

CORONAVIRUS E FORZA MAGGIORE

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

1.Premessa – 2. La forza maggiore in ambito tributario- 3. Crisi di liquidità come causa di forza maggiore- 3.1. La definizione dei forza maggiore- 3.2. La giurisprudenza sulla crisi di liquidità e forza maggiore- 4. Osservazioni conclusive

1.Premessa

A seguito della dichiarazione di emergenza internazionale di salute pubblica legata al Covid-19, dichiarata dall'Organizzazione Mondiale della sanità il 30 gennaio 2020, il Governo italiano con delibera del Consiglio dei Ministri dello scorso 31 gennaio ha dichiarato lo stato di emergenza per un periodo di sei mesi. A causa di tale situazione epidemiologica, il Governo nel D.L. n. 6/2020, rubricato *“Misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19”*(convertito in legge, con modifiche, dalla L. 05.03.2020, n. 13, con decorrenza dal 10.03.2020 e successivamente abrogato dall'art. 5, D.L. 25.03.2020, n. 19 con decorrenza dal 26.03.2020, ad eccezione degli articoli 3, comma 6-bis, e 4),all'**art. 3, comma 6-bis** ha così statuito:” *Il rispetto delle misure di contenimento di cui al presente decreto è sempre valutato ai fini dell'esclusione, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1218 e 1223 del codice civile, della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti”*.

Più nel dettaglio, il comma 6-bis del D.L.n.6/2020 è stato inserito dall'art. 91, D.L. n.18 del 17.03.2020, così come modificato dall'allegato alla legge di conversione, L.n.27 del 24.04.2020, con decorrenza dal 30.04.2020.La norma impone al giudice che sia chiamato a decidere su un inadempimento di poter escludere la responsabilità del debitore nel caso in cui l'inadempimento sia stato provocato dal rispetto delle misure di contenimento per causa COVID-19.

Tanto chiarito, occorre rilevare che, in riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, il Governo ha previsto **all'art. 68, comma 1 del D.L. n.18/2020, c.d. “Decreto Cura Italia”**(convertito in legge, con modifiche, dalla L. 24.04.2020, n. 27, con decorrenza dal 30.04.2020), che:

“... sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse

dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159”

Inoltre, il comma 2 del citato art.68 dispone:

“Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche agli atti di cui all'articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, e alle ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160”.

Esemplificando, il Legislatore ha disposto la sospensione dei termini di versamento di tutte le entrate tributarie e non tributarie derivanti da cartelle di pagamento, da avvisi di accertamento e di addebito Inps, nonché dagli atti di accertamento esecutivo emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dagli accertamenti esecutivi degli enti locali, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020.

Dopo aver delineato i confini e i contorni di questa particolare circostanza che involge concetti di spessore tecnico giuridico quali l'imputabilità dell'inadempimento, la forza maggiore e l'impossibilità sopravvenuta totale o parziale della prestazione, è bene effettuare alcune puntualizzazioni.

Ciò posto, occorre rilevare che **l'art.3, comma 6-bis del D.L. n.6/2020, che prevede l'esclusione di responsabilità del debitore in caso di inadempimento per causa a lui non imputabile, non trova applicazione nel rapporto obbligatorio tra contribuente e Fisco.**

Difatti, i contribuenti italiani che non hanno adempiuto ai versamenti dovuti subito dopo il periodo di sospensione previsto dal Legislatore, rischiano di ricevere delle richieste di pagamento dei tributi, aggravate dalle sanzioni previste dall'ordinamento nel caso di omesso versamento.

Per di più vi è un grosso numero di contribuenti che ad oggi non ha avuto alcuna proroga di versamenti (trattasi delle imprese che hanno avuto al 31.12.2019 ricavi superiori a due milioni di euro).

In questa situazione emergenziale, il pericolo primario che si sta paventando è quello della crisi di liquidità dei contribuenti che in questo periodo non riescono a incassare quello che dovrebbero e, di conseguenza, ciò potrebbe comportare, in alcuni casi, l'oggettiva difficoltà da parte dei contribuenti, di effettuare il regolare versamento delle imposte.

A parere di chi scrive, per le ipotesi di mancato versamento delle imposte dovuto alla crisi di liquidità derivante dall'attuale emergenza epidemiologica si configura la causa di forza maggiore, che consente di essere esonerato dal pagamento delle sanzioni.

Sul punto, l'ordinamento tributario prevede due disposizioni normative in tema di forza maggiore:

- **l'art. 9 comma 2 L. n.212/2000**(Statuto del contribuente) secondo cui: *“Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili”*;
- **l'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472/1997** secondo cui: *“Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore”*.

In riferimento all'**art. 6 comma 5** appena citato, è stata emanata la **circolare n. 180/E del 10 luglio 1998**, Dip. acc. e progr., recante chiarimenti in tema di *“Sanzioni - Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie - D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni*, che chiarisce cosa debba intendersi per forza maggiore.

In particolare, secondo la citata circolare: *“Per forza maggiore si deve intendere **ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto”***.

Pertanto, si evidenzia che in seguito all'odierna situazione di emergenza , si porrà il problema di cosa accadrà con gli adempimenti tributari(una volta cessata la sospensione disciplinata dalla legislazione d'emergenza), atteso che la crisi economica contingente non cesserà con il venir meno dell'emergenza sanitaria e delle misure di contenimento.

Più nel dettaglio, è opportuno domandarsi cosa accadrà per i contribuenti che, fino ad oggi in regola con gli adempimenti fiscali, abbiano cercato di affrontare l'emergenza economica, nell'alternativa secca tra adempimento delle obbligazioni tributarie e continuità aziendale, in

quest'ultimo caso con l'intento di tutelare i ruoli occupazionali e le correlate esigenze retributive dei lavoratori.

A tal proposito, prima di affrontare la questione attuale di emergenza e i risvolti che la crisi di liquidità determinerà sui contribuenti, appare opportuno dare definizione alla nozione di forza maggiore in ambito tributario e fiscale.

2. La forza maggiore in ambito tributario

La **nozione di forza maggiore in materia tributaria** è mutuata dal diritto penale, nella quale assumono una preminente rilevanza gli aspetti naturalistici, che pongono l'attenzione sulle caratteristiche principali dell'evento, ossia l'esogenità, l'imprevedibilità e l'irresistibilità, nonché sul nesso di causalità tra l'accadimento imprevisto e la condotta scaturita, verosimilmente difforme da quella voluta dall'agente in situazioni di assoluta normalità.

Più nel dettaglio, la **Corte di Giustizia dell'Unione Europea** (sentenza del 17 ottobre 2002, C-208/01, PARRAS Medina) ha chiarito che la nozione di forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta ad adempiere all'obbligazione prevista dalla legge, ma deve essere intesa nel senso che si applica anche a circostanze, anormali ed imprevedibili, le cui conseguenze non sarebbero potute essere evitate malgrado la dovuta cura del contribuente.

La **Corte di Cassazione** si è espressa più volte sul perimetro applicativo **dell'art. 6, comma 5 D.lgs n.472/1997**, definendo con una prima pronuncia, la **n. 22153/2017**, la portata applicativa della forza maggiore, quale causa di non punibilità che esclude l'assoggettabilità del contribuente moroso alle sanzioni amministrative in materia tributaria.

I giudici di legittimità nel determinare i presupposti applicativi della forza maggiore, si sono basati su quanto affermato dalla Corte di Giustizia CE C/314/06 che, al punto 24, ha specificato che *"[...]la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (cfr. anche Ord. 18.1.2005 Causa C-325/03 P, Zuazaga Meabe/UAMI punto 25); che è stato, altresì, evidenziato che la nozione di forza maggiore non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anormali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso (CGCE sent. 15.12.1994 causa C-195/91 P, Bayer/Commissione, punto 31, nonché sent. 17.10.2002 causa C-208/01, PARRAS*

Medina punto 19);che, pertanto, sotto il profilo naturalistico, la forza maggiore si atteggia come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talchè essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poichè il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento imprevisto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate...”1.

E ancora, con sentenza della Suprema Corte di Cassazione n.3049/2018, è stato evidenziato, in primo luogo, che non si deve valutare *ex ante* l’onere di prevenzione generico, poiché non fornisce al contribuente alcun elemento nella prassi per definire propriamente le misure più idonee ed eque volte a sventare il realizzarsi dell’evento anormale, o comunque, se del caso, escludere la rimproverabilità della successiva condotta antigiuridica; difatti, la valutazione del giudice nazionale dovrebbe avvenire sulla base di **un giudizio controfattuale** che ponga il confronto tra il caso di specie e la condotta che avrebbe tenuto il “buon contribuente”, inteso come soggetto accorto e diligente che ha adottato tutti quegli atti idonei a premunirsi da accadimenti anormali e straordinari.

In secondo luogo, sulla base del principio di proporzionalità, se da una parte le misure di precauzione adottate da un contribuente avveduto devono contemperarsi ai sacrifici economici che esse comportano, dall’altra parte tali misure dovranno ragionevolmente calibrarsi alla maggiore o minore prevedibilità del fatto storico che costringe alla condotta inadempiente del contribuente.

In sintesi, l’onere del contribuente di predisporre la dovuta cura e le cautele necessarie per garantire la corresponsione dei tributi, così come statuito dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione nelle citate sentenze, si traduce in una sorta di “giudizio sulla ragionevole lungimiranza” del contribuente, non privo di sensibilità al margine di prevedibilità dei fatti storici2

Inoltre, nell’**art. 6, comma 5 D.lgs n. 472/1997** che prevede l’esimente della sanzione amministrativa tributaria, il costringimento coartato dell’evento anomalo e irresistibile, a differenza che nel diritto penale, è **più oggettivo che psicologico**, atteso che l’arco temporale per l’assolvimento tempestivo e *sine poena* del tributo, di regola, garantisce una maggiore riflessione delle azioni del contribuente, ben superiore a quella che può avere chi è obbligato a nell’immediatezza per ovviare un male notevole3.

¹ Vedi in tal senso anche Cassazione, Sez.Trib., ordinanza n. 1972 del 24 gennaio 2019; Cass.Sez.Trib., n. 3049 dell’8 febbraio 2018.

² STRAZZERI M. “L’esimente della forza maggiore in materia tributaria: commento a Cass. n. 3049/2018”, in <http://www.europeanrights.eu/index.php?funzione=S&op=5&id=1469>.

Per quanto riguarda un altro aspetto della forza maggiore, sempre la Corte di Giustizia ha sottolineato che, in mancanza di armonizzazione della normativa sulle sanzioni per l'inosservanza delle norme impositive, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, tuttavia, esercitando tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità⁴.

Difatti, sulla base di tale assunto, la causa di non punibilità prevista dall'**art. 6, co. 5, del D.lgs. n. 472/1997**, benché riferita alle imposte sui redditi e l'IVA, si estende a tutti i tributi armonizzati, come nel caso dell'ordinanza della Suprema Corte, la n. 3049/2018, in virtù del fatto che tale estensione trova fondamento sovranazionale proprio nell'esercizio di predetta competenza volta a garantire che la punizione non vada oltre quanto necessario per il raggiungimento degli interessi pubblici sottesi alla norma impositiva tributaria.

Inizialmente la giurisprudenza di legittimità più risalente, ha riconosciuto una forma di tutela al contribuente che versa in situazioni di disagio per aver subito una diminuzione patrimoniale ingiusta.

In via esemplificativa, la Suprema Corte (Cass.Sez. V, ord., 15/01/2009, n. 884) ha ricondotto all'alveo dell'art. 6, comma 5, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il caso del contribuente che, per tempo, avesse informato l'autorità giudiziaria del fatto che in buona fede ha affidato il denaro necessario ad assolvere al suo debito tributario ad un consulente il quale, violando i doveri del proprio incarico, abbia poi ommesso di effettuare il versamento.

In tale ipotesi, seppur la condotta inadempiente è dipesa dal fatto del terzo (inadempimento dei doveri da parte del consulente), il contribuente non si trovava nell'ipotesi dell'irresistibilità della forza maggiore, atteso che egli non ha sofferto un impedimento oggettivo- quale una mancanza di liquidità per assolvere all'obbligazione tributaria- poiché l'imprenditore, anche a seguito della truffa subita, avrebbe ben potuto assolvere al debito fiscale, senza incorrere nella sanzione.

Invece, la giurisprudenza di legittimità recente ha dato un'interpretazione più stringente dei casi in cui si configura l'esimente della forza maggiore, ritenendo che non sia sufficiente fare riferimento a una generica "crisi aziendale", con conseguente scarsa liquidità; difatti, oltre a tale condizione, devono essere "*[...] espressamente considerate le condizioni di imprevedibilità ed inevitabilità, non fronteggiabili con le normali misure quali accantonamenti etc. per fare fronte ad eventuali inadempimenti*"⁵.

³ ibidem

⁴ ex multis: sentenze CGUE 16 dicembre 1992, Commissione/Grecia, C-210/91 e 7 dicembre 2000, de Andrade, C-213/99.

⁵ Cass.Sez.Trib. Ordinanza 24 gennaio 2019, n. 1972

In senso conforme, altresì, si è orientata la giurisprudenza penale di legittimità recente che ha assunto una posizione rigida in merito al riconoscimento della crisi di liquidità come forza maggiore, esimente della responsabilità penale, in caso di omessi versamenti IVA e ritenute oltre soglia.

Tanto chiarito, si auspica un intervento ermeneutico da parte della Suprema Corte, anche alla luce della contingente crisi di liquidità che dovranno affrontare le imprese, volto ad allargare le maglie dei casi di tale crisi, così da ampliare il concetto di forza maggiore e giustificare eventuali omissioni di versamenti tributari dovuti all'emergenza covid-19.

Ciò posto, di seguito si esamineranno i recenti arresti della giurisprudenza di legittimità e di merito in riferimento alla crisi di liquidità come causa di forza maggiore e si confronteranno tali assunti con l'attuale emergenza economica conseguente a quella epidemiologica.

3.Crisi di liquidità come causa di forza maggiore

Lo scenario palese che si prospetta dopo il periodo forzato di lockdown è che la sospensione prolungata di numerose attività produttive cagionerà un'importante crisi di liquidità per le imprese, tanto da non riuscire a far fronte alle proprie obbligazioni tributarie, oltre che a quelle nei confronti di dipendenti e fornitori.

Difatti, i riflessi economici destabilizzanti sull'economia, a seguito della crisi epidemiologica in atto, si verificheranno nonostante misure adottate dal Governo per prorogare le scadenze dei versamenti e agevolare prestiti e finanziamenti alle imprese; tali misure sono state disposte dai D.L.n.18/2020(Decreto Cura Italia)e D.L.n. 23/2020 (Decreto Liquidità) e dai successivi provvedimenti⁶.

In tema di crisi di liquidità si è espressa principalmente la giurisprudenza di legittimità penale; pertanto al fine di comprendere appieno i principi espressi dalla suddetta giurisprudenza, si procederà ad un breve inquadramento normativo dei reati oggetto di esame delle sentenze.

Com'è noto, le fattispecie incriminatrici di "*Omesso versamento di ritenute*"(art. 10-bis D.lgs n. 74/2000)e di "*Omesso versamento di IVA*"(art.10-ter D.lgs n.74/2000) puniscono rispettivamente chi omette di versare rispettivamente : 1)le ritenute dovute per un ammontare superiore a 150.000 euro per periodo d'imposta; 2) l'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore a 250.00 euro.

L'omissione diventa penalmente rilevante al verificarsi della scadenza di un determinato termine; per le ritenute tale termine coincide con quello di presentazione del modello 770 e, invece, per

⁶ COLAIANNI F. "Crisi di liquidità, quando la forza maggiore «giustifica» l'omesso versamento" in Norme&Tributi Plus Fisco del 6 maggio 2020.

l'IVA con quello per il versamento dell'acconto per il periodo d'imposta successivo (27 dicembre).

Le fattispecie incriminatrici in questione sono **reati propri** (difatti l'agente può essere solo il soggetto obbligato) di **natura omissiva, istantanei e puniti a titolo di dolo generico**, non essendo rilevante il fine perseguito dall'agente nel porre in essere il comportamento illecito.

Precisamente, ne discende che, per **la consumazione del reato**, è sufficiente che il soggetto obbligato ometta volontariamente il versamento dell'imposta dovuta nella consapevolezza della sussistenza dell'obbligo e della inutile scadenza del termine previsto per il pagamento.

Per quanto attiene all'**elemento psicologico**, la giurisprudenza di legittimità appare uniforme nel ritenere sufficiente il dolo generico, inteso come mera consapevolezza di omettere il versamento di quanto ricevuto dal sostituto o dal cliente, superando anche la soglia di punibilità. L'onere probatorio del dolo secondo il Supremo Consesso è in *re ipsa* nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto dovuto a titolo d'imposta (Cass. sez. un., 12 settembre 2013, n. 37424) o si evince dal rilascio della certificazione e dalla presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Cass. Sez. III, sent. 15 maggio 2014, n. 20266)⁷.

In riferimento al **bene giuridico da tutelare**, la Suprema Corte, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 37424/20138 ha rilevato che l'obbligo di versare le ritenute e l'IVA è collegato sia ad attività svolte dal contribuente nel corso dell'anno, che all'erogazione degli emolumenti ai collaboratori; mentre l'obbligo di versare l'IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili⁹.

Precisamente, i giudici di legittimità, in riferimento all'illecito penale di cui all'art. 10-ter D.lgs n.74/2000, hanno sottolineato che “[...]il presupposto è costituito sia dal compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'I.v.a., sia dalla presentazione della dichiarazione annuale I.v.a. relativa all'anno precedente: che tale presentazione sia un necessario presupposto del reato è stato puntualizzato, sulla base dell'inequivoco tenore testuale delle norme incriminatrici, dalla giurisprudenza (Sez. 3, n. 6293 del 14/10/2010, Ioele); la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a cinquantamila euro [ora, € 250.000], dell'I.v.a. dovuta in base alla dichiarazione annuale; il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per il versamento dell'acconto I.v.a. relativo al periodo d'imposta successivo”.

⁷ CANNIZZARO S., “Omitted tax payment and liquidity crisis: recent trends of the case law”, in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, Giappichelli, 14/05/2020, p.2.

⁸ Vedi in tal senso anche Cass.Pen.S.U.12 settembre 2013, n. 37425

⁹ CANNIZZARO S., “Omitted tax payment and liquidity crisis: recent trends of the case law”, in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, Giappichelli, 14/05/2020, p.1.

3.1. La definizione di forza maggiore in ambito penale

L'art. 45 c.p. così definisce l'istituto della forza maggiore: *“Non è punibile chi ha commesso il caso fortuito o per forza maggiore”*.

La forza maggiore (allo stesso modo del caso fortuito) è considerata un istituto “senza patria” per la sua controversa collocazione sistematica. Secondo la dottrina e la giurisprudenza tradizionale, la forza maggiore presuppone il nesso causale tra la condotta e l'evento e viene, pertanto, studiata nell'ambito della colpevolezza o, anche della stessa condotta, quali cause di esclusione della colpevolezza o della *suitas*¹⁰.

Nello specifico, la forza maggiore si realizza in un evento derivante dalla natura o dal fatto dell'uomo che, pur se preveduto, non può essere impedito, sottraendo all'agente la coscienza e la volontarietà della condotta (*vis maior cui resisti non potest a causa della quale l'uomo non agit sed agitur*).

3.2. La giurisprudenza sulla crisi di liquidità e forza maggiore in ambito penale

Ad oggi la giurisprudenza di legittimità ha avuto un'interpretazione rigorosa, oramai pacifica, nel valutare le esimenti e, più in generale, nell'escludere la colpevolezza nelle ipotesi di omesso versamento IVA e ritenute, partendo dall'assunto che tali condotte omissive sono punite a titolo di dolo generico.

In linea di principio, nella prevalenza dei casi esaminati dalla giurisprudenza di legittimità, la crisi di liquidità, non è considerata una circostanza atta a escludere il reato o la punibilità del soggetto che ha posto in essere la condotta.

E invero, affinché si consumi l'illecito, è sufficiente la mera coscienza e volontà da parte del soggetto obbligato di omettere il versamento entro il termine previsto, superando la soglia di punibilità prevista dal legislatore.

La Corte di Cassazione, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D.Lgs. n. 74/2000), ha affermato che l'imputato può invocare l'assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta- quale causa di esclusione della responsabilità penale- qualora assolva all'onere probatorio di allegazione, concernente sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto.

¹⁰ MANTOVANI F., “Diritto penale- Parte generale”, CEDAM WOLTERS KLUWER, ed. 2017, pagg. 150-151.

Pertanto, a parere del Supremo Consesso, è irrilevante addurre come causa di forza maggiore la mancata riscossione dei crediti osservando che l'inadempimento dei clienti rientra nel normale rischio di impresa¹¹.

Inoltre, la Suprema Corte, in una recente pronuncia¹², in tema di omesso versamento IVA, ha ribadito che la crisi di liquidità nella quale versava l'impresa inadempiente- che vantava crediti non riscossi per importi di gran lunga superiori al debito fiscale- non vale come scriminante ove manchi la prova che non sia stato altrimenti possibile per lo stesso 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 appunto 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.

Ciò posto, ne discende che è irrilevante la cosiddetta “crisi di liquidità” del debitore alla scadenza del termine per operare il versamento dell'Iva, poiché il debitore ha l'obbligo non solo di accantonare le risorse necessarie per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, ma anche di adottare tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo.

Tanto rilevato, si osserva, tuttavia, che la giurisprudenza di merito ha puntualmente disatteso l'*obiter dictum* della Suprema Corte, ma al contempo il Supremo Consesso ha disatteso il più delle volte quanto statuito dai giudici di merito. In particolare, nelle decisioni dei giudici di merito era consolidato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui per configurare il reato tributario deve sussistere non solo l'elemento oggettivo del ritardato o omesso versamento dei tributi e delle imposte, ma anche l'elemento psicologico della volontà di evadere.

A riguardo, si rammenta una sentenza del **Tribunale penale di Brindisi del 12 gennaio 2017**, nella quale è stato sancito che in caso di omesso pagamento di IVA sopra le soglie di punibilità previste, deve sussistere non solo l'omesso o il ritardato versamento ma anche l'elemento soggettivo del reato (c.d. dolo di evasione) che non può considerarsi sussistente quando il contribuente si trovi nell'impossibilità oggettiva di adempire il proprio debito tributario.

Più nel dettaglio, nel caso esaminato, le condizioni economico- finanziarie in cui versava la società nonché i concreti tentativi dell'amministratore tesi a proseguire l'attività sociale, al concreto fine di procedere al pagamento dei debiti maturati, hanno fatto ritenere insussistente il necessario dolo di evasione richiesto per procedere alla condanna prevista per il reato tributario¹³.

¹¹ Cass. Pen.Sez.III, del 15 maggio 2014, n. 20266.

¹² Cass.Pen.Sez.III, del 13 marzo 2018, n. 11035

Ad ogni modo, in linea con la giurisprudenza di merito, la Suprema Corte ha previsto alcune ipotesi in cui si applica il principio di “forza maggiore” disciplinato dall’art. 45 c.p.; **tra queste rileva la crisi economica quale scriminante quando sia cagionata in via esclusiva da circostanze contingenti, imprevedibili e non imputabili all’imprenditore, che si sia trovato nell’impossibilità di porre tempestivamente rimedio alla situazione per cause indipendenti dalla propria volontà.**

In una recente decisione, la **Corte di Cassazione, Sez. Pen, con sentenza n. 9960 del 13 marzo 2020** ha evidenziato che *“la "forza maggiore" si configura come un evento, naturalistico o umano, che fuoriesca dalla sfera di dominio dell'agente e che sia tale da determinarlo incoercibilmente (vis maior cui resisti non potest) verso la realizzazione di una determinata condotta, attiva od omissiva, la quale, conseguentemente, non puo' essergli giuridicamente attribuita (in questa direzione Sez. 5, n. 23026 del 3/04/2017, Mastrolia, Rv. 270145). Secondo questa ricostruzione, dunque, la forza maggiore si colloca su un piano distinto e logicamente antecedente rispetto alla configurabilita' dell'elemento soggettivo, ovvero nell'ambito delle situazioni in grado di escludere finanche la cd. suitas della condotta”.*

Infatti, secondo l’orientamento pacifico della giurisprudenza di legittimità, la forza maggiore rileva come causa esclusiva dell’evento, mai quale causa concorrente di esso¹⁴; pertanto, la forza maggiore sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell’evento stesso o la consumazione della condotta antiggiuridica è dovuta all’assoluta e incolpevole impossibilità dell’agente di uniformarsi al comando, e non può quindi ricollegarsi in alcun modo ad un’azione od omissione cosciente e volontaria dell’agente.

In sostanza, ai fini della configurazione della causa di forza maggiore, ciò che rileva nei reati omissivi è l’assoluta impossibilità e non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso.

Per completezza si segnala che già nel 2014 tale assunto era stato rilevato dalla Corte di Cassazione¹⁵ che ha riconosciuto la sussistenza dei presupposti dell’esimente avendo il soggetto agente posto in essere tutte le possibili azioni 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.

13 VALLEFUOCO V., Norme&Tributi Plus Fisco, 15 febbraio 2017.

14 Cass.Pen.Sez.IV n. 1492 del 23 novembre 1982; Cass.Pen.Sez. IV, n. 1966 del 06 dicembre 1966.

15 Cass., Pen., del 3 aprile 2014, n. 15176. In tal senso si è espresso anche il Tribunale di Firenze con la sentenza n.4/2018, affermando che, in caso di omesso versamento Iva, non è punibile l'imprenditore che dimostra di aver fronteggiato la crisi economica che ha investito la sua azienda, a lui non imputabile, ponendo in essere tutte le azioni possibili, anche sfavorevoli per il suo patrimonio

Precisamente, nel caso esaminato dal Supremo Consesso, vi era una circostanza che lo aveva portato ad escludere la responsabilità penale del soggetto agente, ossia il fatto che quest'ultimo non aveva ricevuto dal cliente i corrispettivi e l'IVA da accantonare e versare e non aveva, dunque, posto in essere alcuna condotta "distrattiva".

Alla luce della consolidata giurisprudenza di legittimità, si può invocare l'esimente in questione solo laddove derivi da fatti contingenti e imprevedibili non imputabili all'imprenditore che non abbia potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico¹⁶.

Ebbene, alla luce del quadro giurisprudenziale sopra delineato, è di tutta evidenza che la crisi economica derivante da "emergenza sanitaria conseguente a coronavirus" possa rientrare nel novero dei casi di "forza maggiore", trattandosi di un evento straordinario che determina la non punibilità dell'agente.

4.Osservazioni conclusive

Dall'esame della giurisprudenza di legittimità sulla nozione di forza maggiore e sulle perplessità connesse alla possibilità di ritenere la crisi di liquidità un'esimente configurabile nei casi in esame, è auspicabile che la Corte di Cassazione riveda la sua interpretazione rigoristica, non lasciandola avulsa dal particolare momento storico causato della pandemia in atto e adattando il suo orientamento a quanto già affermato da buona parte della giurisprudenza di merito.

Certamente, l'applicazione della scriminante della forza maggiore non potrà essere applicata in maniera indiscriminata, ma dovrà essere valutata in relazione alle fattispecie concrete, dopo aver verificato l'effettivo impatto della epidemia sulla possibilità di assolvere al versamento di imposta. A causa dell'emergenza epidemiologica potrebbero configurarsi due situazioni:

la prima, attiene ai contribuenti non in regola con i versamenti dovuti prima della pandemia ma che avevano predisposto le risorse per adempiere ai propri debiti entro i termini previsti dal legislatore penal-tributario. (In tale ipotesi l'imprenditore, per poter invocare la scriminante della forza maggiore, dovrà provare, da una parte, che al momento dell'emergenza sanitaria, aveva tutte le risorse per pagare l'IVA e le ritenute entro la scadenza penale; dall'altra, di aver messo in atto tutte le misure disponibili per reperire la liquidità necessaria per il pagamento delle imposte, tra le quali anche quelle specificamente approntate dal Governo con la legislazione emergenziale(finanziamenti garantiti, cassa integrazione ecc.);

¹⁶ LAURENZI C. Omesso versamento iva: l'esimente della causa di forza maggiore da covid – 19, in Diritto.it.

- ✓ **la seconda, riguarda i contribuenti in regola con i versamenti fino all'arrivo della pandemia da COVID-19, che a causa di quest'ultima non riusciranno più ad accantonare le risorse per poter effettuare i versamenti IVA e le ritenute entro le scadenze penalmente rilevanti.** (Ebbene, anche in questo caso, per poter invocare l'esimente nel momento (successivo) in cui l'omesso versamento di IVA o ritenute dovesse divenire penalmente rilevante, si dovrà provare di essersi avvalsi di tutte le misure di sostegno per rinvenire la liquidità necessaria per adempiere al pagamento delle imposte)¹⁷.

Alla luce di tanto, potrà in definitiva ritenersi che, nelle predette ipotesi potrà operare l'esimente della forza maggiore, atteso che l'impossibilità di adempiere ai versamenti delle imposte deriva dal fatto di non poter affrontare in un modo diverso le conseguenze dell'imprevedibile pandemia; difatti, in questi casi, l'emergenza sanitaria rileva quale causa esclusiva del mancato versamento, non essendovi cause concorrenti o preesistenti che abbiano portato il soggetto obbligato all'inadempimento tributario.

A tale novero di ipotesi, potrebbe aggiungersi quella in cui l'impresa abbia adottato iniziative idonee a tentare di fronteggiare la crisi finanziaria(facendo ricorso, qualora possibile, anche al patrimonio personale), dando rilievo alla crisi di liquidità come causa di esclusione del dolo, con il conseguente esonero della responsabilità penale.

In conclusione, a parere degli scriventi, stante la gravità del momento storico e degli effetti che potrebbero protrarsi nel breve e lungo periodo, si ritiene che i contribuenti, laddove risulti del tutto necessario, potranno posticipare il versamento di eventuali imposte, rispetto all'adempimento di esigenze più urgenti per la ripresa aziendale(pagamenti di dipendenti, fornitori, banche), provando - poiché lo stesso Governo ha sospeso alcuni versamenti tributari in ragione dell'emergenza epidemiologica- di aver messo in campo tutti i mezzi a disposizione per arginare la crisi di liquidità, utilizzando anche tutte le misure di sostegno messe a disposizione dal Governo.

Lecce, 27 maggio 2020.

Avv. Maurizio Villani

Avv. Lucia Morciano

¹⁷ MAGRONE N., "La crisi di liquidità da COVID-19 può essere causa di "forza maggiore" esimente della responsabilità penale in caso di omesso versamento di IVA e ritenute?", in Tax Review.

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it