

CRISI D'IMPRESA DA COVID-19 E REATI FISCALI**1. La riscossione dei tributi nell'era pandemica**

Le ripercussioni della pandemia da Covid-19 sull'economia e sulla finanza pubblica sono già misurabili: nel secondo trimestre del 2020 il prodotto interno lordo italiano – ma i dati sono in linea con il resto del mondo – è diminuito del 12,8 % rispetto al trimestre precedente e del 17,7 % nei confronti del secondo trimestre del 2019.

Anche se nel 2021 è prevedibile un rimbalzo del PIL, questo non sarà sufficiente a colmare la perdita subita lasciando sul terreno circa 227 miliardi di euro. Si ritiene che le imprese, entro la fine del 2020, incorreranno per effetto del Covid in una crisi di liquidità, per circa 25-37 miliardi di euro.

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

2. L'omesso versamento di imposte

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

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

La ragion fiscale impone che tale obbligo sia presidiato da sanzioni amministrative e penali, poste tra di loro in progressione. Tralasciando le sanzioni amministrative, i delitti in questione – ovvero l'art. 10-bis, per l'omesso versamento di ritenute certificate per più di 150.000 €, e l'art. 10-ter, per l'omesso versamento di IVA per più di 250.000 €, entrambi inseriti nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 – sono accomunati dall'essere strutturati come reati omissivi propri, istantanei e di mera condotta. Sono punibili a titolo di dolo generico, essendo richiesta la semplice consapevolezza della condotta omissiva, e non anche il fine specifico di evadere le imposte che invece necessariamente assiste gli altri delitti tributari.

La legge 74 del 2000 – ancorché non abbia nemmeno formalmente la pretesa di essere un testo unico dei delitti tributari – accoglie la disciplina complementare di molti istituti di parte generale del Codice penale, e in particolare:

- A) il concorso di persone
- B) il tentativo
- C) la prescrizione
- D) la confisca
- E) le pene accessorie
- F) le condizioni di non punibilità.

Nondimeno, queste ultime, riscritte un paio di volte nell'ultimo quinquennio, non propongono una versione speciale della causa di forza maggiore – come invece accade per le sanzioni amministrative

tributarie – che pertanto deve essere desunta partendo dalla sola nozione generale scolpita nell’art. 45 del Codice penale.

3. L’esimente di causa di forza maggiore nei reati omissivi tributari

Secondo l’impostazione canonica, la forza maggiore che esclude la *suitas* della condotta è la *vis maior* cui *resisti non potest*, a causa della quale l’uomo *non agit sed agitur*. Essa, dunque, sussiste solo nei casi in cui la realizzazione dell’evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica è dovuta all’assoluta e incolpevole impossibilità dell’agente di uniformarsi al precetto.

Detto in altri termini, integra la causa di forza maggiore solo l’assoluta impossibilità e non anche la semplice difficoltà di realizzare il comportamento omesso. Ed è per questa ragione che la Suprema Corte ha sempre escluso che le semplici difficoltà economiche in cui temporaneamente versi il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante (cfr., tra le molte, Corte cass., Sez. III, sent. 3 marzo 2020 – 16 luglio 2020, n. 21158). Ciò si verifica, per esempio, quando l’imprenditore non si trova nell’impossibilità invincibile a pagare le imposte in quanto egli sceglie liberamente di sostenere altre spese come il pagamento dei fornitori e dei propri dipendenti, e quindi l’inadempimento penalmente sanzionato è stato concausato dai mancati accantonamenti del tributo comunque riscosso.

L’esistenza concreta della possibilità di adempiere comunque all’obbligo tributario rappresenta, infatti, l’indefettibile presupposto della sussistenza della volontà in capo al soggetto obbligato di non effettuare nei termini il versamento dovuto.

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

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

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

Nonostante le carsiche ma costanti aperture della giurisprudenza di merito, la giurisprudenza di legittimità è quasi unanime nel contemplare solo in astratto la possibilità di una causa di non punibilità legata alla forza maggiore, stante che quest’ultima vincola a una diabolica comprovazione: il contribuente è infatti chiamato a provare, con opportune allegazioni, sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l’azienda, sia l’aspetto dell’impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto.

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

4. Le questioni sul tappeto

La riforma del diritto penale tributario intervenuta a inizio millennio ha portato al superamento del modello repressivo congegnato negli anni Ottanta del secolo scorso per presidiare l’obbligo

costituzionalmente previsto di contribuire alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva.

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

L'originario impianto disegnato dal d.lgs. 24 marzo 2000, n 74 limitava conseguentemente la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo quanto su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali. In tale prospettiva di contenimento dell'azione penale in ossequio al principio di frammentarietà, non si è inteso però a un certo punto riproporre le ipotesi di reato di omesso versamento delle imposte già precedentemente previste e abrogate.

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

Sempre l'originario impianto repressivo era inoltre coerente con l'esigenza di presidiare il bilancio dell'Unione con sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate.

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

Gli effetti della sanzione che si ripercuotono sull'agente non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti: e quando una norma comunitaria non prevede alcuna sanzione specifica in caso di violazione ma faccia rinvio alle disposizioni nazionali, gli Stati membri possono sì legiferare discrezionalmente purché procedano però nel rispetto del diritto dell'Unione, adottando sanzioni non solo effettive e dissuasive, ma anche proporzionate. Tali sanzioni devono essere quindi adeguate e necessarie per conseguire lo scopo voluto, senza tuttavia superare i limiti di quanto indispensabile per attuarle.

5. Le soluzioni possibili

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

Oltre a ciò, il legislatore ha introdotto articolate misure in materia di giustizia civile e di procedura concorsuale, con l'obiettivo di sostenere la continuità aziendale delle imprese in crisi, stante la drammatica contingenza di emergenza sanitaria, economico e sociale derivante dalla pandemia da Covid-19. Il legislatore non ha però introdotto anche in ambito penale una previsione analoga a quella che consente al giudice della cognizione civile la facoltà di escludere l'applicazione di sanzioni per l'inadempimento contrattuale causato dagli effetti della pandemia: pur non lesinando inchiostro

nell'introdurre nuove fattispecie di reato, non ha ritenuto di smussare la rigida lettura dell'esimente in questione che confligge con il diritto UE.

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

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

3 maggio 2021

A cura di Avv. Bruna Capparelli

prorevi auditing s.r.l.