto in fattispecie, come quelle penal-tributarie, nelle quali il fattore dei comportamenti umani, così come la necessità di riconoscere valenza penalistica a forme di inesigibilità della condotta, possono assumere un valore determinante.

Connotato essenziale dell'istituto è il carattere di irresistibilità della forza che agisce sull'autore del reato, da cui deve derivare l'inevitabilità del reato stesso. È questo il tratto pregnante dell'esimente in parola, quello che meglio ne definisce la natura e il contenuto: forza maggiore è ciò che priva l'individuo di qualunque margine di scelta ed incanala irresistibilmente il suo contegno verso il delinquere, escludendogli la possibilità di alternative penalmente lecite. Come comunemente si osserva, il soggetto *non agit, sed agitur*<sup>22</sup>.

Non pare invece potersi inquadrare tra i presupposti operativi dell'esimente di forza maggiore (a differenza di quella di caso fortuito) l'imprevedibilità del fattore<sup>23</sup>: difatti, strutturare in questo modo l'operatività dell'istituto implicherebbe l'appuntarsi del rimprovero penale non sull'effettivo disvalore della fattispecie (eterodeterminata dal fattore esterno), ma su una negligenza nel non avere previsto quel fattore, il che non pare conforme al principio di tipicità e tassatività della norma penale. Oltretutto, tra imprevedibilità ed inevitabilità non c'è corrispondenza biunivoca: se è vero che un evento imprevedibile è tendenzialmente inevitabile, non necessariamente vale il contrario, dal momento che ben può ipotizzarsi un evento che, pur potendo essere previsto con un certo margine di anticipo, non possa in alcun modo essere evitato dall'individuo. Anche in questo caso, fuori dagli esempi scolastici della tromba d'aria che solleva l'operaio o del pilota inerme dell'aereo fuori controllo, un riferimento al diritto penale dell'economia induce ad escludere che alla prevedibilità dell'evento debba per forza corrispondere la sua evitabilità. Si pensi ad un imprenditore che si sia prefigurato una situazione di (irrimediabile) tensione finanziaria che lo porrà, di lì a qualche tempo, nell'impossibilità di adempiere a pagamenti penalmente sanzionati: senza dubbio andrà poi verificato in concreto il ricorrere degli altri requisiti applicativi dell'esimente, ma pare corretto

---

<sup>22</sup> Sul concetto di irresistibilità si rinvia agli approfondimenti di G. Fiandaca - E. Musco, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2014, pag. 230, i quali osservano che l'esistenza di un "margine di scelta" sarebbe ontologicamente incompatibile con il concetto di forza maggiore, potendo eventualmente configurare piuttosto un'ipotesi di stato di necessità; A. Pagliaro, *Il reato*, in C.F. Grosso - T. Padovani - A. Pagliaro, *Trattato di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2007, pag. 237 ss., secondo il quale il comportamento umano diviene una mera condizione dell'evento, che il soggetto attivo non avrebbe comunque potuto astenersi dal porre in essere.

<sup>23</sup> In questo senso A. Pagliaro, *Il reato*, in C.F. Grosso - T. Padovani - A. Pagliaro, *Trattato di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2007, pag. 237. *Contra*, v. F. Mantovani, *Diritto penale. Parte generale*, Milano, 2017, pag. 151.



affermare che la sua applicazione non debba *a priori* escludersi per la possibilità di prevederne il configurarsi.

Il piano dell'incidenza dogmatica dell'esimente nell'ambito della struttura del reato è tra i più dibattuti. Pur essendo comunemente ritenuto che essa escluda la c.d. *suitas* della condotta, ciò di cui si discute è se ciò debba tradursi in un'elisione dell'elemento soggettivo della fattispecie ovvero della tipicità stessa del fatto, ossia dell'elemento materiale<sup>24</sup>.

A chi scrive appare preferibile qualificare l'esimente come una causa di esclusione del fatto tipico: manca, se non dal punto di vista meramente naturalistico, un contegno umano, attivo od omissivo che sia<sup>25</sup>, che possa qualificarsi come condotta penalmente tipica<sup>26</sup>. Difatti, la forza maggiore esclude il requisito della "coscienza e volontà" dell'azione od omissione, imposto dall'art. 42 c.p.<sup>27</sup>, che ha nella libertà di azione del soggetto agente un presupposto intrinseco<sup>28</sup>: in casi di forza maggiore, invece, una volontà dell'autore non è presente o, anche ove presente, essa non ha importanza.

Difetta, insomma, una condotta umana propria dell'autore e con essa un fatto che possa dirsi penalmente tipico.

L'inquadramento della forza maggiore quale causa di esclusione della *suitas* della condotta - e, con essa, della tipicità del fatto - ha conseguenze di non poco momento sul piano pratico e processuale.

Innanzitutto, in tema di formule terminative di assoluzione, ciò darebbe luogo non alla dicitura "perché il fatto non costituisce reato", ma a quella maggiormente liberatoria (anche a tutti gli effetti *extra-penali*: art. 651 ss. c.p.p.) secondo cui "il fatto non sussiste".

---

<sup>24</sup> Cfr. sul punto l'ampia bibliografia citata in V. Ciliberti, "La *suitas*. Stato dell'arte e prospettive di un istituto controverso", in *Cultura giuridica e diritto vivente*, n. 4/2017, pag. 2. Tra i sostenitori della prima teoria v. G. Marinucci, *Il reato come "azione". Critica di un dogma*, Milano, 1971, pag. 216 ss.; A. Manna, "Coscienza e volontà", in *Enc. giur.*, IX, Treccani, Roma, 1987. Tra i fautori della seconda impostazione cfr. invece M. Donini, *Teoria del reato. Una introduzione*, Padova, 1996; M. Romano, *Commentario sistematico del Codice penale*, vol. I, Milano, 2004, pag. 488; M.L. Ferrante, *La "suitas" nel sistema penale italiano*, 2010, pag. 121.

<sup>25</sup> È comunemente accettato infatti che la forza maggiore possa agire come esimente da responsabilità penale anche per fattispecie di reato connotate da una tipicità omissiva (dato, questo, particolarmente rilevante ai fini dell'analisi che seguirà in tema di reati di omesso versamento previsti dal D.Lgs. n. 74/2000): cfr. F. Antolisei, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2003, pag. 409, secondo il quale la coazione può essere al compimento di un atto sia positivo che negativo; M. Romano, *Commentario sistematico del Codice penale*, vol. I, Milano, 2004, pag. 487.

<sup>26</sup> Ciò che si ha è, invero, un'apparenza di tipicità: cfr. M. Romano, *Commentario sistematico del Codice penale*, vol. I, Milano, 2004, pag. 487.

<sup>27</sup> Cfr. A. Santoro, "voce Caso fortuito e forza maggiore", in *Noviss. dig. it.*, II, Torino, 1958, pag. 992; G. Fiandaca, "Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale", in *Dig. disc. pen.*, II, Torino, 1988, pag. 107; A. Pagliaro, "Il reato", in C.F. Grosso - T. Padovani - A. Pagliaro, *Trattato di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2007, pag. 238.

<sup>28</sup> M. Gallo, *Diritto penale italiano. Appunti di parte generale*, vol. I, Torino, 2019, pag. 80; A. Pagliaro, *Il reato*, cit., pag. 238.

Ma la conseguenza di un tale inquadramento dogmatico si apprezzerebbe anche sul piano della disciplina dell'onere della prova. Ragionando in termini di cause di esclusione della colpevolezza, a fronte cioè di un fatto tipico e antiggiuridico compiutamente provato dalla pubblica accusa, si è comunemente portati a ritenere che l'onere di fornire dimostrazione della scusante incomba sull'autore del fatto<sup>29</sup>. Viceversa, collocando - come appare corretto - la forza maggiore tra gli elementi che incidono negativamente sulla configurabilità del fatto tipico, non potrebbe non essere la pubblica accusa a doverne eventualmente provare l'insussistenza. Allo scopo, incomberebbe sull'accusato un mero onere di allegazione fattuale del ricorrere di un'ipotesi di forza maggiore, che attiverebbe l'*onus probandi* negativo da parte dell'accusa.

Apprezzabili sarebbero anche le conseguenze in caso di un mancato pieno assolvimento di tale onere probatorio, giacché, mentre nel campo delle cause di esclusione della colpevolezza il dubbio ricade a svantaggio dell'accusato, in caso di incertezza della prova raggiunta sull'insussistenza di una causa di esclusione della tipicità dovrebbe potersi pronunciare un'assoluzione con formula dubitativa<sup>30</sup>.

Sin qui, tuttavia, l'*eidōs*: perché la realtà prasseologica e giurisprudenziale, come si vedrà *infra* proprio in relazione ai reati di omesso versamento, è ben diversa.

3. *Le conseguenze della pandemia quale causa di esclusione della responsabilità: primi interventi normativi* - Tenendo conto della rilevanza che assume nell'ordinamento l'esimente della forza maggiore, e prima di focalizzarsi sull'esame dei reati di omesso versamento che qui principalmente rilevano, vale precisare che, proprio a seguito dell'emergenza determinata dalla diffusione dell'infezione da COVID-19, il legislatore ha introdotto<sup>31</sup>, all'art. 3, del D.L. 23 febbraio 2020, n. 6, una disposizione valida ad escludere la responsabilità contrattuale del debitore, in caso di inadempimento.

In particolare, detta disposizione prevede che "il rispetto delle misure di contenimento di cui al presente decreto è sempre valutata ai fini dell'esclusione, ai sensi e per gli effetti degli artt. 1218 e 1223, della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti".

La norma, che si applica solo nel caso in cui il ritardato o mancato adempimento sia conseguenza del rispetto delle misure di contenimento adottate dal Governo, rappresenterebbe, secondo le prime interpretazioni

<sup>29</sup> F. Cordero, *Procedura penale*, Milano, 2000, pag. 994.

<sup>30</sup> M. Romano, *Commentario sistematico del Codice penale*, cit., pag. 487.

<sup>31</sup> Cfr. art. 91 del D.L. del 17 febbraio 2020, n. 18.

## DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

giurisprudenziali<sup>32</sup>, una causa di forza maggiore consistente nel c.d. *factum principis*, giacché l'adozione da parte dell'Autorità di un provvedimento che impedisce o rende eccessivamente gravosa la prestazione oggetto del contratto esclude infatti la responsabilità per l'inadempimento del debitore. Sebbene la disposizione in commento non ne faccia espressa menzione, sembrerebbe intendersi che la pandemia determini una "causa di forza maggiore", rispetto alla quale le obbligazioni contrattuali risulterebbero recessive<sup>33</sup>.

In applicazione di tale principio, è stata quindi esclusa la responsabilità da inadempimento contrattuale nel caso in cui il promittente venditore non si era potuto presentare dinanzi al notaio per la stipula del contratto definitivo, avendo ottemperato al divieto di spostamento tra le Regioni imposto dalle norme di contenimento del COVID-19. Più nello specifico, nell'articolato provvedimento, il Tribunale di Verona ha qualificato come "norma di portata generale", tale da disciplinare anche le obbligazioni di carattere pecuniario<sup>34</sup>, quella contenuta nell'art. 91 del D.L. 17 marzo 2020,

---

<sup>32</sup> Cfr. Trib. Verona, sent. 8 luglio 2020.

<sup>33</sup> A dirimere il dubbio interpretativo è intervenuta anche l'ANAC con la Delibera n. 312 del 9 aprile 2020, stabilendo, in materia di contratti pubblici, che "il succitato art. 6-bis si applica anche ai contratti aventi ad oggetto servizi e forniture. Anche in questi casi, quindi, l'emergenza sanitaria in atto è valutata quale causa di forza maggiore che giustifica il ritardo nell'esecuzione delle prestazioni contrattuali, escludendo l'applicazione delle penali di cui all'art. 113-bis, comma 2, del Codice dei contratti pubblici".

<sup>34</sup> A ben vedere, la disposizione citata vale sicuramente a liberare il debitore che sia stato materialmente impossibilitato ad eseguire la prestazione dedotta in contratto, mentre è dubbio se essa possa avere lo stesso effetto liberatorio anche nei confronti di soggetti che si trovino non già nell'impossibilità tecnica di adempiere, bensì in quella strettamente finanziaria. Secondo i principi generali del diritto civile, è infatti da escludersi che il debitore possa essere alleviato da responsabilità contrattuale qualora sia rimasto inadempiente ad un'obbligazione pecuniaria, visto che il pagamento di una somma di danaro non può mai risultare obiettivamente impossibile. Cass. civ., 15 novembre 2013, n. 25777; Cass. 20 maggio 2004, n. 9628; Cass. 16 marzo 1987, n. 2691. Come osserva C.M. Bianca, *Diritto Civile, IV, L'obbligazione*, Milano, 1993, pag. 143 ss., nelle obbligazioni di somme, "la prestazione è sempre possibile in ragione della normale convertibilità in denaro di tutti i beni presenti e futuri". Nello stesso senso, si esprime l'Ufficio del Massimario e del ruolo della Corte di cassazione, nella relazione tematica n. 56/2020, secondo cui "la pietra angolare continua ad essere quella concordemente ubicata da dottrina e giurisprudenza al centro del sistema: l'eventuale crisi di liquidità del debitore è un rischio posto a carico dello stesso, anche laddove derivi dall'altrui insolvenza o da una crisi di mercato, in quanto aspetti rientranti nella sfera organizzativa individuale che egli, in piena libertà e secondo diligenza, è tenuto a gestire al meglio al fine di onorare i debiti assunti". Cfr. altresì G. Di Marco, "L'esonero da responsabilità contrattuale prevista dall'art. 91, comma 1, del Cura Italia", in *Quot. giur.* del 10 aprile 2020, il quale osserva che l'art. 91 in commento, richiamando gli artt. 1218 e 1223 c.c. e consentendo al giudice di non applicarli soltanto in caso di inadempimenti derivanti dal rispetto delle misure di contenimento, non sembra derogare al summenzionato principio, atteso che, anche nell'attuale situazione emergenziale, i pagamenti possono dirsi sempre materialmente possibili grazie all'impiego di strumenti elettronici o telematici, mentre, sotto il profilo finanziario, la carenza di liquidità da parte del debitore non può considerarsi l'imprescindibile e generalizzata conseguenza del rispetto delle regole precauzionali. L'autore, poi, conclude nel senso che se il legislatore avesse voluto attribuire ai

n. 18. In conclusione, considerando che la disposizione che imponeva il divieto di trasferimenti al di fuori della Regione di appartenenza ha operato quale causa sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile, essa ha avuto l'effetto di rendere inesigibile il comportamento dovuto nel termine previsto.

Con tenore ed effetto analogo alla disposizione civilistica poc'anzi commentata, va menzionata anche la norma tributaria contenuta all'art. 24 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23. Tale norma, con lo scopo di impedire la decadenza dal beneficio "prima casa", attese le difficoltà nella conclusione delle compravendite immobiliari e negli spostamenti delle persone, dovute all'emergenza epidemiologica da COVID-19, dispone la sospensione, nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020, dei termini per effettuare gli adempimenti previsti ai fini del mantenimento del beneficio "prima casa" e ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa<sup>35</sup>. I predetti termini sospesi decorrono nuovamente dal 1° gennaio 2021.

Anche l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 8/E/2020, dopo aver chiarito che la nozione di forza maggiore comporta la sussistenza sia di un elemento oggettivo - relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore - sia di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, ha riconosciuto l'insorgenza, per l'attuale pandemia, dell'elemento oggettivo della causa di forza maggiore, rimandando alla valutazione del caso concreto, da parte degli Uffici, l'indagine in relazione all'elemento soggettivo<sup>36</sup>.

**4. I reati di omesso versamento e il dibattito sull'opportunità di sanzionare le relative condotte** - Una volta chiarito, nei termini sopra delineati, che la pandemia potrebbe configurare una causa di forza maggiore, idonea ad

---

debitori una moratoria, a discapito degli interessi creditori, lo avrebbe dovuto stabilire espressamente, non potendosi raggiungere questo fine semplicemente tramite l'imposizione al giudice di tenere in considerazione l'osservanza delle norme emergenziali ai fini di valutare la sussistenza della responsabilità contrattuale. Ciò nonostante, la sentenza del Tribunale di Verona è chiara nell'attribuire portata generale ed incondizionata al principio secondo cui il rispetto delle misure di contenimento della pandemia è idoneo ad avere efficacia esimente anche rispetto all'inadempimento di obbligazioni pecuniarie.

<sup>35</sup> Si tratta del termine di cui alla nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nonché del termine previsto dall'art. 7 della Legge 23 dicembre 1998, n. 448, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.

<sup>36</sup> Cfr. D. Deotto - L. Lovecchio, "Crisi di liquidità: è possibile invocare la forza maggiore", in *Il Sole - 24 Ore*, pag. 4, dove si osserva che potrà invocarsi la forza maggiore qualora, ad esempio, il contribuente non disponga della liquidità necessaria a versare il saldo delle imposte sui redditi 2019, nonostante il suo comportamento diligente, laddove venga dimostrato che la gran parte delle poste assoggettate a imposizione non hanno avuto una conseguente manifestazione numeraria.

## DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

escludere, in alcuni casi, la responsabilità contrattuale e tributaria del debitore per eventuali inadempimenti, ci si deve chiedere se si possano raggiungere le stesse conclusioni anche sotto il profilo del diritto penale, con riferimento ai reati di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA.

Come si è osservato all'inizio, infatti, la sospensione prolungata di numerose attività produttive dovuta al periodo di *lockdown* cagionerà un'importante crisi di liquidità per le imprese, che, con ogni probabilità, non riusciranno a far fronte alle proprie obbligazioni tributarie, oltre che a quelle nei confronti di clienti, fornitori e dipendenti. Tale inadempimento, dovuto non già alla volontà di evadere le imposte, bensì alla carenza di risorse finanziarie, esporrebbe gli imprenditori, e gli operatori economici in generale, a conseguenze rilevanti sotto il profilo penale, potendo dar luogo ad una condotta di omesso versamento punibile ai sensi degli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. n. 74/2000.

Già prima della diffusione del COVID-19, si è molto dibattuto sulla rilevanza penale degli omessi versamenti derivanti da crisi di liquidità degli operatori economici. Le ipotesi di reato in commento, infatti, sono state introdotte proprio per arginare i comportamenti diretti al mancato versamento dei tributi da parte dei contribuenti che, trovandosi a dover fronteggiare situazioni di crisi finanziaria, erano portati, in assenza di sanzioni penali, ad omettere i pagamenti destinati all'Erario, con notevole danno per la finanza pubblica<sup>37</sup>.

Va ricordato, in proposito, che dette fattispecie, originariamente disciplinate dal D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla Legge 7 agosto 1982, n. 516, avevano generato diversi problemi applicativi dovuti, in particolare, all'ingiustificato rigore sanzionatorio che consentiva di colpire ogni omissione di versamento, anche per importi del tutto irrisori, portando all'inoltro all'Autorità Giudiziaria di un consistente numero di notizie di reato, relative anche a fatti privi di sostanziale disvalore sociale, e alla conseguente congestione dell'attività giudiziaria<sup>38</sup>.

Per tale ragione, con il D.Lgs. n. 74/2000, avvedutosi del fatto che tali delitti colpivano il mero inadempimento di un'obbligazione pecuniaria, il legislatore aveva deciso di non perseguirli penalmente, focalizzandosi sui reati dichiarativi in quanto generalmente accompagnati da comportamenti fraudolenti e, pertanto, maggiormente lesivi degli interessi erariali<sup>39</sup>. Di conseguenza, erano state soppresse le preesistenti previsioni senza la contestuale introduzione di fattispecie di reato analoghe e, per le ipotesi di

---

<sup>37</sup> In questo senso G.L. Soana, *I reati tributari*, Milano, 2018, pag. 323.

<sup>38</sup> Cfr. A. Lanzi - P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, 2017, pag. 419. Nello stesso senso V. Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, pag. 189 ss.

<sup>39</sup> Le condotte di mancato versamento delle imposte, per contro, erano ritenute meno "pericolose" giacché prive dei connotati della frode. Così E. Musco - F. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, pag. 287 ss.

omesso versamento di ritenute ed IVA, si era ritenuta sufficiente la sola sanzione di carattere amministrativo<sup>40</sup>.

In quegli anni si è assistito al dilagare dei fenomeni evasivi posti in essere dai contribuenti anche come forma di “finanziamento” della propria attività di impresa<sup>41</sup>; in quei casi, il mancato versamento dell'imposta dovuta non era il frutto di una scelta libera e consapevole del contribuente, ma di una situazione obbligata derivante da una crisi di liquidità che aveva reso impossibile l'adempimento dell'obbligazione tributaria. Impossibilità che, in alcuni casi, si presentava come assoluta, non avendo il contribuente alcuna disponibilità finanziaria utile al pagamento dell'imposta dovuta ed avendo anche avuto esito negativo il tentativo di ricorrere ad un finanziamento, mentre in altre è stata qualificata come di natura relativa in quanto il contribuente, a fronte di ridotte ed insufficienti (a fare fronte a tutte le necessità) risorse, aveva scelto di destinare quelle residue ad altri scopi come, ad esempio, il pagamento delle retribuzioni.

A partire dal 2004<sup>42</sup>, a fronte della diffusione del descritto fenomeno, il legislatore ha avvertito la necessità di sovvertire l'impostazione preesistente potenziando l'azione di contrasto ad ogni forma di evasione, a prescindere dalla presenza o meno di elementi di fraudolenza e dal dolo specifico di evasione<sup>43</sup>. In questo processo, il legislatore ha deciso di introdurre le nuove fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, appunto incentrate sul mero inadempimento del debito tributario, tutelando così la fase della riscossione dei tributi ed estendendo la repressione penale anche a condotte

---

<sup>40</sup> Nel paragrafo 3.2.3. della relazione governativa al D.Lgs. n. 74/2000 si sottolinea come, nella cornice del nuovo sistema, “il mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria avente ad oggetto l'imposta e i relativi accessori - una volta che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione - non assume in alcun caso rilevanza penale”, cosicché la tutela penale della riscossione dei tributi resta circoscritta alla punizione di “condotte fraudolente”, dotate di una particolare carica di insidiosità e pericolosità.

<sup>41</sup> Molti imprenditori, impossibilitati ad accedere al credito bancario e in attesa degli incassi da parte dei clienti, finanziano la loro attività con risorse altrimenti destinate al pagamento delle imposte.

<sup>42</sup> Più precisamente, l'art. 10-*bis* è stato introdotto dall'art. 1, comma 414, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 e l'art. 10-*ter* dall'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223.

<sup>43</sup> A differenza di quanto previsto per tutte le fattispecie del D.Lgs. n. 74/2000, le nuove ipotesi di reato a carattere omissivo non richiedono la “finalità evasiva” delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto. La scelta di rinunciare al requisito del dolo specifico quale criterio discrezionale delle condotte meritevoli della sanzione penale rispecchia la diversa politica criminale perseguita dal legislatore, evidentemente non più pressato dall'urgenza (che, invece, aveva guidato la riforma del 2000) di ridurre il carico di procedimenti penali pendenti e preoccupato, piuttosto, di garantire l'effettiva riscossione delle imposte dichiarate dal contribuente: così A. Valsecchi, “Omesso versamento delle ritenute di acconto e dell'IVA”, in *Libro dell'anno del Diritto*, 2014, pag. 181.



## DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

meramente omissive, poste in essere non in sede dichiarativa, bensì in sede di versamento<sup>44</sup>.

Le nuove fattispecie di reato, evidentemente, non condividevano i principi ispiratori del contesto delineato dal D.Lgs. n. 74/2000<sup>45</sup>: esse, infatti, miravano a perseguire condotte in cui il contribuente, dopo aver correttamente adempiuto i propri obblighi dichiarativi, “si limitava” a non versare le imposte dovute, risultanti dalla dichiarazione. Si trattava, quindi, di condotte prive di connotati decettivi, facilmente accertabili dal Fisco e che, in alcuni casi, erano mosse addirittura da intenti di rilevanza sociale (si pensi, per esempio, al caso in cui un imprenditore omette il versamento delle imposte per pagare gli stipendi ai dipendenti).

Fin da subito, quindi, si è aperto un importante dibattito sull'opportunità di sanzionare, anche penalmente, i suddetti comportamenti: a fronte di quanti, facendo leva sulla peculiare scelta del legislatore di punire solamente gli omessi versamenti di IVA e ritenute e, quindi, sulla particolare struttura di queste imposte, avallavano la previsione di specifiche conseguenze penali<sup>46</sup>, vi erano altri che ritenevano ingiusto prevedere

---

<sup>44</sup> Il legislatore ha scelto di tutelare solo i tributi dovuti a seguito di un trattenimento o di una ricezione da parte di terzi di somme che, fin dall'origine, dovevano essere destinate, da chi le riceveva, al loro versamento in favore dell'Erario con un vincolo di destinazione idoneo, quantomeno in astratto, a giustificare di una sanzione penale unicamente per questi omessi versamenti. Così G.L. Soana, “Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (art. 10-bis e 10-ter D.Lgs. n. 74/2000)”, in *Dir. pen. cont.* del 7 ottobre 2013.

<sup>45</sup> Secondo A. D'Avirro - M. Giglioli - M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milanofiori, 2017, pag. 319, “pur nella piena comprensione delle ragioni di politica criminale che hanno indotto il legislatore ad un ripensamento - per certi aspetti nient'affatto trascurabile - del sistema di reati tributari disegnato nel 2000, non possono sottacersi le perplessità che almeno due dei nuovi delitti (quelli, puramente omissivi, previsti dagli artt. 10-bis e 10-ter del decreto) paiono inevitabilmente suscitare”.

<sup>46</sup> Osserva G.L. Soana, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA (art. 10-bis e 10-ter D.Lgs. n. 74/2000)*, cit., che in entrambi i tributi il soggetto obbligato al loro versamento riceve da terzi (dal sostituto o, per l'IVA, dal percettore del bene o del servizio) le somme ad essi relative proprio al fine di versarle all'Erario con, allora, un originario e preciso vincolo di destinazione che porta per esso ad un obbligo di accantonamento in vista del successivo versamento. Queste omissioni, pur essendo caratterizzate dall'assenza di un comportamento fraudolento ed ideologicamente falso da parte del soggetto obbligato - che, anzi, ha in modo corretto esposto nella dichiarazione IVA o nella certificazione l'imposta dovuta - si sostanziano nell'indebito trattenimento di somme di cui il contribuente non ha, fin da quando le ha ricevute, l'effettiva disponibilità essendo state da esso trattenute (o ricevute) al solo fine di versarle, poi, all'Erario con un iniziale obbligo di accantonamento. L'omesso versamento, in questa concezione, non potrebbe mai essere il frutto di una improvvisa ed impreveduta situazione di illiquidità, ma si configurerebbe come il risultato di un comportamento cosciente e volontario del contribuente che non accantona le somme (di spettanza di altri, come nel caso delle ritenute, o addebitate ad altri, come nel caso dell'IVA) necessarie al pagamento delle imposte.

una sanzione penale per soggetti che sostanzialmente si erano trovati impossibilitati ad adempiere.

Quello che si contesta(va) al legislatore era il fatto di aver adottato, per i reati in commento, una formulazione della fattispecie eccessivamente ampia, che ha finito con il porre sullo stesso piano chi volontariamente si mette nelle condizioni di non versare le imposte con chi, invece, trovandosi in crisi di liquidità per ragioni a lui non imputabili, omette di versare quanto correttamente indicato in dichiarazione<sup>47</sup>.

La rilevanza della questione è tale da aver dato vita ad un nutrito orientamento giurisprudenziale (di cui si dirà nel paragrafo che segue) che, purtroppo, mal si presta ad essere sistematizzato e che consente, solo con estrema difficoltà, di comprendere con precisione i requisiti che la crisi di liquidità deve integrare per poter escludere la responsabilità penale.

**5. Gli orientamenti giurisprudenziali in tema di crisi di liquidità: la controversa configurabilità dell'obbligo di accantonamento** - L'orientamento della giurisprudenza in tema di efficacia esimente della crisi di liquidità è sempre stato ondivago; solo alcune pronunce giurisprudenziali (soprattutto di merito)<sup>48</sup> sono giunte ad ammettere l'efficacia esimente della mancanza di liquidità e non c'è mai stato un orientamento univoco in ordine all'individuazione del fondamento giuridico della non punibilità<sup>49</sup>.

Questo fondamento, in effetti, è stato alternativamente individuato nell'assenza dell'elemento soggettivo<sup>50</sup> o, ancora, nell'inesigibilità<sup>51</sup>, e

<sup>47</sup> G. Sepio - D. De Castro, "La nuova responsabilità penale per i delitti da omesso versamento", in *il fisco*, n. 3/2016, pag. 235.

<sup>48</sup> Per una disamina delle pronunce di merito, cfr. M. Procopio, "L'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute certificate: orientamenti giurisprudenziali e auspici *de iure condendo*", in *Dir. prat. trib.*, 2014, pag. 881 ss.

<sup>49</sup> Per maggiori approfondimenti si rinvia, tra gli altri, a I. Caraccioli, "Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione", in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2013, pag. 253; V. Ficari, "Crisi di liquidità, omessi versamenti e forza maggiore", in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4/2014, pag. 823; A. Pace, "I reati di omesso versamento di ritenute certificate e di indebita compensazione", in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 2/2015, pag. 233; O. Mazza, "Crisi di liquidità e crisi di legalità nell'accertamento dei reati di omesso versamento dei tributi", in *Rass. trib.*, 2015, pag. 415; S. Cannizzaro, "Omesso versamento di tributi e crisi di liquidità: l'orientamento della giurisprudenza", in *Riv. trim. dir. trib.*, n. 4/2015, pag. 249.

<sup>50</sup> Nella sentenza Cass. pen., Sez. III, 23 novembre 2018, n. 6737, la Corte di legittimità ha censurato l'*iter* motivazionale della sentenza di appello che, per sostenere la presenza del dolo, si era limitata ad affermare "che sussisteva la liquidità per effettuare il versamento" senza in alcun modo valutare il profilo (ritenuto decisivo) circa la sussistenza di una "consapevolezza della illiceità della condotta che viene investita dalla volontà" da parte dell'imprenditore; elemento imprescindibile - a detta dei giudici di legittimità - per poter affermare la sussistenza del dolo in capo all'imputato.

<sup>51</sup> Importante sotto questo profilo risulta la sentenza Trib. Milano, 15 dicembre 2015, citata da A. Lanzi - P. Aldrovandi, *Diritto penale tributario*, cit., pag. 460. Detta pronuncia è

## DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

spesso tali diversi istituti sono venuti in sovrapposizione, confondendo le categorie penalistiche della tipicità della condotta, antigiuridicità e colpevolezza<sup>52</sup>.

In ogni caso, la Suprema Corte ha in genere smentito la rilevanza della crisi economica dell'imprenditore, ai fini della valutazione della sua responsabilità penale, negando ogni rilevanza alle condizioni economiche in cui versa il contribuente al momento del pagamento delle imposte<sup>53</sup>. Secondo la Corte di cassazione, infatti, ogni imprenditore avrebbe un generico dovere di accantonare le somme trattenute ai sostituiti e dovute all'Erario a titolo di ritenute (oppure addebitate ai clienti a titolo di rivalsa IVA)<sup>54</sup>, non potendo - già solo per questo - eccipirsi la crisi di liquidità con valenza scusante.

In alcuni casi, la Corte di cassazione ha anche osservato che l'ambito di rilevanza della crisi economica potrebbe differenziarsi in relazione al reato contestato<sup>55</sup>. L'omesso versamento di ritenute dovute ha infatti un oggetto materiale diverso da quello del reato previsto dall'art. 10-ter, in quanto

---

giunta all'assoluzione del contribuente (che, peraltro, al momento del processo, stava versando con regolarità le rate previste in un piano di ammortamento concordato con l'Agenzia delle entrate) per difetto di colpevolezza, "intesa come inesigibilità 'soggettiva' della condotta doverosa omessa"; ciò in quanto è compito del giudice "accertare che la condotta dell'agente, oltre che sorretta da dolo (o colpa, a seconda dei casi), sia riprovevole, ossia meritevole di biasimo da parte dell'ordinamento".

<sup>52</sup> G.M. Cipolla, "Crisi economica e configurabilità del reato di omesso versamento IVA", in *Giur. comm.*, n. 1/2020, pag. 166.

<sup>53</sup> L'orientamento della Corte di cassazione risulta ormai consolidato intorno ad una serie di principi ispirati dalle sentenze gemelle emesse dalle Sezioni Unite nel 2013 (Cass. pen., SS. UU., 28 marzo 2013, n. 37424, in relazione all'art. 10-ter, e n. 37425, in relazione all'art. 10-bis).

<sup>54</sup> In dottrina tale posizione è estremamente criticata. In maniera condivisibile, si ritiene che l'asserito dovere di accantonamento non abbia alcun senso nella dinamica della realtà economica, non essendo seriamente immaginabile che un imprenditore tenga bloccate risorse liquide di cui dispone - astenendosi, per esempio, dal pagare fatture passive o lo stipendio dei propri dipendenti, o, ancora, dal compiere un investimento che può consentire all'impresa di crescere - per prevenire qualsiasi possibilità di omesso versamento. E ciò anche perché, nella fluidità delle dinamiche aziendali, l'imprenditore ha la legittima aspettativa di ricevere pagamenti periodici. In questo senso, A. D'Avirro - M. Giglioli - M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, cit., pag. 404. In aggiunta, l'obbligo di accantonamento si scontra, nel caso dell'IVA, con le difficoltà di quantificazione dell'imposta effettivamente dovuta dal contribuente che, come noto, la determina operazione per operazione, bensì per masse: risultando detto importo dalla differenza tra l'imposta addebitata in via di rivalsa sulle operazioni attive e quella pagata sugli acquisti in un periodo che può essere mensile o trimestrale (a seconda della cadenza con cui il contribuente effettua le liquidazioni periodiche), è difficile ipotizzare che, all'esito di ogni operazione, il contribuente sappia con esattezza l'importo dell'IVA che dovrà versare complessivamente al termine del periodo d'imposta e possa, di conseguenza, procedere all'accantonamento. Cfr. A. Perini, "Crisi di liquidità e reati tributari: l'omesso versamento dell'IVA alla vigilia dell'entrata in vigore del Codice della crisi", in *Riv. dir. trib.*, n. 4/2020, pag. 136 ss.

<sup>55</sup> Cass. pen., Sez. III, 12 luglio 2017, n. 3647. Sul tema, cfr. anche F. Zunica - A. Gentili, "I delitti di occultamento, omesso versamento e indebita compensazione", in A. Scarcella (a cura di), *La disciplina penale in materia d'imposte dirette e IVA*, Torino, 2019, pag. 238.

riguarda somme già nella disponibilità del debitore; ne consegue che, in caso di carenza di liquidità, l'impossibilità di adempiere all'obbligazione di versamento delle ritenute non può essere giustificata dall'insolvenza dei debitori, essendo di pertinenza del sostituto d'imposta la decisione di distrarre a scopi diversi le somme dovute all'Erario e già in suo possesso. All'opposto, l'omesso versamento dell'IVA potrebbe astrattamente derivare anche dall'inadempimento altrui e, quindi, giustificare l'assenza di provviste finanziarie con cui far fronte all'adempimento del debito tributario<sup>56</sup>. In questa ipotesi, non potrebbe rimproverarsi al contribuente che l'omesso versamento ha la sua origine nel mancato accantonamento delle somme ricevute dal terzo e nella loro destinazione a fini diversi da quelli del pagamento dell'IVA<sup>57</sup>.

La sintesi dei principi emergenti dalle pronunce della S.C. è dunque nel senso di una limitazione della valenza esimente della crisi di liquidità ai soli casi residuali in cui quest'ultima è determinata da elementi eccezionali e del tutto estranei rispetto alla gestione dell'impresa e alle scelte imprenditoriali<sup>58</sup>. Uno di questi casi, come si dirà subito oltre, è quello dell'ammissione dell'imprenditore al concordato preventivo.

<sup>56</sup> In senso contrario Cass. pen., Sez. III, 18 giugno 2019, n. 35193; Cass. pen., Sez. III, 27 giugno 2019, n. 41070. Secondo quest'ultima pronuncia il reato in commento, al pari del reato di omesso versamento delle ritenute, è ordinariamente svincolato dall'effettiva riscossione delle somme costituenti corrispettivo delle prestazioni effettuate. Di talché, l'emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo, espone il contribuente, per sua scelta, all'obbligo di versare comunque la relativa imposta, sicché egli non può dedurre il mancato pagamento della fattura, né lo sconto bancario della fattura quale causa di forza maggiore o di mancanza dell'elemento soggettivo del reato in parola.

<sup>57</sup> Sul punto si rinvia a G.L. Soana, *I reati tributari*, cit., pag. 387 ss.; l'autore osserva che il soggetto IVA, dopo aver addebitato l'imposta in via di rivalsa al cessionario/committente, riceve da quest'ultimo l'imposta da versare. Egli, pertanto, dovendo organizzare le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria ha il dovere di accantonamento delle somme ricevute a titolo d'imposta e non può addurre la mancanza di liquidità come giustificazione di un eventuale inadempimento. Differente, invece, è l'ipotesi in cui l'omissione abbia ad oggetto un'imposta che il contribuente, di fatto, non ha ricevuto dal proprio cliente, in quanto questi non ha pagato il corrispettivo dovuto. In queste fattispecie sarebbe necessario verificare, da un lato, che l'omesso versamento sia relativo ad un debito IVA nascente proprio da quelle fatture che non sono state pagate e, dall'altro, che sussista una crisi di liquidità che, di fatto, non consente il versamento delle imposte.

<sup>58</sup> Cfr. Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2015, n. 10503, secondo cui "non possono in astratto escludersi casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice di merito ed è, come tale, insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato - nei quali si arrivi a escludere il dolo o dimostrare l'assoluta impossibilità di adempiere agli obblighi tributari. È tuttavia necessario che siano assolti gli oneri di allegazione, che dovranno investire non solo la non imputabilità della crisi economica, ma anche la impossibilità di fronteggiarla, per non aver potuto il contribuente reperire le risorse, pur ponendo in essere tutte le azioni possibili, ivi comprese quelle anche sfavorevoli al suo patrimonio personale". Nello stesso senso, Cass. pen., Sez. III, 11 maggio 2016, n. 30397; Cass. pen., Sez. III, 6 ottobre 2015, n. 45690; Cass. pen., Sez. III, 23 giugno 2015, n. 31930; Cass. pen., Sez. III, 18 giugno 2015, n. 37873; Cass. pen., Sez. III, 11 novembre 2014, n. 52039; Cass. pen., Sez. III, 11 novembre 2014, n. 1725.

**5.1. Valenza esimente dell'ammissione al concordato preventivo** - Il banco di prova, se così si può dire, dell'efficacia esimente della crisi di liquidità è ravvisabile in tutte quelle situazioni - frequentemente esaminate dalla giurisprudenza (in genere, nei giudizi di impugnazione cautelare avverso provvedimenti di sequestro preventivo del profitto del reato tributario) - di omesso versamento delle imposte a causa dell'ammissione dell'imprenditore a procedure di concordato preventivo che sottintendono un'insolvenza dell'imprenditore stesso e, dunque, una difficoltà a far fronte alle obbligazioni tributarie.

La questione della responsabilità penale sorge in questi casi giacché, una volta formulata l'istanza di ammissione al concordato preventivo, gli artt. 167 ss. l.f. vietano all'imprenditore, a tutela della *par condicio creditorum*, di disporre qualsiasi forma di pagamento<sup>59</sup>.

Data questa condizione di partenza, si è assistito al maturare di un orientamento giurisprudenziale diverso per il reato di omesso versamento di ritenute e per quello di omesso versamento dell'IVA: mentre in relazione all'art. 10-*bis* il regime concordatario è stato spesso giudicato idoneo ad escludere la rilevanza penale delle fattispecie, con riferimento all'IVA la giurisprudenza è giunta ad esiti più conflittuali e tendenzialmente più rigorosi.

Quanto all'omesso versamento di ritenute, essendo la condotta discendente da un obbligo di legge, la giurisprudenza ha spesso riconosciuto l'assenza di responsabilità penale<sup>60</sup>, ancorché sulla base di ragioni che su un piano dogmatico, sono state ricostruite in modo non sempre uniforme.

Nel caso dell'omesso versamento dell'IVA, invece, in una prima fase storica si era escluso qualunque effetto esimente dell'ammissione al concordato preventivo, sulla base delle considerazioni per cui il reato sarebbe ascrivibile all'imprenditore (e non all'impresa) ed il tributo, avendo natura comunitaria, sarebbe stato sottratto a qualsiasi ipotesi di sottoponibilità dell'obbligazione di pagamento a qualunque atto dispositivo, ritenuto in questo caso unilaterale e privatistico, da parte del contribuente<sup>61</sup>. In una seconda fase, la giurisprudenza è giunta ad escludere la configurabilità del reato di cui all'art. 10-*ter* in caso di ammissione, in epoca antecedente alla consumazione del reato, ad un concordato preventivo comprendente il pagamento dilazionato ma integrale dell'IVA: tale affermazione poggiava

---

<sup>59</sup> Così Cass. civ., Sez. I, 12 gennaio 2007, n. 578, la quale ha affermato che, nel porre il divieto di azioni esecutive da parte dei creditori, l'art. 168 l.f. implica altresì - sul piano logico - che al debitore non possa essere consentito operare pagamenti di sua iniziativa.

<sup>60</sup> V. *ex multis* Cass. pen., Sez. III, 20 febbraio 2020, n. 13628; Cass. pen., Sez. III, 2 aprile 2019, n. 36320; Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2018, n. 2860.

<sup>61</sup> Cass. pen., Sez. III, 24 aprile 2013, n. 39101; Cass. pen., Sez. III, 14 maggio 2013, n. 44283, la quale faceva eventualmente salva un'esclusione di responsabilità derivante dall'inclusione del pagamento dell'IVA in una transazione fiscale *ex art. 182-ter l.f.*; Cass. pen., Sez. III, 4 febbraio 2016, n. 12912.

sulla constatazione del carattere pubblicistico della procedura di concordato, riconosciuta dall'ordinamento giuridico e posta sotto l'egida di un giudice delegato, che non avrebbe alcun senso ritenere priva di ogni effetto ai fini penali<sup>62</sup>. In una terza fase, inaugurata dalla pronuncia della nota sentenza Degano Trasporti della Corte del Lussemburgo<sup>63</sup>, che ha portato al superamento del canone dell'infalciabilità dell'IVA e anche ad una riforma sul punto dell'art. 182-ter l.f., si è andato affermando il principio della spettanza dell'esimente penale da responsabilità per art. 10-ter, anche in casi in cui il piano concordatario contempra un versamento non integrale dell'imposta<sup>64</sup>.

Come anticipato, la giurisprudenza non ha individuato in maniera netta e definitiva il fondamento dogmatico su cui poggia l'esimente in commento. Il primo precedente sul tema, relativo al reato di cui all'art. 10-bis, non ha affrontato il punto, parlando di causa di esclusione della "responsabilità" del contribuente senza ulteriormente precisare il concetto<sup>65</sup>; in seguito, sia con riferimento all'omesso versamento di ritenute che all'omesso versamento dell'IVA, si è prevalentemente affermato che si verserebbe in un'ipotesi di scriminante *ex art. 51 c.p.* per adempimento di un dovere<sup>66</sup>. Secondo un'altra lettura, si configurerebbe invece una causa di esclusione della tipicità del fatto<sup>67</sup>, fondata sulla ragione per cui con ciò viene meno uno degli elementi costitutivi del reato (il mancato versamento alla scadenza indicata dall'art. 10-ter), con la conseguenza che, da un punto di vista processuale, "il fatto non sussiste", dal momento che non sussiste nemmeno l'elemento oggettivo della condotta.

Seppur in costanza di queste incertezze di incasellamento, ciò che rileva e pare apprezzabile ai nostri fini è che, anche nell'assenza di orientamenti univoci e di riferimenti al concetto di forza maggiore, in giurisprudenza vi sia comunque stata una presa di coscienza sulla rilevanza, ai fini

<sup>62</sup> Cass. pen., Sez. III, 12 marzo 2015, n. 15853.

<sup>63</sup> Corte giust. UE, Seconda Sezione, 7 aprile 2016, causa C-546/14, Degano Trasporti, ha statuito che deve ritenersi compatibile con il diritto dell'Unione Europea il pagamento parziale di un debito IVA nell'ambito di una procedura di concordato preventivo.

<sup>64</sup> Cass. pen., Sez. IV, 17 ottobre 2017, n. 52542. A seguire, l'orientamento si è consolidato anche attorno al principio secondo cui la mera presentazione della domanda di ammissione al concordato non sarebbe sufficiente a determinare gli effetti esimenti penali: cfr. *ex multis* Cass. pen., Sez. III, 20 febbraio 2020, n. 13628; Cass. pen., Sez. III, 17 maggio 2019, n. 39310; Cass. pen., Sez. III, 31 gennaio 2019, n. 16776; Cass. pen., Sez. III, 23 maggio 2018, n. 49795.

<sup>65</sup> Cass. pen., Sez. III, 16 dicembre 2015, n. 3541.

<sup>66</sup> Cass. pen., Sez. III, 20 febbraio 2020, n. 13628; Cass. pen., Sez. III, 2 aprile 2019, n. 36320; Cass. pen., Sez. III, 30 ottobre 2018, n. 2860.

<sup>67</sup> Cass. pen., Sez. III, 26 ottobre 2016, n. 6591, che si occupa del caso di una transazione fiscale *ex art. 182-ter l.f.* omologata dal Tribunale in data antecedente alla consumazione del reato tributario, e comprendente anche una dilazione dei termini di versamento delle ritenute d'imposta: la consumazione del reato tributario sarebbe in questo caso impedita dal momento che l'effetto novativo della transazione sull'obbligazione fiscale inciderebbe sul termine di versamento dell'imposta, che è elemento costitutivo del reato.



## DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

dell'accertamento del reato, dell'esistenza di una situazione di insolvenza (poi sfociata in un piano concordatario) quale causa di esclusione della responsabilità penale<sup>68</sup>.

**5.2. La crisi di liquidità come causa di forza maggiore: i punti fermi della giurisprudenza** - Come si è visto, pur essendo stata spesso esaminata dalla giurisprudenza sia di legittimità che di merito, la crisi di liquidità non ha ancora trovato una sua definitiva collocazione nella struttura dei reati di omesso versamento, venendo ricondotta, di volta in volta, ad un fondamento dogmatico diverso.

Molto spesso si è cercato di spiegare l'omesso versamento proprio attraverso il ricorso alla figura della forza maggiore, ma - è appena il caso di precisarlo - la giurisprudenza di legittimità si è in genere mostrata restia ad avallare tale ricostruzione. Infatti (con buona pace di quanto sopra affermato al par. 2.1), è largamente diffusa in giurisprudenza la concezione secondo cui la forza maggiore opererebbe come scusante, essendo dunque idonea ad incidere non sull'elemento oggettivo del reato, ma solo sul piano della colpevolezza<sup>69</sup>, oltretutto solo a condizione che possa ravvisarsi l'imprevedibilità del fattore esimente<sup>70</sup>, il cui onere della prova incombe comunque *in toto* sull'imputato<sup>71</sup>, con ogni conseguente rischio in caso di mancato raggiungimento di tale prova.

Non sorprende quindi che, pur riconoscendo l'ammissibilità in astratto della ricorrenza della forza maggiore, la Suprema Corte l'abbia spesso negata in concreto, richiedendo che l'inadempimento derivi da fatti non imputabili all'imprenditore, il quale non deve avervi potuto porre tempestivamente rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico<sup>72</sup>.

---

<sup>68</sup> Il risultato non può peraltro ritenersi definitivamente acquisito, permanendo delle incertezze: Cass. pen., Sez. III, 9 febbraio 2017, n. 28077, ha affermato che l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, anche se antecedente alla scadenza del termine previsto per il versamento dell'imposta, non può escludere la configurabilità del reato, dato che una scelta privatistica come l'accesso alla procedura non potrebbe porre nel nulla obbligazioni di matrice pubblicistica come quelle aventi ad oggetto il pagamento delle imposte.

<sup>69</sup> La tesi dell'incidenza soggettiva dell'esimente è altresì diffusa nella giurisprudenza penal-tributaria, incentrata sul concetto di inesigibilità, su cui, per un'ampia panoramica, v. R. Caracuzzo, "Omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate e crisi d'impresa", in *Cass. pen.*, n. 9/2014, pag. 3068.

<sup>70</sup> *Ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 13 dicembre 2019, n. 15218; Cass. pen., Sez. III, 4 ottobre 2019, n. 50007; Cass. pen., Sez. III, 2 marzo 2018, n. 21274; Cass. pen., Sez. III, 18 luglio 2017, n. 39072.

<sup>71</sup> *Ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 13 novembre 2018, n. 12906; Cass. pen., Sez. IV, 18 settembre 2018, n. 52122; Cass. pen., Sez. III, 20 gennaio 2017, n. 18834; Cass. pen., Sez. III, 14 aprile 2015, n. 21606.

<sup>72</sup> Cass. pen., Sez. III, 9 settembre 2015, n. 43599.

In particolare, si è affermato che la crisi di liquidità può rilevare come causa di forza maggiore di cui all'art. 45 c.p. solo qualora siano assolti gli oneri di allegazione idonei a dimostrare non solo l'asserita crisi di liquidità, ma anche che detta crisi non sarebbe stata fronteggiabile tramite il ricorso ad apposite procedure, come per esempio il ricorso al credito bancario. L'imprenditore deve quindi provare di aver posto in essere, senza successo per causa a lui non imputabile, tutte le misure, anche sfavorevoli per il proprio patrimonio personale, idonee a reperire la liquidità necessaria per adempiere al proprio debito fiscale<sup>73</sup>.

Recentemente<sup>74</sup>, la S.C. ha chiarito che "la colpevolezza del contribuente non è esclusa dalla crisi di liquidità intervenuta al momento della scadenza del termine per il versamento, a meno che l'imputato non dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse, inoltre, non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale (...). Palese, nella fattispecie in esame, è il mancato assolvimento di qualsiasi onere di allegazione in tal senso, ossia, da un lato l'indicazione dei motivi che hanno determinato l'emissione delle fatture antecedentemente alla ricezione del corrispettivo e, dall'altro, l'impossibilità di fronteggiare altrimenti la crisi di liquidità con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale".

Nella stessa prospettiva è stata invece riconosciuta la sussistenza dell'esimente della forza maggiore, sia pure in un caso avente ad oggetto il mancato versamento delle ritenute previdenziali, giacché era stata dimostrata sia l'improvvisa perdita delle commesse e degli appalti su cui la società aveva sempre fino ad allora potuto fare affidamento che la profusione, da parte dell'imprenditore, di ogni possibile sforzo economico per fronteggiare il debito, finanche esponendo la sua stessa casa di abitazione, risultata poi assoggettata a pignoramento immobiliare<sup>75</sup>.

In buona sostanza, secondo la giurisprudenza di legittimità, l'unica possibilità di cui disporrebbe l'imprenditore per non incorrere nei reati di omesso versamento sarebbe quella di provare, con "opportune allegazioni"<sup>76</sup>, "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"<sup>77</sup>, nonché - secondo non pochi arresti - la circostanza

<sup>73</sup> Cfr., *ex multis*, Cass. pen., Sez. III, 4 ottobre 2019, n. 50007; Cass. pen., Sez. III, 19 febbraio 2019, n. 23138.

<sup>74</sup> Cass. pen., Sez. III, 29 novembre 2019, n. 8784.

<sup>75</sup> Cass. pen., Sez. III, 14 luglio 2020, n. 26519.

<sup>76</sup> Dall'analisi della giurisprudenza emerge come l'onere di allegazione della situazione di crisi rappresenti un sostanziale onere probatorio incombente sull'imputato, sul quale conseguentemente ricade il rischio della soccombenza in giudizio (e quindi, della condanna penale) in caso di omessa dimostrazione della sussistenza dei presupposti della illiquidità.

<sup>77</sup> Vedi, da ultimo, Cass. pen., Sez. III, 19 febbraio 2019, n. 23138.

## DIRITTO SANZIONATORIO TRIBUTARIO

---

che la crisi abbia impedito l'assolvimento dell'"obbligo di accantonamento delle somme"<sup>78</sup>.

Tale crisi, in definitiva, per poter avere un effetto esimente non deve essere in alcun modo fronteggiabile dall'imprenditore, non potendosi dare rilevanza alle mancanze di liquidità derivanti da una condotta di *mala gestio* o, più semplicemente, da scelte aziendali di carattere organizzativo e strategico. Senza la dimostrazione che la crisi di liquidità è derivata da fattori totalmente estranei all'attività imprenditoriale e che il contribuente ha fatto di tutto - anche a livello personale (finanziamento verso la società, rilascio di garanzie personali, etc.) - per rendere possibile il pagamento all'Erario, nessuna delle giustificazioni frequentemente addotte dagli imputati (l'aver dovuto pagare gli stipendi per evitare i licenziamenti; l'aver dovuto pagare i fornitori per scongiurare il fallimento; l'aver patito la mancata riscossione di crediti esigibili, anche ingenti, e anche vantati nei confronti della Pubblica amministrazione) può, per la Suprema Corte, escludere la responsabilità penale<sup>79</sup>.

**6. Conclusioni** - Nel prossimo futuro la giurisprudenza penale sarà certamente chiamata a confrontarsi con le varie fattispecie di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA conseguenti alla diffusione della pandemia e all'adozione delle conseguenti misure di contenimento dell'emergenza sanitaria, le quali hanno portato numerose aziende e professionisti a fronteggiare una straordinaria e inattesa situazione di crisi economica e finanziaria.

Questo appare in effetti un punto chiave da tenere presente per tutti gli operatori del diritto: le conseguenze giuridiche di quella che è la pandemia da COVID-19 tuttora in corso, e del più ristretto periodo di *lockdown* deciso dalle Autorità italiane tra i mesi di marzo e giugno 2020, esplicano (ed esplicheranno) i propri effetti per un periodo che non può certamente essere fatto coincidere con quello delle restrizioni alla circolazione, ma copre inevitabilmente un arco di tempo ben maggiore, tuttora in essere. Difatti, non può essere sufficiente considerare che, a giugno 2020, il venir meno delle suddette restrizioni avrebbe in teoria consentito una generalizzata ripartenza economica: occorre tenere presente che i circa tre mesi di *lockdown* sono stati sufficienti a provocare un impatto sul tessuto economico capace di protrarsi ben oltre la cessazione delle misure. Le aziende che sono fallite in quel periodo, infatti, non hanno estinto delle obbligazioni di pagamento nei confronti di altre aziende, che possono essere entrate in tensione finanziaria (anche a causa di questo) in un'epoca successiva ed

---

<sup>78</sup> *In terminis*, Cass. pen., Sez. III, 17 gennaio 2018, n. 40440; Cass. pen., Sez. III, 31 gennaio 2019, n. 16776; Cass. pen., Sez. III, 6 febbraio 2014, n. 15176.

<sup>79</sup> A. D'Avirro - M. Giglioli - M. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, cit., pag. 400.

attuale. Pare lecito temere ed attendersi, in altri termini, un circolo vizioso che trascinerà con sé molti più soggetti economici di quelli che potevano inizialmente dirsi colpiti in via diretta dal *lockdown*.

È per tale ragione che appare necessario considerare gli effetti della pandemia non solo limitatamente al profilo sanitario e non solo limitatamente al periodo di tempo coincidente con la chiusura della primavera del 2020. È in questi termini, allora, che occorre dare risposta positiva alla domanda se un fenomeno della magnitudine di quello che stiamo vivendo possa assumere le sembianze di una causa di forza maggiore idonea ad escludere la punibilità per i reati tributari di omesso versamento<sup>80</sup>.

La conferma giuridica della percorribilità di quanto si va sostenendo può invero ottenersi rammentando gli elementi strutturali essenziali della causa di forza maggiore penalistica. Come si è chiarito *retro*, tale forza può essere ravvisabile in tutti quei fatti non imputabili all'imprenditore cui egli non abbia potuto tempestivamente porre rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico<sup>81</sup>.

Ebbene, qualora per far fronte all'emergenza, l'imprenditore avesse bisogno di attingere alle somme debitamente accantonate per il pagamento delle imposte, si dovrebbe ritenere che la natura imprevedibile (poiché anche questo requisito sarebbe rispettato) ed ingovernabile dell'epidemia COVID-19 integri tutti i requisiti richiesti dalla giurisprudenza perché si possa escludere ogni forma di responsabilità penale, rappresentando essa un evento del tutto indipendente dalla volontà del soggetto agente e che non è possibile governare in alcun modo. L'omesso versamento sarebbe invero frutto, in questa ipotesi, non già della volontà del contribuente, bensì dalla sopravvenuta inesistenza di ogni riserva di liquidità utile a procedere al versamento, dovuta ad un evento del tutto estraneo all'azione umana<sup>82</sup>.

Tale conclusione, poi, dovrebbe vieppiù ritenersi valida nel caso di omesso versamento dell'IVA dipendente dal mancato incasso, da parte del contribuente, del corrispettivo dovuto dal suo cliente (e della relativa imposta addebitata in fattura). Recuperando quella giurisprudenza (sia pure non maggioritaria) di cui si è detto *retro*, che valorizza le differenze esistenti tra le

---

<sup>80</sup> Di avviso contrario, G. Ingraio, "Crisi aziendale e omesso versamento IVA e ritenute IRPEF nel quadro della concezione tripartita del reato", in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2020, pag. 147, il quale, rimettendo la risposta alla domanda posta nel testo alla valutazione del caso concreto, ritiene si debba escludere il reato solo nel caso in cui si accerti l'assenza di colpevolezza.

<sup>81</sup> Cfr., da ultimo, Cass. pen., Sez. III, 13 marzo 2020, n. 9960.

<sup>82</sup> Più complessa è invece l'ipotesi dell'imprenditore che abbia arbitrariamente deciso di utilizzare le risorse destinate al pagamento delle imposte per far fronte ad altre esigenze aziendali, come il pagamento dei dipendenti o dei fornitori. Essendo consolidato l'orientamento della giurisprudenza di legittimità sul punto, è difficile immaginare un ripensamento; quest'ultimo sarebbe comunque auspicabile se si pensa che la decisione dell'imprenditore non sarebbe comunque riconducibile ad una cattiva gestione aziendale, ma deriverebbe da una circostanza del tutto imprevedibile che ha messo a rischio la prosecuzione stessa dell'attività imprenditoriale.

fattispecie di cui all'art. 10-*ter*, rispetto a quelle di cui all'art. 10-*bis*, non potrebbe invero negarsi efficacia esimente a quelle situazioni in cui la crisi finanziaria deriva dall'altrui inadempimento (eventualità - queste - che potrebbero verosimilmente ravvisarsi con una certa frequenza in un contesto come quello attuale in cui gli effetti della pandemia hanno agito a livello generalizzato, causando una spirale di inadempimenti e fenomeni generalizzati di insolvenza delle imprese). Se l'omesso versamento IVA risulta oggi - unico tra gli omessi versamenti di imposte e tributi, insieme alle ritenute - suscettibile di generare una responsabilità penale, è proprio in ragione dell'eventualità del previo incasso dell'imposta da parte del contribuente in un momento antecedente a quello della sua doverosa liquidazione all'Erario.

Del resto, la pandemia (o, *rectius*, le sue conseguenze) ha già mostrato di essere in possesso di una tale irresistibile efficacia esimente se si considera che, come visto sopra, nell'ambito della legislazione dettata dalla contingenza sanitaria sono già state previste cause eccezionali di esclusione della responsabilità<sup>83</sup>; inoltre, come è noto, è stata introdotta una causa eccezionale di sospensione dei termini processuali e della prescrizione ai sensi dell'art. 83 D.L. n. 18/2020.

Se di tanta forza è stata capace la pandemia da COVID-19, ossia di sradicare rapporti obbligatori e lo stesso funzionamento della macchina giudiziaria italiana, appare semplicemente miope ed illogico che un'analoga consapevolezza e sensibilità venga negata di fronte alla più terribile tra le responsabilità che l'ordinamento giuridico contempla, ossia quella penale.

È probabile comunque che, sulla scorta di quanto chiarito dai Supremi giudici, debba essere il contribuente a dover dimostrare in giudizio l'assenza - totale ed oggettiva - della liquidità necessaria per procedere all'adempimento del debito tributario, nonché il permanere di una tale impossibilità pure a fronte dell'attivazione di tutte le iniziative imprenditoriali e personali utili al recupero di tali somme. Potrebbe allora risultare opportuno organizzare per tempo una puntuale e precisa istruttoria documentale volta ad evidenziare al giudice che - nonostante le azioni concretamente intraprese, finalizzate al recupero di quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale - non sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie per far fronte al versamento delle imposte<sup>84</sup>.

Ad un tale approccio da parte dell'imprenditore-imputato dovrebbe corrispondere, negli auspici, una linea di accentuata attenzione e

---

<sup>83</sup> Sul tema dell'impatto della pandemia in altri settori dell'ordinamento giuridico cfr. anche G. Alpa, "Note in margine agli effetti della pandemia sui contratti di durata", in *NGCC (supplemento)*, n. 3/2020, pag. 57.

<sup>84</sup> M. Genovesi, "I reati di omesso versamento in tempo di pandemia", in *il fisco*, n. 23/2020, pag. 2260.

sensibilità da parte della giurisprudenza, nonché di consapevolezza del fatto che l'irrogazione di una pena reclusiva ad un soggetto che sia stato nell'assoluta impossibilità di effettuare il versamento di un'imposta ripugnerebbe ai principi fondamentali del diritto penale, che non consentono che l'individuo venga punito per avere tenuto una condotta non "sua", ma impostagli da una situazione di forza maggiore.