

## **L'omesso versamento di ritenute al tempo del Covid. Un'ipotesi di inesigibilità "sopravvenuta"?**

di **Gaia de Lisi**

**1.** Con la sentenza in commento, il Tribunale di Milano ha assolto l'imputato dal reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate ex art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – come riformulato a seguito della novella del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 – perché il fatto non costituisce reato, motivando sulla non rimproverabilità della condotta in quanto tenuta «in circostanze anormali ed eccezionali tali da rendere soggettivamente inesigibile il comportamento lecito»<sup>1</sup>.

La sentenza consente di affrontare il nodo relativo alla prova dell'elemento soggettivo nei reati tributari (c.d. inesigibilità), su cui storicamente la giurisprudenza di merito e quella di legittimità registrano orientamenti oscillanti e un dialogo tra loro "complicato".

Ai temi non di poco conto già sul tappeto, si aggiunge la situazione sociale ed economica derivante dalle scelte politiche (in questo caso, nazionali) per contenere la diffusione del coronavirus e la conseguente crisi sanitaria.

**2.** Nella sentenza in commento, il Giudice ha ricostruito il quadro storico-fattuale in cui è intervenuta l'omissione penalmente rilevante, riscontrando l'esistenza di fattori di crisi esterni alle scelte imprenditoriali del soggetto agente e li ha tradotti in condizioni tali da incidere sulla capacità personale di adempiere all'obbligazione tributaria.

Dirimente ai fini della decisione è stata la concomitanza di tre coefficienti esogeni che – agendo in stretta progressione temporale – hanno messo la società nella materiale impossibilità di rispettare le scadenze fiscali e l'imputato-rappresentante legale nella impossibilità di essere destinatario del rimprovero penale.

In un primo momento, collocato all'inizio degli anni Dieci, l'attività principale dell'azienda<sup>2</sup> subiva la diretta concorrenza del mercato sudorientale con conseguente contrazione del cinquanta per cento del fatturato a cui seguiva la riduzione delle linee di credito concesse dagli istituti bancari. Poco dopo il 2015, l'unica business unit rimasta economicamente in attivo, quella della produzione dei gioielli, veniva colpita dal crollo del mercato russo, principale area di scambio dell'attività. Infine, nel marzo 2020 sopraggiungeva la crisi

---

<sup>1</sup> Cfr. pag. 4 della sentenza.

<sup>2</sup> La produzione industriale di zirconi e il commercio di pietre preziose.

pandemica, che determinava un'ulteriore e drastica riduzione dell'attività e del conseguente fatturato, rendendo impossibile l'adempimento degli oneri fiscali assunti nelle more tramite i piani di ammortamento concordati con l'Agenzia delle Entrate.

Ai tre eventi storici, quale oggetto di accertamento nel compendio probatorio processuale, si affiancano le misure adottate, o meglio le scelte che l'imprenditore assumeva, nel corso della progressiva débâcle economica: dal ricorso alla cassa integrazione per i dipendenti, ai licenziamenti, ai piani di rateizzazione fiscale fino alla rinuncia dei compensi personali e l'immissione di risorse proprie nel capitale sociale.

Per rendere la ricostruzione più agevole, in sintesi, due sono le basi di valutazione giudiziale: i) la sopravvenienza di cause imprevedibili, determinate da fattori estranei alla capacità imprenditoriale del soggetto agente, vale a dire la non imputabilità della crisi economica; ii) e il finalismo della condotta dello stesso all'adempimento fiscale, da ritenersi provato dall'allegazione dei vari rimedi – tentati – di far fronte alle difficoltà finanziarie.

Conquistati questi due approdi probatori, il Giudice ne trae le conseguenze in termini di «inesigibilità»: valuta che, pur a fronte dell'incontestabile consumazione del reato nella sua veste oggettiva, l'anormalità e l'eccezionalità delle circostanze occorse dovessero escludere il rimprovero soggettivo di colpevolezza, avendo l'agente fatto "tutto quel che l'ordinamento poteva da lui esigere" per evitare di violare il precetto penale.

**3.** L'inesigibilità<sup>3</sup> è una categoria che si colloca nell'ambito delle cause di esclusione della colpevolezza lato sensu intese e attiene a quelle ipotesi in cui il soggetto agente versi in una condizione soggettiva tale da non potersi pretendere ragionevolmente un comportamento diverso da quello effettivamente tenuto.

---

<sup>3</sup> Per una panoramica sulla categoria dell'inesigibilità, si vedano, tra gli altri, G. FORNASARI, *Il principio di inesigibilità nel diritto penale*, Padova, Cedam, 1990; L. SCARANO, *La non esigibilità in diritto penale*, Napoli, Humus, 1948; M. ROMANO, *Giustificazione e scusa nella liberazione da particolari situazioni di necessità*, in Riv. It. Dir. Proc. Pen., 1991, p. 40 ss.; G. ABBATTISTA, *Inesigibilità e scriminanti tacite: ipotesi applicative*, in G. MARINUCCI – E. DOLCINI (a cura di), *Studi di diritto penale*, Milano, Giuffrè, 1991, p. 505 ss.; G. BETTIOL, *Diritto penale*, Padova, Cedam, 1978, p. 475 ss., ma anche, per una critica al principio, B. PETROCELLI, *La colpevolezza*, Padova, Cedam, 1955, p. 168 ss.; M. GALLO, *Il concetto unitario di colpevolezza*, Milano, Giuffrè, 1951, p. 147 ss.

È da sempre una figura dai tratti ambigui, perché manca di una tipizzazione legislativa<sup>4</sup>, benché l'ordinamento ne percepisca una necessità quasi primordiale: ha una genesi inversa rispetto alle esigenze della sistematica penalistica, nel senso che è una categoria che "spunta dal basso", una sorta di regola di giudizio di origine pre-dogmatica, destinata a dare corpo alla giustizia sostanziale<sup>5</sup>.

Non è un caso, infatti, che tale istituto non goda di particolare popolarità all'interno del nostro ordinamento e in dottrina solo saltuariamente sia stato oggetto di puntuali approfondimenti<sup>6</sup>: da una parte, si è ritenuto che molte circostanze effettive di incolpevole impossibilità di osservare il precetto penale avrebbero potuto, senza stirature dogmatiche, valutarsi alla stregua di cause di esclusione della punibilità già tipizzate<sup>7</sup>; dall'altra parte, si è sostenuto che, così intesa, l'inesigibilità avrebbe aperto il fianco a legittimare condotte penalmente rilevanti ma emotivamente o moralmente orientate<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> Sia permesso sul tema il rinvio al commento di 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., (nota a Cass., sez. un., 26 novembre 2020, n. 10381, Presidente Cassano, Relatore Fidelbo), in *Sistema Penale*, 22 giugno 2021, in particolare sul tema della cd. analogia benevola e il principio di inesigibilità, nei suoi difficili rapporti con legalità e tassatività in materia penale.

<sup>5</sup> In questo senso, si vedano le riflessioni del giurista e filosofo del diritto danese Al Ross, per il quale il diritto, interessando il campo dell'agire, non può che conoscere e giustificarsi alla luce del sostrato "irrazionale" e istintivo della vita reale; cfr. A. ROSS, *Diritto e giustizia*, trad. it. di G. Gavazzi, Torino, Einaudi, 1965. Nella medesima direzione di una valorizzazione della giustizia sostanziale a fondamento della norma, in contrasto con il principio positivista *ius quia iussum*, sia concesso un rinvio alla nota elaborazione della cd. formula di Gustav Radbruch, che nella sua versione originaria si proponeva come strumento risolutivo della conflittualità tra la certezza del diritto positivo e la sua ingiustizia sostanziale, imponendo che il giudice disapplicasse il primo quando la seconda raggiungesse il livello dell'«intollerabilità»: la formula si basa sulla considerazione che la legge tragga la propria validità non dalla forza impositiva dell'autorità formale ma dal suo stesso contenuto sostanziale; cfr. G. VASSALLI, *Formula di Radbruch e diritto penale. Note sulla punizione dei «delitti di Stato» nella Germania postnazista e nella Germania postcomunista*, Milano, Giuffrè, 2001, sez. VI.

<sup>6</sup> Per una disamina completa degli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali in materia, S. Cavallini, *Art. 10 bis* in R. Bricchetti – P. Veneziani (a cura di), *I reati tributari* in F. Palazzo – C. E. Paliero (diretto da), *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, XIII, Torino, Giappichelli, 2017, p. 330 ss.; ma anche A. Valsecchi, *Delitto di omesso versamento dell'IVA e non rimproverabilità dell'amministratore della società insolvente: qualche spunto di riflessione* in *Dir. pen. cont.*, 11 febbraio 2011.

<sup>7</sup> G. FIANDACA – E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, Zanichelli, 2014, p. 426

<sup>8</sup> M. GALLO, *Il concetto unitario di colpevolezza*, cit., p. 147.

Invero, il concetto di inesigibilità non è in grado di fornire un parametro di valutazione del suo inverso: quando il comportamento è da intendersi esigibile è concetto ontologicamente indefinito, di modo che qualsiasi conflitto motivazionale – più o meno attendibile alla stregua della discrezionalità giudiziale – potrebbe essere causa ragionevole di non esigibilità<sup>9</sup>. Il Giudice ha davanti a sé una serie di fatti e deve dire se è umanamente ragionevole ritenere che essi abbiano condotto l'imputato alla totale inibizione della propria volontà criminale, ma chi è che segna i limiti del "ragionevole esigersi" è pre-informazione non nota<sup>10</sup>.

In giurisprudenza, poi, si registra una singolare inversione rispetto a ciò che si osserva abitualmente: i giudici di merito tendono – con ondivaghe interpretazioni – a riconoscere comunque un possibile spazio di applicabilità a tale particolare scusante<sup>11</sup>, mentre la giurisprudenza di legittimità appare in controtendenza.

Nello specifico ambito penal-tributario, in un primo momento, la Corte di Cassazione ha categoricamente escluso che il mancato adempimento da parte dell'imputato del dovere – prodromico rispetto a quello di versamento in senso stretto – di organizzare le proprie risorse attraverso

---

<sup>9</sup> «L'accertamento dell'esigibilità (o inesigibilità) di un determinato comportamento, in presenza di date circostanze, presuppone anche che si individui il soggetto con riferimento al quale tale verifica va condotta. Ove questo soggetto sia lo stesso agente, il rischio che si corre è di subordinare l'obbligatorietà dell'osservanza della legge agli interessi e alle passioni dei singoli», così in G. Fiandaca – E. Musco, *Diritto penale. Parte generale*, cit., p. 425.

<sup>10</sup> Si vedano le riflessioni di M. ROMANO, Giustificazione e scusa nella liberazione da particolari situazioni di necessità, cit., p. 43, che esclude l'inesigibilità come causa scusante generale, per la sua incompatibilità con primarie esigenze di tenuta dell'ordinamento e di determinatezza dei confini della responsabilità personale; in linea, F. VIGANÒ, Stato di necessità e conflitti di doveri: contributo alla teoria delle cause di giustificazione e delle scusanti, Milano, Giuffrè, 2000, p. 292 ss.

<sup>11</sup> Si vedano, tra le altre, Trib. Milano, sez. II, 17 luglio 2015, n. 8741; Trib. Campobasso, 29 maggio 2015, n. 435, entrambe inedite e Trib. Milano, sez. III, 18 febbraio 2016 n. 13701 con nota di S. FINOCCHIARO, in *Dir. Pen. Cont.*, 26 marzo 2016, in cui si sottolinea come se è vero che il giudizio di esigibilità e rimproverabilità non può mai dipendere da «una soggettiva valutazione del giudice, che si sostanzierebbe in un'illegittima arbitrarietà», esso deve fondarsi su «elementi di fatto e circostanze concrete» che siano, pur nella loro oggettività, tali «da far apparire la condotta dell'imputato umanamente non rimproverabile agli occhi di qualunque osservatore medio». «Umanamente non rimproverabile» è la cifra della categoria dell'inesigibilità e corrisponde a quella idea della «valvola che permette a un sistema di norme di respirare in termini umani», di cui si legge in G. BETTIOL, *Diritto penale*, cit., p. 493, nota 401.

l'accantonamento delle somme destinate agli oneri fiscali potesse essere giustificato dalla occorsa successiva crisi di liquidità<sup>12</sup>.

In seguito, un primo filone di pronunce<sup>13</sup> ha flessibilizzato il rigore iniziale, ma ha optato per l'insussistenza del dolo di fattispecie, riscontrando che in un contesto di crisi incolpevole, generata per esempio dagli inadempimenti di terze parti nei rapporti contrattuali, e di indicatori positivi quali la rinuncia dello stipendio e l'immissione di risorse proprie nel capitale sociale, dovesse ritenersi esclusa l'adesione rappresentativa e volitiva dell'agente alla condotta anti-doverosa. Secondo un altro orientamento<sup>14</sup>, invece, verrebbe in rilievo la (oscura) causa di forza maggiore ex art. 45 c.p.<sup>15</sup>, vale a dire l'imprevedibilità di gestione e organizzazione della crisi di liquidità.

---

<sup>12</sup> Cass. pen., sez. un. 12 settembre 2013 (ud. 28 marzo 2013), n. 37425, Presidente Lupo, Relatore Blaiotta, con nota di A. CIRAULO, La punibilità degli omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite, in Cass. Pen., 2014, I, p. 66 ss.

<sup>13</sup> Ex plurimis, Cass. pen., sez. III, 16 ottobre 2019 (ud. 5 giugno 2019), n. 42522, Presidente Rosi, Relatore Liberati, in Red. Giuffrè, 2020, con la quale la Cassazione ha escluso la sussistenza del dolo generico richiesto per la configurabilità del delitto di omesso versamento dell'IVA previsto dall'articolo 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000, «laddove l'imputato provveda al pagamento di dipendenti e fornitori in una prospettiva di continuità aziendale, nella convinzione che tale scelta consenta di proseguire l'attività d'impresa attraverso il conseguimento di ricavi e di utili»; si veda anche Cass. pen., sez. III, 10 ottobre 2019 (ud. 6 giugno 2019), n. 41602, Presidente Lapalorcia, Relatore Zunica, in Red. Giuffrè, 2020, in relazione al caso di un imprenditore che aveva posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, per recuperare le somme per pagare il debito IVA e di cui non aveva disponibilità per improvvisa crisi di liquidità.

<sup>14</sup> Tra le altre, si veda Cass. pen., sez. III, 6 marzo 2014 (ud. 6 febbraio 2014), n. 10813, Presidente Squassoni, Relatore Pezzella, in Diritto & Giustizia, 2014, 7 marzo, in cui la forza maggiore viene declinata nell'onere probatorio che incombe sull'imputato, vale a dire della impossibilità di reperire altrimenti le risorse necessarie per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, avendo egli 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».

<sup>15</sup> Dispone l'art. 45 c.p. che «non è punibile chi ha commesso il fatto per (...) forza maggiore». La forza maggiore viene tradizionalmente definita con riferimento alla "irresistibilità" (vis cui resisti non potest), come energia esterna contro la quale il soggetto non è in grado di resistere e che perciò lo costringe necessariamente ad agire: in questa ipotesi la persona agitatur, non agit. Secondo la giurisprudenza, la forza maggiore «si colloca su un piano distinto e logicamente antecedente rispetto alla configurabilità dell'elemento soggettivo, ovvero nell'ambito delle situazioni in grado di escludere finanche la cd. "suitas" della condotta», così in Cass. pen., sez. III, 13 marzo 2020 (ud. 28 novembre 2019), Presidente Izzo, Relatore Cerroni, n. 9960.

In questo modo, tra dolo e forza maggiore, con prova più o meno solida della mancata adesione volontaristica al fatto di reato, la Corte ha finito per cercare in un altro *nomen iuris* risposta alle istanze non-punitive richiamate dalla categoria dell'inesigibilità<sup>16</sup>.

Solo di recente, in effetti, si è assistito a un riconoscimento di principio della figura, benché in ambito totalmente differente da quello penal-tributario: in tema di estensione analogica in *bonam partem* dell'esimente di cui all'art. 384 co. 1 c.p. al convivente *more uxorio*, le sezioni unite hanno statuito che è «principio immanente al sistema penale, quello della inesigibilità di una condotta conforme a diritto in presenza di circostanze particolari, tali da esercitare una forte pressione sulla motivazione dell'agente, condizionando la sua libertà di autodeterminazione»<sup>17</sup>.

Peraltro, in questa occasione, la Corte ha ripreso una motivazione già fatta propria in relazione alla contravvenzione di cui all'art. 3-bis della legge del 31 maggio 1965, n. 575 (relativamente all'omesso tempestivo versamento della cauzione disposta con la misura di prevenzione) per cui «non può predicarsi colpevolezza senza rimproverabilità e la impossibilità di adempiere al precetto che dipenda da errore incolpevole o da fatto impeditivo o da assenza di mezzi, renderebbe la punizione dell'inosservanza in concreto non

---

<sup>16</sup> Si noti che la riflessione muove intorno alla sola valutazione della responsabilità a titolo di dolo, mentre non si ritiene opportuno in questa sede una considerazione sui reati colposi, per i quali il discorso si struttura in maniera decisamente diversa. Invero, il concetto di esigibilità del comportamento doveroso nei reati dolosi ripropone uno schema di accertamento che è proprio anche del titolo di imputazione colposa, ma ne amputa uno dei sintagmi: nel gioco del giudizio controfattuale della colpa perché sia penalmente rimproverabile al soggetto agente una condotta non voluta, è necessario che alla violazione della regola cautelare segua la concretizzazione dello specifico rischio cautelato, evento a sua volta prevedibile ed evitabile alla stregua di un confronto con un agente modello collocato nelle medesime condizioni del soggetto concreto. In sintesi, laddove manca la volontà, si chiede al Giudice di verificare se era esigibile dall'imputato allo stato dei fatti tenere il comportamento doveroso, e non solo se il comportamento doveroso avrebbe evitato il verificarsi dell'evento di reato. Nella colpa l'inesigibilità è coordinata ad un parametro di valutazione soggettivo – quello dell'agente modello – e almeno a due dati oggettivi, quello della connessione causale tra la condotta e l'evento e quello della regola cautelare effettivamente violata. Invece, nella inesigibilità come clausola generale di esclusione della colpevolezza, i parametri oggettivi si perdono e il giudizio si colloca sulla sola valutazione delle condizioni soggettive che si oppongono all'osservanza del precetto penale.

<sup>17</sup> Cass. pen., sez. un., 17 marzo 2021 (ud. 26 novembre 2020), n. 10381 Presidente Cassano, Relatore Fidelbo, con nota di 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., cit., p. 18.

compatibile con il principio di personalità della responsabilità penale e con la funzione rieducativa della pena»<sup>18</sup>.

4. Si può sostenere, dunque, che l'evoluzione giurisprudenziale in tema di inesigibilità ha guadagnato terreno principalmente nell'ambito tributario e se è vero che, di recente, ragioni di equità sociale hanno condotto la Corte a riconoscere l'inesigibilità come generale scusante extra-legale anche in aree diverse, è altrettanto vero che ha finito per riprendere una struttura argomentativa già sperimentata per una figura di reato molto simile agli illeciti fiscali.

Questi di regola sono reati di pura condotta, e nello specifico per quelli presi in considerazione dalla giurisprudenza di legittimità citata, reati a condotta omissiva propri: questa peculiare struttura li rende terreno d'elezione per eccellenza per la categoria dell'inesigibilità. La correlazione è semplice.

Come noto, i reati omissivi propri si definiscono in speculare alternatività rispetto ai reati omissivi impropri, in quanto i primi sono espressamente tipizzati dal legislatore e si integrano al solo mancato compimento dell'azione comandata dalla legge, mentre il nucleo offensivo dei secondi, la cui descrizione tipica fa perno sul combinato disposto di una norma di parte speciale configurante una fattispecie commissiva e la clausola generale dell'art. 40 cpv. c.p., risiede nel mancato impedimento di un evento materiale che il soggetto attivo aveva l'obbligo di impedire.

Dunque, la peculiarità dei reati omissivi propri a livello di fatto tipico è il mero "non fare" qualcosa che, in presenza di presupposti determinati ex lege, risulta "doveroso fare"<sup>19</sup>: si tratta nella maggior parte dei casi di illeciti di pura creazione legislativa in cui la situazione tipica non assume pregnanza in termini di offensività e il rimprovero penalistico discende semplicemente dal non aver tenuto la condotta che il legislatore ha prescritto come doverosa<sup>20</sup>. Si noti che la rilevanza penale dell'omesso versamento delle ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 è subordinata al superamento della soglia di centocinquantamila euro del valore di imposta evasa, mentre la stessa condotta anche di poco al di sotto del limite stabilito dal legislatore perde la meritevolezza del rimprovero penalistico.

Il fatto che nella struttura del reato manchi il cagionarsi di un evento dannoso o pericoloso, imputabile a una condotta materiale, fa esaurire l'omissione

<sup>18</sup> Cass. pen., sez. I, 27 aprile 2011 (ud. 6 aprile 2011), n. 16513, Presidente Chieffi, Relatore Di Tomassi.

<sup>19</sup> F. Basile, *Note sul dolo nei reati omissivi propri, con particolare riguardo al reato di omissione di soccorso*, in *Dir. Pen. Cont.*, 1 dicembre 2013, p. 2.

<sup>20</sup> P. Nuvolone, *L'omissione nel diritto penale italiano. Considerazioni generali introduttive*, in *Ind. pen.*, 1982, p. 435 ss.

penalmente rilevante sul solo asettico profilo “normativo” del mancato compimento di un’azione doverosa.

È quindi chiaro che in un contesto di tal fatta, in cui il rimprovero penale discende dal mero accertamento della violazione dell’obbligo positivo, la categoria dell’inesigibilità si fa spazio per recuperare una necessità costituzionale di “personalità” della colpevolezza.

Vale a dire che la tipicità di un illecito omissivo proprio è verificata da un meccanismo sussuntivo praticamente automatico: individuata la doverosità in capo al soggetto agente, preso atto della sua inerzia, il resto lo fa la norma incriminatrice, rivelandoci che, già di per sé, tutto ciò basta per la responsabilità penale<sup>21</sup>.

L’inesigibilità come categoria soggettiva consente di integrare una valutazione preclusa dalla struttura del reato omissivo proprio, precisamente quello della verifica della possibilità di adempiere l’azione doverosa, da ritenersi esclusa ogniqualvolta manchino le necessarie attitudini psicofisiche del soggetto o le condizioni esterne indispensabili all’agire<sup>22</sup>.

In verità questa sensibilità soggettivistica recuperata nell’inesigibilità è applicabile anche alle fattispecie omissive improprie e a quelle commissive, ma per quest’ultime essa si traduce più che altro in un ulteriore criterio di dosimetria sanzionatoria, mentre per il reato omissivo proprio diventa motivo di assoluzione.

Invero, per i reati commissivi la possibilità di omettere l’azione vietata è praticamente la regola e il verificarsi di circostanze esterne che comprimono totalmente l’autodeterminazione del soggetto è ipotesi remota. È più plausibile che questi fattori incidano calibrando l’intensità del dolo o la gravità della colpa in sede di commisurazione della pena.

Nel reato omissivo proprio, invece, è sufficiente che intervenga un qualsiasi ostacolo alla possibilità in concreto di conformarsi al precetto, perché venga meno quel minimum di adesione volontaria alla condizione di inerzia<sup>23</sup>.

Se così non fosse, la responsabilità per reati di questo tipo sarebbe una responsabilità praticamente oggettiva, o meglio di posizione.

Si pensi a un delitto come quello previsto ai sensi all’art. 570-bis c.p. che si consuma ogniqualvolta il coniuge non adempia agli obblighi di assistenza familiare in caso di separazione o scioglimento del matrimonio, a prescindere

---

<sup>21</sup> P. GALLIANI, *Il problema della condotta nei reati omissivi*, Napoli, Jovene, 1980, p. 65: «un’omissione esiste se, e dal momento in cui, una norma, anche non giuridica, ne fa oggetto di considerazione comandando l’azione omessa».

<sup>22</sup> G. Marinucci – E. Dolcini, *Manuale di diritto penale, Parte Generale*, Milano, Giuffrè, p. 230, che osservano che «l’obbligo giuridico di agire presuppone il potere materiale di compiere l’azione doverosa (ad impossibilia nemo tenetur)».

<sup>23</sup> A. Cadoppi, *Il reato omissivo proprio. II: profili dogmatici, comparatistici e de lege ferenda*, Padova, Cedam, 1988, p. 814 ss.



dalle condizioni economiche dei soggetti beneficiari (e quindi dall'effettiva offesa all'interesse per la loro sussistenza): con il solo accertamento della mancata corresponsione dell'assegno da parte di chi era giuridicamente obbligato si esaurisce la tipicità del fatto.

Non a caso, ultimamente, la Corte ha dovuto far breccia in queste fattispecie recuperando la tenuta della colpevolezza mediante assoluzioni motivate dalla prova di un inadempimento determinato da circostanze oggettive di indisponibilità di introiti, assolutamente non prevedibili e non ascrivibili all'imputato<sup>24</sup>.

**5.** Il reato tributario di cui all'art. 10-bis rientra in questa specifica categoria di fattispecie e in effetti è stato in più occasioni oggetto dell'attenzione giurisprudenziale in tema di inesigibilità.

Invero, nella sentenza in commento il Giudice struttura la propria decisione di assoluzione lungo il sinallagma, già noto, crisi di liquidità/inesigibilità dell'adempimento tributario mettendo in correlazione l'imprevedibilità del tracollo finanziario con la peculiare regola di colpevolezza applicabile ai reati di pura omissione.

La vera novità è aver arricchito il tema alla luce dell'esperienza processuale post Covid-19.

Peraltro, la soluzione decisoria con il richiamo agli effetti della pandemia consente di dare maggiore corpo e concretezza alle condizioni di base che consentono la valutazione giudiziale dell'inesigibilità.

A ben vedere, infatti, nessuna delle pronunce della Cassazione sul tema fornisce strumenti operativi<sup>25</sup> al Giudice di merito per individuare i limiti del "ragionevole esigersi della condotta conforme", ed è questo vuoto applicativo che rende l'inesigibilità una categoria irrisolta<sup>26</sup>.

Si consideri, per esempio, che in una recente occasione<sup>27</sup> la Corte sostenendo la necessità della prova della non imputabilità della crisi finanziaria e dell'adozione di «misure idonee da valutarsi in concreto», non censurava la

---

<sup>24</sup> Come, ad esempio, una crisi economica talmente grave da rendere impossibile anche l'autosostentamento. Cfr. *ex multis*, Cass. pen., sez. VI, 27 novembre 2018 (ud. 22 maggio 2018), n. 53173, Presidente Rotundo, Relatore Giordano.

<sup>25</sup> In Cass. pen., sez. I, 27 aprile 2011 (ud. 6 aprile 2011), n. 16513, cit., la Corte si limita a esigere che «l'impossibilità va[da] parametrata all'obbligo imposto e alla situazione concreta rispetto alla quale occorre valutare la rimproverabilità dell'omissione».

<sup>26</sup> Con lungimiranza, G. FORNASARI, Il principio di inesigibilità nel diritto penale, cit., p. 57, secondo il quale la categoria della inesigibilità nel diritto penale – per sua natura caratterizzata da «vaghezza» – potrebbe trovare coerente patente di legittimità, solo nel caso in cui il concetto sia fatto oggetto di «un adeguato sforzo di concretizzazione» in sede applicativa.

<sup>27</sup> Cass. pen., sez. III, 22 agosto 2018 (ud. 2 marzo 2018), n. 38810, Presidente Andreatza, Relatore Macrì.

pronuncia di merito che aveva escluso l'inesigibilità pur a fronte di atti positivi quali il pagamento dei fornitori per garantire la prosecuzione dell'attività e la destinazione delle risorse aziendali agli stipendi dei dipendenti. In un'altra<sup>28</sup>, ha ritenuto immune da censure la decisione impugnata nella parte in cui aveva ritenuto irrilevante la mancata riscossione di crediti osservando che l'inadempimento dei clienti rientra «nel normale rischio di impresa». E ancora, ha confermato la sussistenza del reato in un caso in cui, in presenza di una situazione di difficoltà economica, l'imprenditore decideva di dare preferenza al pagamento degli impiegati e alla manutenzione dei mezzi destinati allo svolgimento dell'attività di impresa<sup>29</sup>.

Se è fisiologico che sia la giurisprudenza di merito a elaborare i risvolti pratico-applicativi degli enunciati di diritto, la disarmonia tra la statuizione di principio e gli esiti decisorii della Cassazione finisce per rendere molto difficile alle decisioni di primo grado raggiungere indenni il giudicato.

La pronuncia in commento meriterebbe invece il lasciapassare verso la scalata dell'irrevocabilità, proprio perché nell'impianto motivo riesce a coordinare il principio di diritto un po' fumoso che fornisce la giurisprudenza di legittimità con l'istanza di giustizia sostanziale propria della categoria.

Nel senso che, con taglio pragmatico, il Giudice riesce a fornire sia le coordinate per supplire alle carenze applicative dell'inesigibilità, sia input interpretativi atti a essere generalizzati oltre i limiti del caso concreto.

È degno di nota, infatti, che nel corso dell'istruttoria, il Giudice chiedeva all'imprenditore di fornire prove non solo dell'incidenza di quei tre fattori esogeni causa della crisi di liquidità, ma anche degli strumenti in positivo messi in atto, valorizzando tanto la riduzione del proprio stipendio e l'immissione delle proprie risorse nel capitale societario, quanto soprattutto i piani di rateizzazione concordati con l'Agenzia delle Entrate.

La prova del finalismo della condotta dell'agente verso l'adempimento fiscale viene dedotta in ultimo proprio dalla buona predisposizione al dialogo con l'amministrazione: una chiave ermeneutica della categoria dell'inesigibilità che finisce per arricchirla anche sotto un profilo di più ampio respiro politico-criminale, favorendo l'emersione del fenomeno evasivo e la conseguente premialità di chi dia prova dell'impegno a "mettersi in regola".

Dall'altra parte, la sentenza ha l'audacia di aver individuato nella crisi pandemica un fattore ostativo al rimprovero penalistico. Il generale tracollo economico conseguito alla situazione emergenziale è stato inteso nella

---

<sup>28</sup> Cass. pen., sez. III, 15 maggio 2014 (ud. 8 aprile 2014), n. 20266, Presidente Squassoni, Relatore Pezzella, con nota di G. Cesari, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione* in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, V, 2, p. 66 ss.

<sup>29</sup> Cass. pen., sez. III, 22 settembre 2017 (ud. 10 aprile 2017), n. 43811, Presidente Rosi, Relatore Ciriello.

decisione quale uno degli eventi esogeni determinanti la crisi finanziaria della società, la cui imprevedibilità e repentinità è stata coerentemente valutata idonea a escludere la capacità tempestiva dell'imprenditore di allocare risorse utili all'adempimento fiscale.

A un esame puntuale della motivazione, si coglie che il Giudice non ha sovrapposto tout court l'emergenza sanitaria da Covid-19 all'inesigibilità.

Far assorbire il tema della rimproverabilità sulla sola esistenza della crisi pandemica sarebbe un fraintendimento del sillogismo giudiziale che sta alla base della sentenza e che così inteso non sarebbe coerente neanche con l'ultimo, più aperto, orientamento di legittimità.

Ciò che la sentenza veicola non è l'idea che l'emergenza della crisi sanitaria e il conseguente lockdown delle attività imprenditoriali possano annichilire la mano della sanzione penale nell'area dei reati economici, creando una sorta di nuova "scusante d'emergenza". Si noti, invero, che la sentenza equipara al periodo di inibizione dei traffici commerciali causa Covid-19 il crollo del mercato russo e la concorrenza del mercato sudorientale: tre eventi storici – imprevedibili – che nella loro concomitanza causale costituiscono il fattore oggettivo di valutazione dell'inesigibilità.

Una soluzione assolutamente coerente con l'inquadramento che la giurisprudenza ha dato dell'esperienza emergenziale anche in altri rami dell'ordinamento.

In effetti, sulla imprevedibilità dei danni economici conseguenti la chiusura delle attività commerciali per factum principis, la giurisprudenza civile – sul tema molto più florida di quella penale – ha riconosciuto che «la mancata esecuzione dell'obbligo gravante sull'affittante (...) causata dalla sospensione governativa delle attività commerciali per l'emergenza pandemica, integra un'ipotesi di impossibilità parziale e temporanea della prestazione, rilevante ex art. 1464 c.c.»<sup>30</sup> e ha preteso, per l'effetto, una riduzione ad equità dei canoni pattuiti, limitatamente al periodo della sospensione delle attività. Così, invero, nella relazione dell'ufficio del Massimario<sup>31</sup> sul tema, viene valorizzata l'esigenza manutentiva degli accordi contrattuali alla luce del principio di buona fede e di solidarietà collettiva.

Di fronte all'insorgenza di una "causa maggiore" che rischia di penalizzare sia l'obbligato che l'obbligatario, la Suprema Corte opta per la soluzione conciliativa.

La stessa logica – sia permessa questa valutazione trasversale – dovrebbe favorire la lettura del fenomeno emergenziale nell'esperienza penale: uno strappo sociale ed economico come quello vissuto negli ultimi due anni

<sup>30</sup> Trib. Roma, sez. V, ord., 29 maggio 2020, n. 18779.

<sup>31</sup> Corte Suprema di Cassazione Ufficio del Massimario e del Ruolo, Relazione tematica n. 56, 8 luglio 2020, avente ad oggetto le *Novità normative sostanziali del diritto "emergenziale" anti-Covid 19 in ambito contrattuale e concorsuale*.

dovrebbe spingere anche lo Stato “soggetto obbligatario” dell’adempimento penale a tendere la mano in un atteggiamento conciliativo.

Potrebbe essere l’occasione per riprendere una logica giuridica già nota, riproducibile in via generale e astratta, dentro cui far convergere l’esigenza di attutire la dura *lex* a fronte dell’imprevedibile ed eccezionale esperienza di una pandemia globale.

Ad avviso di chi scrive, l’inesigibilità nella sentenza commentata ha avuto questo ruolo<sup>32</sup>, quello di accogliere il bisogno di dar conto anche nel sistema penale della sopravvenuta impossibilità dell’obbligazione civilistica.

La specularità tra la responsabilità per l’inadempimento contrattuale e la responsabilità penale è di immediata percezione se si considera la struttura del reato omissivo proprio tributario come illecito di pura violazione di un obbligo di adempimento.

Peraltro, a differenza del fratello civile, il processo penale non si è accontentato della sola crisi pandemica ma ha preteso che ad essa si accompagnassero ulteriori fattori di crisi e segni propositivi di riparazione dell’illecito penale, utili a “rinegoziare” le coordinate del patto Stato – cittadino.

La crisi pandemica è entrata nella valutazione giudiziale come tassello costruttivo delle condizioni di non esigibilità dell’adempimento all’obbligo tributario, imposto dal legislatore prima e in astratto rispetto alle attuali circostanze storiche, e ha consentito, a ragion veduta, di plasmare il rigore del reato omissivo proprio con un’istanza di giustizia sostanziale quanto mai oggi percepita.

---

<sup>32</sup> Peraltro, suggerito nelle lungimiranti pagine di G. Bettioli, *Diritto penale, cit.*, p. 388 ss., secondo il quale l’inesigibilità dovrebbe intendersi come una sorta di limite intrinseco alla stessa natura del diritto, non dissimile – dunque – dalla valenza *in extremis* della inesigibilità civilistica concettualmente definita dal brocardo *ad impossibilia nemo tenetur*.