

17027.21



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: tributi
- sanzioni -
forza maggiore

Federico Sorrentino	Presidente -	
Riccardo Guida	Consigliere -	R.G.N. 15966/2015
Francesco Federici	Consigliere -	Cron. 17027
Luigi D'Orazio	Consigliere -	CC - 13/04/2021
Filippo D'Aquino	Consigliere Rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15966/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, elettivamente domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **SRL** (C.F. (omissis)), in persona del legale rappresentante pro tempore, ~~rappresentato e difeso~~ dall'Avv.

(omissis) , elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. (omissis) , in (omissis) , *che la rappre*
sentata e difende.

- *controricorrente* -

contro

(omissis) **SPA** (C.F.), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. Prof.

2524
/ 32

(omissis) , elettivamente domiciliata presso il suo studio in (omissis)

- *controricorrente e ricorrente incidentale* -
avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 7664/VI/14, depositata in data 16 dicembre 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 aprile 2021 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino;

lette le conclusioni scritte del pubblico ministero in persona del sostituto procuratore generale dott. ROBERTO CELESTE che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

RILEVATO CHE

La società contribuente (omissis) SRL, già (omissis) SPA, già (omissis) SRL, ha impugnato una cartella di pagamento relativa al periodo di imposta dell'esercizio 2009, emessa a termini degli artt. 36-*bis* d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 54-*bis* d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per omesso versamento di imposte. La società contribuente ha dedotto - per quanto qui rileva - violazione dell'art. 6, comma 5, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 per essere il ritardato pagamento delle imposte dovuto a forza maggiore, derivante dal ritardo nei pagamenti da parte della cliente Pubblica Amministrazione, nonché difetto di motivazione per mancata indicazione dei criteri di determinazione degli interessi.

La CTP di Roma ha parzialmente accolto l'appello della società contribuente e la CTR del Lazio, con sentenza in data 16 dicembre 2014, ha rigettato l'appello incidentale dell'Ufficio e ha accolto l'appello della società contribuente. Ha ritenuto la CTR, per quanto qui rileva, che la tardiva costituzione in appello del concessionario della riscossione preclude allo stesso lo svolgimento di attività processuali. Nel merito, la CTR ha rilevato - quanto all'appello principale del contribuente - che è illegittima l'applicazione di sanzioni e interessi, essendo il ritardato pagamento delle imposte dovuto al comportamento della Pubblica Amministrazione, la quale non ha adempiuto tempestivamente alle proprie obbligazioni. Ha,

poi, rilevato la CTR la nullità della cartella per carenza di motivazione, trattandosi di primo atto con cui viene portata a conoscenza del contribuente la pretesa impositiva.

Propone ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a tre motivi; resiste con controricorso la società contribuente, si è costituita (omissis) SPA, la quale ha proposto a sua volta ricorso incidentale, affidato a tre motivi.

CONSIDERATO CHE

1.1 – Con il primo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 6, comma 5, d. lgs. n. 472/1997 e dell'art. 2697 cod. civ., nell'aver la CTR ritenuto integrata la forza maggiore nel ritardato pagamento delle imposte, ai fini dell'applicazione delle sanzioni, a causa del ritardo della Pubblica Amministrazione nel pagamento dei propri debiti nei confronti della contribuente. Evidenzia il ricorrente che la causa di forza maggiore debba intendersi come evento oggettivo estraneo alla condotta del soggetto astrattamente responsabile, richiedendo la prova dell'interruzione del nesso di causalità tra mancato pagamento (inadempimento) e condotta del contribuente.

1.2 – Con il secondo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., extrapetizione e nullità della sentenza, nella parte in cui la CTR ha dichiarato la nullità della cartella di pagamento nel suo complesso. Deduce il ricorrente, trascrivendo gli atti di parte della contribuente, che oggetto del giudizio di merito fosse la nullità della cartella in relazione alla mancata indicazione del criterio di determinazione degli interessi e dei compensi e non in relazione alla determinazione dell'imposta.

1.3 – Con il terzo motivo del ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 25 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e dell'art. 6 d.l. 3 settembre 1999, n. 321, nella parte in cui la CTR ha

dichiarato la nullità della cartella sotto il profilo del vizio di motivazione. Deduce il ricorrente come la cartella di pagamento, avente ad oggetto il pagamento di una imposta liquidata in dichiarazione, sia predisposta sulla base di un modello ministeriale; riproduce per specificità il contenuto della cartella medesima.

1.4 – Con i tre motivi del ricorso incidentale il concessionario della riscossione sottopone adesivamente gli stessi motivi di censura articolati dal ricorrente. Trattasi, pertanto, di «*ricorso incidentale, che non contesta il ricorso principale ma aderisce ad esso, riproponendo la stessa domanda di cassazione della sentenza impugnata per le medesime ragioni*» (Cass., Sez. V, 4 luglio 2019, n. 17975), le cui sorti seguono quelle del ricorso principale (Cass., Sez. III, 20 dicembre 2019, n. 22729).

2.1 – Va preliminarmente rigettata l'eccezione di inammissibilità del primo motivo del ricorso principale per novità, avendo l'Ufficio contestato nel giudizio di merito l'idoneità dell'inadempimento della «*pubblica amministrazione*» a giustificare il ritardo nell'adempimento delle obbligazioni tributarie, al fine dell'irrogazione delle sanzioni per ritardato od omesso pagamento di imposte. Né il motivo costituisce inammissibile rivalutazione del giudizio di fatto che ha condotto il giudice del merito a ritenere integrata la fattispecie della forza maggiore, essendo oggetto di esame la corretta applicazione della norma che consente di ritenere integrata l'esimente in oggetto.

2.2 – I ricorsi (principale e incidentale) vanno valutati congiuntamente avendo ad oggetto le medesime questioni.

2.3 – Il primo motivo di entrambi i ricorsi è fondato. Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia, anche ove manchino specifiche disposizioni, ricorre l'ipotesi della forza maggiore ove la causa esterna invocata abbia conseguenze ineluttabili e inevitabili al punto da rendere obiettivamente impossibile l'osservanza delle obbligazioni (Corte di Giustizia UE, 17 ottobre 2013, Billerud, C-203/12, punto 31), spettando al giudice valutare se l'obbligato,

malgrado tutta la diligenza impiegata per rispettare i termini prescritti, si sia confrontato con circostanze ad esso estranee, anomale e imprevedibili (Corte di Giustizia UE, 18 luglio 2013, Eurofit, C-99/12, punto 31). In particolare, si è osservato in materia doganale che la forza maggiore è caratterizzata sia da un elemento oggettivo, relativo all'esistenza di circostanze anomale ed estranee all'operatore, sia da un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi (Corte di Giustizia UE, 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16, punto 61; Corte di Giustizia 4 febbraio 2016, Clark International, C-659/13 e C-34/14, punto 192; Corte di Giustizia UE, 18 dicembre 2007, Pipeline, C-314/06, punto 24).

2.4 – La giurisprudenza di questa Corte ritiene, in termini del tutto analoghi, che la forza maggiore postula la sussistenza di un'obbligazione riferita, direttamente o indirettamente, a una imposta rimasta inadempita per la presenza di circostanze anomali e imprevedibili, non imputabili all'operatore (Cass., Sez. V, 23 febbraio 2021, n. 4757), ascrivibili a una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile (Cass., Sez. U., 23 aprile 2020, n. 8094). In particolare, si è ritenuto, in materia di accise, che la sussistenza di una situazione di illiquidità o di crisi aziendale non costituisca, di per sé, forza maggiore, ai fini dell'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 6, comma 5, d.lgs. n. 472/1997, 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. VI, 28 settembre 2020, n. 20389; Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8175; Cass., Sez. VI, 29 marzo 2018, n. 7850).

2.5 – Tali principi sono applicabili nel caso di specie, in relazione al quale va osservato che la CTR non ha valutato se la circostanza

addotta dalla società contribuente, ossia il dedotto ritardato pagamento da parte del cliente «*pubblica amministrazione*», genericamente inteso, abbia costituito circostanza non solo oggettiva tale da essere del tutto anormale, tenuto conto delle condizioni di mercato e della prassi commerciale, ma tale da non consentire alla contribuente di adottare misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi, come ad esempio procedendo a cedere il credito. Il motivo va, pertanto, accolto, cassandosi la sentenza impugnata.

3 – Il secondo motivo è fondato. La sentenza impugnata, dopo avere dato atto nella parte narrativa che il contribuente aveva dedotto sin dal primo grado la nullità della cartella di pagamento per mancata indicazione del criterio di determinazione degli interessi, ha annullato la cartella per carenza di motivazione nel suo complesso. Sul punto è decisivo osservare che è la stessa controricorrente a evidenziare che la nullità della cartella conseguiva alla iscrizione a ruolo di somme a titolo di interessi senza alcuna base di calcolo, nonché per la richiesta di un compenso di riscossione adottato anche in caso di tempestivo pagamento (pag. 11 controricorso), senza porre in discussione la motivazione della cartella quanto al tributo, come risulta dal contenuto del ricorso trascritto.

La sentenza impugnata, nella parte in cui ha dichiarato la nullità *tout court* dell'intera cartella per assenza di motivazione, è incorsa in ultrapetizione e va cassata.

4 – Il terzo motivo, che risulta non assorbito dall'accoglimento del superiore secondo motivo quanto alla motivazione relativa al calcolo degli interessi, è fondato, alla luce della costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui in tema di riscossione delle imposte sul reddito, la cartella di pagamento ex art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 è congruamente motivata, quanto al calcolo degli interessi, mediante il richiamo alla dichiarazione dalla quale deriva il debito di imposta ed al conseguente periodo di competenza, essendo il criterio di liquidazione degli stessi predeterminato *ex lege* e risolvendosi, pertanto, la relativa applicazione in un'operazione

matematica (Cass., Sez. V, 27 marzo 2019, n. 8508; Cass., Sez. V, 8 marzo 2019, n. 6812), essendo il contribuente, in caso di liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente, in grado di conoscere presupposti di fatto e ragioni giuridiche dell'imposizione (Cass., Sez. V, 7 giugno 2017, n. 14236).

5 – Il ricorso principale e il ricorso incidentale vanno, pertanto, accolti nel loro complesso, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR *a quo*, alla quale è demandata anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

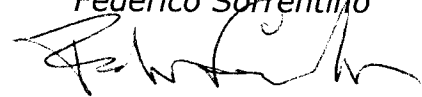
P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso principale e il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 13 aprile 2021

Il Presidente

Federico Sorrentino



Depositato in Cancelleria

Oggi 11 6 GIU. 2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Anna Maria Ursele

