

Istituto Nazionale dei Tributaristi
Piazza dei Gerani n. 37
00172 ROMA
(rif. nota prot. 91 – up/2020 del 2 novembre 2020)

OGGETTO: Quarantena dello studio professionale - sospensione degli adempimenti.

Con la nota in riferimento l'Istituto Nazionale dei Tributaristi, in considerazione della nuova emergenza epidemiologica COVID-19, ha chiesto di individuare un automatismo che preveda la *“sospensione delle scadenze fiscali e contributive”* per i contribuenti assistiti da uno studio professionale di un intermediario fiscale il cui titolare ed i collaboratori siano stati posti in *“quarantena”*.

A tal fine viene rappresentato che lo svolgimento delle attività di intermediazione da remoto, possibile solo in taluni casi, implica comunque la presenza di un addetto in studio per la gestione dei *server* e per il reperimento dei documenti non informatizzati.

Al riguardo va premesso che le disposizioni attuali, emanate per affrontare lo stato emergenziale dichiarato lo scorso febbraio 2020, non contemplano la sospensione delle scadenze fiscali e contributive nell'ipotesi in cui l'autorità sanitaria abbia disposto, a carico del titolare e del personale di uno studio professionale, un provvedimento di *“restrizione dei movimenti di persone sane per la durata del periodi di incubazione”*, periodo determinato in *“10 giorni dall'ultima esposizione*

con un test antigenico o molecolare negativo effettuato il decimo giorno” (cfr. circolare Ministero della salute, prot. n.32850 del 10 ottobre 2020).

Inoltre, non sembrano ravvisarsi le condizioni cui fa riferimento l’articolo 9 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd “statuto del contribuente”), secondo cui *“1. Il Ministro delle finanze, con decreto da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, rimette in termini i contribuenti interessati, nel caso in cui il tempestivo adempimento di obblighi tributari è impedito da cause di forza maggiore. Qualora la rimessione in termini concerna il versamento di tributi, il decreto è adottato dal Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica.*

2. Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l’adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili”.

Ad avviso della scrivente, ferme le valutazioni di ordine politico, la chiusura di uno studio professionale che svolge l’incarico di intermediario, per i motivi sopra richiamati, non sembra riconducibile ad una ipotesi di “causa di forza maggiore” oppure ad un “evento eccezionale ed imprevedibile” che legittima la sospensione od il differimento degli obblighi fiscali e tributari riferibili ad un soggetto terzo estraneo al provvedimento sanitario.

Infatti, sebbene in genere assolti tramite un intermediario abilitato, il responsabile degli adempimenti tributari e fiscali resta in ogni caso il contribuente/cliente cui gli stessi si riferiscono, che dunque risponde delle conseguenze anche sanzionatorie nel caso di mancato o tardivo assolvimento, non potendo trovare applicazione l’esimente di cui all’articolo 6, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui *“Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore”.*

Tale previsione è infatti riservata alla sola ipotesi in cui l’adempimento non sia stato assolto per un impedimento riferibile al contribuente stesso.

Come chiarito con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, *“Per forza maggiore si deve intendere ogni forza del mondo esterno che determina in modo necessario e inevitabile il comportamento del soggetto. Si può ipotizzare un'interruzione delle comunicazioni, in conseguenza di eventi naturali, tale da impedire di raggiungere il luogo ove il pagamento può essere eseguito anche se, in casi del genere, come nel caso di sciopero che impedisca l'esecuzione dell'adempimento dovuto, la causa di forza maggiore viene di solito accertata con apposito decreto”*.

Al riguardo, la Corte di cassazione, sez. Penale, ha chiarito che *“[...] la forza maggiore che esclude la suitas della condotta è la vis cui resisti non potest, a causa della quale l'uomo non agit sed agitur. Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, la forza maggiore rileva come causa esclusiva dell'evento, mai quale causa concorrente di esso (Sez. 4, n. 1492 del 23/11/1982, Chessa, Rv. 157495; Sez. 4, n. 1966 del 06/12/1966, Incerti, Rv. 104018; Sez. 4 n. 2138 del 05/12/1980, Biagini, Rv. 148018); essa sussiste solo e in tutti quei casi in cui la realizzazione dell'evento stesso o la consumazione della condotta antigiuridica è dovuta all'assoluta ed incolpevole impossibilità dell'agente di uniformarsi al comando, e non può quindi ricollegarsi in alcun modo ad un'azione od omissione cosciente e volontaria dell'agente. [...]*

Nei reati omissivi integra pertanto la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità, non la semplice difficoltà di porre in essere il comportamento omesso (Sez. 6, n. 10116 del 23/03/1990, Iannone, Rv. 184856). Sì che: a) il margine di scelta esclude sempre la forza maggiore perchè non esclude la suitas della condotta; [...] d) l'inadempimento tributario penalmente rilevante può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore che non ha potuto tempestivamente porvi rimedio per cause indipendenti dalla sua volontà e che sfuggono al suo dominio finalistico.” (Sentenza n. 44515 del 31 ottobre 2019).

Non sembra, in conclusione, ricorrere nel caso prospettato una oggettiva “assoluta impossibilità”, da parte dei “contribuenti/clienti” dello studio sottoposto a

“quarantena,” di porre in essere loro stessi gli adempimenti di cui si chiede la sospensione, ma solo un eventuale difficoltà da valutarsi caso per caso.

IL CAPO DIVISIONE

Paolo Valerio Barbantini

(firmato digitalmente)