

Civile Ord. Sez. 6 Num. 39548 Anno 2021

Presidente: GRECO ANTONIO

Relatore: CATALDI MICHELE

Data pubblicazione: 13/12/2021

**ORDINANZA**

sul ricorso 22433-2020 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. 0663391001), in persona del  
Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI  
PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

*contro*

ELECTRA SUD SRL in liquidazione, in persona del liquidatore pro  
tempore, domiciliata in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la  
CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentata e  
difesa dall'avvocato FLAVIO CAPUOZZO;

- *controcorrente* -

*contro*

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE 13756881002;

8763  
—  
31

- *intimata* -

avverso la sentenza n. 285/3/2020 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della CAMPANIA, depositata l'08/01/2020;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 07/10/2021 dal Consigliere Relatore Dott. MICHELE CATALDI.

**Rilevato che:**

1.L'agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, avverso la sentenza di cui all'epigrafe, con la quale la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto parzialmente l'appello della Electra sud s.rl. in liquidazione avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli, che aveva rigettato il ricorso della medesima contribuente contro la cartella di pagamento avente ad oggetto gli importi dovuti per gli omessi e tardivi versamenti dell'Iva di cui all'anno d'imposta 2013, oltre agli interessi ed alle sanzioni.

La contribuente si è costituita con controricorso.

La proposta del relatore è stata comunicata, unitamente al decreto di fissazione dell'adunanza camerale, ai sensi dell'articolo 380-bis cod. proc. civ.

La ricorrente ha prodotto memoria.

**Considerato che:**

1.Con il primo motivo l'Ufficio ricorrente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, a norma del quale, in materia di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, «Non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore.».

Ric. 2020 n. 22433 sez. MT - ud. 07-10-2021  
-2-

Assume infatti la ricorrente Agenzia che il giudice *a quo*, nell'accogliere il relativo motivo d'appello erariale, ha erroneamente ritenuto che possa configurarsi l'esimente della «forza maggiore» nella circostanza che la contribuente, atteso che la legge n. 220 del 2010 aveva disposto il blocco delle esecuzioni nei confronti delle Asl, non aveva potuto provvedere all'esecuzione coattiva di crediti di ingente importo da essa vantati nei confronti dell'Asl Napoli 1 ed oggetto di decreti ingiuntivi. In tale fattispecie, secondo la ricorrente, difetterebbe, rispetto al concetto di forza maggiore presupposto dalla stessa CTR, sia l'elemento dell'imprevedibilità (poiché la legge che aveva bloccato le esecuzioni verso le Asl era del 2010, mentre l'obbligazione tributaria controversa riguardava l'Iva di cui alla dichiarazione del 2014, relativa all'anno d'imposta 2013, con la conseguenza che l'impedimento all'incasso della relativa liquidità era ben noto alla contribuente ancor prima della scadenza dell'obbligazione tributaria); sia quello dell'inevitabilità (in quanto, a fronte del mancato pagamento e dell'impossibilità giuridica di incassare coattivamente i crediti in questione, sussistono strumenti- la cessione dei crediti, la loro cartolarizzazione o il factoring - con i quali il creditore può agevolmente supplire alla conseguente carenza di liquidità).

2. Con il secondo motivo l'Ufficio ricorrente deduce, in via meramente gradata, ovvero nell'ipotesi in cui non venisse accolto il primo motivo, la nullità della sentenza impugnata per la contraddittorietà della sua motivazione, nella parte in cui ritiene imprevedibile l'impedimento legislativo all'esecuzione coattiva verso le Asl, introdotto nell'ordinamento già nel 2010, sebbene l'obbligazione tributaria inadempita sia sorta

U  
C  
-  
Dic. 2020 n. 22433 sez. MT - ud. 07-10-2021

successivamente, riguardando l'Iva di cui alla dichiarazione 2014 per l'anno d'imposta 2013.

3. Preliminarmente, il Collegio ritiene, per le ragioni che seguono, di non condividere, quanto al primo motivo, la proposta del relatore, secondo la quale il ricorso sarebbe inammissibile perché, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, mirerebbe, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass. Sez. U -, Sentenza n. 34476 del 27/12/2019).

Invero, con la censura di cui al primo motivo, relativa agli elementi costitutivi della forza maggiore rilevante ai sensi dell'art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, la ricorrente Agenzia non sollecita una mera rivisitazione della ricostruzione fattuale e della valutazione operata nel merito dal giudice d'appello, ma evidenzia come quest'ultimo abbia erroneamente ricomposto la stessa fattispecie legale, trascurando la rilevanza dell'imprevedibilità, dell'irresistibilità e dell'inevitabilità altrimenti dell'evento impeditivo, così come interpretata dalla giurisprudenza di questa Corte, che pure la stessa CTR ha citato.

Infatti è stato chiarito che «In tema di accise, 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 del 1997, essendo invece necessaria la sussistenza di un elemento oggettivo, costituito da circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, correlato al dovere del contribuente di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, mediante l'adozione di misure appropriate, pur senza incorrere in sacrifici eccessivi.» (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 8175 del 22/03/2019; conformi Cass.

Ric. 2020 n. 22433 sez. MT - ud. 07-10-2021

-4-

Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 3049 del 08/02/2018, in tema di accise; Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 22153 del 22/09/2017, in tema tributario e fiscale in generale, *ex plurimis*).

Sul punto questa Corte ha invero già così argomentato: «Nella specie operano difatti i principi sanciti da questa Corte, dai quali non vi è motivo di discostarsi, in materia di applicabilità della causa di non punibilità costituita dalla forza maggiore, di cui all'art. 6, comma 5, d.lgs. n. 472 del 1997, con riferimento alle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie (anche in materia di accise).

Cass. sez. 6-5, 29/03/2018, n. 7850, Rv. 647720-01, ha chiarito che in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la sussistenza di una crisi aziendale non costituisce forza maggiore, ai fini dell'operatività del citato art. 6, comma 5. In particolare, in tema di sanzioni IVA, la citata ordinanza ha argomentato dall'orientamento assunto da questa Corte, in sede penale, con riferimento a fattispecie costituenti reati in materia tributaria ex d.lgs. n. 74/2000 (in senso conforme anche la successiva Cass. sez. 6-5, 02/11/2018, n. 28063, Rv. 651116-01, in motivazione).

Questa Corte, ancora più nel dettaglio, ha di recente ritenuto, con riguardo alla materia dell'IVA (Cass. sez. 5, 22/09/2017, n. 22153, Rv. 645636-01) e con affermazione estesa anche alla materia, pure comunitarizzata, delle accise (Cass. sez. 6-5, 08/02/2018, n. 3049, Rv. 647110-01, anche in motivazione), che il concetto di forza maggiore, richiamato dalla norma in esame debba interpretarsi in modo conforme a quello elaborato dalla giurisprudenza eurounitaria.

Quest'ultima ha chiarito che la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed

Ric. 2020 n. 22433 sez. MT - ud. 07-10-2021  
-5-

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 (si vedano: Corte giust., C/314/06, punto 24, nonché Corte giust., 18 gennaio 2005, causa C-325/03 P, Zuazaga Meabe/UAMI, punto 25). Rilevano dunque non necessariamente circostanze tali da porre l'operatore nell'impossibilità assoluta di rispettare la norma tributaria bensì quelle anomale ed imprevedibili, le cui conseguenze, però, non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso (Corte giust., 15 dicembre 1994, causa C-195/91 P, Bayer/Commissione, punto 31, nonché Corte giust., 17 ottobre 2002, causa C-208/01, Perras Medina, punto 19).

Sotto il profilo naturalistico, infine, la forza maggiore si atteggia come una causa esterna che obbliga la persona a comportarsi in modo difforme da quanto voluto, di talché essa va configurata, relativamente alla sua natura giuridica, come una esimente poiché il soggetto passivo è costretto a commettere la violazione a causa di un evento imprevisto, imprevedibile ed irresistibile, non imputabile ad esso contribuente, nonostante tutte le cautele adottate (Cass. sez. 5, 22/09/2017, n. 22153, cit., e Cass. sez. 6-5, 08/02/2018, n. 3049, cit). » (Cass. Sez. 5 - , Ordinanza n. 8175 del 22/03/2019, cit., in motivazione).

Date quindi tali premesse in ordine alla corretta interpretazione dell' art. 6, comma 5, del d.lgs. n. 472 del 1997, deve considerarsi che, nel caso di specie, la CTR, nel sussumere la fattispecie concreta in quella astratta, non ha fatto corretta applicazione di tali principi, riferendosi, per quanto attiene all'elemento oggettivo, ad una situazione di illiquidità, fondata

Ric. 2020 n. 22433 sez. MT - ud. 07-10-2021  
-6-

sul mancato adempimento di obbligazioni pecuniarie da parte di debitori enti pubblici e sull'ineseguibilità coattiva dei titoli aventi ad oggetto tali crediti, ma tralasciando ogni considerazione in merito all'elemento soggettivo, con particolare riferimento al correlato dovere del contribuente di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate, pur senza incorrere in sacrifici eccessivi.

Non può, infatti, ritenersi sufficiente al riguardo il generico ed apodittico riferimento della motivazione alla «impossibilità per la contribuente di premunirsi», che integra una considerazione astratta e di mero stile.

Lo stesso deve peraltro dirsi con riferimento all'elemento dell'imprevedibilità, rispetto al quale pure la CTR si è limitata all'altrettanto generica ed apodittica affermazione della sussistenza di un «evento non prevedibile», non meglio individuato. Ove pure esso dovesse, comunque, identificarsi con il «blocco delle esecuzioni nei confronti dell'ASL, di cui all'art. 1, comma 51, della legge n. 220/2010», menzionato in un precedente periodo della motivazione, la sussunzione della circostanza nella fattispecie legale astratta risulterebbe comunque priva di un'effettiva verifica dell'imprevedibilità, che non può essere totalmente scissa dalla considerazione dei tempi di conoscibilità dello stesso evento, rispetto al momento di maturazione dell'obbligazione tributaria inadempita o tardivamente adempiuta.

In accoglimento del primo motivo la sentenza impugnata va quindi cassata, con rinvio al giudice *a quo*.

4. Il secondo motivo, proposto dalla stessa ricorrente in subordine all'eventuale rigetto del primo, resta assorbito.

**P. Q. M.**

Ric. 2020 n. 22433 sez. MT - ud. 07-10-2021  
-7-

Accoglie il primo motivo e dichiara assorbito il secondo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 7 ottobre 2021.

Il Presidente  
*Dott. Antonio Greco*

