

APPROFONDIMENTI | *Dottrina*

**Esperto Legale - Tributario**

## **Covid, crisi liquidità e cause di forza maggiore**

a cura di Del Torchio Fabiola

---

Tra i tanti effetti drammatici - sotto tutti i punti d vista – collegati alla pandemia, non possiamo non pensare al mancato assolvimento delle obbligazioni tributarie, che potrà interessare una moltitudine di contribuenti a causa della crisi di liquidità correlata allo stato di emergenza: l'interrogativo che ci si pone è legato alla possibilità di considerare tale inadempimento quale conseguenza di “causa di forza maggiore” che, come sappiamo, è considerata un'esimente dall'applicazione delle sanzioni. Si cercherà risposta all'interrogativo alla luce dell'interpretazione del concetto di “forza maggiore” offerto dalla giurisprudenza di merito e di legittimità anche sulla scorta dei principi comunitari.

L'emergenza sanitaria ha reso necessari provvedimenti che hanno imposto la chiusura di molte attività commerciali ed imprenditoriali, ed anche a molti professionisti e lavoratori autonomi è stato imposto il blocco dell'attività, con evidenti conseguenze di mancata liquidità, che si è propagata con un effetto “a cascata” veramente critico.

Per ovviare, nell'immediato, alle evidenti difficoltà, i diversi Decreti che si sono succeduti (“Cura Italia”, “Liquidità” e decreto “Rilancio”) hanno prorogato alcuni obblighi dichiarativi e sospeso la quasi totalità dei pagamenti di natura tributaria, da principio in via generalizzata per tutte le piccole e medie imprese, oppure in base a particolari condizioni territoriali, con la previsione di proroghe per i contribuenti residenti nei comuni più colpiti (Lodi, Bergamo, Piacenza e altri). Ulteriori sospensioni sono state previste in relazione al settore di appartenenza delle imprese (ad esempio turismo e ristorazione od attività sportive e culturali) e per gli altri settori con la richiesta dell'ulteriore requisito del “calo di produttività” rispetto al medesimo periodo dell'esercizio precedente.

In queste ipotesi, ai contribuenti è data la possibilità di rinviare il pagamento delle imposte senza essere assoggettati a provvedimenti sanzionatori, con l'applicazione di una sorta di “esimente” generalizzata e predeterminata.

Qualora il contribuente non rientri nei casi espressi di sospensione (ad esempio perché non ha registrato il calo di attività nella misura prevista dal Decreto) oppure per i versamenti non

interessati dalla sospensione (ad oggi, i saldi delle imposte 2019 in scadenza nel mese di luglio) la crisi di liquidità può essere fatta valere quale causa di forza maggiore per chiedere la non applicazione delle sanzioni ?

Il quesito ci impone una breve parentesi, per ricordare i principi che regolano il regime sanzionatorio per le violazioni in campo tributario.

Il sistema è regolato dal D.Lgs 472/1997, integrato dal D.lgs 158/2015; seppur relativo alle sanzioni amministrative l'impianto normativo prevede tutta una serie di elementi che ci consentono di parlare di funzione punitiva e non risarcitoria della sanzione, con possibili conseguenze anche – ad esempio – sul tema del ne bis in idem di matrice comunitaria.

Tale funzione punitiva e non risarcitoria emerge, in modo chiaro, dalle previsioni di cui agli articoli 5 (principio di colpevolezza) ed 11 (principio di personalità) ma anche dall'articolo 8 che esclude la trasmissione della sanzione agli eredi in quanto non partecipi rispetto alla condotta del de cuius.

Come la sanzione penale, anche la sanzione amministrativa dunque mira a colpire solo il soggetto che tiene una condotta rimproverabile e, nella medesima direzione, si pongono sia il dettato di cui all'articolo 9 in tema concorso che quello dell'articolo 10 che introduce la figura dell'autore mediato.

Così, ad esempio, in caso di responsabilità solidale tra più soggetti risponderà solo il soggetto che effettivamente ha commesso l'illecito, così come in caso di dichiarazione infedele risponderà – allorché se ne dimostri la colpevolezza – solo l'autore mediato e non l'autore materiale.

Se il principio di colpevolezza contenuto nell'articolo 5 dovrebbe già in qualche modo delimitare l'ambito di applicazione delle sanzioni amministrative, l'articolo 6 introduce una vera e propria causa di esclusione dall'irrogazione delle sanzioni ove prevede tra le cause di non punibilità la forza maggiore che è intesa, anche sulla scorta degli insegnamenti della giurisprudenza, quale un fatto

- Imponderabile

- imprevisto

- imprevedibile

che determina non la semplice difficoltà ma l'assoluta impossibilità di adempiere all'obbligazione.

Preme fin d'ora sottolineare che i primi due requisiti si collocano nell'ambito oggettivo, fattuale dell'evento ed esterno rispetto al contribuente, mentre il terzo requisito riguarda la sfera soggettiva dell'agente.

L'istituto della forza maggiore previsto dal D.Lgs 472 trova analogo contenuto nell'articolo 45 del codice penale e nel dettato dell'articolo 1218 del codice civile che regola la responsabilità in caso di mancato adempimento per impossibilità derivante da causa non imputabile al soggetto, principio considerato “espressione di una regola generale immanente nell'ordinamento” per cui “non può essere preteso un comportamento quando lo stesso sia divenuto impossibile senza responsabilità di chi vi sia tenuto” (Cassazione SSU n. 8094 del 23 aprile 2020)

In relazione al mancato pagamento delle imposte si segnala un orientamento dapprima piuttosto rigido della Cassazione che ha considerato irrilevante la mancanza di liquidità invocata nei casi di mancato pagamento di iva o di ritenute già effettuate, in quanto gli importi ben avrebbero dovuto essere accantonati da un imprenditore “attento” (Cassazione sez III n.37528/2013) e quindi a nulla rilevarebbe la mancanza di liquidità intervenuta successivamente al momento dell’obbligo di versamento.

Analoga rigidità si rinviene nelle sentenze che considerano indispensabile che il mancato adempimento abbia origine in un evento estraneo (quindi non in una cattiva gestione dell’impresa) e nello stesso tempo che il contribuente abbia fatto il possibile (ricorso al credito bancario, dismissione beni dell’impresa o personali ecc.) per comunque adempiere e fronteggiare la crisi, come illustrato dalla Cassazione sez. VI n.7850/2018, sez III n.3647/2018 ed in precedenza Cassazione sez. III n.20266/2014 dove è richiesta la “ricerca di ogni tipo di rimedio”.

In questo senso anche la recente CTR Molise n.14/2020 per cui l’imprenditore deve dimostrare di aver in concreto cercato di ricomporre la crisi.

Dal punto di vista penale l’attenzione dei giudici si è concentrata sul fatto che la forza maggiore deve consistere in una mancanza del potere di scelta, ossia la via che si percorre deve essere l’unica praticabile e, dunque, non sarebbe esente da sanzione il soggetto che decide di non adempiere all’obbligazione tributaria per pagare i dipendenti o per consentire la prosecuzione dell’attività dell’impresa, proprio perché il mancato pagamento potrebbe comunque essere considerato effetto di una scelta.

Sul punto si rimanda alle decisioni della Cassazione, sez. III, n.4529/2007, n. 24410/2011, n.18402/2013, richiamate e confermate dalle recentissime Cassazione sez III n.9960/2020 e n.15218/2020 per cui

I) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore;

II) la mancanza di provvista necessaria all’adempimento non può essere addotta a sostegno della forza maggiore quando sia comunque il frutto di una scelta imprenditoriale volta a fronteggiare la crisi di liquidità;

III) non si può invocare la forza maggiore quando l’inadempimento sia stato con-causato dai mancati accantonamenti e dal mancato pagamento alle singole scadenze.

I giudici di merito hanno spesso offerto un’interpretazione meno rigida, escludendo la punibilità quando il mancato pagamento sia stato frutto di una crisi improvvisa e non prevedibile alla quale l’imprenditore dimostri di non aver potuto porre rimedio (Tribunale Pordenone 30.11.2016) ed importante apertura ha dimostrato anche la Cassazione Sez III n.6737/2018 che ha considerato non punibile per mancanza di dolo l’imprenditore che ha deciso di pagare i dipendenti e non le imposte, considerando la scelta comunque “meritevole” poiché volta a salvaguardare il lavoro quale interesse costituzionalmente garantito.

Come ricordato l'evento esterno deve essere considerato "imprevedibile": anche in relazione a questo elemento la giurisprudenza meno recente si è pronunciata in modo estremamente rigoroso, considerando che le eventuali crisi di liquidità rientrano sempre nel "rischio d'impresa" e non sono perciò sufficienti ad escludere la punibilità a titolo di dolo generico (Cassazione sez III n.20266/2014).

Interessante anche la Cassazione Sez V n.2383/2018 che, pronunciando in tema di revoca delle agevolazioni per la mancata utilizzazione edificatoria di un area nei 5 anni dall'acquisto del terreno a causa del mutamento della destinazione d'uso del piano regolatore da parte del comune, ha considerato sanzionabile l'impresa edile poiché la possibilità che – nell'ambito dei suoi poteri discrezionali – la PA modificasse il piano regolatore non è evento che può considerarsi imprevedibile. (per un diverso orientamento sul medesimo tema si confronti la pronuncia delle Sezioni Unite - sentenza 8094/2020 - già citata).

Dopo il primo orientamento particolarmente rigoroso cui abbiamo fatto cenno, importanti segnali di apertura emergono dalla sentenza 22153/2017 sez V e dall'ordinanza n. 3049/2018 della sez VI della Cassazione, che ricalcano i concetti di matrice comunitaria già emersi in decisioni meno recenti (Corte Giustizia Unione Europea C-208/01 del 2002 per cui la forza maggiore non va intesa come impossibilità assoluta di adempiere ma anche difficoltà di adempiere a cui nonostante la "due care" non si è potuto far fronte). Secondo la Corte, infatti, la nozione di forza maggiore "non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di circostanze anomali ed imprevedibili le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso, adottando le misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi".

In tal senso anche CTR Lombardia n. 6126/2014, CTR Piemonte n.526/2015, CTR Lazio 4203/2106 o CTP Roma 2021/2017 che hanno considerato non sanzionabile l'imprenditore per la mancanza di liquidità causata dai ritardi dei pagamenti della PA, come pure la CTR Lazio n.956/2018, mentre in relazione alla tipologia dell'evento "esterno alla sfera di controllo" del contribuente si segnalano la CTP Treviso 242/2016 relativa ad un caso di incendio, la CTP Genova 59/2013 per un'alluvione e la CTR della Lombardia 3422/2018 per un caso di tromba d'aria.

Tornando dunque al tema dell'odierna pandemia, è indiscutibile il fatto che si sia trattato di un evento oggettivamente improvviso ed imprevisto ma non sarà sufficiente richiamare l'emergenza Covid per poter invocare la forza maggiore: il soggetto, come abbiamo evidenziato, dovrà anche dimostrare in concreto di non aver potuto rimediare alla situazione e di essere stato costretto all'inadempimento ad esempio per impossibilità fisica (malattia o quarantena) o materiale (importi già fatturati ma non riscossi, quindi mancata possibilità di accantonare l'iva / determinazione del reddito per competenza e non per cassa) e dovrà anche dimostrare l'assenza di un precedente stato di sofferenza.

Il riferimento al caso specifico è imprescindibile, anche per dimostrare la crisi di liquidità,

perché la pandemia potrebbe anche in particolari settori aver portato ad incrementi delle entrate (si pensi ad esempio ai soggetti produttori di materiali per la sanificazione, venditori di prodotti on line o titolari di piattaforme per video conferenze da remoto).

Ove non sia possibile invocare l'esimente per causa di forza maggiore, sarà fondamentale ricordare anche il principio di proporzionalità di matrice comunitaria, efficacemente espresso dalla nota pronuncia Equoland del luglio 2014 (causa C-272/13) per cui nella determinazione della misura della sanzione si deve tener conto della natura e della gravità dell'infrazione che la sanzione mira a penalizzare.

Il principio è codificato nell'articolo 7 del D.Lgs 472/97 che testualmente prevede che nella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali (comma 1) e che qualora concorrano eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo (comma 4).

In applicazione del principio di cui sopra si ricordano due recenti pronunce della Cassazione che ha stabilito che in caso di sproporzione la riduzione si applica sia che si tratti di sanzioni determinate in misura fissa che proporzionale (Cassazione sez VI n.29998/2017) e che la necessaria proporzionalità tra il fatto commesso e la sanzione è elemento fondamentale al fine di garantire e tutelare il diritto alla giusta imposizione (Cassazione sez V n.23506/2018). In caso di irrogazione della sanzione piena a carico del contribuente che non ha pagato le imposte nei termini, oltre all'esimente totale per causa di forza maggiore sarà sempre possibile chiedere l'applicazione di una sanzione minima, proprio in virtù del principio sopra ricordato.

Si segnala, da ultimo, la presa di posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 8/E/2020 punto 1.7 dove, facendo anche seguito ad un'interessante rassegna delle principali pronunce giurisprudenziali sul tema, l'Agenzia ha sottolineato l'importanza della prova che va offerta in relazione al singolo caso concreto.

La pandemia, dunque, potrà essere considerata causa di forza maggiore per invocare la non applicazione della sanzione tributaria, ma non in termini assoluti o generalizzati, restando a carico del singolo contribuente l'onere di allegazione e di documentazione dell'effettivo suo stato di necessità.

---