

**Crisi pandemica ed omesso versamento dei tributi: è invocabile la causa di non punibilità della forza maggiore?**

*Pandemic crisis and failure to pay taxes: is the force majeure cause of non-punishment invocable?*

di Francesco Garganese – 8 settembre 2021

**Abstract**

L'influenza che la pandemia ha assunto a livello globale sul fronte delle imprese e dei lavoratori autonomi induce a soffermarsi ad esaminare l'eventuale condizionamento che la stessa può aver esercitato nel regolare versamento dei tributi. In particolare, occorre domandarsi se sia ipotizzabile un oggettivo ed inevitabile rapporto di causa-effetto tra le difficoltà finanziarie riscontrate dagli operatori economici nei periodi di chiusura (i c.d. lockdown) e l'omesso versamento dei tributi. All'esito di tale valutazione, sembra potersi concludere che la mancanza di liquidità del contribuente, scaturente dalle restrizioni imposte per il contenimento del contagio, non risulta facilmente riconducibile all'ipotesi della forza maggiore e, conseguentemente, non appare idonea a giustificare la non punibilità dell'agente.

**Parole chiave:** lockdown/pandemia, mancanza di liquidità, omesso versamento tributi, evento di forza maggiore, campo di applicazione, causa di non punibilità

**Abstract**

*The influence that the pandemic has taken on a global level on the front of businesses and self-employed workers leads us to pause to examine the possible influence that the same may have exercised in the regular payment of taxes. In particular, it is necessary to check if an objective and inevitable cause and effective relationship is conceivable between the financial difficulties encountered by economic operators in the closing periods (the lockdown) and the failure to pay taxes. At the outcome of this assessment, it seems to be possible to conclude that the lack of liquidity of the taxpayer, resulting from the restrictions imposed to contain the contagion, is not easily attributable to the hypothesis of force majeure and, consequently, does not appear suitable to justify the non-punishment of people.*

**Keywords:** lockdown/pandemic, lack of liquidity, failure di pay taxes, case of force majeure, field of application, non-punishment

**SOMMARIO:** 1. I riflessi economici della pandemia e le misure di contenimento adottate in ambito tributario. - 2. La forza maggiore quale causa di non punibilità dell'illecito amministrativo tributario. - 3. L'omesso versamento dei tributi

scaturente dalla mancanza di liquidità del contribuente. - **4.** L'onere della prova incombente sul contribuente. - **5.** La non facile riconducibilità degli effetti della crisi pandemica alla forza maggiore.

**1.** Una delle conseguenze della pandemia da Covid-19 di cui, a livello globale, dovrà tenersi conto per i prossimi anni risiede nella contrazione dei livelli produttivi aziendali, dei consumi e della capacità di tutti gli operatori economici di generare profitto. Sono gli effetti economici della pandemia, inevitabilmente scaturenti dalle lunghe e ripetute restrizioni alla libertà di movimento dei consociati e all'esercizio di molte attività commerciali, che estenderanno ulteriori riflessi in ambito tributario attesa l'obiettività difficoltà dei contribuenti di adempiere regolarmente gli obblighi formali e sostanziali imposti dalla legge.

In un contesto economico-sociale così particolarmente complesso, occorre quindi domandarsi se l'inadempimento del principale obbligo sostanziale, ossia il versamento dei tributi, possa talvolta ritenersi o meno inevitabile in ragione della perdurante crisi pandemica in atto e se, in quanto inevitabile, possa risultare non sanzionabile in via amministrativa, facendosi applicazione dell'esimente della forza maggiore di cui all'art. 6, comma 5, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

La presente indagine costituisce l'ideale continuazione di uno studio effettuato tempo addietro sull'argomento (GRAGANESE F., *Crisi finanziaria dell'impresa e non applicazione delle sanzioni per forza maggiore*", in *Il Fisco*, 2011, 29, 4674 ss.), ove si era giunti alla conclusione che la crisi finanziaria del contribuente non risultasse facilmente riconducibile alla fattispecie della forza maggiore e, conseguentemente, non apparisse idonea a giustificare la non punibilità dell'omesso versamento dei tributi.

A distanza di alcuni anni da quel primo studio, la tematica merita di essere nuovamente esaminata in ragione delle conclusioni rassegnate sul punto dalla Suprema Corte nell'ultimo decennio e di un evento, certamente imprevedibile ed inevitabile, quale la pandemia da Covid-19, che per mesi ha eroso, ad ogni livello, la capacità di produrre profitto degli operatori economici e la relativa stabilità finanziaria.

Difatti, la chiusura imposta di numerose attività commerciali, in alcuni casi perpetrata per mesi (si pensi alle attività ricettive e ai centri benessere) ha inevitabilmente diminuito, talvolta in misura assai rilevante, il volume dei ricavi mediamente ritraibile a pieno regime. In tale contesto, molti operatori non sono riusciti a soddisfare regolarmente le obbligazioni contratte nell'esercizio dell'attività d'impresa (si pensi ai fornitori), ma anche gli obblighi di natura pubblicistica pendenti nei confronti dell'Erario e degli enti di previdenza. Situazione analoga, per quanto meno critica, è emersa anche sul fronte dei lavoratori autonomi.

Al fine di calmierare i riflessi negativi scaturenti dalla imposta chiusura di numerose attività economiche, e principalmente al fine di prevenire il sistematico ed irreversibile indebitamento di molti operatori, sono state assunte varie iniziative

governative dirette, da un lato, ad istituire fondi per surrogare la mancata realizzazione di ricavi (si pensi alle indennità ed ai contributi a fondo perduto previsti per i possessori di partita IVA) e, dall'altro, a sospendere ovvero differire i termini di versamento di tributi e contributi previdenziali. Tra questi, solo per citarne alcuni che si sono susseguiti nei mesi iniziali della pandemia, l'art. 62 D.L. 17 marzo 2020, n. 18, che per primo ha disposto la sospensione provvisoria dei versamenti in autoliquidazione di IVA, ritenute alla fonte e contributi previdenziali, differendone la scadenza senza applicazione di interessi e sanzioni; l'art. 18 D.L. 8 aprile 2020, n. 23, sempre in tema di IVA e ritenute alla fonte; l'art. 24 D.L. 9 maggio 2020, n. 34 in materia di IRAP; l'art. 98 D.L. 14 agosto 2020, n. 104 ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP; gli artt. 13-ter e 13-quater D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, nuovamente in tema IVA e ritenute; l'art. 1 D.L. 30 novembre 2020, n. 157, ancora relativo alle imposte sui redditi e all'IRAP. Oltre alle disposizioni concernenti i tributi erariali, numerosi sono stati anche i provvedimenti sul fronte della fiscalità locale il cui contenuto, però, concernente ad esempio le tempistiche e le modalità di versamento dei tributi, è stato disciplinato in maniera differente dai singoli enti impositori in ragione della propria potestà regolamentare.

Nonostante detti interventi normativi, che hanno indubbiamente alleggerito, seppur provvisoriamente, gli oneri tributari incombenti sugli operatori economici, occorre verificare se, una volta terminate le misure sospensive, sia in qualche modo "scusabile" il mancato versamento dei tributi dipeso da mancanza di liquidità del contribuente.

**2.** Il mancato rispetto dei termini di scadenza dei tributi integra la violazione dell'omesso/tardivo versamento che, ad esempio in tema di imposte dirette ed IVA, espone il contribuente alla irrogazione della sanzione prevista dall'art. 13 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (30 per cento di ogni importo non versato).

Ferma restando la citata previsione normativa, che prevede la irrogazione della sanzione amministrativa da parte dell'Ente impositore alla mera verifica del fatto (omesso/tardivo versamento del tributo), pare opportuno domandarsi se, quanto meno in periodo pandemico, la punibilità possa essere esclusa in quelle ipotesi in cui la violazione dell'obbligo di legge non dipenda dalla volontarietà dell'agente, ossia l'intenzione dello stesso di non versare il tributo alle dovute scadenze, bensì dalla sua totale indisponibilità di risorse finanziarie da destinare all'Erario. Tale situazione, concretizzabile in capo al privato in conseguenza della imposta chiusura delle attività economiche e della successiva mancata realizzazione di ricavi, potrebbe infatti escludere la colpevolezza dell'agente (sia essa dolosa o semplicemente colposa) che, ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. n. 472/1997, costituisce l'ineludibile presupposto soggettivo di applicazione di qualsiasi sanzione amministrativa tributaria.

Orbene, la crisi di liquidità del contribuente, nei casi in cui essa dipenda da fattori esterni ed il contribuente abbia posto in essere ogni condotta utile a prevenirla, è stata spesso associata alla fattispecie della forza maggiore quale causa di non

punibilità dell'illecito amministrativo tributario ai sensi dell'art. 6, comma 5, D.Lgs. n. 472/1997.

Seguendo l'impostazione tradizionalmente accolta nella disciplina penalistica, ove la nozione di forza maggiore trae origine (cfr. art. 45 c.p.), tale esimente consisterebbe in un fatto esterno, inevitabile ed imprevedibile, che costringe materialmente l'individuo a compiere un'azione che esula del tutto dalla propria coscienza e volontà (v. FIANDACA G. - MUSCO E., *Diritto penale – Parte generale*, Bologna, 2001, 193). Sarebbero riconducibili alla nozione di forza maggiore eventi eccezionali, di origine naturalistica ovvero umana, che determinano materialmente l'agente nel compiere un'azione illecita senza alcun apporto di tipo soggettivo.

In ragione di tale breve ricostruzione teorica, nel diritto tributario, un'ipotesi di forza maggiore potrebbe, ad esempio, ricorrere nel caso di calamità naturali o fatti imprevedibili ed inevitabili imputabili a terzi (ad esempio, scioperi di uffici amministrativi, furti, dimostranze pubbliche, etc.) che, in egual misura, potrebbero impedire al contribuente di adempiere materialmente precisi obblighi di legge (v. AMBROSETTI E., in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di MOSCHETTI F. - TOSI L., Padova, 2000, 195; DEL FEDERICO L., *Cause di non punibilità in tema di illecito amministrativo tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, 30, 2757). La stessa Amministrazione finanziaria ha ipotizzato in passato, quale forza maggiore, l'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, che impedisca al contribuente di raggiungere il luogo ove il pagamento del tributo deve essere eseguito (cfr. Ministero finanze, circ. 10 luglio 1998, n. 180 e, più recentemente, Agenzia Entrate, circ. 3 aprile 2020, n. 8/E).

**3.** Chiarito che la forza maggiore si sostanzia in un istituto di assai rara verifica, prima di verificare se essa sia invocabile nel caso di totale indisponibilità di liquidità non dipesa da responsabilità del contribuente, giova evidenziare come, in passato, il legislatore abbia previsto la non applicazione della pena pecuniaria in caso di omesso versamento di imposte iscritte a ruolo determinato da impossibilità economica. Difatti, l'art. 97, comma 5, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 stabiliva testualmente che “*Non si fa luogo all'applicazione della pena pecuniaria se il contribuente prova che il mancato pagamento è stato determinato da impossibilità economica*”.

Tale disposizione, sebbene di natura speciale ed applicabile solo con riferimento ai debiti per imposte sul reddito iscritte a ruolo, fino al momento della sua abrogazione, disposta con l'art. 16, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 471/1997, sembrava integrare una fattispecie di forza maggiore, dalla quale, tuttavia, non era possibile ricavare un principio generale invocabile dal contribuente anche in ipotesi diverse da quelle tipizzate (cfr., in tal senso, Cass. civ., sez. V, 17 settembre 2001, n. 11659).

Senonché, abrogando l'unico antecedente normativo che correlava la non applicazione della sanzione amministrativa tributaria alle difficoltà economiche del privato, il legislatore pare aver implicitamente precluso la possibilità del

contribuente di scongiurare l'irrogazione della sanzione mediante la dimostrazione di situazioni di indisponibilità finanziaria.

Passando, invece, ad esaminare gli orientamenti giurisprudenziali sul tema, fatta eccezione per alcune pronunce di merito (cfr., tra le ultime, Comm. trib. prov. Lecce, Sez. I, 7 maggio 2021, n. 762), la tendenza, ampiamente consolidata nella giurisprudenza di legittimità (anche penale), è, in linea di massima, quella di escludere l'esimente della forza maggiore nei casi di crisi di liquidità del contribuente.

Difatti, anche laddove le difficoltà economiche del contribuente condizionassero il mancato adempimento di un obbligo di legge, il verificarsi dell'evento (omesso/tardivo versamento del tributo) sarebbe comunque ricollegabile ad un'azione od omissione cosciente e volontaria del soggetto agente (cfr. Cass. pen., Sez. III, 29 gennaio 2008, n. 4529). Anzi, lo stato di crisi finanziaria del contribuente non escluderebbe la sanzionabilità della violazione dell'obbligo imposto in quanto esso potrebbe risultare, comunque, materialmente possibile (ad esempio, ricorrendo al mutuo ovvero alla liquidazione parziale del patrimonio del contribuente). Inoltre, con specifico riferimento ai versamenti periodici di IVA e ritenute alla fonte certificate, sarebbe sussistente un obbligo del contribuente di accantonare le relative somme addebitate in rivalsa a terzi per destinarle all'Erario nei termini previsti (cfr. Cass. pen., Sez. Un., 12 settembre 2013, n. 37424 e n. 37525 e, più recentemente, Cass. civ., Sez. VI - 5, 1° dicembre 2020, n. 27416).

**4.** L'orientamento giurisprudenziale richiamato, in ragione del quale è tendenzialmente da escludere l'applicabilità dell'esimente della forza maggiore nei casi di crisi finanziaria del contribuente, sembra condivisibile non solo per la difficile riconducibilità della mancanza di liquidità al fatto esterno imprevedibile ed inevitabile, ma anche per la rigorosità delle prove che il contribuente è chiamato ad offrire ogniqualvolta voglia giustificare, in sede processuale, il proprio inadempimento in base ad un evento indipendente dalla propria volontà.

In particolare, dando seguito ad un primo orientamento della Corte di Giustizia dell'UE (cfr. ord. 18 gennaio 2005 in causa C-325/03 e sent. 18 dicembre 2007 in causa C-314/06), la Suprema Corte di Cassazione ha in più occasioni precisato che, in materia tributaria, l'esimente della forza maggiore consta di due elementi: uno oggettivo, concernente l'effettiva verifica di circostanze anomale ed estranee all'operatore economico, ed uno soggettivo, inerente l'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento imprevisto attraverso l'adozione delle misure possibili senza incorrere in sacrifici eccessivi (cfr. Cass. civ., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8175; Cass. civ., Sez. VI - 5, 5 novembre 2019, n. 28321).

Proprio in punto di prova del requisito soggettivo, la cui valutazione compete esclusivamente al giudice di merito, concernendo profili di mero fatto, il contribuente dovrebbe essere in grado di dimostrare di non essere riuscito a fronteggiare l'evento esterno ed imprevedibile in alcun modo; in particolare, il contribuente dovrebbe dimostrare di aver adottato qualsiasi soluzione possibile per



reperire le risorse finanziarie necessarie al versamento dei tributi dovuti, quand'anche sfavorevole per il suo patrimonio personale, senza tuttavia riuscirvi (cfr. Cass. civ., Sez. V, 3 giugno 2021, n. 15415). In uno degli ultimi arresti sul tema della Suprema Corte, sono state esemplificate una serie di misure che il contribuente potrebbe allegare alla richiesta di annullamento delle sanzioni quali la modifica o l'interruzione della gestione caratteristica dell'attività economica, il compimento di operazioni straordinarie, il ricorso a procedure di crisi o di insolvenza finanche l'adozione di un piano di risanamento aziendale (cfr. Cass. civ., Sez. VI - 5, 28 settembre 2020, n. 20389).

Come si può comprendere, trattasi di una prova tutt'altro che di facile allegazione da parte del contribuente che invochi, in sede processuale, la forza maggiore al fine di sottrarsi all'irrogazione della sanzione amministrativa. Senza contare, poi, che ove si trattasse di inadempimento di tributi con riferimento ai quali il soggetto passivo, a prescindere da personali situazioni di illiquidità, abbia già incamerato le somme da versare all'Erario per averle addebitate a terzi attraverso l'esercizio della rivalsa, ogni possibile giustificazione si scontrerebbe con il dato obiettivo per cui il medesimo contribuente abbia omesso di accantonare importi a lui non spettanti per destinarli a finalità proprie.

Non va, infatti, trascurato l'orientamento di quella giurisprudenza che, soprattutto nel contesto dei reati di omesso versamento dell'IVA o delle ritenute certificate, si sofferma a verificare se il singolo operatore economico, al fine di fronteggiare eventuali momenti di illiquidità finanziaria (tutt'altro che imprevedibili nel contesto delle PMI), abbia deciso con lungimiranza di accantonare anticipatamente le risorse finanziarie sufficienti per provvedere, al momento opportuno, al versamento dei tributi dovuti. Trattasi di un orientamento criticato in dottrina da chi (v. INGRAO G., *Crisi aziendale e omesso versamento Iva e ritenute Irpef nel quadro della concezione tripartita del reato*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, III, 2020, 138) ritiene eccessiva la pretesa giurisprudenziale di accantonare la liquidità di cui l'operatore economico è solo "formalmente" titolare (in quanto denaro che deve essere riversato all'Erario) proprio qualora la successiva crisi di liquidità dipenda da un evento improvviso, imprevisto ed imponderabile.

In realtà, il fine dell'accantonamento è proprio quello di consentire all'operatore economico di non trovarsi sprovvisto di liquidità al momento del bisogno, specialmente allorquando un evento esterno ed imprevedibile condizioni fortemente i flussi di cassa della relativa attività economica. Pertanto, l'eccezione sopra proposta sembrerebbe condivisibile solo con riferimento alle realtà economiche di piccole dimensioni dove il ricorso all'accantonamento non è una prassi tipica, giacché il singolo operatore gestisce i flussi di cassa secondo le esigenze del momento e non, invece, in ragione della relativa destinazione finale. Tuttavia, se tali affermazioni sono condivisibili dal punto di vista del *modus operandi* degli operatori economici di piccole dimensioni, ma meno per le realtà più strutturate, non sembrano in ogni caso esserlo altrettanto dal punto di vista giuridico. Ciò in quanto la forza maggiore, quale causa di non punibilità dell'illecito amministrativo, è sì

astrattamente prevista dalla legge, ma pare essere di assai rara e rigida applicazione concreta per le fattispecie di omesso pagamento dei tributi.

5. Volendo trasporre le argomentazioni sin qui esposte alla specifica crisi di liquidità scaturente dalle limitazioni governative imposte, ai fini del contenimento del contagio, a numerose attività economiche, sembrerebbe, *prima facie*, ravvisabile l'elemento oggettivo tipico della forza maggiore, ossia un fattore esterno imprevedibile e non evitabile dal privato, consistente nella chiusura delle attività commerciali e nella conseguente impossibilità di realizzare ricavi. Tanto è vero che, anche a livello normativo, la pandemia da Covid-19 è stata formalmente riconosciuta come “*evento eccezionale e di grave turbamento per l'economia*” (cfr. art. 56 D.L. n. 18/2020).

Senonché, ad un più approfondito esame, il fattore esterno inevitabile sembra ridurre la propria incidenza causale sul compimento dell'illecito tributario in virtù di tutti i provvedimenti normativi che, come prima richiamati, hanno comportato per ampie categorie di contribuenti il beneficio della sospensione dei versamenti ovvero quello del differimento dei termini di scadenza. In buona sostanza, pur essendosi verificato un fatto esterno imprevedibile, che ha inciso fortemente sul regolare esercizio delle attività economiche e sulla capacità delle stesse di realizzare profitto, il differimento dei termini di versamento ad un momento in cui gli operatori economici hanno potuto riprendere le proprie attività, seppur con talune limitazioni, dovrebbe, in linea di principio, quanto meno aver ridotto le difficoltà dei medesimi operatori ad incassare le risorse necessarie per adempiere l'obbligazione tributaria.

Inoltre, l'elemento oggettivo non sembra in ogni caso riscontrabile con riferimento a contesti temporali, anteriori alla diffusione della crisi pandemica, in cui non vi era alcun impedimento ed alcuna restrizione al libero esercizio delle attività economiche. Si pensi, ad esempio, all'omesso versamento dell'IVA periodica, relativa ad un arco temporale *ante* lockdown, la cui provvista finanziaria è stata, peraltro, già corrisposta al soggetto passivo dal destinatario della prestazione imponibile che ha subito in rivalsa l'addebito del tributo.

Già, quindi, con riferimento all'elemento oggettivo non sembra così indiscusso riconoscere nella pandemia e nei suoi effetti la verifica di circostanze anomale ed imprevedibili per l'operatore economico tipiche della forza maggiore.

Ma è soprattutto relativamente al presupposto soggettivo che sorgono le maggiori perplessità. Con riferimento a tale profilo, infatti, già si è detto che non appare facile, in una eventuale sede processuale, la dimostrazione da parte del contribuente di aver adottato qualsiasi soluzione utile per superare la crisi di liquidità e procacciare la provvista finanziaria sufficiente per far fronte agli obblighi tributari. In particolare, fermo restando il possibile accantonamento del denaro addebitato a terzi a titolo di rivalsa, ipotesi limitata all'IVA e alle ritenute alla fonte, con riferimento ad altri tributi caratterizzati da una dinamica applicativa differente, il contribuente dovrebbe dimostrare di essersi attivato in ogni modo per reperire la

liquidità necessaria finanche di aver optato, senza riuscirvi, per soluzioni liquidatorie del proprio patrimonio.

Per di più, con specifico riferimento alla crisi finanziaria scaturita dalla pandemia da Covid-19, sembra opportuno evidenziare che le misure adottate dal Governo nel medesimo periodo, specialmente quelle concernenti l'erogazione di indennità e contributi a fondo perduto, potrebbero rendere ancor più difficile la dimostrazione (di per sé già non facile) di aver adottato ogni possibile misura finalizzata al reperimento delle risorse necessarie.

Ed infatti, anche a voler tralasciare la rilevanza a tal fine di indennità di valore economico assai contenuto, va comunque dato atto della previsione di importanti misure di sostegno finalizzate a supportare proprio la liquidità delle imprese attraverso l'accesso al credito bancario garantito dallo Stato (cfr. art. 1 D.L. n. 23/2020). Dinanzi a tali possibilità, al fine di dimostrare la sussistenza del requisito soggettivo di applicazione della forza maggiore, il contribuente dovrebbe probabilmente dimostrare di aver formalizzato la domanda di accesso al credito senza essere riuscito ad ottenerlo e sempre che il mancato accesso al credito garantito non sia dipeso dall'insussistenza dei requisiti soggettivi previsti dalla legge.

In un tale contesto, per quanto certamente caratterizzato da condizioni operative del tutto anomale ed evidentemente influenti sulla capacità del singolo di realizzare profitto, non sembrano, quindi, sussistere, in linea generale, molti margini affinché il contribuente possa invocare fondatamente la causa di non punibilità della forza maggiore al fine di beneficiare della non irrogazione della sanzione amministrativa tributaria.

Difatti, l'esimente non sembra esserci, sicuramente, per quei tributi scaduti anteriormente al diffondersi della crisi pandemica in quanto, come detto, la relativa omissione non è evidentemente riconducibile ad una crisi di liquidità scaturente dalla chiusura delle attività economiche. Ma anche con riferimento a quei tributi il cui obbligo di versamento è scaduto successivamente all'attuazione delle restrizioni imposte dal Governo per il contenimento del contagio, la difficile dimostrazione del presupposto soggettivo di verifica della forza maggiore non sembra legittimare conclusioni differenti.

Un'ultima e forse diversa valutazione potrebbe, però, essere opportuna con riferimento a quei contribuenti, peraltro di numero tutt'altro che esiguo, la cui attività economica è stata irrimediabilmente compromessa dalla crisi pandemica. Il riferimento è solo a quegli operatori che non sono riusciti, dopo un prolungato periodo di chiusura imposta, a riaprire le proprie attività in quanto non più in grado di adempiere le obbligazioni (anche di tipo privatistico) contratte nell'esercizio delle medesime attività. Si pensi a tanti piccoli esercenti che, dopo la cessazione delle restrizioni, a causa del mancato introito di incassi, non sono più riusciti a rispettare gli impegni assunti con i propri fornitori e quelli maturati con i creditori pubblici e neanche ad attuare, al fine della ripresa, un piano di risanamento aziendale, dovendo invece optare, loro malgrado, per la chiusura dell'attività. Ebbene, per detti operatori



economici, gravati più di altri dalle conseguenze della pandemia, parrebbe contrario al principio di colpevolezza ritenere applicabile la sanzione amministrativa prevista per l'omesso/ritardato versamento dei tributi dal momento che la crisi di liquidità, successiva all'evento imprevedibile, è risultata talmente grave da indurre gli stessi alla cessazione irreversibile dell'attività economica. Solo con specifico riferimento a tali contribuenti, e fermo restando comunque l'obbligo di pagamento di tutti i tributi dovuti in ragione dell'esercizio dell'attività economica, sembrerebbero quindi esserci maggiori margini per dimostrare il presupposto soggettivo di applicazione dell'esimente della forza maggiore ed escludere l'irrogazione della sanzione amministrativa tributaria. Il tutto, ovviamente, a condizione che si superino le perplessità prima esposte anche con riferimento all'elemento oggettivo e si ravvisi nella pandemia e nei suoi effetti economici la verifica di circostanze imprevedibili ed inevitabili per il contribuente.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- AMBROSETTI E., in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di MOSCHETTI F. - TOSI L., Padova, 2000, 195
- CANNIZZARO S., *Omesso versamento di tributi e crisi di liquidità: l'orientamento della giurisprudenza*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 2, 249
- CIPOLLA G. M., *Crisi economica e configurabilità del reato di omesso versamento IVA*, in *Giur. comm.*, 2020, 1, 168
- DEL FEDERICO L., *Cause di non punibilità in tema di illecito amministrativo tributario*, in *Corr. trib.*, 2002, 30, 2749
- FIANDACA G., *Caso fortuito e forza maggiore nel diritto penale*, in *Dig. disc. pen.*, II, Torino, 1988, 107
- FIANDACA G. - MUSCO E., *Diritto penale – Parte generale*, Bologna, 2001
- FICARI V., *Crisi di liquidità, omessi versamenti e forza maggiore: quid pluris?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 4, 837
- FLORA G., *Crisi di "liquidità" ed omesso versamento di ritenute e di Iva: una questione davvero chiusa?*, in *Rass. trib.*, 2014, 4, 906
- GARGANESE F., *Crisi finanziaria dell'impresa e non applicazione delle sanzioni per "forza maggiore"*, in *il fisco*, 2011, 29, 4674
- GIOVANNINI A., *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. trib.*, 2012, 42, 3253
- IMPERATO L., *La forza maggiore quale causa di esclusione della punibilità degli illeciti amministrativi e penali di omesso versamento*, in *Riv. dir. trib.*, III, 2021, 3, 65
- INGRAO G., *Crisi aziendale e omesso versamento Iva e ritenute Irpef nel quadro della concezione tripartita del reato*, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2020, 129

PACE A., *I reati di omesso versamento di ritenute certificate e di indebita compensazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 2, 233

PERINI A., *Crisi di liquidità e reati tributari: l'omesso versamento dell'Iva alla vigilia dell'entrata in vigore del codice della crisi*, in *Riv. dir. trib.*, III, 2020, 4, 129