

La Cassazione, richiamando la Corte di giustizia, circoscrive la nozione di forza maggiore

# Sanzioni, la crisi non salva

## Non è giustificato il mancato pagamento delle imposte

Pagina a cura  
DI SERGIO TROVATO

Lo stato di crisi di liquidità dell'impresa non rientra fra le cause di forza maggiore e non giustifica da solo il mancato pagamento delle imposte. Quindi, non può essere configurata come causa di esclusione dal pagamento delle sanzioni fiscali. La forza maggiore va vista come una causa esterna che obbliga il contribuente a comportarsi in modo difforme da quanto voluto e che lo costringe a commettere la violazione tributaria a causa di un evento imprevisto, imprevedibile e irresistibile. Questo il principio affermato dalla Corte di cassazione, con l'ordinanza 3049 dell'8 febbraio 2018.

La Cassazione ha richiamato nella pronuncia la sentenza della Corte di giustizia CE C/314/06, secondo cui la nozione di forza maggiore, in materia 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 preannunciarsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi». Inoltre, precisano i giudici di legittimità, «sotto il profilo naturalistico, la forza maggiore si atteggiava come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talché essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poiché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento imprevisto, imprevedibile e irresistibile, non imputabile a esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate». Secondo la Suprema corte, la commissione tributaria regionale non ha svolto alcuna indagine in ordine agli elementi soggettivo e oggettivo che avrebbero impedito il pagamento dei tributi.

**Le posizioni della giurisprudenza di merito.** La tesi della Cassazione, già sostenuta con la sentenza 22153/2017, è piuttosto rigida in ordine alle cause di esonero da responsabilità

In sintesi	
Riferimenti normativi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• articolo 6 decreto legislativo 472/1997</li> <li>• articolo 10 legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente)</li> <li>• articolo 8 decreto legislativo 546/1992</li> </ul>
Non è punibile l'autore della violazione quando è determinata	<ul style="list-style-type: none"> <li>• da obiettive condizioni di incertezza di una norma di legge</li> <li>• da indeterminazione delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento</li> </ul>
Cause di esclusione delle sanzioni secondo le commissioni tributarie	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ritardi nei pagamenti dei crediti delle imprese da parte dell'amministrazione pubblica</li> <li>• mancanza momentanea di liquidità dovuta alla crisi economica</li> <li>• stato di malattia che impedisce il normale svolgimento dell'attività professionale o imprenditoriale</li> </ul>

### Poteri del giudice sulle cause d'esclusione

L'articolo 8 del decreto legislativo 546/1992 attribuisce al giudice tributario il potere di dichiarare non applicabili le sanzioni. Per poter aver luogo l'applicazione di queste esimenti occorre che sussistano dubbi, per esempio, in ordine all'assoggettamento a tassazione di un determinato bene oppure

sull'obbligo di presentazione della dichiarazione o, ancora, che vi siano incertezze interpretative su una determinata disposizione. Le commissioni tributarie possono annullare le sanzioni quando i dubbi derivano dall'emanazione di una legge interpretativa che intervenga successivamente alla constatazione di una violazione oppure quando la stessa amministrazione si esprima in termini contraddittori con circolari e risoluzioni. In quest'ultimo caso non sono dovuti neppure gli interessi moratori. L'incertezza oggettiva può essere determinata anche da contrastanti decisioni giurisprudenziali e rileva nei casi in cui nulla può essere rimproverato al cittadino per non aver osservato la legge.



per le violazioni riguardanti gli omessi pagamenti delle imposte. Ha posto l'accento, infatti, sull'imprevedibilità e irresistibilità dell'evento che può dar luogo alla causa di forza maggiore. In passato non sono stati in linea con l'interpretazione della Cassazione i giudici di merito, che hanno assunto delle posizioni più elastiche in ordine ai casi in cui sussiste la causa di non punibilità dipendente dallo stato di forza maggiore in cui si può trovare il soggetto interessato. È stata ammessa una difesa ad ampio raggio per i contribuenti destinatari di accertamenti o cartelle di pagamento con le quali il fisco ha richiesto le sanzioni per il ritardato versamento di imposte e tasse. Si è fatta strada nella giurisprudenza la tesi che i contribuenti non devono essere sanzionati se si è in presenza di determina-

te situazioni che ostacolano il corretto adempimento degli obblighi tributari. Del resto l'articolo 6 del decreto legislativo 472/1997, richiamato nella pronuncia della Cassazione, che disciplina le cause di non punibilità, esonera dal pagamento delle sanzioni se la violazione viene commessa per «forza maggiore». La norma però non chiarisce quando ricorre questa circostanza. Secondo i giudici di merito costituiscono cause di esclusione delle sanzioni, per forza maggiore, le difficoltà economiche momentanee, che possono dipendere da vari fattori: ritardi nei pagamenti dei crediti delle imprese da parte dell'amministrazione pubblica, mancanza momentanea di liquidità dovuta alla crisi economica, stato di malattia che impedisce il normale svolgimento dell'attività professionale o imprenditoriale. Dunque, difficoltà economiche e mancanza di liquidità impediscono il corretto adempimento degli ob-

blighi fiscali. In presenza di queste cause i contribuenti sono legittimati a impugnare gli atti impositivi innanzi al giudice tributario, chiedendo l'annullamento delle sanzioni irrogate. Non a caso il legislatore ha richiesto come requisito minimo «la colpa» per assoggettare i contribuenti al pagamento della sanzione. Per esempio, la commissione tributaria provinciale di Milano (sentenza 313/2008) ha ritenuto che la malattia può dar luogo a una causa di forza maggiore, poiché impedisce il regolare svolgimento di un'attività lavorativa e può determinare difficoltà economiche e di liquidità. E l'interessato non è sanzionabile se riesce a provare che non ha presentato la dichiarazione dei redditi e non ha pagato nei termini. Anche la commissione tributaria provinciale di Lodi, seconda sezione, con la sentenza n. 145/2014, ha stabilito che le sanzioni irrogate al contribuente vanno annullate «per difetto di colpa» dipendente dalle condizioni di salute di un familiare, che creano «un comprensibile disinteresse verso obblighi fiscali e tributari». La commis-

sione tributaria regionale di Roma (sentenza 158/2012) ha giustificato il ritardo nel versamento delle imposte, annullando la sanzione, per il mancato pagamento dei crediti dell'impresa da parte di un'amministrazione pubblica. La stessa commissione regionale (sentenza 540/2011) ha sostenuto che tra le cause di forza maggiore rientra anche la mancanza temporanea di liquidità dovuta alle obiettive difficoltà economiche.

**Le altre cause di esonero.** L'inapplicabilità delle sanzioni per i contribuenti che non hanno versato o hanno pagato in ritardo il tributo si rende necessaria se il legislatore con vari interventi normativi ha modificato più volte le regole di condotta e gli adempimenti fiscali, creando incertezza. In queste situazioni è applicabile il principio generale contenuto nell'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 212/2000) che, per garantire collaborazione e buona fede nei rapporti con il fisco, esclude l'irrogazione delle sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e l'ambito di applicazione di una norma tributaria.

Oltre alla disposizione dello Statuto, poi, c'è un'altra norma che nel nostro ordinamento prevede che il contribuente non debba essere sanzionato se la legge non è chiara. L'articolo 6 del decreto 472 sopra citato, che contiene i principi generali in materia di sanzioni fiscali, ammette l'errore dipendente da incertezza oggettiva sul significato della norma di legge e ne fa conseguire la non punibilità.

Qualora il contribuente richieda la disapplicazione delle sanzioni per obiettiva incertezza, l'induzione in errore deve essere desunta dall'impossibilità di comprensione della legge ritenuta tale dal giudice, essendo del tutto irrilevante l'incertezza soggettiva derivante dall'erronea interpretazione della norma da parte del contribuente. In questo modo si è espressa la Cassazione con la sentenza 14910/2016. Ex lege, ricorda la Cassazione (sentenza 13076/2015), rileva solo «l'obiettiva incertezza» della norma reputata tale dal giudice e non già quella «meramente soggettiva» riferita al contribuente.

Pertanto, l'incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma fiscale deve avere carattere oggettivo. Mentre è assolutamente irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante da ignoranza incolpevole.