

La sezione tributaria della Corte di Cassazione, con ordinanza n. 15415 del 3 giugno 2021, ha indicato i presupposti per l’operatività dell’esimente della forza maggiore.

In termini generali, la Suprema Corte ha già deciso che l’art. 5, D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472 – applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dall’art. 3, L. 24 novembre 1981, n. 689 –, stabilisce che, ai fini dell’applicazione delle sanzioni, non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, a cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente.

È comunque sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l’agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l’ignoranza dei presupposti dell’illecito e dunque non superabile con l’uso della normale diligenza (Cass. civ., sez. trib., 30 gennaio 2020, n. 2139).

Peraltro, le Sezioni Unite penali, con la sentenza 12 settembre 2013, n. 37424 – affermando che il reato di omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto (art. 10-ter, D.L.vo n. 74 del 2000), si pone in rapporto di progressione illecita con l’art. 13, comma 1, D.L.vo n. 471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l’omesso versamento periodico dell’imposta entro il mese successivo a quello di maturazione del debito mensile IVA –, hanno anche precisato che non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte alla esigenza predetta; ne consegue che l’illecito, che richiede per configurarsi il dolo generico, è integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, non rilevando che l’impresa attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti.

Vero è che, secondo una successiva precisazione, la giurisprudenza di legittimità, non ha escluso che, in astratto, si possano configurare casi che giustificano l’invocarsi di assenza del dolo o di assoluta impossibilità di adempiere l’obbligazione tributaria ma l’apprezzamento di tali casi è devoluto al giudice del merito e come tale è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato e al fine di una verifica in merito è necessario che siano assolti gli oneri di allegazione che, per quanto attiene alla lamentata crisi di liquidità, dovranno investire non solo l’aspetto della non imputabilità a chi abbia omesso il versamento della crisi economica che ha investito l’azienda o la sua persona, ma anche la prova che tale crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso, da parte dell’imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (non ultimo, il ricorso al credito bancario).

In altri termini, hanno concluso i giudici di piazza Cavour, il contribuente che voglia giovare in concreto dell’esimente, evidentemente riconducibile alla forza maggiore, dovrà dare prova che non gli sia stato altrimenti possibile reperire le risorse 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, atte a consentirgli di recuperare la necessaria liquidità, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili (Cass. pen., sez. III, 6 febbraio 2014, n. 10813).

## Riferimenti Normativi:

- art. 3, L. 24 novembre 1981, n. 689
- art. 5, D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472