

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 9 maggio 2024, n. 12708

Svolgimento del processo

1. L'Amministrazione finanziaria, a seguito di controllo automatizzato effettuato ai sensi dell'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, notificava alla Servizi Tecnici Srl a socio unico, la cartella di pagamento n. (Omissis), avente ad oggetto sanzioni ed interessi conseguenti a ritardato pagamento del primo e secondo acconto Ires, in relazione all'anno 2009 e per un importo di Euro 113.349,08 (ric., p. 1).
2. La contribuente impugnava la cartella esattoriale innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano, contestando che il proprio ritardo nei pagamenti degli acconti era dovuto all'inadempienza della Pubblica Amministrazione, la quale aveva sistematicamente tardato nell'onorare i propri debiti nei suoi confronti, e ricorreva pertanto una causa di forza maggiore, che escludeva la colpevolezza e rendeva illegittima la richiesta di pagamento di interessi e sanzioni. La CTP riteneva fondate le difese della contribuente ed annullava la cartella di pagamento.
3. L'Amministrazione finanziaria spiegava appello, avverso la decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. La CTR confermava la decisione di primo grado.
4. Ha proposto ricorso per cassazione, avverso la pronuncia adottata dal giudice dell'appello, l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un articolato motivo di impugnazione. Resiste mediante controricorso la contribuente, che ha pure depositato memorie.

Motivi della decisione

1. Con il suo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia delle Entrate contesta la violazione dell'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, per avere la CTR erroneamente ritenuto che il ritardato pagamento dei propri debiti da parte della Pubblica Amministrazione (P.A.) possa costituire per il creditore una causa di forza maggiore, idonea ad escludere la sua responsabilità per il ritardato pagamento dei propri debiti tributari, e pertanto la sua assoggettabili alle sanzioni previste dalla legge.
2. Non è contestato, in questo giudizio, che la Servizi Tecnici Srl ha versato in ritardo le prime due rate dell'acconto Ires in relazione all'anno 2009. A seguito di controllo automatizzato l'Amministrazione finanziaria ha notificato alla società la cartella di pagamento per cui è causa, recante la richiesta di pagamento di sanzioni ed interessi in conseguenza del ritardato pagamento degli acconti.
La contribuente ha quindi spiegato di essere una società dedita alla locazione di impianti utilizzati per effettuare intercettazioni ambientali, che ha quale unico committente la P.A., Procure della Repubblica e Tribunali. Ha quindi chiarito, ed anche questo è un dato non contestato, che all'epoca in cui era maturato il termine per il versamento degli acconti, si era registrato un sistematico e grave ritardo nei pagamenti da parte della committente P.A., tanto che risultavano pagate solo minime percentuali del dovuto. In



conseguenza, nella tesi dell'odierna controricorrente, si era trovata nell'impossibilità di adempiere tempestivamente all'obbligazione tributaria non per propria volontà, o comunque per propria colpa, bensì perché incapace di far fronte all'onere a causa della condotta di terzi, quindi per causa di forza maggiore, risultando pertanto illegittima la richiesta del pagamento di sanzioni.

2.1. La CTR ha osservato come abbia "rimarcato più volte la società che l'impossibilità di adempiere alle proprie obbligazioni tributarie, per fatto imputabile alla P.A. doveva ritenersi causa esimente all'applicazione di sanzioni pecuniarie amministrative connesso al mancato versamento degli acconti IRES 2009 in considerazione del difetto del requisito della colpevolezza previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 472/1998 ... per questo Consesso, anche il mancato pagamento di crediti da parte del mono-cliente può determinare giusto motivo di ritardo nel pagamento delle imposte. L'operato del contribuente non è punibile e, giustamente lo stesso ha invocato a propria giustificazione l'esimente in questione. Il mancato pagamento di fatture scadute, come nel caso de quo, prova l'effettivo verificarsi di un evento, oggettivamente riconducibile al concetto di forza maggiore. In effetti, le difficoltà finanziarie del contribuente mal si conciliano con l'operato dell'ufficio, tenuto conto che, dapprima la Pubblica Amministrazione non paga puntualmente i propri fornitori e poi, la stessa AdE sanziona il medesimo contribuente, che ha pagato gli acconti d'imposta in ritardo, per mancanza di disponibilità" (sent. CTR, p. 6).

2.2. La ricorrente Agenzia delle Entrate evidenzia che la forza maggiore, quando ricorre, esclude la colpevolezza e pertanto costituirebbe ostacolo all'applicazione delle sanzioni, ma tanto si verifica soltanto in presenza di "una forza irresistibile in quanto superiore alle facoltà di dominio dell'agente ... non può riconoscersi una situazione di forza maggiore, che escluda la punibilità dell'agente, in quei casi in cui la condotta dovuta è stata omessa per la sussistenza di una condizione di difficoltà economica . è superfluo precisare che, nel caso di specie, il contribuente non ha affatto dimostrato (né allegato) l'impossibilità di fronteggiare le difficoltà con altre misure (la richiesta di mutuo, ad es.)" (ric., p. 7 s.).

2.3. La contribuente oppone innanzitutto una serie di contestazioni di inammissibilità del ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria. Argomenta, a tal fine, che l'Agenzia delle Entrate non ha provveduto all'esposizione sommaria dei fatti di causa, in violazione dell'art. 366, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. Censura, ancora, l'inammissibilità del ricorso per "la mancanza dei motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano, ex art. 366, comma 1, n. 4, c.p.c." (controric., p. 4), e comunque "per la mancata specifica indicazione degli atti processuali e dei documenti sui quali il ricorso si fonda, ex art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c." (controric., p. 6).

Queste critiche appaiono infondate. La questione oggetto del giudizio è una sola, se possa ritenersi ricorrente, in presenza del tardivo pagamento di tributi, e del concomitante ritardato adempimento di proprie obbligazioni da parte della P.A., una causa di forza maggiore che giustifichi la condotta violativa degli obblighi tributari da parte della contribuente, ed è correttamente evidenziata dall'Amministrazione finanziaria nel suo ricorso. L'Agenzia delle Entrate ha pure cura di descrivere analiticamente l'attività svolta dalla società, le ragioni della contestazione, basata peraltro su fatti incontestati dalla società, e non omette di sunteggiare lo sviluppo del giudizio. L'Ente impositore non manca, del resto, di indicare specificamente la norma di legge che ritiene essere stata violata, l'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997.



2.3.1. Tanto premesso, la contribuente insiste nella propria tesi secondo cui il (non contestato) ritardato pagamento da parte della Pubblica Amministrazione dei cospicui debiti contratti con l'esponente, ha posto quest'ultima in una condizione di crisi di liquidità, che ha agito quale causa di forza maggiore impedendole, senza sua colpa, di onorare tempestivamente i propri obblighi tributari. Risulterebbe del resto iniquo che la P.A., responsabile di avere causato la crisi di liquidità del suo creditore, che è al medesimo tempo ed in relazione ai medesimi rapporti imprenditoriali debitore del fisco, possa poi richiedere il pagamento delle sanzioni in relazione ad una condotta che essa stessa ha provocato.

2.4. Invero questa Corte regolatrice ha già avuto modo di esaminare la possibilità di considerare non colpevole la condotta del debitore fiscale inadempiente che si è trovato in difficoltà economica a causa della condotta di terzi, inclusa la P.A., ed ha raggiunto orientamenti interpretativi ormai consolidati che il pur elegante confronto svoltosi tra le parti in questo giudizio non induce a rivedere. Si è infatti condivisibilmente statuito, con estrema chiarezza, 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 ad un avvenimento imponderabile che annulla la signoria del soggetto sui propri comportamenti, elidendo il requisito della coscienza e volontarietà della condotta; ne consegue che non risponde a tale nozione la crisi di liquidità derivante dal reiterato, per quanto grave, inadempimento di pubbliche amministrazioni debentrici, peraltro prevedibile", Cass. sez. V, 6.4.2022, n. 11111.

2.4.1. Nel caso di specie non ricorre alcun evento imprevedibile, essendo il ritardato pagamento della P.A. un fenomeno (purtroppo) ricorrente, ed essendo onere dell'imprenditore predisporre quanto necessario (accantonamenti, mutui) per poter versare il dovuto all'Erario, pur in presenza di significativi ritardi della P.A. nella corresponsione anche di cospicui importi.

Non si è del resto mancato di specificare che "in materia tributaria e fiscale, la nozione di forza maggiore richiede 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 premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, dovendo la sussistenza di tali elementi essere oggetto di idonea indagine da parte del giudice, sicché non ricorre in via automatica l'esimente in esame nel caso di mancato pagamento dovuto alla temporanea mancanza di liquidità.

(Nella specie, la S.C. ha cassato con rinvio la decisione di merito che, individuato l'elemento oggettivo della esimente nella situazione di illiquidità del contribuente, determinata dal blocco delle esecuzioni nei confronti delle Asl ex l. n. 220 del 2010, aveva omesso di valutare l'elemento soggettivo, con particolare riferimento alla prevedibilità, tenuto conto dei tempi di conoscibilità dell'evento rispetto al momento di maturazione dell'obbligazione tributaria inadempita)", Cass. sez. VI-V, 13.12.2021, n. 39548.

2.5. L'attività d'impresa è per sua natura rischiosa, e richiede che sia sempre effettuata una valutazione prognostica in ordine ai pagamenti attesi ed agli oneri fiscali da fronteggiare in presenza dell'eventuale (omesso o) tardivo adempimento del debitore, sia esso la P.A. oppure un privato, ricercando i fondi con i quali far fronte alle proprie obbligazioni tributarie. In ordine al ricordato elemento soggettivo, poi, occorre pure rilevare che la contribuente neppure allega di essersi attivata in alcun modo al fine di reperire le somme con le quali far fronte alle proprie obbligazioni tributarie.



Il ricorso introdotto dall'Amministrazione finanziaria appare quindi fondato, e deve perciò essere accolto, conseguendone la cassazione della decisione impugnata.

3. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, questa Corte di legittimità può decidere ai sensi dell'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ e, accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, cassare la decisione impugnata e rigettare l'originario ricorso proposto dalla contribuente.

3.1. Le spese di lite seguono la soccombenza, e sono liquidate in dispositivo, in considerazione della natura delle questioni affrontate e del valore della controversia.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso introdotto dalla contribuente.

Condanna la Servizi Tecnici Srl a socio unico, in persona del legale rappresentante pro tempore, al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate, e le liquida in complessivi Euro 4.000,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

