

# SP

SISTEMA  
PENALE

FASCICOLO

6/2023

**COMITATO EDITORIALE** Giuseppe Amarelli, Roberto Bartoli, Hervè Belluta, Michele Caianiello, Massimo Cerasa-Gastaldo, Adolfo Ceretti, Cristiano Cupelli, Francesco D'Alessandro, Angela Della Bella, Gian Paolo Demuro, Emilio Dolcini, Novella Galantini, Mitja Gialuz, Glauco Giostra, Antonio Gullo, Stefano Manacorda, Vittorio Manes, Luca Maserà, Anna Maria Maugeri, Melissa Miedico, Vincenzo Mongillo, Francesco Mucciarelli, Claudia Pecorella, Marco Pelissero, Lucia Riscato, Marco Scoletta, Carlo Sotis, Costantino Visconti

**COMITATO SCIENTIFICO (REVISORI)** Alberto Alessandri, Silvia Allegrezza, Chiara Amalfitano, Ennio Amodio, Gastone Andrezza, Ercole Aprile, Giuliano Balbi, Marta Bargis, Fabio Basile, Alessandra Bassi, Teresa Bene, Carlo Benussi, Alessandro Bernardi, Marta Bertolino, Francesca Biondi, Rocco Blaiotta, Manfredi Bontempelli, Renato Bricchetti, David Brunelli, Carlo Brusco, Silvia Buzzelli, Alberto Cadoppi, Lucio Camaldo, Stefano Canestrari, Giovanni Canzio, Francesco Caprioli, Matteo Caputo, Fabio Salvatore Cassibba, Donato Castronuovo, Elena Maria Catalano, Mauro Catenacci, Antonio Cavaliere, Francesco Centonze, Federico Consulich, Stefano Corbetta, Roberto Cornelli, Fabrizio D'Arcangelo, Marcello Daniele, Gaetano De Amicis, Cristina De Maglie, Alberto De Vita, Ombretta Di Giovine, Gabriella Di Paolo, Giandomenico Dodaro, Massimo Donini, Salvatore Dovere, Tomaso Emilio Epidendio, Luciano Eusebi, Riccardo Ferrante, Giovanni Fiandaca, Giorgio Fidelbo, Carlo Fiorio, Roberto Flor, Luigi Foffani, Désirée Fondaroli, Gabriele Fornasari, Gabrio Forti, Piero Gaeta, Alessandra Galluccio, Marco Gambardella, Alberto Gargani, Loredana Garlati, Giovanni Grasso, Giulio Illuminati, Gaetano Insolera, Roberto E. Kostoris, Sergio Lorusso, Ernesto Lupo, Raffaello Magi, Vincenzo Maiello, Grazia Mannozi, Marco Mantovani, Marco Mantovani, Luca Marafioti, Enrico Marzaduri, Maria Novella Masullo, Oliviero Mazza, Claudia Mazzucato, Alessandro Melchionda, Chantal Meloni, Vincenzo Militello, Andrea Montagni, Gaetana Morgante, Lorenzo Natali, Renzo Orlandi, Luigi Orsi, Francesco Palazzo, Carlo Enrico Paliero, Lucia Parlato, Annamaria Peccioli, Chiara Perini, Carlo Piergallini, Paolo Pisa, Luca Pistorelli, Daniele Piva, Oreste Pollicino, Domenico Pulitanò, Serena Quattrocchio, Tommaso Rafaraci, Paolo Renon, Maurizio Romanelli, Gioacchino Romeo, Alessandra Rossi, Carlo Ruga Riva, Francesca Ruggieri, Elisa Scaroina, Laura Scomparin, Nicola Selvaggi, Sergio Seminara, Paola Severino, Rosaria Sicurella, Piero Silvestri, Fabrizio Siracusano, Nicola Triggiani, Andrea Francesco Tripodi, Giulio Ubertis, Maria Chiara Ubiali, Antonio Vallini, Gianluca Varraso, Vito Velluzzi, Paolo Veneziani, Francesco Viganò, Daniela Vigoni, Francesco Zacchè, Stefano Zirulia

**REDAZIONE** Francesco Lazzeri, Giulia Mentasti (coordinatori), Enrico Andolfatto, Enrico Basile, Silvia Bernardi, Carlo Bray, Pietro Chiaraviglio, Stefano Finocchiaro, Beatrice Fragasso, Giulia Mentasti, Cecilia Pagella, Tommaso Trincherà

*Sistema penale (SP)* è una rivista *online*, aggiornata quotidianamente e fascicolata mensilmente, ad accesso libero, pubblicata dal 18 novembre 2019.

La *Rivista*, realizzata con la collaborazione scientifica dell'Università degli Studi di Milano e dell'Università Bocconi di Milano, è edita da Progetto giustizia penale, associazione senza fine di lucro con sede presso il Dipartimento di Scienze Giuridiche "C. Beccaria" dell'Università degli Studi di Milano, dove pure hanno sede la direzione e la redazione centrale. Tutte le collaborazioni organizzative ed editoriali sono a titolo gratuito e agli autori non sono imposti costi di elaborazione e pubblicazione.

La *Rivista* si uniforma agli standard internazionali definiti dal *Committee on Publication Ethics* (COPE) e fa proprie le relative linee guida.

I materiali pubblicati su *Sistema Penale* sono oggetto di licenza CC BY-NC-ND 4.00 International. Il lettore può riprodurli e condividerli, in tutto o in parte, con ogni mezzo di comunicazione e segnalazione anche tramite collegamento ipertestuale, con qualsiasi mezzo, supporto e formato, per qualsiasi scopo lecito e non commerciale, conservando l'indicazione del nome dell'autore, del titolo del contributo, della fonte, del logo e del formato grafico originale (salve le modifiche tecnicamente indispensabili). La licenza è consultabile su <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>.

**Peer review** I contributi che la direzione ritiene di destinare alla sezione "Articoli" del fascicolo mensile sono inviati a un revisore, individuato secondo criteri di rotazione tra i membri del Comitato scientifico, composto da esperti esterni alla direzione e al comitato editoriale. La scelta del revisore è effettuata garantendo l'assenza di conflitti di interesse. I contributi sono inviati ai revisori in forma anonima. La direzione, tramite la redazione, comunica all'autore l'esito della valutazione, garantendo l'anonimato dei revisori. Se la valutazione è positiva, il contributo è pubblicato. Se il revisore raccomanda 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 il revisore esprime parere negativo alla pubblicazione. La direzione si riserva la facoltà di pubblicare nella sezione "Altri contributi" una selezione di contributi diversi dagli articoli, non previamente sottoposti alla procedura di *peer review*. Di ciò è data notizia nella prima pagina della relativa sezione.

Di tutte le operazioni compiute nella procedura di *peer review* è conservata idonea documentazione presso la redazione.

**Modalità di citazione** Per la citazione dei contributi presenti nei fascicoli di *Sistema penale*, si consiglia di utilizzare la forma di seguito esemplificata: N. COGNOME, *Titolo del contributo*, in *Sist. pen.* (o *SP*), 1/2022, p. 5 ss.

**CRISI DI LIQUIDITÀ E INESIGIBILITÀ ALLA LUCE DI SEZ. U., N. 10381  
DEL 26/11/2020 (FIALOVA), DELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI  
GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA E DEL DISEGNO DI LEGGE  
DELEGA DI RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE**

di Alberto Galanti

*Il contribuente, dopo aver analizzato gli obblighi di versamento dell'imposta sul valore aggiunto e i rimedi approntati dall'ordinamento per far fronte alla crisi di impresa, si sofferma sulla rilevanza della "crisi di liquidità" come possibile causa di esclusione della punibilità o della colpevolezza alla luce della giurisprudenza della corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione europea.*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. L'articolo 10 *ter* del decreto legislativo n. 74/2000. – 3. La disciplina relativa al pagamento dell'IVA. – 4. L'insorgenza dell'obbligo di versamento dell'IVA. – 4.1. Segue: la nota di variazione. – 4.2. Segue: L'IVA per cassa. – 5. Crisi di impresa e crisi di liquidità. – 6. le procedure di risoluzione della crisi di liquidità. – 6.1. Segue: la legge fallimentare. – 6.2. Segue: il codice della crisi di impresa. – 7. La crisi di liquidità nella giurisprudenza della Cassazione penale. – 8. Crisi di liquidità ed elemento psicologico del reato. – 9. Crisi di liquidità e forza maggiore. – 10. Crisi di liquidità e inesigibilità: le Sezioni Unite «Fialova». – 11. La «forza maggiore comunitaria». – 12. Conclusioni: l'inesigibilità quale «species» della forza maggiore. – 13. Profili probatori.

## 1. Introduzione.

Le ricorrenti crisi economiche che hanno attraversato il Paese nel corso degli ultimi quindici anni hanno determinato ricorrenti fenomeni di contrazioni del mercato, accentuati negli ultimi tempi dall'emergenza pandemica.

Fenomeno ricorrente, in questi casi, da parte dei soggetti convitti è l'addurre la "crisi di liquidità" (o di impresa, termini utilizzati promiscuamente) quale causa dell'omesso versamento dell'imposta dovuta dall'imprenditore/contribuente.

Il problema, attualmente, si pone sempre con maggior frequenza con specifico riferimento ai reati di cui agli articoli 10 *bis* e 10 *ter* del d. lgs. n. 74/2000.

Come è stato osservato<sup>1</sup>, questi due delitti non erano previsti nel testo originario

---

<sup>1</sup> G. L. SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente ed omesso versamento di ritenute certificate e di iva (artt. 10 bis e 10 ter d.lgs. n. 74/2000) - Nota a Tribunale di Roma, sent. 7 maggio 2013, Giud. Di Nicola, e a Tribunale di Roma, sent. 12 giugno 2013, Giud. Di Nicola*, pubblicato *on line* sul sito Diritto Penale Contemporaneo, 7 ottobre 2013, pag. 2.

del decreto «in quanto con esso si era scelto, in modo prevalente, di sanzionare penalmente quelle condotte che portano ad un'evasione di imposta attraverso una violazione del dovere del contribuente di presentare una dichiarazione annuale ideologicamente veritiera con riferimento sia alla situazione reddituale che alle basi imponibili. Restavano, invece, fuori dall'area di rilevanza penale quei comportamenti di mero omesso versamento d'imposte correttamente dichiarate valutandosi come queste ultime condotte, non presentando elementi d'infedeltà e/o frodolenzia, non rendessero necessaria una sanzione penale essendo sufficienti le, già previste, sanzioni amministrative (per l'omesso od il ritardato versamento) e la possibilità di attivare la riscossione di un tributo già accertato».

I due reati, introdotti rispettivamente dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 e dall'art. 35 del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, in l. 4 agosto 2006 n. 248), condividono il bene giuridico protetto, costituito dall'interesse dell'erario alla tempestiva ed efficace riscossione di un tributo già accertato a seguito della corretta autodichiarazione del contribuente. Essi costituiscono la pietra angolare di quello che, con una efficace definizione, è stato chiamato il «diritto penale della riscossione<sup>2</sup>».

## 2. L'articolo 10 *ter* del decreto legislativo n. 74/2000.

L'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000 (omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto), in particolare, punisce chi non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Esso è un reato unisussistente, di natura omissiva e istantanea<sup>3</sup>: si consuma nel momento in cui scade il termine previsto dalla legge per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo; ciò che rileva è, quindi, l'indicazione nella dichiarazione di un debito d'imposta e l'inadempimento alla conseguente e corrispondente obbligazione di pagamento.

Ne consegue che, «ai fini della sua perfezione, sono necessarie e sufficienti la coscienza e la volontà dell'azione che devono sussistere nel momento esatto in cui matura il tempo (lungo) dell'obbligazione tributaria, non un attimo prima, non un attimo dopo»<sup>4</sup>.

Ai fini della integrazione del reato, l'entità della somma da versare, costituente il debito IVA, è quella risultante dalla dichiarazione del contribuente e non quella effettiva, desumibile dalle annotazioni contabili<sup>5</sup>.

Come è stato evidenziato dalla giurisprudenza<sup>6</sup>, il legislatore più recente, conscio

---

<sup>2</sup> A. LANZI- P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, 2014, pag. 324.

<sup>33</sup> Sez. 3, n. 37593 del 7/05/2021, Coveri.

<sup>4</sup> Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, Schirosi, Rv. 263126.

<sup>5</sup> Sez. 3, n. 14595 del 17/11/2017, dep. 2018, Strada, Rv. 272552 – 01.

<sup>6</sup> Sez. 3, n. 19630 del 08/02/2022, Marku.

della generale crisi economica che da oltre un decennio attanaglia il Paese e dei suoi possibili riflessi sulle ragioni dell'omissione penalmente sanzionata, ha, da un lato, elevato a duecentocinquantamila euro per anno di imposta l'importo al di sotto del quale l'omesso versamento dell'IVA è penalmente irrilevante (art. 8, d.lgs. n. 158 del 2015); dall'altro, ai fini della non punibilità del reato, ha consentito il pagamento del debito (ancorché gravato da interessi e sanzioni) fino alla apertura del dibattimento, con possibilità di prorogare il termine di ulteriori sei mesi (art. 13, commi 1 e 3, d.lgs. n. 74 del 2000, come modificato dall'art. 11, d.lgs. n. 158 del 2015), di fatto dando maggior "respiro" ai contribuenti inadempienti ai sensi dell'art. 10-ter, d.lgs. n. 74 del 2000.

È di questi giorni, poi, la pubblicazione in G.U. del decreto legge n. 34 del 30 marzo 2023, il cui articolo 23 ha introdotto una «causa speciale di non punibilità dei reati tributari», a norma della quale «i reati di cui agli articoli 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater*, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello».

Il testo della legge delega per la riforma del sistema fiscale, approvato dal Consiglio dei Ministri in data 16 marzo 2023, infine, all'articolo 18 contiene poi un apposito principio di delega secondo cui, per le sanzioni penali, il legislatore delegato dovrà «attribuire specifico rilievo all'ipotesi di sopraggiunta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso». Appare quindi evidente il rilievo centrale che, nella politica fiscale attuale, ha assunto il tema della «crisi di liquidità»

### **3. La disciplina relativa al pagamento dell'IVA.**

Prima di procedere oltre occorre riassumere, rapidamente, la disciplina sostanziale alla base della norma penale.

Ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 4, d.P.R. n. 100 del 1998, l'IVA deve essere versata entro il giorno 16 del mese nella misura che risulta dovuta in base alla differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel periodo precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese<sup>7</sup>.

Per alcune categorie di contribuenti, tuttavia, il versamento può essere effettuato su base trimestrale, entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre

---

<sup>7</sup> Così, testualmente, Sez. 3, n. 37593 del 7/05/2021, *Coveri*.

trimestri solari e, per il quarto trimestre, entro il 16 di marzo di ciascun anno<sup>8</sup>.

Il versamento viene effettuato tramite il modello F24 in via esclusivamente telematica.

In ogni caso, l'omesso versamento periodico (mensile o trimestrale) è sanzionato, in via amministrativa, dall'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, con una sanzione pari al trenta per cento di ogni importo non versato.

Pertanto, e ciò tornerà utile in seguito, la condotta omissiva penalmente rilevante ha il suo antecedente nelle precedenti omissioni, costituenti a loro volta illecito amministrativo, in assenza delle quali il debito tributario non sarebbe residuo addirittura a distanza di più di un anno dall'ultima scadenza mensile<sup>9</sup>.

Tale considerazione sembra poter superare la costante obiezione sollevata in dottrina da chi ritiene che «il costante riferimento della giurisprudenza di legittimità ad un asserito obbligo di accantonamento delle somme destinate all'adempimento del debito erariale non trova alcun riscontro normativo<sup>10</sup>».

D'altro canto, non può che convenirsi con chi sostiene che «il disvalore del delitto tributario si focalizza invero a valle di tale condotta, ossia, nell'omesso versamento dell'imposta entro il c.d. "termine lungo", come d'altronde ben evidenziato dal tenore letterale della norma incriminatrice. Se così non fosse, dopotutto, verrebbe meno la cifra distintiva del delitto rispetto al corrispettivo illecito tributario, con conseguente caducazione del rapporto di progressione criminosa sussistente tra i medesimi»<sup>11</sup>.

#### 4. L'insorgenza dell'obbligo di versamento dell'IVA.

Il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede degli specifici obblighi per il contribuente

---

<sup>8</sup>La c.d. "IVA trimestrale" è consentita, senza l'applicazione degli interessi dell'1%, per le seguenti categorie di contribuenti:

- a) contribuenti trimestrali "ordinari" (art. 7, d.P.R. n. 542 del 1999): soggetti che scelgono di calcolare l'imposta trimestralmente, a condizione che nell'anno precedente abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a:
  - 400.000€ per i lavoratori autonomi e per le imprese che hanno come oggetto della propria attività la prestazione di servizi;
  - 700.000€ per le imprese che esercitano altre attività;
- b) contribuenti trimestrali "speciali": soggetti che indipendentemente dal volume di affari esplicano le seguenti attività (articolo 74, comma 4 del D.P.R. 633/72):
  - distributori di carburanti;
  - autotrasportatori di merci conto terzi;
  - esercenti attività di servizi al pubblico;
  - esercenti arti e professioni sanitarie.

Nel caso in cui il contribuente "ordinario" opti per la liquidazione trimestrale, dovrà versare l'imposta con una maggiorazione dell'1%, a titolo di interessi; tale maggiorazione non si applica ai contribuenti "speciali".

<sup>9</sup> Sez. 3, n. 38177 del 7/09/2021, Fantasia.

<sup>10</sup> Così D. COLOMBO, *La crisi di liquidità nei reati di omesso versamento di imposte: due recenti pronunce sulla valenza esimente*, pubblicato on line sul sito [www.discrimen.it](http://www.discrimen.it), 11 novembre 2021, pag. 4.

<sup>11</sup> N. BILIGOTTI, *Crisi di liquidità e omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto ex art. 10 ter D. Lgs. 74/2000: le molteplici declinazioni di un'esimente*, pubblicato on line sul sito Giurisprudenza Penale Web, 2018, pag. 10.

(art. 21 e ss.) dai quali emerge, sia con riferimento all'emissione della fattura che agli obblighi di registrazione, che il soggetto obbligato, già all'atto del compimento dell'operazione economica, conosce quanto è poi dovuto a titolo di Iva, dovendo essere indicata l'aliquota, e l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

Secondo una rigorosa giurisprudenza sono poi irrilevanti, ai fini della configurabilità del reato, sia l'effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate (tranne i casi di applicabilità del regime di «Iva per cassa»<sup>12</sup>), sia le condotte successive dell'obbligato, stante la natura del reato, che è omissivo proprio a consumazione istantanea<sup>13</sup>.

L'omesso versamento dell'IVA dipeso dal mancato incasso per inadempimento contrattuale dei propri clienti, secondo la prevalente giurisprudenza, non esclude la sussistenza del dolo richiesto dall'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, atteso che l'obbligo del predetto versamento prescinde dall'effettiva riscossione delle relative somme e che il mancato adempimento del debitore è riconducibile all'ordinario rischio di impresa, evitabile anche con il ricorso alle procedure di storno dai ricavi dei corrispettivi non riscossi<sup>14</sup>.

#### 4.1. Segue: la nota di variazione.

L'ultima pronuncia citata, di fatto rinvia al disposto dell'articolo 26, commi 2 e 3 bis, del d.P.R. n. 633/72, il quale consente, in presenza di particolari presupposti, l'emissione di "nota di variazione" (in gergo detta anche "nota di credito" o "storno"), per il caso in cui un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, per mancato pagamento totale o parziale.

Affinché ciò sia possibile, tuttavia, occorre:

1. che l'operazione sia correttamente fatturata e registrata;
2. che il mancato pagamento (in tutto o in parte) della fattura sia causato da procedure concorsuali (o da un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182 bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267) o esecutive rimaste infruttuose.

Quanto al secondo profilo, la disciplina delle variazioni in diminuzione connesse al mancato pagamento della fattura dovuto all'assoggettamento dell'acquirente (o

<sup>12</sup> cfr. Sez. 3, n. 6220 del 23/01/2018, *Ventura*, Rv. 272069

<sup>13</sup> Sez. 3, n. 2613 del 02/12/2022, dep. 2023, *Consoli*.

<sup>14</sup> Sez. 3, n. 6506 del 24/09/2019, dep. 2020, *Mattiazzo*, Rv. 278909; Sez. 3, n. 6220 del 23/01/2018, *Ventura*, Rv. 272069, ove si osserva che, «tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", l'obbligo penalmente sanzionato è ordinariamente svincolato dalla effettiva riscossione delle somme-corrispettivo relative alle prestazioni effettuate». Sez. 3, n. 38594 del 23/01/2018, Rv. 273958 – 01, ha poi affermato che «l'emissione della fattura, se antecedente al pagamento del corrispettivo, espone il contribuente, per sua scelta, all'obbligo di versare comunque la relativa imposta sicché egli non può dedurre il mancato pagamento della fattura né lo sconto bancario della fattura quale causa di forza maggiore o di mancanza dell'elemento soggettivo».

committente) ad una procedura concorsuale è stata oggetto di modifica ad opera dell'art. 18, DL n. 73/2021 (c.d. "Decreto Sostegni-bis"), prevedendo la possibilità per il cedente (o prestatore) di emettere la nota di variazione a partire dalla data di assoggettamento del debitore alla procedura concorsuale.

Tale novità, applicabile per le procedure concorsuali aperte dal 26.5.2021, consente un più rapido storno degli importi dovuti a titolo di IVA, abbattendo così l'importo dovuto dal contribuente.

Relativamente alle procedure aperte fino al 25.5.2021, l'Agenzia delle entrate ha chiarito<sup>15</sup> che al fine di poter emettere la nota di variazione, è necessario che la procedura risulti infruttuosa, con conseguente giuridica certezza da parte del cedente/prestatore della irrecoverabilità del credito, ovvero che il creditore abbia partecipato alla procedura.

In particolare, in caso di fallimento, è richiesta l'avvenuta insinuazione nel passivo fallimentare, come chiarito dal Ministero delle Finanze<sup>16</sup> e ribadito dall'Agenzia delle Entrate<sup>17</sup>.

Tuttavia, va evidenziato come la Corte di Giustizia UE (sentenza 11.6.2020, causa C-146/19), abbia sancito il diritto del creditore alla "riduzione" dell'IVA assolta relativa ad un credito non recuperabile anche qualora lo stesso non si sia insinuato nel fallimento del debitore ove dimostri che «se avesse insinuato il credito ... questo non sarebbe stato riscosso».

Alla luce di tale orientamento dei Giudici comunitari, l'Agenzia delle entrate, ha concluso nel senso che «per le procedure concorsuali aperte in data antecedente il 26 maggio 2021, il diritto alla variazione in diminuzione sorge anche nell'ipotesi di omessa insinuazione al passivo della pretesa creditoria, solo laddove il contribuente possa dimostrare l'infruttuosità della procedura fallimentare per mancanza di attivo da liquidare<sup>18</sup>».

In assenza di insinuazione al passivo, tuttavia, la nota di variazione può essere emessa soltanto alla chiusura della procedura, ancorché nelle more sia intervenuta la prescrizione del credito.

#### 4.2. *Segue: l'IVA per cassa.*

Nel corso degli anni, in relazione alla natura giuridica di alcune prestazioni, la regola della "IVA per competenza" è stata via via sostituita da quella della c.d. "IVA per cassa".

L'articolo 6 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, al comma 2, lettera a), già indicava una importante deroga al principio della "competenza", stabilendo che per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in

---

<sup>15</sup> Risposte interpello Agenzia Entrate 6.4.2022, n. 175 e 7.4.2022, n. 181.

<sup>16</sup> Circolare 17.4.2000, n. 77/E.

<sup>17</sup> Risoluzione 16.5.2008, n. 195/E e Risposte 3.6.2019, n. 178 e 7.2.2020, n. 33.

<sup>18</sup> Risposta n. 181/2022, citata.



esecuzione di contratti di somministrazione, l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo.

Inoltre, ai sensi del terzo comma, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

Il regime "Iva per cassa" (c.d. "*cash accounting*") è stato poi generalizzato dall'articolo 32 *bis* del d.l. n. 83/2012, che consente all'imprenditore o al lavoratore autonomo di posticipare il versamento dell'imposta sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, dal momento di effettuazione dell'operazione a quello dell'incasso.

Allo stesso modo, il diritto a detrarre l'Iva sui beni e sui servizi acquistati nasce al momento del pagamento dei corrispettivi ai fornitori.

L'imposta diventa comunque esigibile dopo un anno dall'effettuazione dell'operazione, a meno che, prima del decorso di questo termine, il cessionario o committente sia stato assoggettato a procedure concorsuali. Ugualmente, l'Iva sugli acquisti può essere detratta, trascorso un anno dal momento in cui l'operazione si considera effettuata.

Il regime dell'Iva per cassa si può applicare alle operazioni effettuate a partire dal 1° dicembre 2012 e possono aderirvi i contribuenti che:

- operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- hanno realizzato nell'anno precedente (o, nel caso di avvio dell'attività, prevedono di realizzare) un volume d'affari non superiore a due milioni di euro;
- effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni<sup>19</sup>.

Il regime "IVA per cassa" non si applica alle operazioni:

- poste in essere nei confronti di cessionari o di committenti che assolvono l'imposta mediante l'applicazione dell'inversione contabile;
- effettuate nell'ambito di regimi speciali di determinazione dell'imposta;
- effettuate nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, anche se residenti all'estero;
- effettuate nei confronti dei soggetti che assolvono l'IVA mediante il meccanismo del *reverse charge*;
- soggette a *split payment*;
- ad esigibilità differita "per natura";
- con l'estero non soggette a IVA in Italia.

Come appare evidente, nel caso in cui il contribuente abbia ricevuto l'importo corrispondente all'IVA, egli agisce come un mero sostituto di imposta, ricevendo da terzi somme che deve poi versare all'Erario.

Non a caso la giurisprudenza ha affermato che «non è possibile consentire che l'autore del reato possa autofinanziarsi con risorse non proprie, non versando le somme – né nel termine breve previsto dalle norme tributarie né nel termine lungo previsto dalla

---

<sup>19</sup> Informazioni possono essere ritratte sul portale dell'Agenzia delle entrate.

norma penale – con quelle destinate alla collettività, percependo così il profitto illecito del reato e reimpiegandolo, sottraendolo in tal modo anche alla confisca obbligatoria<sup>20</sup>».

## 5. Crisi di impresa e crisi di liquidità.

La prassi giudiziaria insegna come sempre più frequentemente gli imputati di reati di omesso versamento di imposte adducano quale causa scusante, o altrimenti esimente, ovvero ancora quale causa di esclusione dell'elemento psicologico del reato, le difficoltà sopraggiunte a causa di imprevista crisi di liquidità o di impresa, allegazione questa destinata ad aumentare quando sull'economia reale inizieranno a proiettarsi gli effetti della crisi pandemica.

Tecnicamente, i termini «crisi di impresa» e «crisi di liquidità» descrivono due fenomeni non perfettamente sovrapponibili.

La prima può essere originata da numerosi fattori<sup>21</sup>, quali ad esempio inefficienza, sovracapacità/rigidità, decadimento dei prodotti e carenze ed errori di *marketing*; incapacità a programmare, errori di strategia e carenza di innovazione, squilibrio finanziario.

La crisi può essere determinata sia da eventi interni, quali una diminuzione dei flussi, che da eventi esterni, quali il mutare delle condizioni di rischio; condizioni, queste, meno prevedibili e quindi più pericolose<sup>22</sup>.

Solo l'ultimo dei possibili fattori di crisi dianzi menzionati, tuttavia, descrive la crisi liquidità.

Essa, come è stato rilevato<sup>23</sup>, «consiste nell'incapacità di un'azienda di far fronte con il proprio flusso di cassa alle obbligazioni e alle spese (dal pagamento dei fornitori, al versamento delle imposte, dal saldo dei debiti con le banche fino all'acquisto di merci e materiali). Tale fenomeno riguarda soprattutto le piccole e medie imprese e si verifica quando la società ha consumato gran parte delle risorse con cui sostiene la sua attività. In altri termini, la crisi sopraggiunge quando la liquidità aziendale non risulta sufficiente a coprire tutti i costi e a garantire il corretto funzionamento del *business*: una situazione che, se non correttamente gestita, può condurre anche al fallimento».

Il tema della crisi di liquidità è quindi strettamente correlato al concetto di *cash flow* o flusso di cassa, tanto che, come si vedrà, lo stesso concetto è stato utilizzato dal legislatore del 2019 per definire la nozione stessa di «crisi».

Al fine di comprendere se il proprio flusso di cassa consenta di coprire i debiti a breve termine viene spesso utilizzato lo strumento dell'Annual Debt Service Cover Ratio

<sup>20</sup> Sez. 3, n. 50007 del 04/10/2019, *Baracchi*; Sez. 3, n. 2613 del 2/12/2022 (dep. 2023), *Consoli*.

<sup>21</sup> L. FACCINCANI, *Le crisi d'impresa: cause e processi di risanamento aziendale*,

<sup>22</sup> S. PACCHI, *Crisi di impresa e procedure concorsuali alternative*, in *Riv. dir. fallim.*, 1998, 996 e ss., descrive la crisi di impresa «una perturbazione o improvvisa modificazione di un'attività economica organizzata, prodotta da molteplici cause ora interne al singolo organismo, ora esterne, ma comunque capaci di minarne l'esistenza o la continuità».

<sup>23</sup> A. DI MAURO, *Crisi di liquidità: cos'è e come risolverla*, pubblicato online sul sito [www.agicap.com](http://www.agicap.com), 30 giugno 2022.

(o DSCR), che misura la capacità di un'azienda di utilizzare il proprio reddito operativo per ripagare il suo debito nei successivi sei mesi (c.d. "indice di bancabilità"), ed è costituito dal rapporto tra il "cash flow" prodotto dalla gestione operativa (numeratore) e gli impegni finanziari assunti in termini di quota capitale ed interesse oggetto di rimborso nell'orizzonte temporale considerato (denominatore). Lo strumento consente di valutare la sostenibilità dell'indebitamento in ottica prospettica.

Altro istituto che può essere di grande utilità pratica per l'impresa, ma anche criterio di valutazione del livello di diligenza di chi per essa opera, è il *business plan* della crisi d'impresa. Esso «rappresenta un documento di sintesi nel quale vengono individuate e formalizzate le modalità sulla base delle quali l'impresa in crisi intende ripristinare gli equilibri economico e finanziario, garantendosi i presupposti per la continuità. In esso devono essere approfondite le cause della crisi d'impresa nonché le modalità di soluzione della stessa<sup>24</sup>».

Del resto, il legislatore del d. lgs. 14/2019, nel riscrivere il secondo comma dell'articolo 2086 cod. civ., ha espressamente previsto in capo all'imprenditore che operi in forma societaria o collettiva precisi obblighi di diligenza: egli ha infatti «il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa», e ciò non solo durante la vita fisiologica dell'impresa, ma «anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale», rilevata la quale scatta l'obbligo «di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale» (v. par. che segue).

## 6. Le procedure di risoluzione della crisi di liquidità.

Nel paragrafo che precede si sono analizzati alcuni strumenti che dovrebbero consentire di prevenire la crisi di liquidità. Ma una volta che la stessa si è manifestata, occorre verificare quali siano gli istituti giuridici ai quali è possibile ricorrere per superarla.

### 6.1. Segue: la legge fallimentare.

In proposito occorre fare una netta distinzione tra le procedure instaurate prima del 15 luglio 2022 e quelle successive a tale data.

Fino ad allora, l'unica normativa che contenesse strumenti di risoluzione della crisi di impresa era costituita dalla legge fallimentare (r.d. n. 267/1942), la quale consentiva di raggruppare gli strumenti in due macroaree.

---

<sup>24</sup> AA.VV., *Il controllo della liquidità nelle strategie aziendali e nelle situazioni di crisi. Il contributo del business plan*, edito ne "I quaderni SAF - Scuola di alta formazione Luigi Martino, n. 59", 2015, pag. 40.

La prima concerneva situazioni di “insolvenza reversibile”<sup>25</sup>, ossia di temporanea impossibilità di far fronte alle proprie obbligazioni. Essa era fronteggiabile da un lato tramite procedure “concorsuali” quali:

- i “piani attestati di risanamento” previsti dall’art. 67, terzo comma, lettera d) della l.f.;
- l’“accordo di ristrutturazione dei debiti”, previsto dall’art.182 *bis*;
- la «transazione fiscale», regolata dall’art. 182-*ter* l.f., che rappresenta una particolare procedura “transattiva” tra Fisco e contribuente<sup>26</sup>.
- il “concordato preventivo in ipotesi di continuità” previsto dall’art. 160 ss.;

Dall’altro, tramite il ricorso ad accordi stragiudiziali di salvataggio<sup>27</sup> (c.d. “*corporate workouts*”), i quali hanno il duplice vantaggio dell’assenza di specifiche previsioni legislative che ne limitino utilizzo e contenuti (con la conseguente possibilità di adattare ciascun progetto di risanamento alle caratteristiche e alle possibilità dei partecipanti e alle condizioni del mercato sul quale operava l’impresa in crisi, in completa assenza di contenuti predeterminati ed immutabili) e della possibilità di evitare i costi delle procedure d’insolvenza<sup>28</sup>.

Nel caso invece di «insolvenza irreversibile», si poteva ricorrere al concordato preventivo di tipo liquidatorio e al fallimento.

## 6.2. Segue: il codice della crisi di impresa.

Il decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, recante il Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza (CCII) in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155, in vigore dal 15 luglio 2022, ha radicalmente mutato la prospettiva della gestione della crisi di impresa, passando da un modello basato sull’accertamento dello stato di insolvenza come certificazione della fine dell’imprenditore (che diventa “fallito”), ad un sistema tendenzialmente incentrato sull’evitare lo stato di insolvenza (c.d. «*rescue culture*») e la conseguente liquidazione giudiziale (che ha preso il posto del fallimento) dell’impresa.

È stato in proposito osservato che «la centralità nella nuova normativa non spetterà più all’imprenditore coinvolto nella crisi, bensì all’azienda, quale struttura in

---

<sup>25</sup> In dottrina (AA.VV., *Informativa e valutazione nella crisi d’impresa*, Roma, 30 ottobre 2015, pag. 10) è stato sottolineato come, già prima dell’entrata in vigore del CCII, «la temporanea illiquidità, presupponendo la capacità dell’imprenditore commerciale di acquisire, in un ragionevole lasso di tempo, quei mezzi normali di pagamento, idonei ad estinguere le passività non più dilazionabili, consiste, al contrario dell’insolvenza, in una crisi economica momentanea e reversibile. Da quanto precede consegue che l’insolvenza, quale stato di illiquidità assoluto e definitivo, costituisce di fatto l’aggravamento irreversibile della temporanea illiquidità (e dunque, attualizzando, dello stato di crisi)».

<sup>26</sup> Per un approfondimento v. L. Serra, *Transazione fiscale: le istruzioni dell’Agenzia delle Entrate*, pubblicato on line sul sito [www.altalex.it](http://www.altalex.it), 12 gennaio 2021.

<sup>27</sup> Sul punto v. S. BONFATTI, *Gli accordi stragiudiziali per la composizione della crisi d’impresa nei progetti di riforma della legge fallimentare. Profili civilistici*, ne: *Le procedure concorsuali tra nuove frontiere e prospettive di riforma*, a cura di Bonfatti e Falcone, Milano, 2002, 113 ss.

<sup>28</sup> Così A. PEREZ, *Dagli accordi stragiudiziali agli accordi giudiziali con i creditori*, ODCEC Roma, 16 maggio 2023.

cui si oggettiva l'attività dell'impresa e il cui tentativo di conservazione costituisce l'oggetto principale dell'attenzione della nuova legge<sup>29</sup>».

In tale ottica, una parte centrale del testo è incentrata sulla nozione di «crisi» e sui rimedi per non renderla definitiva con il passaggio all'insolvenza.

L'articolo 2, comma 1, lettera a) del decreto definisce la «crisi» come «lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi», mentre la successiva lettera b) definisce come insolvenza «lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni».

Oltre alla crisi e all'insolvenza, il Codice prevede anche una sorta di «pre-crisi»<sup>30</sup> dell'impresa (art. 12), consistente in «condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza», in cui «risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa», situazione in cui è consentita l'attivazione dei meccanismi di composizione negoziata (v. *infra*).

Di fondamentale importanza, ai presenti fini, è l'articolo 3, a mente del quale l'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte, mentre l'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'articolo 2086 del codice civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa, il comma 3 stabilisce che le misure di cui al comma 1 e gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:

- a) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
- b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4;
- c) ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, al comma 2.

Il comma 4 identifica una serie di «segnali» per la previsione di cui al comma 3:

- a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;

---

<sup>29</sup> M. CELLETTI, *Stato di crisi, stato di insolvenza e rescue culture nel Codice della crisi d'impresa - La genesi delle nuove definizioni del CCII nel quadro delle misure di salvataggio dell'impresa previste dalla Direttiva 2019/1023/UE*, pubblicato on line sul sito [www.altalex.com](http://www.altalex.com) il 6 marzo 2021.

<sup>30</sup> Sul punto si veda A. PETTERUTI, *Pre-crisi, crisi ed insolvenza: dubbi sull'accesso alla composizione negoziata*, pubblicato on line sul sito [www.quotidianopiu.it](http://www.quotidianopiu.it), 27/08/2022, non impaginata.

- c) l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;
- d) l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies, comma 1.

Il codice prevede la possibilità per l'imprenditore di attivare una serie di istituti volti al superamento della crisi (o della pre-crisi):

- la Composizione negoziata della crisi (articolo 17);
- il Concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio (art. 25-sexies);
- gli Accordi in esecuzione di piani attestati di risanamento (art. 56);
- gli Accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 57);
- il Piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (art. 64 bis).

Il codice della crisi di impresa disciplina, inoltre, le comunicazioni all'impresa da parte dei «creditori pubblici qualificati» (art. 25 *novies*), fra cui l'Agenzia delle entrate, che comunica immediatamente a mezzo PEC all'imprenditore l'esistenza di un debito scaduto e non versato relativo all'imposta sul valore aggiunto, risultante dalla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 21 *bis* del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 (se di importo superiore a euro 5.000 e, comunque, non inferiore al 10 per cento dell'ammontare del volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente; la segnalazione è in ogni caso inviata se il debito è superiore all'importo di euro 20.000).

Le segnalazioni contengono l'espreso invito alla presentazione dell'istanza di «composizione negoziata» della crisi di cui all'articolo 17, comma 1, se ne ricorrono i presupposti.

In caso di accesso alla «composizione negoziata» della crisi, l'articolo 14 prevede che tra i documenti da inserire vi sia anche (lettera f) «la situazione debitoria complessiva richiesta all'Agenzia delle entrate-Riscossione».

Ai sensi del successivo articolo 23, le parti possono, alternativamente:

- a) concludere un contratto, con uno o più creditori, che produce i effetti di cui all'articolo 25 *bis*, comma 1, se, secondo la relazione dell'esperto di cui all'articolo 17, comma 8, è idoneo ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni;
- b) concludere la convenzione di moratoria di cui all'articolo 62;
- c) concludere un accordo sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto che produce gli effetti di cui agli articoli 166, comma 3, lettera d), e 324. Con la sottoscrizione dell'accordo l'esperto dà atto che il piano di risanamento appare coerente con la regolazione della crisi o dell'insolvenza.

Ai sensi del successivo articolo 25 *bis* («misure premiali»), le sanzioni tributarie per le quali è prevista l'applicazione in misura ridotta in caso di pagamento entro un

determinato termine dalla comunicazione dell'ufficio che le irroga, sono ridotte alla misura minima se il termine per il pagamento scade dopo la presentazione della istanza di nomina dell'esperto indipendente di cui all'articolo 17, per l'accesso alla composizione negoziata.

In questo caso, le sanzioni e gli interessi sui debiti tributari sorti prima del deposito dell'istanza di cui all'articolo 17 e oggetto della composizione negoziata sono ridotti della metà nelle ipotesi previste dall'articolo 23, comma 2.

Ai sensi del comma 4, in caso di pubblicazione nel registro delle imprese del contratto di cui all'articolo 23, comma 1, lettera a), e dell'accordo di cui all'articolo 23, comma 1, lettera c), l'Agenzia delle entrate concede all'imprenditore che lo richiede, con istanza sottoscritta anche dall'esperto, un piano di rateazione fino ad un massimo di settantadue rate mensili delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta, imposta sul valore aggiunto e imposta regionale sulle attività produttive non ancora iscritte a ruolo, e relativi accessori.

Il d.l. 24 febbraio 2023, n. 13 ha disposto (con l'art. 38, comma 1) che nell'ipotesi anzidetta (articolo 25 *bis*, comma 4) l'Agenzia delle entrate può concedere un piano di rateazione fino a centoventi rate in caso di comprovata e grave situazione di difficoltà dell'impresa rappresentata nell'istanza depositata ai sensi del medesimo articolo 25 *bis*, comma 4, e sottoscritta dall'esperto.

Come appare evidente, il CCII si articola attraverso due *file rouge*: da un lato, prevedendo a carico dell'imprenditore, soprattutto in forma collettiva, una serie di obblighi e adempimenti tali da consentire sia una corretta pianificazione dell'attività di impresa, che una "diagnosi precoce" della crisi; dall'altro, mettendo a disposizione dello stesso un variegato strumentario, che gli consenta di affrontare e risolvere la crisi prima che essa sfoci nell'insolvenza.

Tali elementi si riveleranno di particolare utilità nella seconda parte del presente contributo.

## 7. La crisi di liquidità nella giurisprudenza della Cassazione penale.

Spostando ora il fuoco dell'attenzione sul tema centrale della presente disamina, va osservato come la giurisprudenza di legittimità (meno quella di merito) sia tendenzialmente sedimentata in ordine alla tendenziale irrilevanza della «crisi di liquidità» ai fini dell'accertamento di responsabilità per il delitto di cui all'articolo 10 *ter* (e 10 *bis*) del d.lgs. 74/2000.

Già le Sezioni Unite<sup>31</sup>, nel 2013, hanno affermato che il reato, a dolo generico, è integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, «non rilevando la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti (Sez. 3, n. 13100 del 19.1.2011, Biglia,

---

<sup>31</sup> Sez. U., n. 37424 del 28/03/2013, *Romano*, Rv. 255758 – 01.

Rv. 249917; conf. Sez. 3, n. 29616 del 14.6.2011, Vescovi, rv. 250529)».

Successivamente, è stato sottolineato<sup>32</sup> come fosse già allora ricorrente la casistica dei motivi dell'illiquidità che si assume essere incolpevole e tale da scriminare (asseritamente) il mancato pagamento di tributi all'Erario:

- a) l'aver ritenuto di privilegiare il pagamento delle retribuzioni ai dipendenti, onde evitare dei licenziamenti;
- b) l'aver dovuto pagare i debiti ai fornitori, pena il fallimento della società;
- c) la mancata riscossione di crediti vantati e documentati, verso la clientela e spesso nei confronti dello Stato.

Sottolineava già in quella circostanza la Corte che nessuna di queste situazioni, seppure provata, può integrare *ex se* l'invocata forza maggiore ex art. 45 c.p., o lo stato di necessità ex art. 54 c.p. né, quindi, può assumere valenza scusante.

Recentemente, la Corte ha ribadito<sup>33</sup> l'irrelevanza del fatto che la società attraverso una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte al pagamento di debiti ritenuti più urgenti, posto che la crisi di liquidità costituisce elemento che «rientra nell'ordinario rischio di impresa e che non può certamente comportare l'inadempimento dell'obbligazione fiscale contratta con l'erario»<sup>34</sup>.

Tuttavia, le numerose pronunce che hanno affrontato il tema hanno preso in considerazione diversi profili, riconducendo la crisi di impresa (o di liquidità) ora ad una «scusante» codificata, ora ad una scusante non codificata, ora ancora all'elemento psicologico del reato.

La questione non è meramente teorica, potendo l'adesione all'una ovvero all'altra teoria produrre, nel caso concreto, esiti divergenti, soprattutto sotto il profilo della valutazione delle condotte attive eventualmente poste in essere dall'agente per fronteggiare la crisi.

## 8. Crisi di liquidità ed elemento psicologico del reato.

In alcuni casi la giurisprudenza ha ricondotto la crisi di liquidità alla generale tematica dell'elemento soggettivo del reato, considerando la stessa quale (possibile) causa di esclusione del dolo.

L'ipotesi, ad esempio, è stata ritenuta in riferimento al caso in cui il mancato versamento sia dipeso dal mancato incasso di fatture emesse "per competenza" e quindi non in applicazione della c.d. "IVA per cassa"<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> Sez. 3, n. 1725 dell'11/11/2014, Togni.

<sup>33</sup> V., *ex multis*, Sez. 3, n. 2613 del 2/12/2022 (dep. 2023), *Consoli*; conf. Sez. 3, n.12906 del 13/11/2018, *Canella*, Rv. 276546, non massimata sul punto.

<sup>34</sup> In senso parzialmente difforme Sez. 3, n. 31352 del 05/05/2021, *Baracchino*, Rv. 282237 – 01, reputa che il normale rischio d'impresa in relazione agli insoluti possa affermarsi laddove gli stessi siano contenuti in una percentuale fisiologica, mentre qualora tale percentuale superi una soglia tale da definirsi patologica (nel caso di specie, il 40%), tali insoluti debbono costituire oggetto di valutazione da parte dei giudici del merito.

<sup>35</sup> Così GUP Tribunale di Bologna, sentenza 13/6/2013, inedita, citata anche da Soana, cit., 12.



Altra ipotesi potrebbe essere quella di un amministratore, subentrato dopo l'incasso delle fatture e prima della dichiarazione annuale, che non rinvenga liquidità in cassa<sup>36</sup>.

Ancora, si è ritenuto<sup>37</sup> che è prospettabile «l'eventualità, rilevante ai fini di escludere la colpevolezza, che sia intervenuta una crisi di liquidità al momento della scadenza del termine lungo, crisi non derivante dalla scelta del datore di lavoro-sostituto d'imposta "di non far debitamente fronte" al suo obbligo organizzativo. È in tale ipotesi, allora, che difetta il dolo, e ciò deve essere oggetto di puntuale dimostrazione».

Altro caso analizzato in giurisprudenza è quello dell'ammissione al concordato preventivo in epoca compresa tra il momento della percezione delle somme e la scadenza del termine lungo<sup>38</sup>.

Il tema è stato affrontato in alcune pronunce della Cassazione penale<sup>39</sup>, la quale ha sostenuto che affinché sia escluso il coefficiente psicologico del reato è necessario che siano assolti precisi «oneri di allegazione» da parte dell'imputato, «che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto».

Occorre, in altre parole, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, «pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo 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 e ad egli non imputabili<sup>40</sup>».

In dottrina, d'altro canto, non manca chi riconduce l'argomento alla mancata prova dell'esistenza del «dolo eventuale», in applicazione della c.d. «formula di Franck». Si sostiene, in altre parole, che «l'imprenditore che non ha accantonato le somme da versare successivamente, ha sì agito accettando il rischio di non potere successivamente provvedere, ma confidando nella propria capacità di generare profitto<sup>41</sup>».

La soluzione ermeneutica appare, in concreto, non dissimile rispetto a quella che si esaminerà al paragrafo successivo, discostandosene tuttavia in quanto riconduce al coefficiente psicologico del reato, e non anche alla «coscienza e volontà» (c.d. "suitas") della condotta, la causa scriminante.

---

<sup>36</sup> Così S. FINOCCHIARO, [Crisi di liquidità e reati fiscali: una pronuncia di assoluzione del tribunale di Milano per difetto di colpevolezza e "soggettiva inesigibilità"](#), in *Dir. pen. cont.*, 23 marzo 2016, par. 4, non impaginato.

<sup>37</sup> Sez. 3, n. 5905 del 9/10/2013, *Maffei*, cit.

<sup>38</sup> Sez. 3, n. 13628 del 20/02/2020; Sez. 3, n. 36320 del 2/04/2019; Sez. 3, n. 2860 del 30/10/2018.

<sup>39</sup> Sez. 3, n. 46237 del 18/10/2022, *Campana*, che ribadisce i principi già espressi dalla stessa Sezione con sentenza n. 11035 del 9/11/2017, dep. 2018, *Magon*.

<sup>40</sup> Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014.

<sup>41</sup> L. RUSSO, *Crisi d'impresa ed omesso versamento IVA alla luce delle neuroscienze*, in *Archivio Penale*, 2018, 2, pag. 6.

## 9. Crisi di liquidità e forza maggiore.

La crisi di liquidità quale causa di esclusione della colpevolezza viene ricondotta da parte della dottrina<sup>42</sup> e dalla quasi unanime giurisprudenza all'istituto della causa di forza maggiore, della cui natura si discute in dottrina, essendo da taluni ricondotta alle cause di esclusione della colpevolezza<sup>43</sup>, da altri alle circostanze in grado di interrompere il nesso di causalità<sup>44</sup>.

In ogni caso, senza entrare in complesse *querelle* di teoria generale del reato, agendo nell'ambito degli elementi di cui esso necessariamente si compone (fatto tipico, colpevolezza e antigiusuridicità, secondo la c.d. «teoria tripartita»; fatto tipico e colpevolezza, secondo la «teoria bipartita»), essa interviene elidendo la stessa «tipicità» del fatto.

La causa di forza maggiore viene generalmente considerata una «scusante» soggettiva, categoria in cui vengono ricomprese «le ipotesi in cui l'agente pone in essere un fatto antigiusuridico, agendo anche con dolo, nella consapevolezza di violare la legge, e in cui l'ordinamento si astiene dal muovergli un rimprovero, prendendo atto che la sua condotta è stata determinata dalla presenza di circostanze peculiari, che hanno influito sulla sua volontà, sicché non si può esigere un comportamento alternativo»<sup>45</sup>.

Essa si discosta dall'altra scusante soggettiva (il caso fortuito) per la «irresistibilità» della forza esterna, ciò che preclude, a monte, l'accertamento dell'elemento soggettivo del reato: tale ipotesi non ricorre, infatti, se non in presenza di un «fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente, sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente»<sup>46</sup> (quale, tipicamente il c.d. «*factum principis*»<sup>47</sup>), e non, quindi, in presenza di un accadimento prevedibile in quanto frutto, ad esempio, della progressiva contrazione del mercato di riferimento<sup>48</sup>.

---

<sup>42</sup> F. LOMBARDI, *Omesso versamento di ritenute dichiarate o certificate: sulla rilevanza della crisi di liquidità come "forza maggiore"*, pubblicato on line sul sito [www.giurisprudenzapenale.com](http://www.giurisprudenzapenale.com), n. 4/2018.

<sup>43</sup> Così G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale, parte generale*, Zanichelli, 1994, 168; F. ANTOLISEI, *Manuale di Diritto Penale – Parte Generale*, Milano, 1987, p. 347.

<sup>44</sup> Così F. MANTOVANI, *Diritto penale, parte generale*, Cedam, 1988, pag. 184.

<sup>45</sup> Sez. U., n. 10381 del 26/11/2020, dep. 2021, *Fialova*, Rv. 280574 – 01.

<sup>46</sup> Sez. 3, n. 4529 del 04/12/2007, *Cairone*, Rv. 238986.

<sup>47</sup> F. ROMOLI, *Omesso versamento di I.V.A. e crisi di liquidità*, pubblicato on line sul sito [www.archiviopenale.it](http://www.archiviopenale.it), 2012, elenca, a titolo esemplificativo, i casi «dell'imprenditore colpito da calamità naturali, di furti o rapine ai danni dell'azienda, oppure dell'inaspettato fallimento di un grosso committente, come pure del blocco di finanziamenti pubblici già attesi; vi rientrerebbe anche il caso della successione gestoria, ove un nuovo amministratore subentra in epoca successiva alla dichiarazione annuale I.V.A. e trovi l'impresa in uno stato di crisi di liquidità causata dalla precedente gestione e non risolvibile in termini per il versamento indicato all'art. 10<sup>ter</sup> d.lgs. n. 74 del 2000».

<sup>48</sup> Per Sez. 3, n. 5905 del 9/10/2013, *Maffei*, «la *vis maior* è dunque la causa esterna all'agente che sostituisce la serie causale a lui ascrivibile, innescandone una diversa e completamente autonoma, la quale non si contamina in alcun modo con quella sortita dalla condotta dell'agente stesso».

Inoltre, la scusante in parola «sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, mai quando egli si trovi già in condizioni di illegittimità<sup>49</sup>».

La forza maggiore, come scusante soggettiva, proietta i suoi effetti sull'elemento soggettivo del reato, anche se in un momento precedente a quello del coefficiente volontaristico; non a caso, alcune sentenze<sup>50</sup> definiscono la forza maggiore un evento «tale da rescindere il legame psicologico tra azione ed evento quale causa di esclusione del dolo o della colpa».

La stessa sentenza n. 46237/2022, citata al paragrafo che precede, ha chiarito che ai fini dell'integrazione del reato di cui all'art. 10-ter d.lgs 74/200, è sufficiente, quanto all'elemento soggettivo, il dolo generico<sup>51</sup>, configurabile anche nella forma del dolo eventuale<sup>52</sup>, integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità, a nulla rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo<sup>53</sup>, mentre l'inadempimento della obbligazione tributaria può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico<sup>54</sup>.

La tematica, quindi, non impinge direttamente sul coefficiente psicologico del reato, essendo i «motivi» (nella cui sfera va ricondotto lo scopo di salvare l'impresa o salvaguardare il livello occupazionale) irrilevanti rispetto alla struttura della fattispecie salvo che essi siano espressamente menzionati nella norma incriminatrice, quanto, piuttosto, sul generale requisito della coscienza e volontà della condotta (c.d. «*suitas*») previsto dal primo comma dell'art. 42 cod. pen., che consente di riferire il reato alla sfera di volontà del soggetto agente: in presenza di una causa di forza maggiore il soggetto «*non agit, sed agitur*», venendo così meno la stessa tipicità del fatto<sup>55</sup>.

In casi siffatti, venendo meno la stessa possibilità per l'agente di reato di determinarsi, in dottrina si parla, a sottolineare l'assenza di una corretta formazione dell'elemento soggettivo del reato, di «pseudo-dolo»<sup>56</sup>.

---

<sup>49</sup> Sez. 3, n. 37593 del 7/05/2021, *Coveri*, n.m.; Sez 4, n. 8089 del 13/05/1982, *Galasso*, Rv. 155131; Sez. 5, n. 5313 del 26/03/1979, *Geiser*, Rv. 142213; Sez. 4, n. 1621 del 19/01/1981, *Sodano*, Rv. 147858; Sez. 4 n. 284 del 18/02/1964, *Acchiardi*, Rv. 099191.

<sup>50</sup> Sez. 1, n. 18402 del 05/04/2013.

<sup>51</sup> Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 2016, *Vanni*, Rv. 265939.

<sup>52</sup> Sez. 3,, n. 34927 del 24/06/2015, *Alfieri*, Rv. 264882.

<sup>53</sup> Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 2015, *Schiroso*, Rv. 263127.

<sup>54</sup> Sez. 3, n. 8352/2015 del 24/06/2014, *Schiroso*, Rv. 263:1.28.

<sup>55</sup> V. anche Sez. 3, n. 46684 del 28/03/2018, *Pagani*, secondo cui «il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perché non esclude la *suitas* della condotta». In dottrina, alle medesime conclusioni giungono C. LOMBARDOZZI – R. LUCEV, *La pandemia come causa di forza maggiore nei reati di omesso versamento*, in *Responsabilità d'impresa e antiriciclaggio*, n. 1, 2021, pag. 9, secondo cui «appare preferibile qualificare l'esimente come una causa di esclusione del fatto tipico: manca, se non dal punto di vista meramente naturalistico, un contegno umano, attivo od omissivo che sia, che possa qualificarsi come condotta penalmente tipica».

<sup>56</sup> Così S. M. SCORCIA, *La natura eccezionale delle scusanti: riflessioni a margine del recente dibattito sul principio*

Non a caso, la citata sentenza n. 37593/2021, dopo avere sottolineato che per la sussistenza del reato in questione «non è richiesto il fine di evasione (come già affermato da Sez. U, Romano, cit.), tantomeno l'intima adesione del soggetto alla volontà di violare il precetto», evidenzia che imperniare il fulcro della questione sul coefficiente psicologico del reato tende «ad attrarre nell'orbita del dolo generico requisiti che, per definizione, non gli appartengono e che si collocano piuttosto nell'ambito dei motivi a delinquere o che ne misurano l'intensità (art. 133 cod. pen.)».

Scendendo in concreto, secondo la prevalente giurisprudenza, ove l'impresa abbia optato per il regime "IVA per cassa", e quindi «risulti che l'Iva sia stata effettivamente incassata, le relative somme non siano state accantonate ma impiegate per autofinanziamento, per altri scopi imprenditoriali, oltre ad essere provato il dolo, l'autore dell'omesso versamento si pone volontariamente nelle condizioni di non uniformarsi alla legge, con la conseguenza che non è invocabile la forza maggiore<sup>57</sup>».

In tal senso si è anche affermato<sup>58</sup> che «ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta».

Corollario di tale impostazione è che solo in presenza di circostanze eccezionali, da verificarsi caso per caso ed oggetto di scrutinio di merito, che non lascino margine di scelta al contribuente e a cui lo stesso non abbia in alcun modo dato causa, potrà ritenersi sussistenza la scusante invocata.

Nella valutazione della «eccezionalità» della situazione, la citata sentenza 1725/2014 ha puntualizzato che «non è escluso che, in astratto, siano possibili casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e come tale è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato - nei quali possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria<sup>59</sup>. È tuttavia necessario, perché in concreto ciò si verifichi, che siano assolti gli oneri di allegazione che, per quanto attiene alla lamentata crisi di liquidità, dovranno investire non solo l'aspetto della non imputabilità a chi abbia omesso il versamento della crisi economica che ha investito l'azienda o la sua persona, ma anche la prova che tale crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (non ultimo, il ricorso al credito bancario). In altri termini, il

---

*di inesigibilità e sull'esigenza di affinare il giudizio di colpevolezza, pubblicato on line sul sito [www.la legislazione penale.eu](http://www.la legislazione penale.eu), 07/09/2022, p. 7.*

<sup>57</sup> Sez. 3, n. 30677 del 24/06/2021, *Maino*.

<sup>58</sup> Sez. 3, n. 38177 del 7/09/2021, *Fantasia*.

<sup>59</sup> La sentenza cita i precedenti costituiti da così Sez. 3 n. 10813 del 6/02/2014, *Servida*; Sez. 3, n. 5467 del 5/12/2013, dep. 2014, *Mercutello*, Rv. 258055.

ricorrente che voglia giovare in concreto di tale esimente, evidentemente riconducibile alla forza maggiore, nei termini di cui si è detto, dovrà dare prova che non gli sia stato altrimenti possibile reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili».

In termini sostanzialmente analoghi altra pronuncia<sup>60</sup> ha ribadito che «al fine della dimostrazione della assoluta impossibilità di provvedere ai pagamenti omessi, occorre l'allegazione e la prova della non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto<sup>61</sup> ...per escludere la volontarietà della condotta è, dunque, necessaria la dimostrazione della riconducibilità dell'inadempimento alla obbligazione verso l'Erario a fatti non imputabili all'imprenditore, che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico<sup>62</sup>».

Come appare evidente, pur partendo da posizioni diverse, i due indirizzi ermeneutici pervengono a soluzioni sostanzialmente simili.

## 10. Crisi di liquidità e inesigibilità: le Sezioni Unite «Fialova».

Parte della dottrina riconduce invece la «crisi di liquidità» all'istituto della «inesigibilità»<sup>63</sup>, ritenendo che tutto il sistema delle «scusanti» (cui vanno ricondotti gli istituti dell'errore ex art. 47 cod. pen., del caso fortuito e della forza maggiore ex art. 45 cod. pen. e del costringimento fisico ex art. 46 cod. pen.) sarebbe espressione del principio di «personalità» della responsabilità penale ricavabile dall'art. 27 Cost., ciò che consentirebbe di applicare, analogicamente e *in bonam partem*, il principio della scusante anche al di fuori delle ipotesi codificate.

In tale prospettiva il reato, strutturato come delitto a dolo generico (che può quindi presentarsi anche sotto forma di dolo eventuale) sarebbe sussistente nei suoi elementi costitutivi, a prescindere da quello che era il fine, magari anche meritevole, perseguito dall'agente<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup>.

<sup>61</sup> Cfr. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, *Zanchi*, Rv. 259190; Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, *Schirosi*, Rv. 263128; Sez. 3, n. 43599 del 09/09/2015, *Mondini*, Rv. 265262.

<sup>62</sup> Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, *Schirosi*, Rv. 263128; conf. Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, *Tonti Sauro*; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, *Mercutello*, citata; Sez. 3, n. 5905 del 9/10/2013, dep. 2014.

<sup>63</sup> In dottrina, per un contributo di sistema sull'istituto, v. G. FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990.

<sup>64</sup> In tal senso Lombardi, *Omesso versamento di ritenute dichiarate o certificate: sulla rilevanza della crisi di liquidità come "forza maggiore"*, cit., sostiene che «è limpido evincibile infatti che, nel momento in cui l'agente devia le risorse, precedentemente ottenute tramite ritenuta alla fonte, verso altri scopi, ben si rappresenta di potersi ritrovare, alla scadenza del termine temporale penalmente rilevante, in una situazione di insolvenza,

Ciò che in alcuni casi difetterebbe, al contrario, è l'«esigibilità soggettiva» della condotta corretta.

Tale indirizzo, sposato da alcune pronunce di merito<sup>65</sup>, sostiene che l'accertamento dell'elemento soggettivo del reato non può limitarsi ad un riscontro decontestualizzato della volontarietà dell'azione o dell'omissione posta in essere, ma deve invece comprendere una generale valutazione di esigibilità soggettiva del comportamento doveroso, sulla scorta dell'incontestabile insegnamento secondo cui la «colpevolezza», quale elemento indefettibile del reato, non è altro che l'insieme dei requisiti dai quali dipende la possibilità di muovere all'agente un rimprovero per aver commesso un fatto anti giuridico.

È stato affermato in dottrina, a margine di una decisione assolutoria di merito<sup>66</sup>, come tale arresto sia stato percepito dall'opinione pubblica «alla stregua di esperienza nostrana di *equity*, ovvero sia un tranquillizzante esempio di “giustizia riequilibratrice” rispetto ad una legislazione fiscale generalmente avvertita – *a fortiori* nel difficile quadro economico-finanziario anzidetto – come iniqua<sup>67</sup>».

Il tema merita un approfondimento in quanto impinge sui rapporti tra inesigibilità «per analogia» e inesigibilità «extralegale». Ma procediamo con ordine.

Il tema della applicabilità dell'analogia nel sistema penale con specifico riferimento alla categoria dogmatica della «inesigibilità», astrattamente applicabile al caso in esame, è tornato di recente attualità in quanto oggetto di scrutinio ad opera della citata sentenza delle Sezioni Unite Fialova.

Nella circostanza il Supremo Consesso ha affermato che «il divieto di analogia in materia penale, ricondotto all'art. 25 Cost., del quale si sottolinea, appunto, la dimensione garantistica, non si riferisce all'intera materia penale, ma si rivolge alle sole disposizioni punitive: in sostanza, si esclude che vi siano impedimenti di carattere costituzionale che consentano operazioni di interpretazione analogica che operino nel senso di un restringimento dei confini di ciò che è penalmente rilevante, ammettendo l'esperibilità di un intervento analogico *in bonam partem*. In sostanza, l'art. 25, comma 2, Cost. proibisce solo l'analogia *in malam partem*».

Riconosciuto il carattere «relativo» del divieto di analogia, riferito alla sola interpretazione delle norme penali sfavorevoli, la Corte ha verificato i limiti di un'interpretazione analogica *in bonam partem*, in presenza di una disposizione generale, come l'art. 14 preleggi, che esclude comunque l'applicazione analogica delle leggi eccezionali. In altri termini, si tratta di verificare se anche l'interpretazione analogica *in bonam partem* sia ostacolata in presenza di leggi eccezionali. Dall'eccezionalità della norma deriverebbe infatti l'impossibilità di attivare il procedimento di interpretazione analogica.

---

e a tale consapevolezza si coniuga un profilo volitivo quantomeno nella forma del dolo eventuale».

<sup>65</sup> Trib. Milano, sez. 3, sent. 15/12/2015 (dep. 18 febbraio 2016), n. 13701.

<sup>66</sup> Giudice per l'udienza preliminare presso il Tribunale di Firenze, sent. 1141/2012 del 27 luglio 2012, che peraltro riconduce la sentenza di non luogo a procedere all'assenza del dolo, non all'inesigibilità.

<sup>67</sup> F. ROMOLI, *Omesso versamento di I.V.A. e crisi di liquidità*, pubblicato on line sul sito [www.archiviopenale.it](http://www.archiviopenale.it), cit.

Le cause di non punibilità in senso stretto, in quanto norme eccezionali (poiché riconducibili a valutazioni di opportunità estrinseche rispetto al fatto di reato), sono considerate escluse dall'applicazione analogica. Al contrario, non hanno carattere eccezionale le cause di giustificazione e quelle di esclusione della colpevolezza (o scusanti), per le quali può riconoscersi uno spazio per l'applicazione analogica.

In particolare, per le «scusanti» si ritiene che possa negarsi la natura di norme eccezionali ogni qualvolta siano espressione di un principio generale dell'ordinamento. L'«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 sarebbe infatti, secondo le Sezioni Unite, la manifestazione di un principio immanente al sistema penale, espressione del principio generale contenuto nell'art. 27 Cost. (Corte cost. n. 364 del 1988), tale da giustificare un'applicazione analogica nei «casi simili».

Come evidenziato in dottrina<sup>68</sup>, secondo la Corte «la non punibilità troverebbe la sua *ratio essendi* nella assenza di colpevolezza in capo a chi, condizionato dal pericolo, è privo di alternative che si possano “umanamente” pretendere. È l'incoercibile istinto di conservazione, che sin dai primordi dell'istituto, porterebbe ad escludere la colpevolezza di chi se ne avvale», rientrando a pieno titolo nell'ambito delle «scusanti».

La pronuncia, evidentemente influenzata dalla dottrina che ritiene l'inesigibilità un principio immanente all'ordinamento<sup>69</sup>, è stata oggetto di forti critiche in dottrina. Si è ad esempio affermato che utilizzare formule quale quella proposta dallo Scarano «equivale ad introdurre un criterio talmente vago da rendere concettualmente impraticabile una applicazione analogica. Diversamente ragionando, la misura dell'esigibile non sarebbe offerta da un principio, ma dallo stesso giudice, che si vedrebbe facoltizzato non a rinvenire una *regula iuris* per il caso analogo, ma a creare esso stesso il limite del principio attraverso i “casi” applicati»<sup>70</sup>.

Ancora, si è detto che «al di sotto della “giustizia sostanziale” che si avverte negli esiti della decisione e nonostante la rassicurazione derivante da una decisione in *favor*, rimangono sostanzialmente intatte le non lievi perplessità che accompagnano un metodo che asseconda la pulsione para-legislativa che il supremo organo della nomofilachia manifesta in questa sentenza»<sup>71</sup>, pur sottolineandosi che «nella sentenza non si sostiene certo e anzi si respinge un uso diretto della inesigibilità come categoria generale in grado di imporre al giudice una verifica caso per caso della possibilità per il soggetto di agire diversamente; prospettiva, quest'ultima, che aprirebbe spazi discrezionali certamente non praticabili e tanto meno auspicabili. Il meccanismo

---

<sup>68</sup> A. MACCHIA, *Il fine giustifica i mezzi? Le Sezioni Unite e la difficile estensione ai conviventi della causa di non punibilità dell'art. 384, comma 1, cod. pen.*, pubblicato on line sul sito Sistema Penale, 22 giugno 2022, p. 15.

<sup>69</sup> Il riferimento è prevalentemente a G. BETTIOL (*Diritto penale*, Padova, 1978, p. 475 ss), ma soprattutto a L. SCARANO (*La non esigibilità nel diritto penale*, Napoli, 1948), cui si deve la efficace formula secondo cui in determinate situazioni non sarebbe consentito «umanamente esigere una condotta diversa» da parte dell'agente di reato. Sul tema v. anche G. FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, 1990.

<sup>70</sup> Macchia, cit., 19.

<sup>71</sup> S. FIORE, *Non aspettare più Godot. Il prolema dell'applicazione analogica delle scusanti e il nuovo protagonismo delle Sezioni Unite*, pubblicato su Archivio Penale, Fascicolo n. 2 – Maggio-Agosto 2021, p. 13.

analogico viene cioè presentato non certo come una *analogia juris*, ma come una *analogia legis*, tra l'altro molto stringente»<sup>72</sup>.

In ogni caso, a fronte di una pronuncia promanante dalla massima composizione della Corte nomofilattica, l'esegeta non può che procedere ad una valutazione relativa alle sue ricadute pratiche.

Occorre, in altre parole, verificare se la piena cittadinanza, riconosciuta dalle Sezioni Unite, alla categoria dogmatica dell'inesigibilità quale espressione del principio di personalità della pena, possa trovare applicazione al tema che qui occupa.

Sul punto, chi scrive ritiene che le conclusioni cui sono pervenute le Sezioni Unite Fialova con riferimento all'articolo 384 cod. pen. non possano trovare applicazione al caso della «crisi di liquidità», nei termini di seguito indicati.

Ed infatti, nel caso sottoposto all'attenzione della Corte nella sua massima composizione, la legittimazione dell'estensione analogica ai «conviventi» della scusante di cui all'articolo 384 cod. pen. trova forza «non solo nel complessivo quadro normativo e giurisprudenziale cui si è fatto riferimento» (il riferimento è agli articoli 2 e 8 della Convenzione EDU e alla giurisprudenza convenzionale, nonché all'art. 9 della Carta di Nizza), quanto, soprattutto, «nella stessa struttura, funzione e natura della disposizione in esame», per cui è possibile «operare una interpretazione di una norma di favore concernente la colpevolezza in piena conformità alla *ratio* della scusante stessa, che determina una lettura "analogica" della norma che le consente di esplicitare tutta la sua portata con coerenza e razionalità».

Nel caso di specie, al contrario, si tratterebbe di rinvenire da un precetto immanente all'ordinamento (e radicato al dettato dell'articolo 27 Cost.) una scriminante «nuova», totalmente non codificata, operazione in cui non sarebbe possibile tentare una «estensione» di una disposizione già esistente (c.d. «inesigibilità extralegale», ancorata alla c.d. «concezione normativa» della colpevolezza<sup>73</sup>).

Come rilevato in dottrina, per colmare le lacune nell'ordinamento dovute al progressivo divenire della realtà sociale ed economica, due sono le strade possibili:

---

<sup>72</sup> In tal senso anche F. PALAZZO, *Conviventi more uxorio e analogia in bonam partem: prima lettura di una sentenza "giusta" più che ardita*, pubblicato on line su Sistema Penale, 22/03/2021, in quale sottolinea che «la norma è senza dubbio espressione del principio di colpevolezza sub specie della inesigibilità; la portata assiologica, regolativa di questo principio non trova, nella fattispecie, nessun limite in principi od esigenze contrapposte poiché esso non mette minimamente in crisi la tutela privilegiata della famiglia matrimoniale; l'elemento d'identità tra l'ipotesi prevista e quella non prevista, cioè l'*affectio* che lega coniugi e conviventi more uxorio, è apprezzato come tale dall'ordinamento in tutte le norme sparse che riconoscono rilevanza giuridica alla famiglia di fatto proprio in ragione del valore personalistico di quell'*affectio*. In qualche modo si potrebbe dire che il ragionamento analogico, in questa situazione, lungi dall'essere connotato da incertezza, si svolge piuttosto lungo "rime obbligate" o binari tracciati inequivocabilmente dall'ordinamento giuridico».

<sup>73</sup> S. M. SCORCIA, cit., p. 8, in proposito evidenzia come «il concetto di inesigibilità origina nella dottrina tedesca in concomitanza con l'affermarsi della concezione normativa di colpevolezza. Non è un caso che Frank, padre della teoria normativa, che è teoria del rimprovero, pur non addivenendo alla precipua formulazione in termini di inesigibilità, arrivi ad escludere la possibilità di pronunciare un giudizio di colpevolezza nei confronti di chi abbia agito in costanza di circostanze anomale in grado di condizionare il processo motivazionale che l'ordinamento, per il tramite della norma incriminatrice, usualmente si attende ed anzi pretende in assenza di situazioni atipiche».



creare nuove ipotesi normative o apportare correttivi alle fattispecie preesistenti, da integrare attraverso il procedimento interpretativo<sup>74</sup>.

A questa seconda strada appartiene l'analogia, procedimento logico mediante il quale «chi interpreta ed applica il diritto può sopperire alle eventuali insufficienze o deficienze della previsione legislativa, facendo ricorso alla disciplina giuridica di un caso simile»<sup>75</sup>, operazione ermeneutica in grado di conferire al sistema coerenza ed unitarietà (ed è il procedimento seguito dalle Sezioni Unite Fialova).

La creazione di nuove fattispecie (scusanti, nel caso di specie), al contrario, è al di fuori del perimetro dell'interpretazione ed appartiene a quello della normazione: solo la norma infatti è in grado di stabilire, con riferimento ad una causa di esclusione della colpevolezza, quali siano i presupposti per la sua applicazione, i limiti oggettivi, la platea dei soggetti destinatari del precetto<sup>76</sup>.

Nonostante il contrario avviso di parte della dottrina<sup>77</sup>, chi scrive ritiene che l'unica strada possibile per l'interprete, in assenza di una scusante codificata *ad hoc*, è quella di estendere analogicamente la portata di scusanti già codificate fino a ricomprendervi anche la crisi di liquidità, strada che appare percorribile esclusivamente con riferimento alla «forza maggiore».

Del resto, le Sezioni semplici della Cassazione battono lo stesso sentiero, come meglio si vedrà al par. 12.

## 11. La «forza maggiore comunitaria».

Un contributo utile al fine di “costruire” una nozione normativa della forza maggiore tale da consentire un – sia pur limitato – accesso della «crisi di liquidità» nel

<sup>74</sup> M. F. MAGNELLI, *Cenni in tema di interpretazione analogica. Questioni attuali*, pubblicato *on line* sul sito [www.ratioiuris.it](http://www.ratioiuris.it), 4 febbraio 2023, par. 3, non impaginato.

<sup>75</sup> L. CIANI, *Analogia, b) teoria generale*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, p. 349.

<sup>76</sup> A. FRANCHINO, *Riflessioni sul principio di inesigibilità nel diritto penale*, pubblicato *on line* sul sito [www.rivista.camminodiritto.it](http://www.rivista.camminodiritto.it), 11/01/2020, sottolinea in proposito «il rischio di un eccessivo proliferare di ipotesi non previste, di ondivaga interpretazione, nonché un possibile sconfinamento nell'arbitrio da parte del sindacato giudiziale». In tal senso anche F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Torino, 2003 p. 433 ss. In tal senso anche S. M. SCORCIA, cit. p. 13, secondo cui «non vi è dubbio, infatti, che il criterio della inesigibilità, nella misura in cui si radica sul presupposto della esistenza di condizioni anomale concomitanti all'inverarsi del fatto tipico, conserva in sé margini amplissimi di incertezza, per colmare i quali si rivela imprescindibile l'intervento del legislatore, esclusivo titolare di poteri di bilanciamento tra interessi in conflitto. La valutazione degli influssi psichici rilevanti al punto da escludere (e non soltanto mitigare) la responsabilità penale è attività cui non pare possa essere preposto nessun altro organo costituzionale».

<sup>77</sup> L. RUSSO, *Crisi d'impresa ed omesso versamento IVA alla luce delle neuroscienze*, cit., pag. 10, secondo cui «limitare le ipotesi di inesigibilità ai casi espressamente previsti dalla legge (artt. 54 c.p., 384 c.p.) significherebbe rispettare il principio di legalità, ma sminuire proprio quello di colpevolezza. Ciò, però, non vuol nemmeno significare estendere a dismisura la categoria dell'inesigibilità extralegale, che andrebbe confinata nelle sole ipotesi di conflitti tra doveri normativi (pagamento IVA vs pagamento stipendi), oppure, nelle ipotesi in cui difettino le esigenze general e special preventive che dovrebbero legittimare l'inflazione della sanzione penale».

sistema penal-tributario può essere costituito dalla nozione «eurounitaria» della scriminante in parola.

La Corte di giustizia dell'Unione europea ha affrontato il tema della forza maggiore in ambito fiscale nella sentenza 18 dicembre 2007 resa nella causa C-314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) c. Amministrazione delle dogane* (punti 22-26).

In quella circostanza, nel premettere che la nozione di forza maggiore non ha il medesimo contenuto nei diversi settori d'applicazione del diritto eurounitario (richiamando i precedenti secondo cui il suo significato deve essere determinato in funzione del contesto giuridico nel quale è destinata a produrre i suoi effetti<sup>78</sup>), ha tuttavia fornito alcune importanti precisazioni di carattere generale.

In primo luogo, i giudici di Lussemburgo definiscono la forza maggiore, sotto il profilo naturalistico, come «una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talché essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poiché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento impreveduto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate».

Hanno, quindi, stabilito che «la nozione di forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, indipendenti dall'operatore, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso<sup>79</sup>».

Quanto ai requisiti strutturali, hanno precisato che «la nozione di forza maggiore comporta un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi<sup>80</sup>».

Analogamente, in materia doganale, i giudici di Lussemburgo hanno precisato che la forza maggiore è caratterizzata sia da un elemento «oggettivo», relativo all'esistenza di circostanze anomale ed estranee all'operatore, sia da un elemento «soggettivo», costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in «sacrifici eccessivi»<sup>81</sup>.

La nozione di «sacrifici eccessivi» sembrerebbe *prima facie* rimandare al concetto di «proporzionalità» di cui all'articolo 5, paragrafo 4, del trattato sull'Unione europea,

<sup>78</sup> V. sentenze 13 ottobre 1993, causa C-124/92, *An Bord Baine Co-operative e Compagnie Inter-Agra*, Racc. pag. I-5061, punto 10, nonché 29 settembre 1998, causa C-263/97, *First City Trading e a.*, Racc. pag. I-5537, punto 41.

<sup>79</sup> V. sentenze 15 dicembre 1994, causa C-195/91 P, *Bayer/Commissione*, Racc. pag. I-5619, punto 31, nonché 17 ottobre 2002, causa 0208/01, *Parras Medina*, Racc. pag. I-8955, punto 19 e giurisprudenza ivi citata.

<sup>80</sup> V. sentenza *Bayer/Commissione*, cit., punto 32, e ordinanza 18 gennaio 2005, causa C-325/03 P, *Zuazaga Meabe/UAMI*, Racc. pag. I-403, punto 25.

<sup>81</sup> Corte di Giustizia UE, 18 maggio 2017, *Latvijas Dzēlcelis*, C-154/16, punto 61; Corte di Giustizia 4 febbraio 2016, *Clark International*, C-659/13 e C-34/14, punto 192; Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2007, *Pipeline*, C-314/06, punto 24.

da sempre al centro delle pronunce della Corte di giustizia UE (principi di sussidiarietà e proporzionalità), che mira a verificare se le azioni delle istituzioni dell'Unione europea siano idonee e necessarie a conseguire il fine desiderato e «non impongano alle persone un onere eccessivo rispetto all'obiettivo che si intende raggiungere<sup>82</sup>» (proporzionalità in senso stretto), nonché, soprattutto, all'articolo 49, paragrafo 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, secondo cui «le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato»<sup>83</sup>.

In dottrina, è stato osservato<sup>84</sup> come la Corte di giustizia dell'Unione europea, pur in assenza di fonti di rango primario che definiscono l'esimente della causa di forza maggiore, ha svolto un'opera di «armonizzazione penale in negativo», 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».

L'orizzonte a cui tale armonizzazione eurounionale tende «è quello del c.d. *maximum standard*, che consiste nel riconoscere il massimo grado di tutela ai diritti fondamentali anche nella complessa ed articolata regolamentazione eurounitaria delle attività economiche – come ad esempio quella sull'IVA – che incide necessariamente sui sistemi penali interni anche quando gli Stati membri sono lasciati liberi di determinare un autonomo sistema punitivo», per concludere che, nel settore penale, il principio di proporzionalità condurre a ritenere eccessiva la pretesa di rispetto del precetto dell'obbligazione fiscale «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».

E, tuttavia, non può non evidenziarsi come il principio di proporzionalità di cui all'articolo 49 non sembra poter essere nel caso che qui occupa invocato, in quanto esso concerne la proporzionalità «in astratto» della sanzione rispetto agli obiettivi dell'Unione europea, non essendo invece in discussione, nel caso in esame, la «eccessività» della cornice edittale dei reati rispetto al disvalore della condotta, ma, semmai, la irrogazione «in concreto» di una pena, in presenza di particolari circostanze oggettive e soggettive.

---

<sup>82</sup> Così, testualmente, il sito *eur-lex.europa.eu*.

<sup>83</sup> Sullo specifico argomento della proporzionalità, v. F. VIGANÒ, [La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell'Unione europea: sull'effetto diretto dell'art. 49, paragrafo 3, della Carta alla luce di una recentissima sentenza della Corte di giustizia - Nota a Corte di giustizia UE, Gr](#), in *questa Rivista*, 26 aprile 2022, il quale evidenzia come «la Corte osserva che una tale disposizione conferisce un ampio potere discrezionale agli Stati quanto alla configurazione di tali sanzioni, e non stabilisce alcun criterio per valutare la loro proporzionalità. Conseguentemente essa non può essere considerata incondizionata e sufficientemente precisa: il che esclude una sua efficacia diretta. Anche perché la contraria interpretazione “condurrebbe, in pratica, all'eliminazione del potere discrezionale conferito ai soli legislatori nazionali, ai quali spetta predisporre un adeguato regime sanzionatorio”».

<sup>84</sup> S. BOLIS, [Omesso versamento di imposte a causa di pandemia: alla ricerca di una esimente di forza maggiore “vincibile” di derivazione europea](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. Trim.*, n. 1/2021, p. 44, che a sua volta cita A. BERNARDI, “Principi di diritto” e diritto penale europeo”, 1988, *Annali Università di Ferrara*, II, p. 158.

Ad ogni buon conto, dall'analisi della giurisprudenza comunitaria emerge che:

- 1) la forza maggiore deve essere una forza esterna, imprevista e imprevedibile;
- 2) essa non deve essere riconducibile a fatto (doloso o colposo) dell'agente;
- 3) non necessariamente deve essere necessariamente "assoluta";
- 4) a fronte di una causa di forza maggiore, l'interessato deve attivare tutte le misure necessarie;
- 5) tale sforzo proattivo non può comunque determinare sacrifici eccessivi.

Le Sezioni civili della Cassazione hanno seguito la strada aperta della giurisprudenza unionale.

È stato ha di recente affermato<sup>85</sup> che «ricorre l'ipotesi della forza maggiore ove la causa esterna invocata abbia conseguenze ineluttabili e inevitabili al punto da rendere obiettivamente impossibile l'osservanza delle obbligazioni (Corte di Giustizia UE, 17 ottobre 2013, Billerud, C203/1 , punto 31), spettando al giudice valutare se l'obbligato, malgrado tutta la diligenza impiegata per rispettare i termini prescritti, si sia confrontato con circostanze ad esso estranee, anomale e imprevedibili (Corte di Giustizia UE, 18 luglio 2013, Eurofit, C-99/12, punto 31)», precisando quindi che «la forza maggiore postula la sussistenza di un'obbligazione riferita, direttamente o indirettamente, a una imposta rimasta inadempita per la presenza di circostanze anomali e imprevedibili, non imputabili all'operatore (Cass., Sez. V, 23 febbraio 2021, n. 4757), ascrivibili a una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile (Cass., Sez. U., 23 aprile 2020, n. 8094). In particolare, si è ritenuto, in materia di accise, che la sussistenza di una situazione di illiquidità o di crisi aziendale non costituisca, di per sé, forza maggiore, ai fini dell'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 5, d.lgs. n. 472/1997, essendo invece necessaria la sussistenza di un 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, mediante l'adozione di misure appropriate, pur senza incorrere in sacrifici eccessivi (Cass., Sez. VI, 28 settembre 2020, n. 20389; Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8175; Cass., Sez. VI, 29 marzo 2018, n. 7850)».

La nozione eurounitaria di forza maggiore sembra quindi consentire un margine, sia pur esiguo, di manovra anche nel settore penale, nei termini che si analizzeranno nel paragrafo che segue.

Tuttavia, la stessa sentenza ultima citata avvisa che la strada è molto stretta: «la forza maggiore postula la sussistenza di un'obbligazione riferita, direttamente o indirettamente, a una imposta rimasta inadempita per la presenza di circostanze anomali e imprevedibili, non imputabili all'operatore (Cass., Sez. V, 23 febbraio 2021, n. 4757), ascrivibili a una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile (Cass., Sez. U., 23 aprile 2020, n. 8094). In particolare, si è ritenuto, in materia di accise, che la sussistenza di una situazione di illiquidità o di crisi aziendale non costituisca, di per sé, forza maggiore, ai fini dell'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 6,

---

<sup>85</sup> Sez. 5 Civ., ord. n. 17027 del 13/04/2021.

comma 5, d.lgs. n. 472/1997, essendo invece necessaria la sussistenza di un 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, mediante l'adozione di misure appropriate, pur senza incorrere in sacrifici eccessivi (Cass., Sez. VI, 28 settembre 2020, n. 20389; Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8175; Cass., Sez. VI, 29 marzo 2018, n. 7850)».

## 12. Conclusioni: l'inesigibilità quale «species» della forza maggiore.

Sembra in conclusione di potere, in primo luogo, confermare il principio sancito dalla giurisprudenza secondo cui la regola della “non esigibilità di una condotta diversa” - sia che la si voglia ricollegare alla *ratio* della colpevolezza, riferendolo ai casi in cui l'agente operi in condizioni soggettive tali da non potersi da lui «umanamente» pretendere un comportamento diverso, sia che la si voglia ricollegare alla *ratio* dell'antigiuridicità, riferendolo a situazioni in cui non sembri coerente ravvisare un dovere giuridico dell'agente di uniformare la condotta al precetto penale - «non può trovare collocazione e spazio al di fuori delle cause di giustificazione e delle cause di esclusione della colpevolezza espressamente codificate, in quanto le condizioni e i limiti di applicazione delle norme penali sono posti dalle norme stesse senza che sia consentito al giudice di ricercare cause ultralegali di esclusione della punibilità attraverso l'analogia *juris*»<sup>86</sup>.

La crisi di liquidità non può pertanto essere ricondotta alla scusante non codificata dell'inesigibilità, ostando l'assenza di espressa previsione normativa alla interpretazione analogica «*in bonam partem*»; né all'elemento psicologico del reato, operando la stessa sul requisito della *suitas*, la cui assenza elide la tipicità stessa del fatto (che non è riconducibile all'agente ma ad una forza estranea ad esso).

Una volta operata tale *actio finium regundorum*, può invece astrattamente ipotizzarsi la ricorrenza della scusante codificata della causa di forza maggiore ricomprendendovi anche ipotesi di sostanziale «inesigibilità soggettiva» della condotta corretta, apportando un correttivo ermeneutico alla rigida applicazione della tradizionale scusante.

Tale scusante, tuttavia, potrà dirsi realizzata in presenza di una serie di elementi.

Il primo, di carattere «oggettivo», costituito dalla presenza di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile<sup>87</sup> secondo la diligenza dell'«agente

<sup>86</sup> Sez. 3, n. 38593 del 23/01/2018, *Del Stabile*, Rv. 273833 – 01.

<sup>87</sup> Ritengono invece che connotato distintivo della forza maggiore sia la sola inevitabilità C. LOMBARDOZZI – R. LUCEV, *La pandemia come causa di forza maggiore nei reati di omesso versamento*, cit., pag. 109: «non pare invece potersi inquadrare tra i presupposti operativi dell'esimente di forza maggiore (a differenza di quella di caso fortuito) l'imprevedibilità del fattore: difatti, strutturare in questo modo l'operatività dell'istituto implicherebbe l'appuntarsi del rimprovero penale non sull'effettivo disvalore della fattispecie (eterodeterminata dal fattore esterno), ma su una negligenza nel non avere previsto quel fattore, il che non pare conforme al principio di tipicità e tassatività della norma penale. Oltretutto, tra imprevedibilità ed inevitabilità non c'è corrispondenza biunivoca: se è vero che un evento imprevedibile è tendenzialmente

modello» di settore, che esula dal dominio finalistico dell'agente e presuppone che egli non vi abbia in alcun modo dato causa (o concausa), sì da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento.

Il secondo, di carattere «soggettivo», costituito dall'assenza di una condotta rimproverabile dell'imprenditore nel (non) premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, mediante l'adozione di misure appropriate.

In tale ottica, nel giudizio di «prognosi *ex ante*» in ordine alla prevedibilità e prevenibilità della crisi, dovranno essere prese in considerazione, soprattutto per i fatti commessi dopo l'entrata in vigore del Codice della crisi di impresa, le condotte poste in essere dall'imprenditore in ottemperanza all'articolo 2086 cod. civ., ossia tutte quelle azioni volte a prevenire, tramite un idoneo assetto amministrativo e contabile, la crisi, nonché le condotte poste in essere dopo l'emersione della crisi, in ottemperanza a quanto previsto dal Codice.

Analogamente, non potrà assolvere funzione scusante la presenza di una semplice «pre-crisi» ai sensi dell'articolo 12 CCII, la quale, come correttamente osservato<sup>88</sup>, va «a collocarsi all'inizio della *twilight zone*, ossia nel lasso temporale in cui l'imprenditore si rende conto del fatto che, pure in assenza di inadempimenti o di squilibri, occorre immediatamente riprogrammare l'attività di impresa in chiave di discontinuità rispetto al passato. È, allora, una crisi "interna" all'impresa, ossia percepibile solo dall'imprenditore e da lui solo esternabile, che, se fino ad oggi era tendenzialmente rilevante solo *ad excludendum* (la sussistenza della crisi), diviene ora anche uno dei presupposti affinché si possa procedere con l'istanza di nomina dell'esperto»; tuttavia, il modo in cui l'imprenditore l'ha fronteggiata (con tempestività e determinazione o meno) dovrà costituire oggetto di valutazione.

Oggetto di valutazione potranno anche essere le modalità con cui l'organo amministrativo ha redatto il bilancio, soprattutto in riferimento alla prospettiva di «continuità aziendale<sup>89</sup>», dovendosi far riferimento ad esempio al principio contabile IAS<sup>90</sup> n. 1, secondo cui «nel determinare se il presupposto della prospettiva della continuità dell'attività è applicabile, la direzione aziendale tiene conto di tutte le informazioni disponibili sul futuro, che è relativo almeno a 12 mesi dopo la data di riferimento del bilancio».

Non potrà, al contrario, tendenzialmente attribuirsi il carattere della «imprevedibilità ed ineluttabilità» a fenomeni quali il progressivo fallimento di clienti

inevitabile, non necessariamente vale il contrario, dal momento che ben può ipotizzarsi un evento che, pur potendo essere previsto con un certo margine di anticipo, non possa in alcun modo essere evitato dall'individuo». Chi scrive ritiene invece che, nella valutazione della "inesigibilità soggettiva" della condotta dell'agente, riferita alla scusante in parola, non possa prescindersi dall'elemento in questione.

<sup>88</sup> A. PETTERUTI, *Pre-crisi, crisi ed insolvenza: dubbi sull'accesso alla composizione negoziata*, cit.

<sup>89</sup> La continuità aziendale è il presupposto in base al quale, nella redazione del bilancio, l'impresa viene normalmente considerata in grado di continuare a svolgere la propria attività in un prevedibile futuro (così la voce "Bankipedia").

<sup>90</sup> Gli IAS (International Accounting Standards) sono i principi contabili internazionali emanati dall'International Accounting Standards Committee (IASC), poi denominato International Accounting Standards Board (IASB).

storici verificatosi in un arco di tempo sufficientemente ampio da consentire scelte di diversificazione del mercato o strategie imprenditoriali nuove, rientrando l'inadempimento delle obbligazioni assunte da parte dei clienti nel tipico «rischio d'impresa» cui sono, loro malgrado, soggette tutte le aziende<sup>91</sup>.

Analogamente, sotto il profilo squisitamente tributario, non vi è dubbio che più ampio margine di applicazione per la scusante si potrà rinvenire per il caso in cui l'omesso versamento dell'imposta derivi dal mancato pagamento da parte dei clienti delle fatture emesse “per competenza” e non oggetto di storno.

Come è stato infatti rilevato, il disvalore delle condotte punite dai delitti di cui agli articoli 10 *bis* e 10 *ter* del d.lgs. 74/2000 è radicato prevalentemente nella «natura appropriativa» dei medesimi, rispetto ad altre ipotesi di sottrazione dell'imposta all'Erario<sup>92</sup>.

Nel caso di IVA ricevuta «per cassa», quindi, particolare attenzione dovrà essere dispensata alla condotta dell'agente tra il momento della riscossione e la scadenza del termine «lungo» annuale.

Non si tratta, si badi, di una «inclinazione a sanzionare a titolo di dolo una condotta di *mala gestio* ai limiti della colpa<sup>93</sup>», ma semplicemente di effettuare una valutazione che consenta di escludere che l'imprenditore, con la sua condotta, abbia «dato causa» a quella crisi che pretende essere scusante per il delitto.

Sotto il profilo, invece, dell'analisi del «come» l'impresa ha fatto fronte alla crisi, e quindi della sostanziale «non rimproverabilità» dell'omesso versamento e della «non eccessività» del sacrificio, non potranno che venire in considerazione le modalità con cui l'imprenditore ha tentato di fare fronte alla crisi, e quindi potranno costituire oggetto di analisi il ricorso al patrimonio personale (sotto forma, ad esempio di finanziamento dei soci, che ai sensi dell'art. 2467 cod. civ. è postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori, o di rinuncia a compensi), la salvaguardia del livello occupazionale, l'adizione degli strumenti di composizione della crisi previsti dalla legge fallimentare e dal CCII, l'attivazione di procedure conciliative con il fisco, e così via.

La valutazione dell'intero compendio sarà, ovviamente, oggetto di valutazione di fatto da parte dei giudici del merito.

### 13. Profili probatori.

Va da sé che, a fronte della piena sussistenza degli elementi oggettivo e soggettivo del reato, la dimostrazione della sussistenza della causa di forza maggiore è soggetta ad

---

<sup>91</sup> Sul punto, v. Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014, *Zanchi* RV. 259190.

<sup>92</sup> Così Tribunale di Bergamo, sent. 17/07/2017 (dep. 2/10/2017), n. 1907.

<sup>93</sup> F. LOMBARDI, *Omesso versamento di ritenute dichiarate o certificate: sulla rilevanza della crisi di liquidità come “forza maggiore”*, cit., pag. 4. In senso analogo, A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, Giuffrè, 2010, pag. 620, secondo cui la *mala gestio* «parrebbe senz'altro sufficiente a fondare un rimprovero per colpa, ma comunque non tale da dimostrare l'esistenza del dolo di non adempiere in chi è costretto a tale soluzione dalla mancanza di mezzi».

uno specifico onere di allegazione di elementi che certifichino, sul piano oggettivo, la non addebitabilità all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e, sul piano soggettivo, l'impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee, restando altrimenti indifferente la presenza di «motivi», ancorché nobili, estranei al perimetro del fatto tipico; la valutazione di tali elementi sarà ovviamente devoluta al giudice del merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivata.

In tal senso, la Cassazione ha, anche di recente (Sez. 3, n. 27690 del 31/05/2022, Ferrara, n.m.), che «è 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, (Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014 - dep. 15/05/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013 - dep. 04/02/2014, Mercutello, Rv. 258055)».

Occorre, cioè, «la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014; Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercutello, Rv. 258055; Sez.3, n. 43599 del 09/09/2015, dep.29/10/2015, Rv. 265262)».

Tale onere di allegazione non consiste in una inversione dell'onere della prova, ma nella indicazione delle circostanze di fatto che consentono di invocare la scusante invocata<sup>94</sup>.

Si tratta, né più né meno, della concreta applicazione del principio, elaborato sulla scorta della giurisprudenza civile, della «vicinanza della prova», in ossequio al quale «ove l'imputato deduca eccezioni o argomenti difensivi, spetta a lui provare o allegare, sulla base di concreti ed oggettivi elementi fattuali, le suddette eccezioni perché è l'imputato che, in considerazione del principio in parola, può acquisire o quantomeno fornire, tramite l'allegazione, tutti gli elementi per provare il fondamento della tesi

---

<sup>94</sup> Per Sez. 3, n. 5905 del 9/10/2013, Maffei, citata, «pur non avendo l'imputato onere probatorio, si esige il suo adempimento di uno specifico onere allegatorio qualora eserciti il suo diritto di difesa adducendo la carenza dell'elemento soggettivo. Invero, non essendo possibile dimostrare un elemento negativo se non è convertibile in specifici elementi positivi da cui desumerlo (e quindi la dimostrazione dell'assenza del dolo direttamente quale prova negativa sarebbe probatio diabolica) in un caso del genere l'imputato ha onere di allegare indicando all'ufficio gli elementi necessari all'accertamento di fatti ignoti che siano idonei, ove riscontrati, a volgere il giudizio in suo favore (così da ultimo Cass. sez. 2<sup>^</sup>, 7 febbraio 2013 n. 20171; conformi Cass. sez. 1<sup>^</sup>, 11 novembre 1988-11 novembre 1989 n. 15493 e Cass. Sez. 4<sup>^</sup>, 2 ottobre 1987 n. 11810; sull'onere di allegazione dell'imputato cfr. pure Cass. sez. 6<sup>^</sup>, 21 marzo 2012 n. 18711 e Cass. sez. 4<sup>^</sup>, 16 dicembre 2011 - 21 febbraio 2012 n. 6854; sul suo esonero dall'onere probatorio v. altresì Cass. sez. 3<sup>^</sup>, 11 gennaio 2008 n. 8372).



difensiva»<sup>95</sup>.

---

<sup>95</sup> Sez. 2, n. 7484 del 21/01/2014, *Borroni*, Rv. 259245 – 01; Sez. 2, n. 6734 del 30/01/2020, *Bruzzese*, Rv. 278373 – 01.

Editore

ASSOCIAZIONE  
**"PROGETTO GIUSTIZIA  
PENALE"**