

Civile Ord. Sez. 6 Num. 987 Anno 2023

Presidente: LUCIOTTI LUCIO

Relatore: PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA MARIA GIULIA

Data pubblicazione: 16/01/2023

### ORDINANZA

Sul ricorso iscritto al numero 18562 del ruolo generale dell'anno 2021,  
proposto

Da

**Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, e  
Agenzia delle entrate- Riscossione, in persona del Presidente  
*pro tempore*,** domiciliate in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

-ricorrenti -

Contro

**CST Impianti s.r.l. in persona del legale rappresentante *pro  
tempore*;**

- intimata -

11807  
22

01

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia n. 204/29/2021, depositata in data 22 gennaio 2021.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 13 dicembre 2022 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

### **RILEVATO CHE**

- l'Agazia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, e l'Agazia delle entrate- Riscossione, in persona del Presidente *pro tempore*, propongono ricorso, affidato a un motivo, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Puglia aveva accolto parzialmente l'appello proposto nei confronti di CST Impianti s.r.l. in persona del legale rappresentante *pro tempore* e dell'Agazia - Riscossione, quale terzo chiamato, avverso la sentenza n. 68/04/2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Taranto che aveva accolto il ricorso proposto dalla suddetta società avverso la cartella di pagamento emessa, ai sensi degli artt. 36bis del d.P.R. n. 600/73 e 54bis del d.P.R. n. 633/72, per l'anno di imposta 2006, ai fini Irpef, Irap e Iva, oltre interessi e sanzioni;

-il giudice di appello ha ritenuto legittima la cartella di pagamento impugnata limitatamente alle imposte e agli interessi in essa riportate mentre ha annullato le sanzioni in essa esposte, stante l'illiquidità aziendale per mancato pagamento di crediti vantati verso due enti pubblici (un Ente pubblico pluri-regionale per lo sviluppo, l'irrigazione e la trasformazione fondiaria e un Comune), quale "forza maggiore" impeditiva del versamento delle dovute imposte con conseguente applicabilità della causa di non punibilità della contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472/97;

-la società contribuente è rimasta contumace;

-sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio;

### **CONSIDERATO CHE**

-con l'unico motivo del ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli artt. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472/97 e 2697 c.c. per avere la CTR ritenuto illegittime le sanzioni irrogate con la cartella di pagamento in questione configurando erroneamente lo stato di illiquidità aziendale per mancato versamento da parte degli enti pubblici locali di crediti vantati dalla società quale "forza maggiore" ai fini dell'operatività dell'art. 6, comma 5, *cit.* ancorché, per l'applicazione del detto esimente fosse necessaria la prova oltre che del c.d. elemento oggettivo, costituito da circostanze anormali ed estranee all'operatore, del c.d. elemento soggettivo correlato al dovere del contribuente di premunirsi, mediante l'adozione di misure appropriate, pur senza incorrere in sacrifici eccessivi, contro le conseguenze degli eventi anormali; peraltro, ad avviso delle ricorrenti, alcunché avrebbe il giudice di appello osservato in ordine alla insufficienza o meno dei redditi dichiarati dalla società per fare fronte al versamento delle imposte in questione;

-il motivo è fondato;

-questa Corte ha già stabilito che la sussistenza di una situazione di *illiquidità* o di *crisi aziendale* non costituisce, di per sé, forza maggiore, ai fini dell'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472/97 (Cass. nn. 3049/18, 8175 e 8177/19);

-la giurisprudenza più recente (cfr. anche Cass. nn. 17027/21 e 39548/21) mutua la nozione di forza maggiore rilevante da quella elaborata dalla giurisprudenza unionale, che la definisce (nelle materie

doganale e delle accise) avendo riguardo sia all'elemento oggettivo, dato dall'esistenza di circostanze estranee all'operatore, anormali e imprevedibili, sia a quello soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (Corte giust., causa C- 314/06, *Société Pipeline Méditerranée et Rhème (SPMR)*; causa C-533/10, *CIVAD*, punto 28; cause C-659/13 e C-34/14, *C & i Clark International e Puma*, punto 192; causa C-154/16, «*Latvijas Dzelzceig*» VAS, punto 61). E reputa che la situazione di illiquidità, anche se dovuta ad anormali ritardi nei pagamenti dei debitori, di solito pubbliche amministrazioni, non corrisponda alla nozione unionale di forza maggiore;

-si è poi affacciato un altro indirizzo (espresso da Cass. nn. 2139/20 e 15415/21), che affronta, invece, la rilevanza della forza maggiore nel quadro del diritto sanzionatorio e applica, in materia tributaria, il principio sancito in generale dall'art. 3 della l. n. 689/1981, in base al quale, ai fini dell'applicazione delle sanzioni, sono sufficienti 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, rilevante, come esimente, solo se l'agente sia incorso in un errore inevitabile, per ignoranza incolpevole dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza;

-d'altronde, si è sottolineato, la presunzione di colpa non si pone in contrasto con gli artt. 6 CEDU e 27 Cost. anche nel caso la sanzione abbia natura sostanzialmente penale in quanto afflittiva, a fronte dell'onere, posto a carico dell'amministrazione, di provare i fatti

costitutivi della pretesa sanzionatoria e, quindi, la sussistenza della condotta illecita (Cass. n. 1529/18);

- le sezioni unite penali di questa Corte (con sentenza n. 37424/13), *hanno escluso il rilievo scriminante di impreviste difficoltà economiche in sé considerate* (v., anche in riferimento all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74/00, Cass. pen., nn. 10120/10, 3647/17, 58442/18; richiama l'applicabilità della giurisprudenza penale in tema di forza maggiore anche Cass. n. 7850/18);

- questo secondo approccio è maggiormente rispondente all'autonomia del diritto sanzionatorio, pure rispetto al diritto che regola il sottostante rapporto giuridico sostanziale. Anzitutto, il diritto unionale dedica alle sanzioni attenzione ben diversa da quella che riserva ai tributi afferenti alle materie di competenza dell'Unione. La sanzione rileva per il suo scopo d'indurre i soggetti passivi a regolarizzare il più rapidamente possibile i casi di pagamento insufficiente dell'imposta e, pertanto, di raggiungere l'obiettivo di garantirne l'esatta riscossione (Corte giust., causa C-935/19, *Grupa Warzywna Sp. z o.o.*, punto 31); di modo che il diritto unionale ha riguardo alla sanzione in relazione ai canoni di adeguatezza, ossia d'idoneità a evitare che lo Stato membro di imposizione sia privato della possibilità di controllare efficacemente le condizioni di applicazione dell'imposta (Corte giust., grande sezione, causa C-482/18, *Google*, punto 48) e di proporzionalità, con riferimento al rischio di perdita di gettito (tra varie, Corte giust., causa C-712/17, *Soc. EN.SA*);

- la sanzione tributaria è d'altronde concettualmente autonoma dal tributo; e tale autonomia è calibrata sulla sua natura di reazione finalisticamente orientata alla prevenzione generale e speciale. Di questa autonomia hanno preso atto le sezioni unite civili di questa Corte (con sentenza n. 2145/21), che hanno appunto assegnato

centralità all'infrazione, posta al centro del microcosmo a sé stante del diritto della sanzione amministrativa;

-in materia tributaria il legislatore ha dato sistemazione alla materia sanzionatoria con i decreti legislativi n.n. 471, 472 e 473 del 1997, evidenziandone la natura punitiva (come sottolineato dall'art. 133, lett. q) della legge delega n. 662/96; da ultimo, fa applicazione dei principi penalistici in tema di successione delle leggi nel tempo, Cass. n. 19738/21). E il diritto punitivo mal tollera ipotesi di responsabilità oggettiva, in base ai principi di matrice penalistica che lo presidiano: lo stabilisce chiaramente l'art. 5 del d.lgs. n. 472/97, secondo cui «*Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa*»;

-coerentemente la giurisprudenza meno recente di questa Corte applicava, in tema di sanzioni amministrative, i principi di matrice penalistica e, nel riconoscere la rilevanza generale del caso fortuito e della forza maggiore ai fini dell'esclusione della responsabilità dell'agente, precisava che il primo incide sulla colpevolezza e la seconda sul nesso psichico, specificando che la relativa nozione va desunta dall'art. 45 c.p. ed è integrata con il concorso dell'imprevedibilità e inevitabilità, da accertare mediante specifica indagine (Cass. nn. 9738/00; 14168/02; 10343/10);

-è dunque *all'accezione penalistica della forza maggiore che bisogna aver riguardo*: in questa chiave, *la forza maggiore si riferisce a un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti*, impedendo di configurare un'azione penalmente rilevante per difetto del generale requisito della coscienza e volontarietà della condotta previsto dal primo comma dell'art. 42 c.p.;

*-l'esimente prefigura allora la situazione di un soggetto assolutamente privo della possibilità di sottrarsi a una forza per lui irresistibile (in proposito si dice che il soggetto non agit, sed agitur), come emerge, da un lato, dall'art. 46 c.p., il quale enuclea un'ipotesi speciale di forza maggiore disciplinando il costringimento fisico ed esplicitandone i caratteri e, dall'altro, dall'art. 54 c.p., il quale regola l'ipotesi diversa in cui la volontà dell'autore sia coartata in modo non assoluto bensì relativo, residuando in capo al soggetto un margine di scelta (si veda, in particolare, Cass. pen. n. 23026/17, relativa a una fattispecie in cui questa Corte ha rigettato il ricorso dell'imputato, condannato per l'allaccio abusivo alla rete di distribuzione dell'energia elettrica, il quale aveva eccepito la forza maggiore, da lui individuata nel fatto che non era riuscito ad ottenere un regolare contratto di fornitura elettrica, malgrado i plurimi solleciti, e che inoltre aveva subito un guasto del generatore di cui si era munito per far fronte alle esigenze del suo locale commerciale);*

*- con riguardo alla situazione di carenza di liquidità derivante dai ritardi, anche notevoli, dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni questa Corte ha poi precisato che "In tema di sanzioni tributarie, posto che il diritto sanzionatorio ha natura punitiva, la forza maggiore va intesa secondo la sua accezione penalistica, e va quindi riferita a un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, elidendo il requisito della coscienza e volontarietà della condotta; con la conseguenza che la crisi di liquidità derivante dal reiterato, per quanto grave, inadempimento di pubbliche amministrazioni debitorie, per di più prevedibile, non risponde a tale nozione" (Cass., sez. 5, n. 11276 del 2022);*

*-nella specie, la CTR non si è conformata ai suddetti principi nel ritenere che lo stato di illiquidità aziendale determinato dal mancato pagamento*

da parte di due enti pubblici locali di crediti vantati nei loro confronti dalla società rientrasse nella nozione di "forza maggiore" impeditiva del versamento delle dovute imposte con conseguente applicabilità della causa di non punibilità della condotta omissiva della contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 472/97;

-in conclusione, il ricorso va accolto, e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, decidendo nel merito, ~~con~~<sup>ve</sup> rigetto~~del~~<sup>to</sup> il ricorso originario della contribuente avverso la cartella esattoriale in questione anche con riguardo al profilo delle sanzioni in essa esposte;

-si ravvisano giusti motivi per compensare le spese dei gradi di merito mentre quelle del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

#### **P.Q. M.**

**La Corte** accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario della contribuente avverso la cartella di pagamento anche con riguardo alle sanzioni in essa esposte; compensa le spese dei gradi di merito; condanna la società contribuente al pagamento in favore delle ricorrenti delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in euro 7.700,00 per compensi oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma il 13 dicembre 2022

Il Presidente