



Comm. trib. prov. Lecce 7 giugno 2010, n. 352

Crisi finanziaria dell'impresa e non applicazione delle sanzioni per "forza maggiore"

di Francesco Garganese^(*)

L'Autore analizza, con spirito critico, la sent. 7 giugno 2010, n. 352 della Comm. trib. prov. Lecce, ove i giudici hanno ritenuto di poter non applicare le sanzioni amministrative a causa dello stato di difficoltà economica in cui versava il contribuente, estendendo a tale fattispecie il concetto di "forza maggiore".

1. Premessa

Con la pronuncia in rassegna¹, la prima sezione della Commissione tributaria provinciale di Lecce ha giudicato **non sanzionabile**² l'omesso versamento di imposte dirette, Iva e ritenute alla fonte sulla premessa che un "grave **stato di crisi** aziendale" integra l'esimente della **forza maggiore**, quale causa di **non punibilità** dell'illecito tributario, ai sensi dell'art. 6, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Precisamente, nel caso in esame, sono state accolte le eccezioni formulate dalla società ricorrente, esercente attività di **im-**

(*) Studio legale tributario Ferrante in Lecce.

¹ In "il fisco" n. 37/2010, fascicolo n. 1, pag. 6024.

² In tema di sanzioni amministrative tributarie, si rinvia a F. Moschetti-L. Tosi, *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, Padova, 2000; L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993; G. Bellagamba-G. Cariti, *Il sistema sanzionatorio tributario. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 2007.

presa tessile, che in sede contenziosa aveva giustificato le violazioni contestate dall'Amministrazione finanziaria, riconducendole ad un proprio stato di crisi finanziaria determinato dalla perdita dell'unico cliente nonché dalla contingente flessione che, a livello globale, ha colpito il mercato della produzione tessile negli ultimi anni.

In buona sostanza, l'omesso versamento delle imposte, in quanto determinato da difficoltà finanziarie riconducibili a fattori esterni, imprevedibili ed inevitabili, non sarebbe sanzionabile sussistendo, nell'occorrenza, la causa di non punibilità della **forza maggiore**³.

2. La forza maggiore quale causa di non punibilità

Ai sensi dell'art. 6, comma 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, "Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore"⁴. Tale di-

³ La pronuncia in commento sembra non avere precedenti né di legittimità né di merito, se non in datata giurisprudenza della stessa Commissione tributaria di Lecce che, in un paio di pronunce dei primi anni 90, affermò il medesimo principio. Sul punto, cfr. Comm. trib. II grado di Lecce 12 ottobre 1994, n. 107 e 12 maggio 1993, n. 67 in "Giur. di merito", 2010, pag. 407, con commento di C. Scalinci (entrambe consultabili anche in banca dati "fisconline").

⁴ Sulle cause di non punibilità dell'illecito amministrativo e sul concetto di "forza maggiore" si veda E. Ambrosetti, in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, a cura di F. Moschetti-L. Tosi, op. cit., pag. 182; L. Del Federico, *Cause di non*

sposizione, recependo quasi asetticamente un precetto di origine **penalistica**⁵, disciplina una causa di non punibilità dell'illecito tributario senza precisare, tuttavia, la portata della nozione di forza maggiore⁶. In assenza di qualsivoglia riferimento dato dal legislatore tributario, pare opportuno, pertanto, attingere alle interpretazioni attribuite al concetto in esame dalla dottrina e dalla giurisprudenza penalistica.

Tradizionalmente, la forza maggiore viene definita come una **energia esterna** contro cui l'individuo non è in grado di resistere, costringendo quest'ultimo a compiere un'azione che esula dalla propria volontà e determinazione⁷.

Si ritiene che siano riconducibili all'esimente in esame tutti quegli **eventi eccezionali**, di origine naturalistica ovvero umana, che determinano materialmente l'agente nel compiere un'azione **illecita** a prescindere da qualsivoglia apporto di tipo soggettivo⁸.

Nell'ambito del diritto tributario, un'ipotesi di forza maggiore può ricorrere, ad esempio, in caso

punibilità in tema di illecito amministrativo tributario, in "Corr. Trib.", 2002, pag. 2749; M. Villani-M. Fiorentino, *La "forza maggiore" nel nuovo sistema sanzionatorio non penale*, in "Corr. Trib.", 1998, pag. 2245.

⁵ Ai sensi dell'art. 45 del codice penale, "Non è punibile chi ha commesso il fatto per caso fortuito o per forza maggiore". Come si può vedere, il precetto penale fa riferimento anche alla nozione di "caso fortuito", tralasciato dal legislatore tributario, con cui si è soliti intendere tutto ciò che non si può prevedere perché consistente in un evento imponderabile e imprevedibile. La differenza, labile, con il concetto di forza maggiore risiede nell'assoluta imprevedibilità del fatto esterno che condiziona la condotta dell'agente.

⁶ Sebbene la nozione di forza maggiore venga richiamata dal legislatore in più contesti normativi, in nessun caso si rinviene una definizione del concetto in esame. Oltre che all'art. 45 del codice penale, si parla espressamente di "forza maggiore" anche all'interno del codice civile (artt. 132, 1785) e del codice di rito (art. 395 del codice di procedura civile).

⁷ In tal senso, G. Fiandaca-E. Musco, *Diritto penale - parte generale*, Bologna, 2001, pag. 193. Analogamente, la giurisprudenza di legittimità ha sempre sostenuto che l'esimente della forza maggiore postula l'esistenza di una *vis maior cui resisti non potest*, un evento cioè derivante dalla natura o dal fatto dell'uomo che non può essere preveduto o che, anche se preveduto, non può essere impedito (per tutte, si veda Cass., sez. V, 22 gennaio 1980, n. 1018 in banca dati "La legge-Ipsa").

⁸ La maggior parte delle pronunce della giurisprudenza di legittimità concernenti l'art. 45 del codice penale assumono quale termine di riferimento della forza maggiore un fenomeno naturalistico (cfr. in tal senso, Cass, sez. IV, 1° febbraio 1980; Cass., sez. V, 26 gennaio 1979, in banca dati "La legge-Ipsa") che, più di ogni altro evento, esclude la *suitas* dell'agente.

di **calamità naturali** (terremoti, alluvioni, eccetera) o **fatti imprevedibili ed inevitabili di terzi** (scioperi di uffici amministrativi, furti, dimostranze pubbliche, eccetera) che in egual misura possono impedire al contribuente l'adempimento di precisi obblighi di legge⁹. Trattasi, a ben vedere, di circostanze che implicano l'impossibilità materiale di osservare una norma e, in quanto tali, escludono qualsiasi forma di responsabilità in capo all'agente.

Tuttavia, al fine di ottenere l'impunità del fatto, il contribuente non può limitarsi ad invocare, a propria giustificazione, l'esimente in questione, dovendo, altresì, provare l'effettivo verificarsi di un **evento** oggettivamente riconducibile al concetto di forza maggiore¹⁰.

3. L'ipotesi della crisi finanziaria del contribuente

Con riferimento alla norma in esame, è stato a lungo dibattuto, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, circa la possibilità di configurare l'esimente della forza maggiore nel caso di **crisi finanziaria** del contribuente. In particolare, si è posta la questione se il contribuente possa legittimamente giustificare l'omesso versamento delle imposte, dimostrando di essersi trovato in difficoltà finanziarie talmente gravi da non poter materialmente adempiere l'obbligazione tributaria. Sebbene in passato il legislatore abbia disciplinato la non applicazione della pena pecuniaria in caso di omesso versamento di imposte iscritte a ruolo determinato da impossibilità economica del contribuente¹¹, attualmente la dottrina sem-

⁹ In tal senso, E. Ambrosetti, in *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria*, op. cit., pag. 195; L. Del Federico, *Cause di non punibilità in tema di illecito amministrativo tributario*, op. cit., pag. 2757. La stessa Amministrazione finanziaria, interpretando la norma in commento, ipotizza, quale causa di forza maggiore, l'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire al contribuente di raggiungere il luogo ove il pagamento del tributo può essere eseguito (cfr. circ. Min. fin. dip. ent. dir. centr. acc. 10 luglio 1998, n. 180/E in banca dati "fisconline").

¹⁰ In buona sostanza, il contribuente non potrà limitarsi a giustificare l'inadempimento di obblighi tributari richiamando genericamente uno sciopero sindacale di pubblici uffici, dovendo provare documentalmente che quella determinata circostanza (sciopero sindacale) gli abbia materialmente impedito di adempiere all'obbligo di legge (es. obbligo di versamento).

¹¹ L'art. 97, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 prevedeva che "Non si fa luogo all'applicazione della pena

bra **escludere** la possibilità di configurare l'**esimente** in questione in caso di difficoltà finanziarie del debitore¹².

Tale orientamento, confortato da consolidata giurisprudenza di legittimità¹³, prende spunto dal fatto che, anche laddove le difficoltà economiche del debitore condizionassero il mancato adempimento di un obbligo di legge, il verificarsi dell'evento (omesso pagamento di imposte) sarebbe comunque ricollegabile ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente. In altri termini, uno stato di crisi finanziaria del contribuente non escluderebbe l'esigibilità della condotta imposta che risulterebbe, invece, materialmente e giuridicamente possibile (ad esempio, ricorrendo al **mutuo**).

L'orientamento proposto potrebbe apparire, *prima facie*, particolarmente **rigido** e legato ad una interpretazione letterale della norma in commento; tuttavia, ad una più attenta analisi, la soluzione prospettata risulta condivisibile specialmente qualora le difficoltà finanziarie vengano

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, sembrava integrare fino al momento della sua abrogazione, disposta ex art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997, una causa particolare di forza maggiore, dalla quale, tuttavia, non era possibile ricavare un principio generale legittimamente invocabile dal contribuente anche in ipotesi diverse da quelle tipizzate dalla norma (cfr., in tal senso, Cass. sez. trib., 17 settembre 2001, n. 11659 in banca dati "fiscoonline"). Invece, ad avviso di L. Del Federico, *Le gravi difficoltà economiche del contribuente ai fini delle sanzioni tributarie*, in "GT - Riv. di giurispr. trib.", 1994, pag. 737, l'art. 97, comma 5, del D.P.R. n. 602/1973 pare assumere la natura di ipotesi *sui generis* di forza maggiore, derogatoria rispetto al concetto di esimente tradizionalmente inteso, tale da poter ricomprendere nel suo interno anche fattispecie diverse, altrimenti escluse. Nonostante i discordanti orientamenti interpretativi sulla portata applicativa dell'art. 97, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997, ad oggi, qualunque discorso sul contenuto di detta disposizione non assume più alcuna rilevanza stante la sua espresa abrogazione da parte del legislatore.

¹² Sul punto si veda E. Ambrosetti, *op. cit.*, pag. 195; G. Belagamba-G. Cariti, *op. cit.*, pag. 347.

¹³ Secondo tale orientamento, infatti, "In tema di cause di esclusione del dolo e della colpa, le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente non sono in alcun modo riconducibili al concetto di forza maggiore che, postulando la individuazione di un fatto imponderabile, imprevisto ed imprevedibile, esula del tutto dalla condotta dell'agente, si da rendere ineluttabile il verificarsi dell'evento, non potendo ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente" (cfr., in banca dati "La legge-Ipsa", Cass. pen., sez. III, 4 dicembre 2007, n. 4529. In senso analogo, si veda anche Cass. Pen., sez. III, 18 settembre 1997, n. 9041).

invocate al fine di giustificare l'omesso versamento di tributi la cui dinamica attuativa, in linea di principio, consente al contribuente di **accantonare** un'apposita **provvista finanziaria** per assolvere il relativo obbligo di pagamento.

Si pensi, ad esempio, al caso del cedente di un'operazione imponibile Iva che ometta di versare all'erario l'imposta addebitata in fattura al cessionario. In tale ipotesi, uno stato di indisponibilità finanziaria del cedente non potrebbe integrare la causa di forza maggiore e, quindi, giustificare l'omesso versamento dell'imposta, atteso che il soggetto passivo (cedente), all'atto dell'incasso dell'importo fatturato, percepisce, oltre al corrispettivo della propria prestazione, anche le somme da versare all'erario a titolo di Iva. Conseguentemente, trattandosi di somme addebitate in **rivalsa** al cessionario della prestazione imponibile, non rientranti nella titolarità giuridica del cedente, sembra corretto concludere che, in caso di omesso versamento di Iva, situazioni di **difficoltà economica** del soggetto passivo d'imposta non possano integrare la causa di forza maggiore e giustificare, ex art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997, l'inapplicabilità delle sanzioni. Da qui, l'infondatezza delle motivazioni eventualmente adottate dal cedente Iva e l'assoluta illiceità del comportamento da questi tenuto¹⁴.

Situazione di fatto simile, sebbene giuridicamente diversa, potrebbe riscontrarsi nel caso del **sostituto d'imposta** che ometta di versare le ritenute Irpef operate sulle somme erogate al soggetto sostituito¹⁵. In tal caso, però, è oppor-

¹⁴ Al riguardo, giova, altresì, precisare che l'omesso versamento di Iva dichiarata per importi superiori ad euro 50.000 costituisce una fattispecie tipica di reato sanzionabile ex art. 10-ter del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. In tal caso, la giurisprudenza di legittimità (si veda Cass. pen. 3 novembre 2010, n. 38619 in banca dati "fiscoonline") individua il momento consumativo del reato al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento, ritenendo quindi ammissibile un certo ritardo nel versamento dell'imposta annualmente dichiarata determinato dal possibile lasso di tempo intercorrente tra la registrazione dell'operazione imponibile e l'incasso del corrispettivo fatturato ovvero dalla momentanea indisponibilità, per ragioni gestionali dell'impresa, delle somme dovute all'erario.

¹⁵ Sulla impossibilità di configurare le difficoltà finanziarie del sostituto d'imposta quale caso di forza maggiore invocabile al fine di giustificare l'omesso versamento di ritenute alla fonte si veda, in banca dati "La legge-Ipsa", Cass. Pen., sez. III, 26 febbraio 1991, n. 2605; 19 gennaio 1985, n. 643; 9 ottobre 1982, n. 8833 e 8 maggio 1987, n. 7410 con nota di Tito, *L'omesso ed il ritardato versamento delle*

tuno distinguere tra omesso versamento di ritenute non certificate ed omesso versamento di ritenute certificate.

Invero, mentre nella prima ipotesi risulta opinabile ammettere che il sostituto, in qualità di soggetto onerato del mero versamento dell'imposta, possa astrattamente invocare un proprio stato di crisi finanziaria al fine di giustificare il mancato adempimento dell'obbligo di legge (trattenuta e versamento di ritenute alla fonte)¹⁶, nella seconda, invece, il ricorso alla forza maggiore sarebbe certamente ingiustificato stante una circostanza di fatto inconfutabile consistente nella **certificazione** rilasciata al soggetto **sostituito**.

Quest'ultimo dato, infatti, dimostrerebbe che il sostituto, al pari del cedente Iva per l'ipotesi di somme addebitate in rivalsa al cessionario, ha **già accantonato** le **somme** da versare all'erario per adempiere il relativo obbligo di pagamento¹⁷. Ogni diversa eccezione proposta dal sostituto non potrebbe, pertanto, essere condivisa.

ritenute al vaglio della Suprema Corte, in "Cassazione Penale", 1988, pag. 1731.

¹⁶ Si pensi al caso del datore di lavoro che, in presenza di difficoltà finanziarie dell'impresa, decida di dare preferenza al pagamento degli emolumenti dovuti al personale dipendente e di pretermettere il versamento delle somme dovute all'erario a titolo di ritenute. In tale ipotesi, la violazione tributaria potrebbe effettivamente essere ricondotta ad un evento esterno, imprevedibile e inevitabile (ad esempio, il furto di un macchinario costoso), idoneo a incidere sull'equilibrio finanziario dell'impresa, costringendo il datore di lavoro a prediligere il mantenimento dei livelli retributivi del personale dipendente piuttosto che il rispetto degli obblighi di legge. Di avviso nettamente diverso si mostra, invece, la giurisprudenza di legittimità che, in più occasioni, ha riconosciuto penalmente responsabile il sostituto d'imposta per l'omesso versamento delle ritenute dovute per legge, anche in presenza di difficoltà finanziarie determinate da fattori esterni. Ad avviso della Suprema Corte, infatti, a nulla rileva la circostanza che le risorse finanziarie a disposizione del sostituto non consentano a quest'ultimo che il pagamento delle retribuzioni, dovendo in tal caso ripartire le risorse disponibili in modo da poter adempiere l'obbligo tributario, se del caso rinunciando a corrispondere per intero le retribuzioni dovute ai dipendenti (cfr. in banca dati "La legge-Ipsa", Cass. Pen., 1° luglio 1999, n. 1178; 2 febbraio 1996, n. 487; 28 novembre 1995, n. 11459; 16 giugno 1994, n. 7099; 26 novembre 1990).

¹⁷ In detta ultima ipotesi, trattandosi di somme rientranti nella titolarità del sostituto, il sostituto d'imposta, che invocasse un propria indisponibilità finanziaria per giustificare l'omesso versamento di ritenute alla fonte, evidenzerebbe di aver destinato ad altre finalità le somme dovute all'erario. Tra l'altro, l'omesso versamento di ritenute certificate integra una fattispecie penalmente sanzionabile, ex art. 10-*bis* del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, laddove l'ammontare delle somme non versate superi l'importo di 50.000 euro per periodo d'imposta. Anteriormente al 1°

4. Il caso dibattuto

Esaminata la portata applicativa dell'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997 e la sua eventuale compatibilità con lo stato di crisi finanziaria del contribuente, resta ora da verificare se la pronuncia in rassegna abbia o meno risolto la controversia in esame entro tali confini.

Al riguardo, la Commissione tributaria provinciale di Lecce, dopo aver dato un'enunciazione del concetto tradizionalmente inteso di forza maggiore, ha ritenuto che la crisi economica dell'azienda, determinata da **fattori esterni** alla stessa debitamente documentati (perdita dell'unico cliente committente e crisi del mercato mondiale), abbia precluso alla società contribuente di "affrontare tutte le scadenze per la liquidazione dell'Iva e per il saldo del Mod. Unico". Da qui, la rilevazione di una causa di forza maggiore nell'inadempimento dell'obbligo ed il conseguente annullamento delle sanzioni irrogate.

Nonostante le eccezioni formulate dalla difesa della ricorrente rappresentino **fondati motivi** da opporre all'Amministrazione finanziaria in caso di accertamento tramite modelli di parametrizzazione statistica dei ricavi¹⁸, si dubita del fatto che le stesse abbiano potuto fondatamente integrare, nella faccenda in esame, la causa di non punibilità ravvisata dal giudice di merito.

Invero, sebbene dal testo della decisione non emergano circostanze di fatto sufficienti per consentire una presa di posizione perentoria sul caso dibattuto, occorrerà, comunque, richiamare l'attenzione del lettore su alcuni dati notori. La controversia in oggetto ha tratto origine dalla notifica di una cartella di pagamento, scaturente da controllo **liquidatorio** della **dichiarazione ex art. 36-*bis*** del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per omessi versamenti di imposte dirette, Iva e ritenute alla fonte. Stante la materia del contendere, può se non altro ipotizzarsi l'insussistenza della causa di forza maggiore ravvisata

gennaio 2005 (data di entrata in vigore dell'art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000) l'omesso versamento di ritenute certificate veniva, invece, configurato dalla giurisprudenza maggioritaria quale fattispecie tipica del reato di cui all'art. 2, comma 3, del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (conv. L. 7 agosto 1982, n. 516) ovvero del reato di appropriazione indebita di cui all'art. 646 del codice penale (per tutte, si veda Cass. Pen., sez. III, 11 febbraio 1999, n. 5785 in banca dati "fisconline").

¹⁸ Il riferimento proposto è al noto strumento degli studi di settore e ad alcune cause di inapplicabilità degli stessi previste dall'art. 10, comma 4, lettera c), della L. 8 maggio 1998, n. 146.

dal giudice di merito in ragione delle considerazioni che seguono.

In primo luogo, i versamenti omessi si riferivano ad obbligazioni d'imposta per le quali la contribuente, si presume, disponesse già delle somme dovute all'erario, avendole precedentemente addebitate a terzi in rivalsa e, quindi, accantonate¹⁹. Tale considerazione non può che comportare, in astratto, l'**irrilevanza** della situazione di **difficoltà finanziaria** postulata dalla società contribuente. In secondo luogo, la conclusione cui perviene la Commissione tributaria salentina appare opinabile laddove giustifica l'omesso versamento delle imposte sulla base di una circostanza di fatto (crisi economica dell'azienda) verificatasi in un periodo d'imposta dal risultato reddituale, comunque, positivo così come dichiarato dalla contribuente e come testimoniato dai maturati debiti d'imposta.

Conseguentemente, sussistono **fondati motivi** per dubitare della configurabilità, nel caso di specie, della forza maggiore quale causa di non punibilità dell'illecito amministrativo tributario.

5. Conclusioni

Le argomentazioni sin qui formulate inducono a non condividere le conclusioni del giudice di merito avallate, forse, più da esigenze di opportunità che da ragioni di diritto.

¹⁹ La presente conclusione risulta condivisibile, alla luce delle argomentazioni sviluppate al paragrafo 3, per le ipotesi di omesso versamento di Iva e di ritenute alla fonte certificate.

Invero, nonostante si sia proceduto a una corretta **esegesi** della nozione di **forza maggiore**, al tempo stesso, la sua applicazione alla fattispecie controversa è apparsa, per lo meno, avventata.

Come visto, infatti, la definizione di forza maggiore data dal giudice di merito, quale "forza esterna che determina la persona o la società, in modo inevitabile, a compiere un atto non voluto", mal si concilia con le difficoltà finanziarie del contribuente che non escludono la possibilità materiale e giuridica di adempiere l'obbligazione di pagamento.

La presente conclusione, supportata da consolidata giurisprudenza di legittimità, risulta condivisibile specialmente in quelle ipotesi che consentono al contribuente, a prescindere da personali situazioni di obiettiva difficoltà finanziaria, di disporre delle somme da versare all'erario attraverso l'esercizio della rivalsa.

A ciò si aggiunga un'ultima ma non superflua riflessione consistente nel fatto che il legislatore, **abrogando** l'unico **antecedente normativo** sussistente sul punto (cfr. art. 97, comma 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602²⁰), ha implicitamente manifestato l'intenzione di prevenire un abusivo ricorso da parte del contribuente a situazioni di indisponibilità finanziaria quale strumento elusivo delle sanzioni tributarie.

Può, quindi, concludersi affermando che, ad oggi, le difficoltà finanziarie del contribuente non risultano facilmente riconducibili alla nozione di forza maggiore e, conseguentemente, non appaiono idonee a giustificare la non punibilità dell'illecito amministrativo tributario.

²⁰ Cfr., sul punto, nota n. 11.