

Edizione di martedì 29 Settembre 2020

CASI OPERATIVI

Conferimento di usufrutto e regime di realizzo controllato
di **EVOLUTION**

IVA

Nuove specifiche tecniche di fattura elettronica ed esterometro – II° parte
di **Roberto Curcu**

IMU E TRIBUTI LOCALI

Fabbricati storici: la verifica del vincolo per la riduzione Imu
di **Fabio Garrini**

AGEVOLAZIONI

Superbonus e condominio: limiti di spesa
di **Lucia Recchioni**

PENALE TRIBUTARIO

La crisi di liquidità non evita il pagamento delle sanzioni
di **Gioacchino De Pasquale**

CASI OPERATIVI

Conferimento di usufrutto e regime di realizzo controllato di EVOLUTION

Seminario di specializzazione

L'UTILIZZO DELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE PER AFFRONTARE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Tizio e Caio vantano rispettivamente un diritto di usufrutto e nuda proprietà sul 100% delle quote di Alfa srl. Tizio e Caio intendono conferire, separatamente o congiuntamente, i loro diritti in una società di nuova costituzione. Si chiede se siano applicabili, nel rispetto degli altri requisiti della norma, il comma 2 o il comma 2bis dell'articolo 177 Tuir.

Va innanzitutto premesso che, sia il comma 2 che il più recente comma 2 bis dell'articolo 177 Tuir prevedono un regime c.d. a realizzo controllato per i conferimenti di partecipazioni societarie.

Mentre il comma 2 trova applicazione quando la società conferitaria acquisisce il controllo della conferita, il comma 2bis si applica quando vengono conferite partecipazioni qualificate.

Il comma 2 bis inoltre, richiede il soddisfacimento di altre condizioni che, nel caso di specie, non interessa esaminare.

La prima casistica è quella del conferimento congiunto del diritto di usufrutto da parte di Tizio e del conferimento della nuda proprietà da parte di Caio.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



IVA

Nuove specifiche tecniche di fattura elettronica ed esterometro – II° parte

di Roberto Curcu

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >



Proseguiamo l'analisi, iniziata con il [contributo di venerdì 25 settembre](#), delle principali novità che riguardano il **nuovo tracciato di fattura elettronica**. L'altra volta abbiamo illustrato le nuove **causali** da dedicare al campo “**tipo documento**”, ed analizzato quelle relative alle **fatture differite (TD24 e TD25)**, quelle per l'**autofattura per splafonamento (TD21)**, quella per **cessione gratuita senza rivalsa e per autoconsumo (TD27)** e quella per **cessione di beni ammortizzabili e passaggi interni (TD26)**.

Queste causali **possono consentire all'Agenzia di determinare con maggiore precisione il totale dell'Iva vendite**, e compilare in automatico alcuni campi del quadro VE della dichiarazione Iva.

Per poter, però, aumentare la precisione di compilazione, **sono stati introdotti dei nuovi codici utilizzabili nel campo relativo alla “natura”**, cioè quello che deve essere compilato quando, a fronte di un imponibile positivo, c'è una imposta uguale a zero.

Ad oggi erano presenti i **codici da N1 a N7**, che codificavano le **operazioni escluse, non soggette, non imponibili, esenti, in regime monofase, in reverse charge, con addebito di Iva estera**.

Di tali codici, **non saranno più utilizzabili i codici N2 (non soggette), N4 (non imponibili) e N6 (operazioni in reverse charge)**, in quanto sostituiti da una serie di sottocodici con maggiori dettagli.

Partiamo dalle **operazioni non soggette ad Iva**: sono quelle per le quali **manca un requisito (soggettivo, oggettivo o territoriale)**, e, in quanto “**fuori campo Iva**”, per le stesse non dovrebbero applicarsi in toto le regole previste da tale imposta, comprese quelle di fatturazione e di indicazione in dichiarazione.

Ciò nonostante, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nelle Faq sulla fattura elettronica, per le stesse può comunque essere emessa una “fattura”, indicando la causale N2, ma le stesse **non andranno indicate nel modello dichiarativo**.

Si pensi, ad esempio, alle emissioni di fatture per risarcimenti danni causati dal cedente o prestatore, alle cessioni di buoni multiuso, di terreni agricoli, alle emissioni di note di variazione fuori campo ai sensi dell'[articolo 26](#).

Tuttavia, ai sensi dell'[articolo 21](#) del Decreto Iva, vi sono **delle operazioni fuori campo Iva per le quali vige l'obbligo di fatturazione e di indicazione nel rigo VE34 della dichiarazione**: sono alcune operazioni non territoriali, tra cui le più frequenti sono quelle per le quali si emette **fattura senza Iva ai sensi dell'articolo 7-ter**, per aver reso un servizio ad un soggetto passivo stabilito all'estero.

Sulla base di tali premesse, chi scrive ritiene che **la nuova causale “N2.1 – non soggette ad Iva ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. 633/1972” sia da utilizzare per tutte le fatture emesse obbligatoriamente per operazioni non territoriali, da indicare nel campo VE34 della dichiarazione, mentre la causale “N2.2 – non soggette – altri casi” sia da utilizzare per le fatture fuori campo emesse facoltativamente e da non indicare in dichiarazione**.

L'opinione di chi scrive è che – a questo punto – **con il codice N2.1 vadano indicate le fatture emesse senza Iva ai sensi dell'articolo 7-ter, sia nei confronti di soggetti comunitari che extracomunitari**.

Ciò andrebbe a superare un orientamento manifestato da Assosoftware prima, ed avallato dall'Agenzia delle Entrate, per il quale erano da codificare con il codice N2 solo le fatture in [7-ter](#) verso extracomunitari e con il codice **N6 quelle emesse a comunitari**.

Tale interpretazione nasceva dal fatto che – come indicato nell'articolo 21 del Decreto Iva – sulle prime deve essere indicata l'annotazione **“operazione non soggetta”** e sulle seconde quella **“inversione contabile”**. Tuttavia, indipendentemente dalle annotazioni da riportare, entrambe sono operazioni non soggette, e confluiscono nel medesimo rigo dichiarativo; **rigo che è di particolare importanza qualora si chieda il rimborso dell'Iva in quanto le operazioni non territoriali superano il 50% del volume d'affari**.

A supporto della tesi per cui tutte le **operazioni fatturate con l'articolo 7-ter andranno valorizzate con la causale “N2.1”**, depone anche il fatto che **nell'esterometro non esisterà più il codice N6**. Chi, quindi, comunicherà **le fatture in 7-ter verso comunitari con l'esterometro**, anziché emettere direttamente la fattura via SDI, anche volendo non potrà utilizzare un **codice della famiglia N6**.

Dovesse essere confermata l'opinione di chi scrive, è probabile che **molti software contabili richiederanno un aggiornamento**, e per chi, per evitare l'esterometro, emette le fatture via SDI anche nei confronti di committenti non stabiliti in Italia, andrà previsto che tutte vengano

catalogate con lo stesso codice e poi, a seconda del Paese di stabilimento del cliente, si riporti l'indicazione obbligatoria "non soggetta" piuttosto che "inversione contabile".

Questo **cambio di codice per le operazioni in Z-ter verso committenti comunitari, potrebbe far emergere un problema relativamente all'assoggettamento ad imposta di bollo.**

Ai sensi del **D.L. 34/2019**, l'Agenzia dovrebbe **integrare con procedure automatizzate le fatture che non riportano l'imposta di bollo ed inviare un invito al pagamento**, a cui seguirà nel caso una iscrizione a ruolo.

È infatti comunemente riconosciuto che per i documenti che certificano operazioni fuori campo di applicazione dell'Iva sia dovuta l'imposta di bollo e questo vale anche per le operazioni non territoriali; tuttavia, **a parere di chi scrive, l'assoggettamento ad imposta di bollo delle fatture in Z-ter verso soggetti comunitari sarebbe contraria ai principi di non discriminazione previsti dal Trattato UE, dal momento che la stessa operazione resa verso italiani non è in genere assoggettata ad imposta.**

Qualora le procedure automatizzate dell'Agenzia dovessero inviare tali comunicazioni, alle quali seguirà la cartella di pagamento ed il relativo contenzioso, è probabile che in caso di **importi rilevanti**, dovrà essere coinvolta la **Corte di Giustizia UE**.

Tornando alla fattura, **il codice che certifica le operazioni non imponibili (N3), viene suddiviso nei codici da N3.1 a N3.6 per la corretta compilazione dei vari campi del rigo VE34** (operazioni che formano il plafond), del **rigo VE35** (operazioni verso gli esportatori abituali) e **VE36** (altre operazioni non imponibili che non formano il plafond).

Anche in questo caso vi sono dei codici per i quali è **pacifico che l'imposta di bollo è dovuta** (operazioni verso gli esportatori abituali) e **che non è dovuta** (esportazioni, cessioni comunitarie), mentre **per altre operazioni non imponibili l'obbligo di assolvimento dell'imposta di bollo è legata ad eventi che non sono codificabili** (ad esempio se una operazione internazionale è legata ad una esportazione o meno) e quindi non è chiaro come possa l'Agenzia fare un controllo automatizzato delle fatture.

Ulteriore modifica è la **suddivisione del codice "N6-inversione contabile", nei sottocodici da N6.1 a N6.8, che servono per distinguere le varie casistiche di applicazione del reverse charge, come individuate dal rigo VE35 della dichiarazione**; è stato istituito inoltre il codice "**N6.9 inversione contabile-altri casi**" che attualmente non ha riscontro in nessun rigo dichiarativo.

Dall'analisi riportata nel presente e nel **precedente contributo**, sembra che l'Agenzia possa proporre una **bozza di quadro VE della dichiarazione Iva che sia molto fedele alla realtà**.

La domanda che sorge spontanea è **come gestire le note di variazione**; se è vero che esistono degli specifici codici da utilizzare come "tipo documento" (TD04 nota di credito), qualora si debba stornare una fattura di cessione di beni ammortizzabili codificata con TD26, affinché il

sistema dell'Agenzia provveda alla corretta compilazione del rigo VE40, si dovrà emettere una **fattura con segno negativo sempre con codice TD26?**

IMU E TRIBUTI LOCALI

Fabbricati storici: la verifica del vincolo per la riduzione Imu

di Fabio Garrini

Seminario di specializzazione

QUESTIONI CONTROVERSE IN MATERIA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Per ottenere l'**agevolazione Imu relativa a fabbricati vincolati** occorre verificare che siano rispettati gli aspetti formali; sotto questo punto di vista è di centrale importanza il provvedimento che riconosce lo **stato di "storicità" all'immobile**.

Il **corretto trattamento dei fabbricati vincolati** e, quindi, la precisa applicazione delle agevolazioni fiscali riservate ad essi transita, prima di tutto, attraverso una **corretta individuazione del vincolo** apposto sull'immobile.

L'agevolazione per i fabbricati vincolati

Anche nella nuova Imu è confermata l'agevolazione già in precedenza prevista dalla **L. 147/2013** a favore degli immobili per i quali sia riconosciuto un vincolo storico-artistico-culturale.

A favore di questi l'**articolo 1, comma 747, L. 160/2019** stabilisce che la **base imponibile è ridotta del 50 per cento**. Tale previsione attribuisce tale beneficio esclusivamente a favore dei *"fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42"*.

Da notare che la Cassazione si è espressa sul punto (si tratta della **sentenza n. 1695 del 24.09.2018**, in tema di Ici, ma le stesse conclusioni valgono anche per l'Imu), evidenziando come i vantaggi previsti per gli immobili di interesse storico vadano riconosciuti **esclusivamente** a quelli a cui è stato attribuito il **vincolo diretto** (previsto appunto dall'[articolo 10 D.Lgs. 42/2004](#)).

In altri termini detti vantaggi devono essere attribuiti solo per ai fabbricati riconosciuti di interesse, mentre **nessun beneficio** spetta ai fabbricati che non abbiano in sé un particolare

prestigio, ma sono gravati da limitazioni perché un distorto uso di questi non vada a danneggiare il contesto nel quale è posto un altro immobile ritenuto meritevole di tutela. Si tratta del cosiddetto **vincolo indiretto** previsto dagli [articoli 45 e seguenti del D.Lgs. 42/2004](#).

La verifica del vincolo

La caratteristica di immobile di interesse storico ed artistico non è detto risulti dagli atti catastali ma è annotata ad opera della **Conservatoria dei Registri Immobiliari**, presso la quale deve essere trascritto il **provvedimento** con il quale viene riconosciuto il vincolo, in quanto interesserà anche i successivi possessori dell'immobile.

Tale annotazione ha lo scopo di far valere il vincolo sul fabbricato anche con riferimento a **qualsiasi futuro proprietario, possessore o detentore a qualsiasi titolo dell'immobile**.

Qualora il vincolo sia apposto successivamente all'acquisto dell'immobile da parte dell'attuale possessore, a tale possessore sarà **notificato l'atto** con il quale viene apposto il vincolo stesso.

Su tale aspetto si è espressa la **Cassazione**, evidenziando la necessità di tale riconoscimento.

Infatti, come si legge nella **sentenza n. 19878 del 05.10.2016**, per i beni di proprietà pubblica (beni appartenenti allo Stato, alle Regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ad ogni altro ente o istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, ivi compresi gli enti ecclesiastici) è previsto un sistema di tutela che può definirsi reale in quanto vige una **presunzione di interesse storico ed artistico**; al contrario, per i beni di **proprietà privata**, vige un sistema di tutela del solo patrimonio culturale dichiarato, nel senso che essi godono di tutela **solo in presenza della “dichiarazione di interesse culturale”** prevista dall'[articolo 13 D.Lgs. 42/2004](#), rilasciata dalle competenti autorità, che ne attestano il valore storico e archeologico.

Per questi ultimi beni, dunque, **non è sufficiente la presenza del ricordato “interesse storico, artistico, archeologico o etnoantropologico”**, così come previsto per i beni di proprietà pubblica, ma occorre che questo interesse venga dichiarato formalmente seguendo la procedura di cui all'[articolo 14 D.Lgs. 42/2004](#).

In **difetto di tale provvedimento, non è possibile** applicare ai beni immobili la **riduzione Imu del 50%**.

In tale senso anche la recentissima [sentenza n. 20131 del 24.09.2020](#).

Si ricorda infine come, da qualche tempo a questa parte, tale verifica potrebbe essere possibile anche analizzando la **visura catastale dell'immobile**: di tale aspetto si è occupata (l'ex) Agenzia del Territorio tramite la [circolare 5/T/12](#).

L'Agenzia ha precisato che **l'apposizione del vincolo sul fabbricato** non influisce sull'operazione di accertamento catastale dell'immobile stesso e, quindi, **non è determinante, né condizionante, ai fini dell'attribuzione della relativa categoria catastale.**

Pertanto, se il contribuente con riferimento ad un immobile riceve il provvedimento che attesta il vincolo, non è necessario solo per tale evento procedere al un **nuovo accatastamento di tale fabbricato.**

L'Agenzia del Territorio aveva peraltro affermato la **possibilità** (quindi si tratta di una facoltà) per gli interessati, a richiesta, di invocare una **specifica annotazione** che evidenzi tale vincolo diretto, mentre nessuna annotazione è ammessa per il **vincolo indiretto.**

Va infine ricordato che il **riconoscimento delle agevolazioni per i fabbricati storici non è subordinato all'iscrizione del vincolo agli atti catastali;** quand'anche dalla visura non risultasse tale annotazione, se a tale immobile è stato riconosciuto il pregio artistico ai sensi dell'[articolo 10 D.Lgs. 42/2004](#) (circostanza ravvisabile in conservatoria dei registri immobiliari, a seguito dell'annotazione del provvedimento) comunque esso avrebbe diritto alle **agevolazioni concesse dal Legislatore.**

AGEVOLAZIONI

Superbonus e condominio: limiti di spesa

di Lucia Recchioni

Master di specializzazione

AGEVOLAZIONI EDILIZIE IN PRATICA: SUPERBONUS, ECOBONUS, SISMABONUS E LE ALTRE AGEVOLAZIONI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

accedi al sito >

Nel caso di **interventi realizzati su parti comuni di edifici in condominio**, per i quali il limite di spesa è calcolato **in funzione del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto**, tale limite deve ritenersi **riferito all'intero edificio e non alle singole unità che lo compongono**: ciascun condomino potrà calcolare la detrazione **in funzione della spesa a lui imputata** in base ai millesimi di proprietà, anche in misura superiore all'ammontare commisurato alla singola unità immobiliare.

È questo il chiarimento offerto dalla [risoluzione 60/E/2020](#), pubblicata ieri, **28 settembre**.

La **risoluzione** trae origine da una **istanza di interpello presentata da un contribuente** che intende effettuare **lavori in un condominio composto da quattro unità immobiliari**, che dovrebbero riguardare, in particolare:

- la **posa in opera di un cappotto termico**, con **sostituzione di finestre e portoni esterni con nuovi ad alta efficienza termica**, nonché la sostituzione delle soglie alle finestre e il riposizionamento in facciata delle cerniere e della ferramenta delle persiane, per compensare lo spessore del cappotto;
- l'**installazione di pannelli solari** per la produzione di acqua calda, di pannelli fotovoltaici per la produzione di energia elettrica e dei sistemi di accumulo integrati e di infrastruttura di ricarica dei veicoli elettrici;
- la **sostituzione degli impianti autonomi di climatizzazione delle singole unità immobiliari**;
- il **restauro della facciata con la sostituzione di grondaie e pluviali**, restauro dei parapetti e delle persiane (intervento, quest'ultimo, che l'Agenzia delle entrate qualifica come **escluso dal superbonus**, potendo tuttavia beneficiare del **bonus facciate**);
- la **riduzione del rischio sismico e il recupero del patrimonio edilizio**.

I dubbi del contribuente vertono sostanzialmente sull'**individuazione dei limiti di spesa**: viene

infatti chiesto se i **valori massimi di spesa devono essere riferiti alle unità familiari o alle singole unità abitative condominiali**, e se **esistono tetti massimi di spesa riferiti a ciascun intervento o gruppi di interventi complementari**.

L'Agenzia delle entrate, nel fornire una risposta, ricorda, innanzitutto, che, per gli **interventi di isolamento termico sugli involucri degli edifici in condominio**, sono previsti limiti di spesa calcolati in funzione al **numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è costituito**. Infatti, i limiti di spesa sono così individuati:

- **50.000 euro**, per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti site all'interno di edifici plurifamiliari,
- **40.000 euro**, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, se lo stesso è composto da due a otto unità immobiliari,
- **30.000 euro**, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, se lo stesso è composto da più di otto unità immobiliari.

Viene quindi chiarito che, **nel caso di specie**, trattandosi di un **edificio composto da quattro unità immobiliari**, il limite è pari a **160.000 euro**.

Per gli **interventi antisismici per la messa in sicurezza statica** delle parti strutturali di edifici nonché di riduzione del rischio sismico **la detrazione spettante ai sensi dell'[articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, D.L. 63/2013](#)** (c.d. sismabonus) è elevata al **110 per cento delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021**.

La detrazione è calcolata su un **ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari** di ciascun edificio.

Pertanto, nel caso di specie, il **limite massimo di spesa** ammesso al superbonus è pari a **384.000 euro**.

Nel caso in cui, sul medesimo immobile, **siano effettuati più interventi agevolabili**, il limite massimo di spesa **è costituito dalla somma degli importi previsti per ciascun intervento**. In tal caso viene richiesta la **distinta contabilizzazione delle spese relative ai diversi interventi**, non essendo possibile fruire, per le medesime spese, di più agevolazioni. Sarà, inoltre, ovviamente necessario **rispettare gli adempimenti previsti con riferimento ai singoli interventi**.

Inoltre, come chiarito dalla [circolare AdE 24/E/2020](#), nel caso di **interventi realizzati su parti comuni di edifici in condominio**, per i quali il limite di spesa è calcolato **in funzione del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto**, l'ammontare di spesa così determinato costituisce il **limite massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio e non quello riferito alle singole unità che lo compongono**: questo significa, quindi, che **ciascun condominio potrà calcolare la detrazione in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà o ai diversi criteri applicabili**, ed effettivamente rimborsata al condominio, **anche in misura superiore all'ammontare commisurato alla singola unità immobiliare**.

Quindi, nel caso oggetto di esame da parte dell’Agenzia delle entrate, ciascun condomino potrà calcolare la detrazione **anche su un importo di spesa a lui imputata superiore a 40.000 euro o a 96.000 euro**, nel caso in cui siano realizzati interventi, rispettivamente, di isolamento termico delle superfici opache o di riduzione del rischio sismico.

Come noto, poi, l’esecuzione sulle parti comuni dell’edificio in condominio di almeno un intervento “**trainante**” consente a ciascun condomino di fruire del superbonus effettuando sulla singola unità immobiliare gli **interventi “trainati”**.

Sul punto, l’Agenzia delle entrate chiarisce che, per i **condomini**, il **limite massimo di spesa ammesso alla detrazione è costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati sulle proprie unità immobiliari** a condizione, tuttavia, che, come già precisato, siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai diversi interventi e siano **rispettati gli adempimenti previsti** in relazione a ciascuna detrazione.

Al predetto limite si aggiunge quello riferito agli **interventi realizzati sulle parti comuni** dell’edificio in condominio.

PENALE TRIBUTARIO

La crisi di liquidità non evita il pagamento delle sanzioni

di Gioacchino De Pasquale

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI NUOVI ORIENTAMENTI DI PRASSI E GIURISPUDENZA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Corte di Cassazione**, con l'ordinanza n. 20389 depositata il 28/09/2020, ha ribadito che la **crisi aziendale** dovuta ad una **sfavorevole congiuntura economica** del tutto esterna al contribuente, con conseguente **carenza di liquidità** e impossibilità di assolvere all'obbligazione tributaria, non è di per se sufficiente a integrare **una causa di forza maggiore ex articolo 6, comma 5, D.Lgs 472/1997** ed evitare **il pagamento delle sanzioni** per l'omesso versamento di tributi.

Nel caso di specie, una **società a partecipazione pubblica**, che **erogava il servizio di raccolta rifiuti nei confronti degli Enti locali** (soci), a causa dei ritardati pagamenti dei soci stessi si è venuta a trovare in **crisi di liquidità**, non riuscendo a pagare i tributi dovuti, con conseguente applicazione delle relative sanzioni.

La società **non riteneva dovute le sanzioni** applicate per il mancato pagamento dei tributi, considerata la crisi di liquidità causata da condizioni esterne, ovvero il mancato pagamento delle prestazioni da parte dei soci, ritenendo tale condizione **una causa di forza maggiore ex articolo 6, comma 5, D.Lgs 472/1997**.

La tesi della società è stata accolta sia in 1° che in 2° grado. I giudici di merito hanno evidenziato che in materia tributaria l'applicazione delle sanzioni **presuppone che l'inadempimento dell'obbligazione tributaria sia colposo** e, nel caso di specie, la **società aveva posto in essere le dovute procedure per il recupero dei crediti vantati nei confronti dei soci**, intraprendendo **azioni giudiziali ed extragiudiziali**.

La **Corte di Cassazione** nell'ordinanza in esame, richiamando i principi espressi dalla Corte di Giustizia UE, ha evidenziato che la **nozione di forza maggiore** non si limita all'impossibilità assoluta, ma deve essere intesa nel senso di **circostanze anormali ed imprevedibili o improbabili** (elemento oggettivo), indipendenti dall'operatore, e le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate **con l'adozione di tutte le precauzioni del caso senza incorrere in sacrifici eccessivi** (elemento soggettivo).

La sola carenza di liquidità dovuta al mancato pagamento dei servizi prestati da parte dei soci non è di per sé sufficiente a integrare **una causa di forza maggiore ex [articolo 6, comma 5, D.Lgs 472/1997](#)**.

Nella fattispecie prospettata, sarebbe stato necessario l'intervento dei soci e, in mancanza, modificare o interrompere la **gestione caratteristica**, ovvero ricorrere a **operazioni straordinarie** o, persino, ricorrere ad una **procedura di crisi e l'adozione di un opportuno piano di risanamento**.

La **mancata crisi di liquidità** – viene inoltre evidenziato – non può rappresentare un evento imprevedibile ed inevitabile, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate **con l'adozione di tutte le precauzioni del caso**, come ad esempio degli opportuni **accantonamenti**.

Per tali ragioni la Suprema Corte ha **confermato l'applicazione delle sanzioni per l'omesso versamento di tributi**.

Particolari osservazioni possono essere effettuate per la crisi di liquidità causata dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, che ha comportato l'impossibilità per molti contribuenti di rispettare le scadenze fiscali per i versamenti.

In tali casi, sembrerebbe possibile, in alcune situazioni e con adeguati elementi probatori, invocare **la causa di forza maggiore ex [articolo 6, comma 5, D.Lgs 472/1997](#)** ed evitare **il pagamento delle sanzioni per l'omesso versamento di tributi**.

Sarà necessario, tuttavia, fornire i necessari **elementi probatori**, ossia la **mancanza di liquidità** ed evidenziare il **nesso causale tra liquidità e situazione epidemica**, specificando **episodi, fatti e soggetti**.