

IL DIBATTITO SULL'OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE D'ACCONTO IN CASO DI INSOLVENZA, TRA INESIGIBILITÀ E PROSPETTIVE DI RIFORMA* **

Commento alla sentenza del Tribunale di Milano, II Sez. penale, del 4 giugno 2021 (dep. 11 giugno 2021), n. 6254 – dott.ssa Ramundo*

Valentina Badalamenti***

ABSTRACT

La sentenza in commento richiama l'attenzione su un dibattito dotato di grande rilevanza attuale, quale quello relativo al reato di omesso versamento di ritenute d'acconto in situazioni connotate da una grave crisi di insolvenza. Il Tribunale di Milano, assolvendo l'imputato perché il fatto non costituisce reato, offre l'occasione di soffermarsi sulla casistica di specie, strettamente connessa non solo al periodo storico in corso – che configura un terreno fertile per gravi crisi imprenditoriali e aziendali – ma anche al controverso istituto delle cause di esclusione della colpevolezza e, più in generale, dell'inesigibilità.

The present judgment draws attention about a relevant current debate, relating to crime of failure to deposit of withholding tax in serious financial crisis. The Court of Milan, acquitting the defendant as the offense does not constitute a crime, offers the opportunity to reflect on these cases law, that are closely related not only with present historical period – which configures a fertile soil for serious corporate crises – but also with controversial institute of causes that exclude the culpability and, more generally, of write-off.

* Il presente contributo è stato sottoposto alla valutazione di un revisore, con esito favorevole.

** La sentenza è stata altresì commentata da DE LISI, *L'omesso versamento di ritenute al tempo del Covid. Un'ipotesi di inesigibilità "sopravvenuta"?*, in *Giur. pen.*, 19 gennaio 2022.

*** Dottoranda di ricerca in Scienze giuridiche presso l'Università di Bologna.

Il Tribunale di Milano, con la sentenza in commento, ribadisce la sua adesione all'orientamento più garantista che si registra nella discussa materia dell'omesso versamento degli oneri fiscali per ragioni di illiquidità¹, qualificando lo stato di insolvenza, in presenza di determinati presupposti, alla stregua di una causa di esclusione della colpevolezza².

Il tema è attualmente oggetto di grande attenzione per plurimi fattori. In primo luogo, si evidenzia un progressivo ampliamento dell'applicabilità delle scusanti, soprattutto alla luce della recente pronuncia delle Sezioni Unite relativa all'art. 384 c.p. Inoltre, alla luce di una proposta di legge di cui si darà atto – presentata prima del recente scioglimento anticipato delle camere – sembrava che il legislatore avesse recepito le ragionevoli istanze non punitive che stanno alla base delle assoluzioni degli imputati che versano in condizioni economiche così drammatiche. D'altronde, l'attuale crisi economica che sta attraversando l'Europa a causa dell'emergenza epidemiologica – a cui fa riferimento anche la sentenza in commento – e che sembra destinata a protrarsi anche a seguito delle misure adottate a livello nazionale ed europeo in relazione al conflitto militare perpetrato in Ucraina, non può che alimentare ulteriormente il dibattito scientifico sulla delicata categoria casistica in oggetto.

Il Tribunale di Milano, in sede di opposizione al decreto penale di condanna, ha assolto l'imputato dal reato di omesso pagamento di ritenute d'acconto di cui all'articolo 10-bis del d.lgs. 74 del 2000³, dichiarando che il fatto non costituisce reato a fronte dell'inesigibilità di una condotta alternativa a quella contestata. Il Giudice monocratico ha dapprima evidenziato la sussistenza di oggettive condizioni imprevedibili avverse, identificate nell'inarrestabile concorrenza asiatica nel settore di operatività della società amministrata dall'imputato, nello sviluppo tecnologico, nonché nel crollo del mercato russo, principale attore di scambio nel settore commerciale di

¹ Diffusamente sull'argomento VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute certificate e del Sistema (artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. 74/00) per insolvenza del contribuente*, in *Dir. pen. contemporaneo*, 20 dicembre 2013.

² In maniera conforme Trib. Milano, III Sez., 15.12.2015 (dep. 18.2.2016), n. 13701, in *Dir. pen. contemporaneo*, con nota di FINOCCHIARO, *Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e soggettiva inesigibilità*, 23 marzo 2016.

³ Si premettono alcune caratteristiche della fattispecie incriminatrice che assumono rilievo ai fini della trattazione. L'art. 10-bis del D.lgs. 74/2000 punisce il sostituto di imposta che ometta di versare le ritenute dovute entro un dato termine, imponendo altresì una soglia della punibilità corrispondente a 150.000 euro. La fattispecie, al pari dell'articolo 10 ter (relativo all'omesso versamento dell'Iva), presuppone una dichiarazione fedele, e per questo si distingue da condotte fraudolente, connotate da un disvalore ben più grave; esse sono state reintrodotte nel 2005 e nel 2006 (in origine erano previste dall'abrogata l. 156/82, sostituita dal d.lgs. 74/2000), in aggiunta alle sanzioni amministrative già previste, per tutelare la tempestiva riscossione dei tributi da parte dell'Erario. Si tratta (analogamente al delitto citato di cui all'art. 10 ter) di un reato omissivo di mera condotta, a consumazione istantanea e proprio, in quanto solo un sostituto d'imposta può integrare il delitto. Si richiede un dolo generico, tale per cui è sufficiente la rappresentazione e la volontà del soggetto agente di omettere il dovuto pagamento nei confronti dell'Erario. Il d.lgs. 74/2000 è stato profondamente riformato dal d.lgs. 158/2015; con riguardo alle modifiche intervenute sui reati del sostituto d'imposta si rinvia a INGRASSIA, *I reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d'incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega*, in *Dir. pen. contemporaneo*, 2 febbraio 2016. In generale, sulle ritenute d'acconto e sugli obblighi del sostituto d'imposta CARINCI, TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, IV ed., 2021.

riferimento. Successivamente, ha valorizzato il comportamento tenuto dall'amministratore, il quale aveva rinunciato ad una parte del suo compenso, non mancando di avvalersi dei rimedi statali previsti nei confronti dei dipendenti – cassa integrazione e successivo licenziamento – e di concordare con l'amministrazione finanziaria un piano rateale per saldare le ritenute d'imposta non versate, nonostante l'aggravamento della crisi aziendale per gli effetti collaterali economici derivati dalle misure di restrizione finalizzate a ridurre il rischio di diffusione del virus Sars-CoV-2⁴.

In origine, la giurisprudenza di legittimità escludeva che l'insolvenza del soggetto attivo potesse essere presa in considerazione con riguardo a questa tipologia di reati, in particolare ponendo l'accento sul ruolo di sostituto d'imposta (e non di contribuente) ricoperto dall'agente, il quale dovrebbe effettuare la ritenuta alla fonte in luogo del sostituito nella fase di distribuzione dei compensi, anche a costo di non corrispondere la retribuzione dovuta al lavoratore⁵. In quest'ottica, si riteneva difficilmente ipotizzabile un'illiquidità incolpevole e imprevedibile.

In seguito, si sono progressivamente sviluppate correnti di pensiero meno severe, orientate ad assolvere l'imputato a fronte di oggettive crisi di insolvenza⁶. Nello specifico, una parte delle Corti di merito e del Supremo Collegio tende ad escludere la sussistenza del dolo ovvero della c.d. *suitas* alla luce dell'articolo 45 c.p., soprattutto nelle ipotesi in cui l'imprenditore sia gravato da un'assoluta indisponibilità economica, che determina l'impossibilità oggettiva di pagare quanto dovuto⁷. Mentre, con riferi-

⁴ Nello specifico, l'impresa produceva e distribuiva beni attinenti alla gioielleria. A causa della crisi del mercato la stessa subiva una contrazione del fatturato pari al 50% tra il 2012 e il 2015 che determinava un significativo dissesto economico, ulteriormente aggravato dalla liquidazione dei TFR dei dipendenti licenziati, nonché dalla ridotta linea di credito degli istituti bancari.

⁵ A titolo esemplificativo, in questo senso, Cass., III Sez., 1.12.2010, n. 10120, in *De Jure*, 2011. La Suprema Corte effettuava un ragionamento analogo anche con riferimento all'articolo 10 *ter* d.lgs. 74/2000, osservando che sull'imprenditore incombe un preventivo obbligo di accantonamento dell'Iva (tributo gravante sul consumatore finale), divenendo, dunque, impossibile ipotizzare una successiva imprevedibile impossibilità di versare l'imposta europea. A tale linea di rigore la dottrina più attenta ribatte che la giurisprudenza, in questo modo, accerta il criterio di imputazione colpevole sulla base della condotta imprudente adottata prima della consumazione del reato, rimproverando all'agente di non essersi preventivamente tutelato da una futura crisi di liquidità. La sua sussistenza, al contrario, deve valutarsi al momento dell'omissione, e non con riferimento a condotte imprudenti antecedenti che possono rilevare solo con riguardo ai reati colposi. Cfr. CAROTENUTO, *Illiquidità dell'impresa e dolo nell'art. 10 bis del d.lgs. n. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2005, 5194; FORTE, *I reati in materia di dichiarazione ed omessa dichiarazione e le fattispecie minori*, in *Corso di diritto penale dell'impresa*, a cura di MANNA, Padova, 2010, 550 ss.; VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'iva*, cit., ss. In giurisprudenza accoglie l'osservazione critica Trib. Pordenone, sent. 30.11.2016 (dep. 16.12.2016).

⁶ Per citare la giurisprudenza di legittimità più recente, Cass., Sez. III, 16.3.2021 (dep. 2.8.2021), n. 30042, in *Redazione Giuffrè*, 2021.

⁷ *Ex plurimis* Cass., S.U., 12.9.2013 (ud. 28.3.2013), n. 37425, in *Cass. pen.*, 2014, con nota di CIRAUOLO, *La punibilità degli omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*, 66 ss., in cui la Suprema Corte, nella sua composizione più autorevole, ha evidenziato che la crisi di liquidità può escludere la sussistenza del criterio di imputazione colpevole solo ove derivi da cause non imputabili all'agente e qualora si accerti che quest'ultimo abbia fatto quanto era in suo potere, agendo anche contro i propri interessi patrimoniali, al fine di adempiere all'obbligo giuridico. Ancora, Trib. Roma, sent. 7.5.2013; Trib. Roma, sent. 12.06.2013, entrambe commentate da SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certi-*

mento ai casi in cui la crisi determina un'illiquidità solo relativa, tale per cui l'agente decide di destinare quelle poche somme detenute ad altre spese – come, ad esempio, al pagamento dei fornitori o dei dipendenti – altri filoni giurisprudenziali (soprattutto di merito) qualificano la suddetta insolvenza come una scusante idonea ad escludere la colpevolezza della condotta⁸.

Quest'ultima soluzione ermeneutica si ripropone con la sentenza in commento. A fronte delle oggettive e imprevedibili circostanze intervenute nel settore commerciale dell'azienda amministrata, e tenuto conto della positiva condotta adottata dall'imputato, il Tribunale di Milano ha rilevato un'ipotesi di inesigibilità alla luce del principio di colpevolezza, istituto molto discusso che ha sempre trovato terreno fertile in materia di delitti tributari, soprattutto con riferimento a fattispecie omissive proprie, in quanto integrate da un mero “non fare” e connotate da un'offensività meno palpabile.

In linea generale, la ritenuta sussistenza di una clausola di inesigibilità preterlegale all'interno dell'ordinamento – che, soprattutto in passato, ha riscosso ampio successo nella comunità giuridica tedesca⁹ – è sconfessata dalla dottrina prevalente, la quale sottolinea la mancata tipizzazione di un istituto di questo calibro, valorizzando la stretta legalità che deve connotare le cause di esclusione della colpevolezza, in quanto idonee a negare la rimproverabilità di un fatto tipico ed antiggiuridico sulla base di circostanze anomale concomitanti all'agire; alcuni studiosi osservano altresì che il riconoscimento di uno strumento tanto elastico concederebbe al giudice un potere eccessivo, idoneo ad invadere il confine che distingue il prudente apprezzamento

ficato e di iva (artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000), in *Dir. pen. contemporaneo*, 7 ottobre 2013, in cui la Corte di merito ha applicato l'articolo 45 c.p. In ultimo, Trib. Milano, ufficio G.I.P., sent. 7.01.2013, in *Dir. pen. contemporaneo*, 2013, che, in questo caso, ha escluso la sussistenza del dolo perché l'illiquidità derivava da «gravi e non prevedibili inadempimenti da parte di Enti pubblici, pur essendosi egli attivato per il recupero di quei crediti ed avendo effettuato i versamenti dovuti non appena in grado di farlo». Infine, interessante per quanto concerne la distinzione tra forza maggiore e insussistenza del dolo. Cass., III Sez., 23.11.2017 (dep. 12.1.2018), n. 6737 in *Giur. pen.*, con nota di TOMASINELLI, *Omesso versamento delle ritenute fiscali e crisi di liquidità dell'imprenditore. La Cassazione alle prese con un'omissione necessitata, tra mancanza di dolo e causa di forza maggiore*, 5 aprile 2018. Da ultimo, per la giurisprudenza più recente con specifico riguardo alla forza maggiore v. COLOMBO, *La crisi di liquidità nei reati di omesso versamento di imposte: due recenti pronunce sulla valenza esimente*, in *Discrimen*, 11 novembre 2021, in cui l'Autore auspica un intervento legislativo per l'esclusione della responsabilità penale in caso di crisi di liquidità.

⁸ Oltre alla sentenza di merito in commento e a quelle già citate, nella giurisprudenza di legittimità v. Cass., III Sez., 9.10.2013 (dep. 7.2.2014) n. 5905, ossia la celebre sentenza “Maffei” che, in contrasto coi precedenti arresti giurisprudenziali della Suprema Corte, ha rilevato che la crisi di liquidità può operare in funzione di scusante; ancora, Cass., IV Sez., 22.5.2018 (dep. 27.11.2018), n. 53173.

⁹ Per alcuni contributi fondamentali della teorica tedesca v. FRANK, *Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich nebst dem Einführungsgesetze*, Tübingen, 1911, 109 ss., considerato uno dei principali fondatori della tesi sull'esigibilità; in senso critico, HENKEL, *Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit als regulatives Rechtsprinzip*, in *Festschrift für Mezger*, 1954, 251 ss.; JAKOBS, *Strafrecht Allgemeiner Teil, Die Grundlegend und die Zurechnungslehre*, Berlin, 1991, 714 ss., il quale riconosce importanti potenzialità applicative all'istituto dell'inesigibilità con riferimento ai reati omissivi, oltre che a quelli colposi. In Italia, in particolare, FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990.

dal libero arbitrio e a fondare assoluzioni di condotte moralmente orientate¹⁰. Nonostante ciò, un'attenta dottrina evidenzia che l'indagine sull'esigibilità della condotta sia imprescindibile al fine di ritenere la stessa anche colpevole, oltre che tipica, senza la necessità di un'espressa previsione di legge, ma alla luce dell'articolo 27 Cost.; giudizio, invero, più agevole per le condotte colpose o omissive, piuttosto che per quelle commissive dolose¹¹. Un'altra scuola di pensiero, invece, rinviene nell'art. 42 c.p. la legittimazione legale della categoria dell'inesigibilità, funzionale ad escludere la colpevolezza nei confronti di condotte non rimproverabili, seppur qualificabili come dominabili da parte del soggetto¹².

Ad ogni buon conto, le osservazioni critiche sopra esposte si pongono in netto contrasto con la recente pronuncia delle Sezioni Unite intervenuta sull'articolo 384 c.p., la quale ha statuito che le cause di esclusione della colpevolezza sono estranee al divieto di analogia, in quanto diretta espressione dell'articolo 27 della Costituzione, che impedisce di qualificare le stesse come norme eccezionali¹³. Nonostante la Supre-

¹⁰ Nella manualistica si richiama, a titolo esemplificativo, CANESTRARI, CORNACCHIA, DE SIMONE, *Manuale di diritto penale. Parte Generale*, Bologna, II ed., 2017, 708 ss., i quali evidenziano i rischi connessi ad un'ipotesi di inesigibilità extralegale «che lascerebbe in pratica il giudice arbitro di decidere, secondo le proprie personali e insindacabili convinzioni, dell'esigibilità o inesigibilità di un comportamento conforme al precetto»; FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Torino, VIII ed., 2019, 425 ss. Contrario anche ROMANO, *Giustificazione e scusa nella liberazione da partitcolari situazioni di necessità*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 1991, 40 ss.

¹¹ Nello specifico, con riferimento alla doppia dimensione del dolo e alla c.d. misura soggettiva della colpa - *step* di accertamento indispensabile al fine di poter ritenere una condotta anche colpevole - parte della dottrina ritiene che all'interno dell'ordinamento non vi sia la necessità di introdurre una causa espressa e generale di inesigibilità, in quanto circostanze soggettive anomale concomitanti all'agire già dovrebbero essere prese in considerazione al fine di ritenere l'agente rimproverabile, alla luce dell'articolo 27 Cost., il quale impone un giudizio individualizzante della condotta, seppur in termini normativamente e socialmente apprezzabili. In altre parole, circostanze che incidano sul "momento volitivo" del reato, inficiando il processo motivazionale dell'agente, integrerebbero la dimensione colpevole del dolo e della colpa, dovendosi accertare la loro sussistenza tramite un'indagine positiva, e non negativa (che significherebbe limitarsi a constatare l'assenza di cause di esclusione della colpevolezza nel caso di specie). Pertanto, addebitare a un soggetto una condotta inesigibile sulla base di circostanze anomale di questo tenore si tradurrebbe in una violazione del principio costituzionale di responsabilità personale e colpevole. In argomento, limitatamente al reato colposo, DONINI, *La colpa tra prassi e cultura. La dialettica tra personalità della responsabilità penale e prevenzione generale*, in *Dir. pen. contemporaneo*, 2019, 27, il quale afferma che «Non è in colpa chi osserva il precetto cautelare; ma non è in colpa anche chi, pur avendolo violato, non poteva agire altrimenti: ciò applicando direttamente il principio della responsabilità personale (art. 27, co. 1, Cost.) per escludere l'esigibilità soggettiva di un'inosservanza non rimproverabile. Analogamente dicasi per il profilo omissivo in senso stretto che in parte si sovrappone alla colpa omissiva».

¹² DE LIA, SERENI, CADOPPI, *La struttura oggettiva della fattispecie*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (a cura di), *Diritto penale*, I, Milano, 2022, 246 ss., in cui tra l'altro si richiama la casistica degli omessi versamenti fiscali in oggetto.

¹³ Cass., S.U., 26.11.2020 (dep. 17.3.2021), n. 10381, in *Giur. it.*, con commento di FORNASARI, *Cause di non punibilità - applicazione dell'art. 384 c.p. e famiglia di fatto: brusco overruling delle Sezioni Unite*, 2021, 1725 ss.; ancora, in *Cass. pen.*, GALLUCCI, *Le Sezioni Unite risolvono la questione dell'applicabilità dell'articolo 384, comma 1, c.p. ai conviventi more uxorio*, 2021, 1944 ss. Per un'analisi dell'art. 384 c.p. PETRAGNANI GELOSI, *Esimente dell'art. 384 c.p. e la disciplina della punibilità prevista dall'art. 384-bis c.p.*, in *Diritto penale*, cit., II, 2746 ss.

ma Corte si sia "limitata" ad estendere analogicamente l'articolo 384 c.p. alle coppie *more uxorio* - non giungendo a riconoscere esplicitamente una sorta di clausola generale di inesigibilità all'interno dell'ordinamento - la sentenza dimostra una tendenza ad amplificare i limiti di operatività delle scusanti, avendo la Corte di legittimità, nella sua composizione più autorevole, effettuato una scelta ermeneutica di natura sistematica nettamente orientata¹⁴.

Tornando al *dictum* del Tribunale di Milano, sono chiare le esigenze di giustizia sostanziale poste a fondamento della decisione, osservato che - si badi bene - le fattispecie criminose in oggetto sono integrate dal mero omesso adempimento del debito tributario, e presuppongono, dunque, l'avvenuto rilascio di una dichiarazione fedele, scevra da connotati fraudolenti e ingannatori tipici delle condotte dirette ad evadere il fisco¹⁵. Dall'altro lato, la dottrina evidenzia come ipotesi di inesigibilità di origine giurisprudenziale rischino di sovvertire scelte di politica criminale che, per quanto criticabili, restano di esclusivo monopolio del Parlamento.

In altre parole, quella dell'omesso versamento di ritenute d'acconto in caso di illiquidità altro non è che una delle numerose categorie casistiche in cui la giurisprudenza e la letteratura scientifica, a fronte di una disposizione di legge rigorosa o in disarmonia al cangiante contesto sociale (con riferimento al caso di specie, si pensi alla grave crisi economica del 2008 o a quella attuale¹⁶) tentano di "modellare" il diritto

¹⁴ Non a caso, la Suprema Corte ha sostenuto quanto segue: «principio immanente al sistema penale, quello della inesigibilità di una condotta conforme a diritto in presenza di circostanze particolari, tali da esercitare una forte pressione sulla motivazione dell'agente, condizionando la sua libertà di autodeterminazione». Si osservi, sul punto, che persino l'orientamento giurisprudenziale minoritario che estendeva l'applicabilità dell'art. 384 c.p. alle coppie di fatto non si era spinta fino ad osservazioni così "estreme", limitandosi ad interpretare estensivamente il concetto di "prossimo congiunto" alla luce della Legge Cirinnà (nonostante quanto disposto dal quarto comma dell'articolo 307 c.p.).

¹⁵ Peraltro, si evidenzia come, sul piano dell'offensività del reato, ai sensi dell'art. 13 del medesimo decreto legislativo la rilevanza penale dell'omissione venga meno nel caso in cui il soggetto attivo saldi il debito tributario nella sua interezza prima dell'apertura del dibattimento. Inoltre, la pena è ridotta qualora il debitore attui un piano di rientro con la GdF. Ad ogni buon conto, si precisa che anche la dottrina tradizionale, con riferimento all'inesigibilità, se da un lato nega che la stessa possa escludere la colpevolezza in mancanza di un'espressa previsione di legge, dall'altro specifica che si tratta comunque di un parametro fondamentale in sede di commisurazione della pena ai sensi dell'art. 133 c.p.

¹⁶ Con specifico riferimento alle implicazioni della crisi economica derivante dall'emergenza sanitaria sui casi di omesso versamento dell'Iva ex art. 10 *ter* del d.lgs. 74/2000 v. BOLIS, *Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di una esimente di forza maggiore "vincibile" di derivazione europea*, in *Sistema pen.*, 4 marzo 2021. L'autore pone l'accento sull'applicabilità della causa di forza maggiore nel caso di grave crisi di liquidità, così come interpretata dalla Corte di Giustizia europea, la quale ha superato il brocardo *vis cui resisti non potest*. Tale causa di esclusione della *suitas* determinerebbe, quindi, l'assoluzione non solo quando sussista un'assoluta incapacità di adempiere agli oneri tributari, ma anche nel caso in cui l'assolvimento di quest'ultimi comporti un sacrificio eccessivo per l'agente, come potrebbe accadere qualora un'azienda in grave crisi di liquidità devolva le poche somme possedute all'Erario e non al mantenimento di una continuità aziendale. Paradossalmente, la Corte di legittimità ha recepito l'orientamento ermeneutico dell'Ue in materia amministrativa, ma fatica a garantirgli corretta applicazione in sede penale. Sul punto, appare significativa la recente sentenza Cass., III sez., 7.9.2021 (dep. 26.10.2021), n. 38177, in cui il Supremo Collegio statuisce che «poiché la forza maggiore postula

al fine di evitare ingiustizie e iniquità o colmare vuoti di tutela. Si tratta di operazioni ermeneutiche che potrebbero forzare i limiti degli istituti giuridici, rischiando di violare così il principio di legalità e i suoi corollari; dall'altro lato è purtroppo vero che il legislatore resta frequentemente in silenzio inducendo la giurisprudenza ad assumere un ruolo che non le compete¹⁷.

Si ritiene che le istanze di giustizia sostanziale (in particolare, quelle che si ispirano al *favor libertatis*) non debbano passare in secondo piano rispetto ad una rigida applicazione delle norme, posto che lo scopo sotteso all'attività di sussunzione e di interpretazione che compete al giudice deve orientarsi tenendo conto delle peculiarità della fattispecie concreta, alla luce dei supremi valori sanciti in Costituzione. Premesso ciò, non può negarsi che lo stesso principio di legalità, insieme ai suoi corollari, concorra nel garantire un sistema giuridico equo, ugualitario e per questo giusto, operando in *bonam partem*; in primo luogo, rende un precetto prevedibile e, pertanto, conoscibile al destinatario; in secondo luogo, evita irragionevoli disparità di trattamento, e ciò risulta ancor più evidente alla luce degli articoli 6 e 7 della CEDU così come interpretati dalla cospicua giurisprudenza della Corte di Strasburgo¹⁸.

Invero, l'inesigibilità, certamente connessa al principio di colpevolezza e nata per esigenze apprezzabili, è uno strumento da calibrare con cura, proprio per evitare risultati opposti a quelli idealmente perseguiti: decisioni diseguali, inique, moralmente orientate ed eccessivamente connesse alla sensibilità del giudice¹⁹. È, però, altret-

la individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente» si esclude che «le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante».

¹⁷ Si tratta, invero, di un tema molto caldo in dottrina, la quale ha coniato il concetto di "giurisprudenza legislativa", considerata da un lato lesiva della riserva di legge, ma dall'altro inevitabile al fine di colmare l'incapacità o l'inattività del potere legislativo. Fa riferimento all'argomento N. MAZZACUVA, *Relazione di sintesi, in Diritto e medicina: due scienze convergenti?*, Atti del convegno multidisciplinare medico-giuridico, Taranto, 4-5 maggio 2018, 146, in relazione alla responsabilità penale del sanitario, altro ambito particolarmente delicato e discusso. Richiama, in termini critici, il medesimo fenomeno, in sede di commento della sentenza "Tarabori" (Cass., IV Sez., 20 aprile 2017, n. 28187) CAPUTO, *Promossa con riserva. La legge Gelli-Bianco passa l'esame della cassazione e viene 'rimandata a settembre' per i decreti attuativi*, in *Riv. it. med. leg.*, 2, 2017, 713 ss.

¹⁸ È ormai noto l'approccio materiale e concreto che adotta la Corte europea dei diritti dell'uomo al fine di evitare la c.d. "truffa delle etichette", imponendo agli Stati firmatari un effettivo rispetto delle garanzie connesse al principio di legalità procedimentale e sostanziale per ogni prescrizione che si traduca in un precetto penale, a prescindere dal *nomen iuris* attribuito dal legislatore nazionale. Per una rassegna della giurisprudenza recente della Corte europea MUZZICA, *Le frontiere sovranazionali della legalità: brevi note su alcune recenti pronunce della Corte di Strasburgo*, in *Pen. dir. e proc.*, 7 settembre 2020. Con riguardo, invece, al principio di colpevolezza, in occasione del celebre caso "Sud Fondi altri c. Italia" del 2009 la Corte EDU, in materia di confisca urbanistica (sanzione qualificata come sostanzialmente penale), ha affermato che dalla lettura dell'articolo 7 CEDU si può altresì desumere la necessità di un nesso psicologico tra autore e fatto materiale del reato. Nonostante ciò, la tendenza è quella di considerarlo un principio interno agli ordinamenti, similmente alla linea adottata dall'Unione europea sul punto. In argomento, F. MAZZACUVA, *Un "hard case" davanti alla Corte europea: argomenti e principi nella sentenza su Punti Perotti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 1540 ss.

¹⁹ In particolare, sul rapporto tra principio di legalità e principio di colpevolezza, MATTHEUDAKIS, *L'imputazione colpevole differenziata*, cit., 93 ss. L'Autore, partendo dalla celebre sentenza n. 364 del 1988 della Corte costituzionale - che ha determinato l'evoluzione moderna del principio di

tanto vero che l'istituto in esame nasce proprio al fine di permettere un apprezzamento delle singole circostanze concrete del fatto, posto che la legge per sua natura si configura come generale e astratta²⁰; a tal proposito, una dettagliata regolamentazione di ogni singola scusante ipotizzabile appare pressoché impossibile, se non addirittura controproducente²¹.

In definitiva, non può che accogliersi con favore quella giurisprudenza capace di calare lo sguardo nel caso concreto, cogliendone le peculiarità e effettuando un accertamento puntuale degli elementi che giustificano la punibilità, non cedendo ad automatismi e a un'applicazione asettica delle norme giuridiche; dall'altro fronte, si sono fatti emergere i vantaggi che potrebbero derivare da un intervento diretto del legislatore, atto ad autorizzare interpretazioni più elastiche sulla inesigibilità della condotta da parte della giurisdizione, ponendo altresì dei limiti ispirati al canone di ragionevolezza e coerenti con la colpevolezza normativamente intesa.

Tornando alla fattispecie in oggetto, si segnala il disegno di legge n. 3024 presentato alla Camera dei deputati il 16 aprile 2021, che avrebbe potuto determinare una svolta in materia²². Il d.d.l. proponeva una riscrittura degli articoli 10 *bis* e 10 *ter* del d.lgs. 74 del 2000, richiedendo ai fini dell'integrazione dei delitti un dolo specifico, ed introducendo altresì la seguente disposizione: «Non è punibile chi ha commesso il fatto di cui al comma 1 per impossibilità sopravvenuta della prestazione a lui non imputabile». Il legislatore, come può evincersi dal testo, aveva recepito le oscillazioni della giurisprudenza, nonché le relative difficoltà a conciliare gli istituti penali di volta in volta chiamati in soccorso al fine di soddisfare esigenze di giustizia sostanziale. Lo stesso dimostrava, peraltro, di prendere atto della grave crisi del mercato derivante dall'emergenza pandemica - richiamata per la prima volta anche dalla sentenza in

colpevolezza mediante l'interpretazione del combinato disposto dei commi 1 e 3 dell'art. 27 Cost. - ha evidenziato che, diversamente da quanto emerge dal *dictum* della Consulta, si potrebbe ipotizzare che il principio di legalità sia capace di garantire un rispetto effettivo del principio di colpevolezza, e non viceversa, in quanto «la riconoscibilità della norma incriminatrice è funzionale a una reale libertà di autodeterminazione e il carattere necessariamente colpevole dell'illecito penale (che il malgoverno di tale libertà di autodeterminazione presuppone) siano garanzie riconducibili a una radice comune», posto che, non a caso, la valorizzazione dell'articolo 27 Cost. è derivata dalla declaratoria di parziale incostituzionalità dell'art. 5 c.p. (p. 104 - 105).

²⁰ Si evidenzia, peraltro, che alcuni studiosi qualificano come una causa di esclusione della colpevolezza lo stato di necessità di cui all'art. 54 c.p., osservando che la sua formulazione - in particolare laddove i beni giuridici coinvolti risultino equiparabili - non concederebbe di considerare l'azione propriamente lecita ma, semplicemente, non rimproverabile. CANESTRARI, CORNACCHIA, DE SIMONE, *Manuale di diritto penale. Parte Generale*, cit., 703 ss.

²¹ In particolare, potrebbe rivelarsi controproducente nella misura in cui una dettagliata tipizzazione delle scusanti induca il giudice a tralasciare un effettivo accertamento della colpevolezza, in realtà essenziale per ogni titolo di reato, capovolgendo il rapporto tra regola ed eccezione.

²² In argomento LUCEV, *Codificare un'esimente da crisi di liquidità nei reati di omesso versamento?*, in *Giur. pen. Web*, 18 gennaio 2022, 1. La relazione di presentazione del disegno di legge esordisce così: «Un'attenzione particolare da parte del legislatore merita oggi la materia tributaria e, in particolare, la disciplina penale in seno alla stessa, al fine di riportare nell'alveo di una giustizia a misura di impresa quelle che rischiano di essere, allo stato dell'arte, soltanto delle degenerazioni afflittive della stessa. L'emergenza sanitaria da COVID-19 ci lascia, infatti, in eredità una pesante crisi economica destinata, purtroppo, a protrarsi per lungo tempo». Cfr LUCEV *Codificare un'esimente da crisi di liquidità nei reati di omesso versamento?*, cit.

commento – evidenziando le evidenti difficoltà legate alla severità di queste fattispecie.

Apprezzata la presa di coscienza del legislatore circa la necessità di un temperamento della disciplina in esame, si segnalano, dall'altro lato, le obiezioni di quella parte della dottrina che auspica un'abrogazione *tout court* dei due titoli di reato, considerata la loro sanzionabilità a livello amministrativo e in virtù del fatto che presuppongono una dichiarazione fedele, estranea a condotte ingannatorie²³. A questo proposito, è stata altresì messa in luce la scarsa applicabilità concreta di un dolo specifico nei casi di specie, posto che la genuinità di quanto dichiarato renderebbe difficile ipotizzare una volontà finalizzata all'inadempimento dei debiti tributari, alla luce del ruolo di sostituto d'imposta dell'agente. Con riferimento alla specifica clausola (di non punibilità?) proposta col disegno di legge, richiamando le riflessioni svolte in precedenza sui rischi di una tipizzazione dettagliata delle scusanti, si osserva come una soluzione alternativa a fattispecie concrete di questo tipo potrebbe rinvenirsi nel riconoscimento di una priorità gerarchica all'adempimento dei crediti vantati dai dipendenti rispetto a quelli fiscali in caso di illiquidità oggettiva ed imprevedibile, in un'ottica di tutela del lavoro e del mercato²⁴.

²³ LUCEV, *Codificare un'esimente da crisi di liquidità nei reati di omesso versamento?*, cit., 1. A questo riguardo si segnala che a breve il reato di cui si discute sarà sottoposto all'attenzione della Consulta, per sospetto eccesso di delega e presunta violazione dell'art. 3 Cost. Difatti, il Parlamento, nel 2015, ha incaricato il Governo di effettuare una revisione della disciplina ispirata al principio di proporzionalità, tenendo conto del disvalore sociale di ogni condotta tipizzata. A tal riguardo, imponendo il mantenimento dell'illecito penale per i delitti connotati da elementi fraudolenti e ingannatori, ha altresì esplicitato, quale criterio direttivo residuale, la possibilità di depenalizzare le fattispecie meno gravi. Orbene, con riferimento all'art. 10 *bis*, la riforma ha sì innalzato la soglia di punibilità, ma allo stesso tempo ha esteso la tipicità facendovi ricomprendere il mero omesso versamento delle ritenute. Per un approfondimento dell'ordinanza di remissione del Tribunale di Monza si rimanda a FRANZETTI, *Omesso versamento di ritenute ex art. 10 bis d.lgs. 74/2000: sollevata questione di legittimità costituzionale per eccesso di delega e violazione del principio di uguaglianza/ragionevolezza*, in *Sistema pen.*, 8 marzo 2022, 1 ss. In ogni caso, critiche inerenti alla violazione degli artt. 25 e 76 Cost. nei riguardi del d.lgs. 158/2015 erano già state mosse dalla dottrina su più fronti. Per una compiuta panoramica si veda INGRASSIA, *Incostituzionalità delle nuove fattispecie incriminatrici penali-tributarie?*, in *Sistema pen.*, 10 luglio 2020, 1 ss.

²⁴ A fronte del sistema di tutela previsto per gli oneri fiscali, e alla luce della loro diretta correlazione al principio costituzionale contributivo, la dottrina evidenzia la natura privilegiata dei crediti dell'Erario. Senonché la retribuzione dei lavoratori sovente è presupposto per la tutela di valori parimenti di prioritaria importanza, essendo strumentale al mantenimento di soggetti che percepiscono quale unica o principale fonte di reddito per sé e per il proprio nucleo familiare la retribuzione. D'altronde, una riflessione di questo tenore è emersa altresì dalla giurisprudenza; interessante sul punto quanto osservato dalla Suprema Corte: «Può escludersi il dolo generico del soggetto agente, per mancanza della consapevolezza dell'illiceità dell'omesso versamento delle ritenute certificate, ex art. 10-bis del d.lgs. 74/2000, quando la decisione di pagare dipendenti in preferenza rispetto al fisco, derivi dalla convinzione che gli stessi abbisognino dell'immediata corresponsione (non di somme di denaro di per sé, bensì) di "mezzi di sostentamento necessari" per loro e per le loro famiglie». Cass., Sez. III, 23.11.2017 (dep. 12.2.2018), n. 6737, in *Il penalista*, con nota di BERGAMASCHI, *Il movente solidaristico e assistenziale verso i dipendenti nel reato di omesso versamento delle ritenute certificate*, 18 aprile 2018. Peraltro, si evidenzia che già in materia esecutiva e fallimentare il legislatore riconosce un privilegio ai crediti da lavoro dipendente rispetto, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2777 co. 2 e 2778 co. 1 c.c. Nonostante la Corte di cas-

In conclusione, la sentenza dimostra che, a fronte del contesto sociale post pandemico, la materia dell'omesso versamento di tributi in caso di insolvenza è destinata a subire ulteriori sviluppi. Al Tribunale di Milano si riconosce il merito di aver svolto un accertamento rigoroso e puntuale sulle circostanze che escludono la colpevolezza, non essendosi limitato all'analisi dei fattori che hanno determinato la crisi, ma avendo altresì indagato la concreta condotta dell'imputato volta ad evitare la commissione del reato. In ogni caso, se da un lato si ritiene opportuna una tutela degli imprenditori in grave difficoltà, nonché dei loro dipendenti, anche allo scopo di proteggere il mercato nel suo complesso, dall'altro canto devono essere evitate violazioni dei presidi di legalità e di riserva di legge, parimenti orientati a garantire una corretta applicazione del diritto.

Infine, pur rimarcando la giusta tutela delle risorse pubbliche e del rispetto del principio contributivo ex art. 53 Cost., si sottolinea come, a fronte di una dichiarazione fiscale genuina, la mera riscossione del tributo ben potrebbe essere assicurata mediante una sanzione solo amministrativa, lasciando nel campo del penalmente rilevante le condotte fraudolente finalizzate ad evadere il fisco²⁵. Dopotutto, con le fattispecie in esame non si contrasta di certo il deleterio fenomeno dell'evasione, ma si finisce solo con l'infliggere una pena a dei debitori, il che suscita dei dubbi anche con riguardo al principio di proporzione e di *extrema ratio* del diritto penale.

È proprio per quanto appena osservato che, a prescindere dai dubbi e dalle osservazioni rilevate, si auspica un temperamento ragionevole a favore degli imprenditori in grave difficoltà economica, soprattutto a fronte della crisi che ha colpito il mercato, destinata con ogni probabilità a protrarsi per molto tempo.

sazione, con riferimento all'omesso versamento dell'Iva, abbia escluso che anche in ambito penale possa avere rilevanza il citato ordine gerarchico, si ritiene che la *ratio* sottesa alle disposizioni civilistiche risponda alla medesima esigenza di tutela che emerge con riferimento alla casistica di cui si sta trattando. Cass. Sez. III, 6.7.2018 (dep. 26.11.2018), n. 52971, in *Il tributario.it*, con nota di MIRARCHI, *Omesso versamento IVA: privilegiare il pagamento dei debiti da lavoro dipendente non integra forza maggiore*, 25 febbraio 2019.

²⁵ Peraltro, è curioso evidenziare che nella relazione di accompagnamento del d.lgs. 74/2000, il quale ha abrogato l'antenateo dell'art. 10-*bis*, si affermava che «scompare, così, in particolare, il delitto di omesso versamento delle ritenute da parte del sostituto d'imposta, previsto dall'art. 2 del decreto legge n. 429 del 1982: figura criminosa che, più di altre, è stata al centro di vivaci polemiche».