

The logo consists of three overlapping circles: a yellow one on the left containing the letter 'C', a green one in the middle containing 'J', and a dark green one on the right containing 'N'.

CJN

Diritto Penale Contemporaneo

RIVISTA TRIMESTRALE

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

1/2021

EDITOR-IN-CHIEF

Gian Luigi Gatta

EDITORIAL BOARD

Italy: Antonio Gullo, Guglielmo Leo, Luca Luparia, Francesco Mucciarelli, Francesco Viganò

Spain: Jaime Alonso-Cuevillas, Sergi Cardenal Montraveta, David Carpio Briz,

Joan Queralt Jiménez

Chile: Jaime Couso Salas, Mauricio Duce Julio, Héctor Hernández Basualto,

Fernando Londoño Martínez

MANAGING EDITORS

Carlo Bray, Silvia Bernardi

EDITORIAL STAFF

Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Emanuele Birritteri, Javier Escobar Veas,

Stefano Finocchiaro, Alessandra Galluccio, Elisabetta Pietrocarlo, Rossella Sabia,

Tommaso Trinchera, Maria Chiara Ubiali, Stefano Zirulia

EDITORIAL ADVISORY BOARD

Rafael Alcacer Guirao, Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Giuseppe Amarelli, Ennio Amodio, Coral Arangüena Fanego, Lorena Bachmaier Winter, Roberto Bartoli, Fabio Basile, Hervé Belluta, Alessandro Bernardi, Carolina Bolea Bardón, Manfredi Bontempelli, David Brunelli, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Pedro Caeiro, Michele Caianiello, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Francesco Caprioli, Claudia Marcela Cárdenas Aravena, Raúl Carnevali, Marta Cartabia, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Massimo Ceresa Gastaldo, Mario Chiavario, Mirentxu Corcoy Bidasolo, Cristiano Cupelli, Norberto Javier De La Mata Barranco, Angela Della Bella, Cristina de Maglie, Gian Paolo Demuro, Miguel Díaz y García Conlledo, Ombretta Di Giovine, Emilio Dolcini, Jacobo Dopico Gomez Áller, Patricia Faraldo Cabana, Silvia Fernández Bautista, Javier Gustavo Fernández Terruelo, Marcelo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Gabriele Fornasari, Novella Galantini, Percy García Caveró, Loredana Garlati, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Víctor Gómez Martín, José Luis Guzmán Dalbora, Ciro Grandi, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Roberto E. Kostoris, Máximo Langer, Juan Antonio Lascuráin Sánchez, Maria Carmen López Peregrín, Sergio Lorusso, Ezequiel Malarino, Francisco Maldonado Fuentes, Stefano Manacorda, Juan Pablo Mañalich Raffo, Vittorio Manes, Grazia Mannozi, Teresa Manso Porto, Luca Marafioti, Joseph Margulies, Enrico Marzaduri, Luca Masera, Jean Pierre Matus Acuña, Anna Maria Maugeri, Oliviero Mazza, Iván Meini, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Melissa Miedico, Vincenzo Militello, Fernando Miró Linares, Vincenzo Mongillo, Renzo Orlandi, Magdalena Ossandón W., Francesco Palazzo, Carlenrico Paliero, Michele Papa, Raphaële Parizot, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lorenzo Picotti, Paolo Pisa, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Mario Romano, María Ángeles Rueda Martín, Carlo Ruga Riva, Stefano Ruggieri, Francesca Ruggieri, Dulce María Santana Vega, Marco Scoletta, Sergio Seminara, Paola Severino, Nicola Selvaggi, Rosaria Sicurella, Jesús María Silva Sánchez, Carlo Sotis, Giulio Uberti, Inma Valeije Álvarez, Antonio Vallini, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, John Vervaele, Costantino Visconti, Javier Wilenmann von Bernath, Francesco Zacchè

Editore Associazione "Progetto giustizia penale", c/o Università degli Studi di Milano,
Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" - Via Festa del Perdono, 7 - 20122 MILANO - c.f. 97792250157
ANNO 2021 - CODICE ISSN 2240-7618 - Registrazione presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011.
Impaginazione a cura di Chiara Pavese

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale è un periodico on line ad accesso libero e non ha fine di profitto. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione. La rivista, registrata presso il Tribunale di Milano, al n. 554 del 18 novembre 2011, è edita attualmente dall'associazione "Progetto giustizia penale", con sede a Milano, ed è pubblicata con la collaborazione scientifica e il supporto dell'Università Commerciale Luigi Bocconi di Milano, dell'Università degli Studi di Milano, dell'Università di Roma Tre, dell'Università LUISS Guido Carli, dell'Universitat de Barcelona e dell'Università Diego Portales di Santiago del Cile.

La rivista pubblica contributi inediti relativi a temi di interesse per le scienze penalistiche a livello internazionale, in lingua italiana, spagnolo, inglese, francese, tedesca e portoghese. Ogni contributo è corredato da un breve abstract in italiano, spagnolo e inglese.

La rivista è classificata dall'ANVUR come rivista scientifica per l'area 12 (scienze giuridiche), di classe A per i settori scientifici G1 (diritto penale) e G2 (diritto processuale penale). È indicizzata in DoGI e DOAJ.

Il lettore può leggere, condividere, riprodurre, distribuire, stampare, comunicare al pubblico, esporre in pubblico, cercare e segnalare tramite collegamento ipertestuale ogni lavoro pubblicato su "Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale", con qualsiasi mezzo e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, nei limiti consentiti dalla licenza Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia (CC BY-NC 3.0 IT), in particolare conservando l'indicazione della fonte, del logo e del formato grafico originale, nonché dell'autore del contributo.

La rivista può essere citata in forma abbreviata con l'acronimo: *DPC-RT*, corredato dall'indicazione dell'anno di edizione e del fascicolo.

La rivista fa proprio il [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborato dal COPE (Committee on Publication Ethics).

La rivista si conforma alle norme del Regolamento UE 2016/679 in materia di tutela dei dati personali e di uso dei cookies ([clicca qui](#) per dettagli).

Ogni contributo proposto per la pubblicazione è preliminarmente esaminato dalla direzione, che verifica l'attinenza con i temi trattati dalla rivista e il rispetto dei requisiti minimi della pubblicazione.

In caso di esito positivo di questa prima valutazione, la direzione invia il contributo in forma anonima a due revisori, individuati secondo criteri di rotazione tra i membri dell'Editorial Advisory Board in relazione alla rispettiva competenza per materia e alle conoscenze linguistiche. I revisori ricevono una scheda di valutazione, da consegnare compilata alla direzione entro il termine da essa indicato. Nel caso di tardiva o mancata consegna della scheda, la direzione si riserva la facoltà di scegliere un nuovo revisore.

La direzione comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se entrambe le valutazioni sono positive, il contributo è pubblicato. Se una o entrambe le valutazioni raccomandano modifiche, il contributo è pubblicato previa revisione dell'autore, in base ai commenti ricevuti, e verifica del loro accoglimento da parte della direzione. Il contributo non è pubblicato se uno o entrambi i revisori esprimono parere negativo alla pubblicazione.

La direzione si riserva la facoltà di pubblicare, in casi eccezionali, contributi non previamente sottoposti alla procedura di peer review. Di ciò è data notizia nella prima pagina del contributo, con indicazione delle ragioni relative.

I contributi da sottoporre alla Rivista possono essere inviati al seguente indirizzo mail: editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. I contributi che saranno ritenuti dalla direzione di potenziale interesse per la rivista saranno sottoposti alla procedura di peer review sopra descritta. I contributi proposti alla rivista per la pubblicazione dovranno rispettare i criteri redazionali [scaricabili qui](#).

Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale es una publicación periódica *on line*, de libre acceso y sin ánimo de lucro. Todas las colaboraciones de carácter organizativo y editorial se realizan gratuitamente y no se imponen a los autores costes de maquetación y publicación. La Revista, registrada en el Tribunal de Milan, en el n. 554 del 18 de noviembre de 2011, se edita actualmente por la asociación “Progetto giustizia penale”, con sede en Milán, y se publica con la colaboración científica y el soporte de la *Università Commerciale Luigi Bocconi* di Milano, la *Università degli Studi di Milano*, la *Università di Roma Tre*, la *Università LUISS Guido Carli*, la *Universitat de Barcelona* y la *Universidad Diego Portales de Santiago de Chile*.

La Revista publica contribuciones inéditas, sobre temas de interés para la ciencia penal a nivel internacional, escritas en lengua italiana, española, inglesa, francesa, alemana o portuguesa. Todas las contribuciones van acompañadas de un breve abstract en italiano, español e inglés.

El lector puede leer, compartir, reproducir, distribuir, imprimir, comunicar a terceros, exponer en público, buscar y señalar mediante enlaces de hipervínculo todos los trabajos publicados en “Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale”, con cualquier medio y formato, para cualquier fin lícito y no comercial, dentro de los límites que permite la licencia *Creative Commons - Attribuzione - Non commerciale 3.0 Italia* (CC BY-NC 3.0 IT) y, en particular, debiendo mantenerse la indicación de la fuente, el logo, el formato gráfico original, así como el autor de la contribución.

La Revista se puede citar de forma abreviada con el acrónimo *DPC-RT*, indicando el año de edición y el fascículo.

La Revista asume el [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) elaborado por el COPE (*Comitte on Publication Ethics*).

La Revista cumple lo dispuesto en el Reglamento UE 2016/679 en materia de protección de datos personales ([clica aquí](#) para los detalles sobre protección de la privacy y uso de cookies).

Todas las contribuciones cuya publicación se propone serán examinadas previamente por la Dirección, que verificará la correspondencia con los temas tratados en la Revista y el respeto de los requisitos mínimos para su publicación.

En el caso de que se supere con éxito aquella primera valoración, la Dirección enviará la contribución de forma anónima a dos evaluadores, escogidos entre los miembros del *Editorial Advisory Board*, siguiendo criterios de rotación, de competencia por razón de la materia y atendiendo también al idioma del texto. Los evaluadores recibirán un formulario, que deberán devolver a la Dirección en el plazo indicado. En el caso de que la devolución del formulario se retrasara o no llegara a producirse, la Dirección se reserva la facultad de escoger un nuevo evaluador.

La Dirección comunicará el resultado de la evaluación al autor, garantizando el anonimato de los evaluadores. Si ambas evaluaciones son positivas, la contribución se publicará. Si alguna de las evaluaciones recomienda modificaciones, la contribución se publicará después de que su autor la haya revisado sobre la base de los comentarios recibidos y de que la Dirección haya verificado que tales comentarios han sido atendidos. La contribución no se publicará cuando uno o ambos evaluadores se pronuncien negativamente sobre su publicación.

La Dirección se reserva la facultad de publicar, en casos excepcionales, contribuciones que no hayan sido previamente sometidas a *peer review*. Se informará de ello en la primera página de la contribución, indicando las razones.

Si deseas proponer una publicación en nuestra revista, envía un mail a la dirección editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. Las contribuciones que la Dirección considere de potencial interés para la Revista se someterán al proceso de *peer review* descrito arriba. Las contribuciones que se propongan a la Revista para su publicación deberán respetar los criterios de redacción (se pueden [descargar aquí](#)).



Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale is an on-line, open-access, non-profit legal journal. All of the organisational and publishing partnerships are provided free of charge with no author processing fees. The journal, registered with the Court of Milan (n° 554 - 18/11/2011), is currently produced by the association “Progetto giustizia penale”, based in Milan and is published with the support of Bocconi University of Milan, the University of Milan, Roma Tre University, the University LUISS Guido Carli, the University of Barcelona and Diego Portales University of Santiago, Chile.

The journal welcomes unpublished papers on topics of interest to the international community of criminal scholars and practitioners in the following languages; Italian, Spanish, English, French, German and Portuguese. Each paper is accompanied by a short abstract in Italian, Spanish and English.

Visitors to the site may share, reproduce, distribute, print, communicate to the public, search and cite using a hyperlink every article published in the journal, in any medium and format, for any legal non-commercial purposes, under the terms of the Creative Commons License - Attribution – Non-commercial 3.0 Italy (CC BY-NC 3.0 IT). The source, logo, original graphic format and authorship must be preserved.

For citation purposes the journal's abbreviated reference format may be used: *DPC-RT*, indicating year of publication and issue.

The journal strictly adheres to the [Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors](#) drawn up by COPE (Committee on Publication Ethics).

The journal complies with the General Data Protection Regulation (EU) 2016/679 (GDPR) ([click here](#) for details on protection of privacy and use of cookies).

All articles submitted for publication are first assessed by the Editorial Board to verify pertinence to topics addressed by the journal and to ensure that the publication's minimum standards and format requirements are met.

Should the paper in question be deemed suitable, the Editorial Board, maintaining the anonymity of the author, will send the submission to two reviewers selected in rotation from the Editorial Advisory Board, based on their areas of expertise and linguistic competence. The reviewers are provided with a feedback form to compile and submit back to the editorial board within an established timeframe. If the timeline is not heeded to or if no feedback is submitted, the editorial board reserves the right to choose a new reviewer.

The Editorial Board, whilst guaranteeing the anonymity of the reviewers, will inform the author of the decision on publication. If both evaluations are positive, the paper is published. If one or both of the evaluations recommends changes the paper will be published subsequent to revision by the author based on the comments received and verification by the editorial board. The paper will not be published should one or both of the reviewers provide negative feedback.

In exceptional cases the Editorial Board reserves the right to publish papers that have not undergone the peer review process. This will be noted on the first page of the paper and an explanation provided.

If you wish to submit a paper to our publication please email us at editor.criminaljusticenetwork@gmail.com. All papers considered of interest by the editorial board will be subject to peer review process detailed above. All papers submitted for publication must abide by the editorial guidelines ([download here](#)).

EMERGENZA COVID E SISTEMA PENALE	Fatti <i>extra ordinem</i>. L'interpretazione giudiziale al tempo del Covid-19 <i>Hechos extra ordinem. La interpretación judicial en tiempos del Covid-19</i> <i>Extra Ordinem Facts. Judicial Interpretation in the Covid-19 Era</i> Damiano Canale	1
<i>EMERGENCIA COVID</i> <i>Y DERECHO PENAL</i>		
<i>COVID HEALTH CRISIS AND</i> <i>CRIMINAL JUSTICE SYSTEM</i>	Esigenze e modelli di contenimento della responsabilità nel contesto del diritto penale pandemico <i>Necesidades y modelos de limitación de responsabilidad en el contexto del derecho penal pandémico</i> <i>Needs and Models for Limiting Responsibility in the Context of Pandemic Criminal Law</i> Emmanuele Penco	16
	Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di una esimente di forza maggiore “vincibile” di derivazione europea <i>Impago de impuestos a causa de la pandemia: en busca de una eximente por fuerza mayor “vencible” de origen europeo</i> <i>Failure to Pay Taxes Due to Covid-19: Looking for a European Force Majeure Exemption</i> Samuel Bolis	38
QUESTIONI DI PARTE SPECIALE	“Peculato dell'albergatore”: tra modifiche mediate reali o apparenti e successione impropria, <i>tertium datur</i> l'amnistia? <i>Peculado cometido por el hotelero: entre modificaciones mediatas reales o aparentes y sucesión impropia, ¿tertium datur la amnistía?</i> <i>Embezzlement of Public Funds by the Hotel Owner: Between Change And Chronological Succession of Criminal and Administrative-Punitive Laws, Tertium Datur Amnesty?</i> Giuseppe Amarelli	52
<i>TEMAS DE PARTE ESPECIAL</i> <i>GENERAL PART TOPICS</i>		
	Lo scudo di cristallo: la riforma dell'abuso d'ufficio e la riemergente tentazione “neutralizzatrice” della giurisprudenza <i>El escudo de cristal: la reforma del abuso de funciones y la reaparición de la tentación “neutralizadora” de la jurisprudencia</i> <i>The Crystal Shield: the Reformed Abuse of Office and the Reemerging ‘Neutralization’ Temptation by the Courts</i> Andrea Merlo	75

<p>Una proposta per l'esercizio arbitrario delle proprie ragioni quale reato di mano propria.</p> <p><i>Una propuesta para el ejercicio arbitrario del propio derecho como delito de propia mano.</i></p> <p><i>The Crime of Arbitrary Exercise of One's Rights as 'Own Hand' Offence</i></p> <p>Gennaro Mastrangelo</p>	90
<p>Il concetto di "stato di bisogno" nel reato di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro</p> <p><i>El concepto de "estado de necesidad" en el delito de intermediación ilícita y explotación laboral</i></p> <p><i>The Notion of "State of Need" in the Crime of Illegal Intermediation in the Job Market and Workers' Exploitation</i></p> <p>Sofia Braschi</p>	113
<p>La rimozione fraudolenta del preservativo come aggressione sessuale. Lo <i>Stealthbing</i> davanti al giudice penale</p> <p><i>La extracción fraudulenta del condón como agresión sexual.</i></p> <p><i>La posible relevancia criminal del llamado "Stealthbing"</i></p> <p><i>Fraudulently Taking of the Condom as Sexual Assault.</i></p> <p><i>The Potential Criminal Relevance of the So-Called 'Stealthbing'</i></p> <p>Paolo Caroli - Julia Geneuss</p>	136
<p>Criptovalute e diritto penale nella prevenzione e repressione del riciclaggio</p> <p><i>Criptomonedas y derecho penal en la prevención y represión del blanqueo de capitales</i></p> <p><i>Cryptocurrencies and Criminal Law. Preventing and Punishing Money Laundering</i></p> <p>Marta Giuca</p>	150
<p>La "moralità" dell'ergastolo c.d. "ostativo" per i fatti di mafia</p> <p><i>La moralidad de la prisión permanente revisable por delitos mafiosos</i></p> <p><i>The Morality of "Ergastolo Ostativo" for Mafia Crimes</i></p> <p>Licia Siracusa</p>	192
<p>La «disciplina del minuscolo»: la Corte costituzionale alle prese con la ragionevolezza del divieto assoluto di scambiare oggetti per detenuti al 41 bis</p> <p><i>La "disciplina de lo minúsculo": el Tribunal Constitucional se enfrenta a la razonabilidad de la prohibición absoluta de intercambiar objetos que tienen las personas condenadas al alero del artículo 41 bis.</i></p> <p><i>The "Rules on Micron": the Constitutional Court on the Reasonableness of the Strict Prohibition of Exchanging Objects Among Detainees Under 41 bis</i></p> <p>Alessandro Tesauro</p>	219

CRIMINALITÀ
ORGANIZZATA E
TRATTAMENTO
PENITENZIARIO

CRIMINALIDAD
ORGANIZADA Y
TRATAMIENTO
PENITENCIARIO

ORGANIZED CRIME AND
IMPRISONMENT

<p>DIRITTO PENALE INTERNAZIONALE</p> <p><i>DERECHO PENAL INTERNACIONAL</i></p> <p><i>INTERNATIONAL CRIMINAL LAW</i></p>	<p>Politiche anti-migratorie e responsabilità dei vertici politico-istituzionali per crimini contro l'umanità</p> <p><i>Políticas anti-migratorias y responsabilidad de los líderes político-institucionales por crímenes de lesa humanidad</i></p> <p><i>Anti-Migration Policies and Responsibility of the Leadership for Crimes Against Humanity</i></p> <p>Dora Tarantino</p>	<p>239</p>
<p>RICERCA E DIDATTICA NEL DIRITTO PENALE</p> <p><i>INVESTIGACIÓN Y ENSEÑANZA DEL DERECHO PENAL</i></p> <p><i>RESEARCH AND TEACHING IN THE FIELD OF CRIMINAL LAW</i></p>	<p>La ricerca e l'insegnamento in materia penale: riflessioni sul modello statunitense e sulla sua influenza sul sistema italiano</p> <p><i>Investigación y enseñanza en materia penal: reflexiones sobre el modelo estadounidense y su influencia en el sistema italiano</i></p> <p><i>Research and Teaching in the Field of Criminal Law: Reflections on the U.S. Model and Its Influence on the Italian System</i></p> <p>Alessandro Corda</p>	<p>267</p>
<p>IL FOCUS SU...</p> <p><i>EL ENFOQUE EN</i></p> <p><i>FOCUS ON...</i></p>	<p>La responsabilità da reati ambientali degli enti collettivi: profili dogmatici e tecniche di prevenzione</p> <p><i>La responsabilidad por delitos ambientales de las personas jurídicas: cuestiones dogmáticas y técnica de prevención</i></p> <p><i>Corporate Criminal Liability for Environmental Crimes: Theoretical Profiles and Compliance Policies</i></p> <p>Emanuele Birritteri</p>	<p>290</p>
	<p>La legittima difesa domiciliare all'esame di vent'anni di giurisprudenza di legittimità</p> <p><i>La legítima defensa en el domicilio examinada a la luz de veinte años de "jurisprudencia de legitimidad"</i></p> <p><i>Self Defence in the Home Evaluated in the Light of Twenty Years of Supreme Court of Cassation Case-Law</i></p> <p>Lucrezia Rossi</p>	<p>315</p>
	<p>La metamorfosi della 'confisca in casi particolari': dalla criminalità organizzata alla legislazione penal-tributaria</p> <p><i>La metamorfosis del "comiso en casos particulares": desde el crimen organizado hasta la legislación penal-tributaria</i></p> <p><i>The Metamorphosis of 'Confiscation in Special Cases': From the Organized Crime to the Tax Criminal Legislation</i></p> <p>Davide Attanasio</p>	<p>332</p>

EMERGENZA COVID E SISTEMA PENALE

EMERGENCIA COVID Y DERECHO PENAL

COVID HEALTH CRISIS AND CRIMINAL JUSTICE SYSTEM

- 1 **Fatti *extra ordinem*. L'interpretazione giudiziale al tempo del Covid-19**
Hechos extra ordinem. La interpretación judicial en tiempos del Covid-19
Extra Ordinem Facts. Judicial Interpretation in the Covid-19 Era
Damiano Canale
- 16 **Esigenze e modelli di contenimento della responsabilità nel contesto del diritto penale pandemico**
Necesidades y modelos de limitación de responsabilidad en el contexto del derecho penal pandémico
Needs and Models for Limiting Responsibility in the Context of Pandemic Criminal Law
Emmanuele Penco
- 38 **Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di una esimente di forza maggiore "vincibile" di derivazione europea**
Impago de impuestos a causa de la pandemia: en busca de una eximente por fuerza mayor "vencible" de origen europeo
Failure to Pay Taxes Due to Covid-19: Looking for a European Force Majeure Exemption
Samuel Bolis

Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di una esimente di forza maggiore “vincibile” di derivazione europea

Impago de impuestos a causa de la pandemia: en busca de una eximente por fuerza mayor “vencible” de origen europeo

Failure to Pay Taxes Due to Covid-19: Looking for a European Force Majeure Exemption

SAMUEL BOLIS

*Dottore di ricerca in Diritto dell’Unione europea e ordinamenti nazionali presso l’Università di Ferrara
samuel.bolis@unife.it*

REATI TRIBUTARI,
COVID-19

DELITOS TRIBUTARIOS,
COVID-19

TAX OFFENCES,
COVID-19

ABSTRACTS

La drammatica emergenza sanitaria da Covid-19 attualizza il tema del rapporto tra crisi di impresa e reati fiscali quando interviene un evento esterno che impone all’imprenditore di dover scegliere tra il pagamento delle imposte piuttosto che di altri fattori della produzione in una prospettiva di continuità aziendale.

Il delitto di omesso versamento di IVA presidia l’efficacia della riscossione di un tributo di rilevanza europea per cui si rende necessario applicare l’autonoma nozione di forza maggiore elaborata dalla CGUE che – a differenza di quella interna definibile come *vis maior cui resisti non potest* – scrimina anche la condotta dell’agente a cui residua una discrezionalità nell’azione che però comporta *sacrifici eccessivi*.

L’incidenza dei principi di diritto europei sull’armonizzazione della parte generale del sistema punitivo nazionale dovrebbe quindi sollecitare il giudice comune o ad un’interpretazione conforme ovvero alla sollevazione di una questione di costituzionalità.

La dramática emergencia sanitaria por el Covid-19 actualiza el tema de la relación entre crisis de empresa y delitos tributarios cuando tiene lugar un evento extraordinario que impone al empresario la obligación de elegir entre pagar impuestos o mantener a flote su actividad empresarial. El delito de no pago del IVA protege la eficacia de la recaudación de un impuesto de trascendencia europea, para el cual es necesario aplicar la noción autónoma de fuerza mayor elaborada por el TJUE, la cual, a diferencia de la noción doméstica definida como *vis maior cui resisti non potest*, también exime de responsabilidad la conducta del agente que, si bien tiene una discrecionalidad residual al momento de actuar, implica sacrificios excesivos. La incidencia de los principios jurídicos europeos sobre la armonización de la parte general del sistema sancionador nacional debería llevar a los tribunales ordinarios a una interpretación conforme a ellos o a plantear una cuestión de constitucionalidad.

The dramatic health emergency from Covid-19 updates the issue of the relationship between business crisis and tax crimes when an external event intervenes that forces the entrepreneur to choose between paying taxes or other creditors providing goods and services that keep the business active. The crime of failure to pay VAT protects the effectiveness of the collection of a tax of European significance for which it is necessary to apply the autonomous notion of force majeure elaborated by the CJEU which – unlike the internal one defined as *vis maior cui resisti non potest* – also justifies the conduct of the agent who has a discretion in the action which however involves *unreasonable sacrifices*. The impact of the EU law principles on the harmonization of the general part of the national punitive system should therefore urge domestic judges either to a compliant interpretation or to the raising of a constitutionality quarrel.

SOMMARIO

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

1.

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

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

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

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

2.

I delitti di omesso versamento di imposte.

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

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

La *ragion fiscale*⁷ impone per l'appunto che tale obbligo sia presidiato da sanzioni ammini-

¹ Si veda la relazione *Conti economici trimestrali. II trimestre 2020*, Istat, 31 agosto 2020. I dati italiani sono in linea con quelli degli altri paesi più industrializzati: nel secondo trimestre, il Pil è diminuito in termini congiunturali del 9,1% negli Stati Uniti, del 13,8% in Francia e del 9,7% in Germania. In termini tendenziali, si è registrata una diminuzione del 9,1% negli Stati Uniti, dell'11,3% in Germania e del 19% in Francia. Nel complesso, il Pil dei paesi dell'area Euro è diminuito del 12,1% rispetto al trimestre precedente e del 15% nel confronto con il secondo trimestre del 2019.

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

³ *Ibidem*, p. 15.

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

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

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

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

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

La legge 74 del 2000 – ancorché non abbia nemmeno formalmente la pretesa di essere un testo unico dei delitti tributari¹³ – accoglie la disciplina complementare di molti istituti di parte generale del codice penale, ed in particolare: il concorso di persone, il tentativo, la prescrizione, la confisca, le pene accessorie ed anche le condizioni di non punibilità. Tuttavia queste ultime, riscritte un paio di volte nell'ultimo quinquennio¹⁴, non propongono una versione speciale della causa di forza maggiore – come invece accade per le sanzioni amministrative tributarie¹⁵ – che pertanto deve essere desunta partendo dalla sola nozione generale scolpita nell'art. 45 del codice penale.

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

Secondo l'impostazione canonica¹⁶, la forza maggiore che esclude la *suitas* della condotta è la *vis maior cui resisti non potest*, a causa della quale l'uomo *non agit sed agitur*. Essa, dunque,

Einaudi, nella *Prefazione* al predetto testo, pp. V-VII.

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁶ In dottrina si veda, per tutti, MANTOVANI (2019), pp. 150-151; in giurisprudenza, la posizione si è ormai consolidata a partire da Corte cass., *Sez. I*, sent. 26 ottobre 1965, n. 900, ric. *Sacca*; Corte cass., *Sez. II*, sent. 20 dicembre 1972, n. 3205, ric. *Pilla*; Corte cass., *Sez. IV*, sent. 21/0471980, n. 8826 ric. *Ruggieri*, sino ad arrivare a Corte cass., *Sez. VII*, sent. 10 luglio 2020 – 21 ottobre 2020, n. 29041, ric. *Ferdico*.

sussiste solo nei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta anti-giuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al precetto.

Detto in altri termini, integra la causa di forza maggiore solo l'assoluta impossibilità e non anche la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso. Ed è per questa ragione che la Suprema Corte ha sempre escluso¹⁷ che le semplici difficoltà economiche in cui temporaneamente versi il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante. Ciò si verifica, ad esempio, quando l'imprenditore non si trova nell'impossibilità invincibile a pagare le imposte in quanto egli *sceglie liberamente* di sostenere altre spese¹⁸ – il pagamento dei fornitori e dei propri dipendenti – e quindi l'inadempimento penalmente sanzionato è stato concausato dai mancati accantonamenti del tributo comunque riscosso. L'esistenza concreta della possibilità di adempiere comunque all'obbligo tributario rappresenta, infatti, "l'infedeltabile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto"¹⁹.

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

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

La rigidità del sistema fiscale è tale, però, da far maturare il debito di imposta anche se il pagamento non è stato effettivamente corrisposto al cedente ma al momento, di fatto, solo registrato²⁵. Anzi, il contribuente sarebbe addirittura tenuto a reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie al corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie ricorrendo a tutte le azioni possibili – anche sfavorevoli al proprio patrimonio personale – dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà ed a lui non imputabili²⁶.

Nonostante le carsiche ma costanti aperture della giurisprudenza di merito²⁷, la giurisprudenza di legittimità è (quasi) unanime nel contemplare solo in astratto la possibilità di

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

una causa di non punibilità legata alla forza maggiore, stante che quest'ultima vincola ad una diabolica comprovazione²⁸: il contribuente è infatti chiamato a provare, con opportune allegazioni, “sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto dell'impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto”²⁹.

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

2.2.

Una nozione di causa di forza maggiore europea?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.3.

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

Come è stato già da tempo osservato³⁷, le differenze a livello di parte generale esistenti in materia penale fra gli Stati membri dell'Unione costituiscono un rischio latente di incorrere nella violazione del principio di eguaglianza e di non discriminazione³⁸, è sulla scorta di tale considerazione che è derivata la necessità di attribuire una competenza penale accessoria all'Unione europea, sempre nel rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità³⁹.

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

Pur in assenza di fonti di rango primario che definiscono l'esimente della causa di forza maggiore, può verificarsi un'armonizzazione penale in negativo⁴², intesa come attitudine del diritto dell'Unione ad armonizzare la disciplina punitiva nazionale di determinati settori, "rendendo uniformemente lecito quanto in precedenza era oggetto, nei singoli Stati, di una variegata, poliforme e talora contraddittoria precettistica penale"⁴³. Espresso in alti termini, la preminenza del diritto UE – che opera anche nei confronti della parte generale del diritto penale⁴⁴ – può portare ad una paralisi (settoriale o totale) della fattispecie incriminatrice interna⁴⁵.

L'orizzonte a cui tale armonizzazione tende è quello del c.d. *maximum standard*, che consiste nel riconoscere il massimo grado di tutela ai diritti fondamentali⁴⁶ anche nella complessa ed articolata regolamentazione eurounitaria delle attività economiche – come ad esempio quella sull'IVA – che incide necessariamente sui sistemi penali interni⁴⁷ anche quando gli Stati membri sono lasciati liberi di determinare un autonomo sistema punitivo. Per quanto concerne l'argomento che ora ci interessa, nell'armonizzare le sanzioni in materia di frodi gravi al bilancio UE, il legislatore europeo ha recentemente rimesso alla competenza nazionale⁴⁸ la normazione sanzionatoria a presidio della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto. Ma il giudice comune è comunque chiamato a tentare di dare alla legislazione nazionale un'interpretazione conforme⁴⁹ al diritto UE e quindi procedere alla disapplicazione la norma interna

Schwarzwalddmilch GmbH, EU:C:1993:841.

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

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

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

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

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

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

⁴³ Così BERNARDI (1988), p. 169.

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

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

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

⁴⁷ Così BERNARDI (1988) p. 158.

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

⁴⁹ L'interpretazione conforme è un metodo di composizione delle antinomie a carattere "conciliativo", che previene il ricorso a metodi

confliggente. Fallito questo tentativo – perché ad esempio la norma europea non è *direttamente efficace* – egli dovrebbe sollevare questione di legittimità costituzionale dinanzi alla Corte costituzionale chiedendo di accertare l'incompatibilità della norma interna con i parametri europei e costituzionali stessi e, se del caso, annullarla⁵⁰.

Del resto, la Corte di cassazione ha già da tempo recepito, nell'esercizio della propria funzione nomofilattica, il formante giurisprudenziale elaborato dalla Corte di giustizia in tema di forza maggiore; e lo ha fatto proprio in ambito tributario, anche se con riferimento alle sole sanzioni amministrative⁵¹. Ma in questo dialogo, gli ermellini non sempre hanno fedelmente riportato nella sua completezza il pensiero del giudice di Lussemburgo in ordine alla componente soggettiva dell'esimente: spesso il richiamo all'elaborazione della Corte di giustizia è stata limitata alla parte in cui essa riconosce la sussistenza dell'esimente in parola – ovvero quando l'agente si adopera per adottare misure appropriate per prevenire l'evento – tralasciando però la parte ove ritiene che tali misure non implicino un *sacrificio eccessivo* per l'agente. Quando, invece, la citazione è avvenuta correttamente⁵², ciò non ha determinato l'esito che sarebbe stato logico avesse: una lettura allargata della causa di forza maggiore che la contempli anche nel caso in cui all'agente, pur vittima di circostanze esterne impreviste, residua una pur minima facoltà di determinazione.

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

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

Anche la stessa giurisprudenza di legittimità si è mostrata sensibile a questa lettura ricono-

“demolitori” che presidiano il rapporto di condizionamento tra norme: annullamento nel caso di contrasto tra legge ordinaria e Costituzione, disapplicazione nel caso di contrasto tra legge interna e diritto dell'Unione europea; in tal senso si esprime NAPOLEONI (2019) p. 53. Parla, invece, di “condominio interpretativo”

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

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

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

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

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

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

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

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

scendo, ancorché in isolati e criticati casi⁵⁷, l'assenza di un dolo nel delitto in questione in capo a chi ha scelto di “provvedere al pagamento di dipendenti e fornitori (...) in una prospettiva di continuità aziendale, nella convinzione che tale opzione avrebbe consentito la prosecuzione dell'attività di impresa, il conseguimento di ricavi e la produzione di utili”. Non solo, è stato anche rilevato che “non potrebbe che configurarsi un contrasto con la carta costituzionale laddove dovesse ritenersi la punibilità del soggetto imprenditore che omette il versamento delle ritenute fiscali, a causa di una crisi finanziaria e per far fronte ad improcrastinabili adempimenti verso altri creditori, quali i lavoratori dipendenti, pure tutelati dalla Costituzione, con particolare riferimento al diritto al lavoro e alla conseguente retribuzione”⁵⁸.

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

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

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

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

I delitti di omesso versamento di ritenute certificate ed IVA costituiscono fattispecie disarmonicamente inserite nella legge 74 del 2000 e sono incriminazioni del tutto estranee alla sua originaria filosofia ispiratrice⁶², oltre addirittura a rappresentare per taluno la reintroduzione dell'odiosa figura dell'“arresto per debiti”⁶³.

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

È bene a questo punto ricordare quale significato queste espressioni abbiano nel diritto dell'Unione⁶⁵. Efficace è una disciplina sanzionatoria strutturata in modo tale che l'irrogazione

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

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

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

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

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

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

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

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

⁶⁵ Sul punto si rimanda ai §§ 88 ss. delle conclusioni dell'avvocato generale Kokott presentate il 14 ottobre 2004 nelle cause riunite C-387/02,

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

Gli effetti della sanzione che si ripercuotono sull'agente non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti⁶⁷; e quando una norma comunitaria non prevede alcuna sanzione specifica in caso di violazione ma faccia rinvio alle disposizioni nazionali, gli Stati membri possono sì legiferare discrezionalmente purché procedano però nel rispetto del diritto dell'Unione⁶⁸, adottando sanzioni non solo effettive e dissuasive, ma anche proporzionate. Tali sanzioni devono essere quindi adeguate e necessarie per conseguire lo scopo voluto, senza tuttavia superare i limiti di quanto indispensabile per attuarle⁶⁹. Già con la pronuncia del caso *Drexel*⁷⁰, la Corte aveva del resto ribadito che una pena sproporzionata al reato può risultare di ostacolo al conseguimento delle libertà previste dal Trattato – con riferimento, in quella sede, alla libera circolazione di merci – nella misura in cui vi sia una manifesta sproporzione nel livello di severità delle pene previste.

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

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

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

C-391/02 e C-403/02, *Silvio Berlusconi e altri*, EU:C:2004:624, domande di pronuncia pregiudiziale proposte dal Tribunale di Milano e dalla Corte d'appello di Lecce in ordine alla riforma dei delitti societari. Per un esaustivo approfondimento del tema si rinvia a BERNARDI (2005) p. 31 ss. La pronuncia si colloca nel solco della giurisprudenza tracciata dalla Corte con la sentenza 22 novembre 2004, causa C-457/02, *Niselli*, EU:C:2004:707.

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

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

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

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

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

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

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

dalla pandemia da Covid-19.

Il legislatore non ha però introdotto anche in ambito penale una previsione analoga a quella che consente al giudice della cognizione civile la facoltà di escludere l'applicazione di sanzioni per l'inadempimento contrattuale causato dagli effetti della pandemia⁷³; pur non lesinando inchiostro nell'introdurre nuove fattispecie di reato⁷⁴, non ha ritenuto di smussare la rigida lettura dell'lesime in questione che confligge con il diritto UE.

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

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

Bibliografia

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CIPOLLA, Giuseppe Maria (2020): “Crisi economica e configurabilità del reato di omesso versamento IVA”, *Giurisprudenza commerciale*, 1, pp. 166-183.

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

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

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

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

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

FLORA, Giovanni (1992): “I reati previsti dagli artt. 2 e 3 legge n. 516/1982”, in D'AVIRRO, Antonio, DI NICOLA, Enrico, FLORA, Giovanni, GROSSO, Carlo Federico, PADOVANI, Tullio (eds), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari* (Milano, Giuffrè), pp. 151-172.

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

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

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

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

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

LANZI, Alessio e ALDROVANDI, Paolo (2020): *Diritto penale tributario*, (Padova, Cedam).

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

MANTOVANI, Ferrando (2019): *Diritto penale – Parte generale* (Padova, Cedam).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

WEILER, Joseph Halevi Horowitz (2003): *La Costituzione dell’Europa* (Bologna, Il Mulino).



Diritto Penale Contemporaneo

R I V I S T A T R I M E S T R A L E

REVISTA TRIMESTRAL DE DERECHO PENAL
A QUARTERLY REVIEW FOR CRIMINAL JUSTICE

<http://dpc-rivista-trimestrale.criminaljusticenetwork.eu>