

**NOTA AD ORDINANZA CASS., SEZ. VI, 08/02/2018, N. 3049:
L'ESIMENTE DELLA FORZA MAGGIORE IN MATERIA TRIBUTARIA.**

“La nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta 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”.

Con la suesposta massima, la Corte Suprema di Cassazione ha fornito una descrizione sistematica dei presupposti che definiscono la portata applicativa della forza maggiore, intesa, ai sensi dell’art. 6, co. 5, del D.lgs. n. 472/1997, quale causa di non punibilità che esclude l’assoggettabilità del contribuente moroso alle sanzioni amministrative in materia tributaria.

L’impostazione argomentativa adoperata dalla giurisprudenza di legittimità segue un percorso illustrativo degli elementi costitutivi della predetta norma, sulla scorta dei precedenti della stessa Corte (in particolare: Cass., Sez. trib., ord., 22/09/2017, n. 22153), nonché della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea in materia di tributi armonizzati (Sent. CGUE, Sez. II, C-314/06, Pipeline Méditerranée e Rhône), ricostruendo l’istituto dell’esimente a partire dalla definizione dei presupposti oggettivo e soggettivo che devono caratterizzare la fattispecie concreta perché venga esclusa la colpevolezza del contribuente impossibilitato ad adempiere all’obbligazione tributaria per causa a lui non imputabile.

Di certo, la nozione di *vis major* in materia tributaria si presta facilmente ad essere traslata dal diritto penale, assumendo rilievo primario nell’interpretazione della relativa norma, gli aspetti, per così dire, naturalistici, che pongono l’attenzione sulle caratteristiche fondamentali dell’evento, quali l’esogenità, l’imprevedibilità e l’irresistibilità, nonché sul nesso di causalità tra l’accadimento imprevisto e la condotta scaturita, verosimilmente difforme da quella voluta dall’agente in situazioni di assoluta normalità.

Tale assimilazione concettuale, seppur riconducibile all’ottica condivisa che assume la colpevolezza come requisito strutturale del fatto tipico la cui assenza esclude la punibilità, alla stregua del brocardo: *nulla poena sine culpa*, non può essere assoluta, ma deve mantenere differenziati i piani delle due branche dell’ordinamento, le cui disposizioni giuridiche sagghiano la loro sistematicità interpretativa alla luce di interessi pubblici diversi, nonché di principi distinti, sia costituzionali che sovranazionali, tenuto conto dell’esigenza punitiva sottesa alla sanzione penale e a quella tributaria.

In particolare, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (sentenza del 17 ottobre 2002, C-208/01, Parras Medina) ha avuto modo di chiarire che la nozione di forza maggiore non è limitata all'impossibilità assoluta ad adempiere all'obbligazione prevista dalla legge, ma va intesa nel senso che si applica anche a circostanze, anormali ed imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado la dovuta cura (traduzione dall'inglese: “*due care*”); circostanza, quest'ultima, che il giudice nazionale deve valutare tenuto conto di tutta la diligenza che ci si poteva attendere dal soggetto obbligato alla prestazione fiscale, al fine di prevenire il fatto imprevisto.

Tale ricostruzione, in effetti, è analoga a quella formulata dalla Corte di Cassazione, laddove, nello specifico, l'elemento soggettivo dell'esimente viene inteso come un onere di prevenire gli eventi che costringono all'inadempimento dell'obbligazione tributaria, pur sempre proporzionato al sacrificio che si rende necessario per porre in essere le misure di precauzione per esso.

L'impostazione di principio sopra descritta apre, però, una serie di osservazioni. In primo luogo, un onere di prevenzione generico non fornisce al contribuente alcun elemento concreto per definire propriamente le misure più idonee ed eque volte a sventare il realizzarsi dell'evento anormale, o comunque, se del caso, escludere la rimproverabilità della successiva condotta antigiuridica.

Pertanto, la valutazione del giudice nazionale dovrebbe avvenire sulla base di un giudizio controfattuale che raffronti il caso di specie con la condotta che avrebbe tenuto il “buon contribuente”, inteso come soggetto accorto e diligente che ha posto in essere tutti quegli atti idonei a premunirsi da accadimenti anormali e straordinari. Già il concetto di normalità postula difficoltà interpretative; ma pare lecito darne lettura nel senso di *id quod plerumque accidit*, ossia in termini di quotidianità o regolarità del fenomeno naturale, la cui agevole previsione è tale da consentire all'agente la preparazione di misure ordinarie, già bagaglio della sua cultura, che permettano di prevenire le conseguenze negative dell'evento normale.

In secondo luogo, se le misure di precauzione adottate da un contribuente avveduto, in virtù di un principio di proporzionalità, devono contemperarsi ai sacrifici anche economici che esse comportano, è anche vero che tali misure dovranno ragionevolmente calibrarsi alla maggiore o minore prevedibilità del fatto storico che costringe alla condotta inadempiente del contribuente.

Invero, l'interpretazione di tale obbligo di precauzione non può prescindere dalla reputazione del margine probabilistico dell'avverarsi dell'evento esterno, in quanto accadimento anomalo, non potendosi altrimenti attendere dai contribuenti una medesima prudenza per fenomeni improbabili, possibili, o, addirittura, meramente riconducibili all'attività lavorativa, professionale o economica che essi svolgono.

Il ventaglio dei fatti storici è ordinato secondo una logica scalare di prevedibilità, in realtà non suscettibile di calcoli probabilistici aprioristici o empirici, bensì comunque di mere stime soggettive.

In altri termini, si vuol dire che non esistono eventi imprevisi perché imprevedibili, semmai esistono eventi che hanno un'alea di realizzazione più o meno intuibile a priori, di talché la corretta "*due care*" sarebbe riconducibile a quella premura che appare equa in quanto parametrata al margine di verificabilità dell'evento esterno e anomalo non previsto, finanche ad escludere ogni obbligo di cautela nel caso in cui l'avverarsi dell'accadimento, oltre che impreveduto, fosse altresì quasi impossibile. Lungi da essere mere dissertazioni teoriche su concetti astratti e avulsi dalla realtà, le considerazioni sopra esposte si rappresentano nella concretezza risolutiva delle loro applicazioni, non potendosi di certo trattare parimenti, sotto il profilo della *vis major*, intesa come fattore causativo che esclude la colpevolezza, l'operatore edile costretto all'ospedale per l'infortunio gravemente invalidante derivato da un sisma, rispetto all'imprenditore che non può assolvere al tributo per via della crisi congiunturale del settore nel quale opera, oppure per lo sciopero dei suoi dipendenti, poiché quest'ultimi sono fatti riconducibili al rischio d'impresa il cui elevato grado di prefigurazione mentale richiede al contribuente maggiori cautele rispetto al primo caso.

In poche parole, l'onere del contribuente di apprestare la dovuta cura e le cautele necessarie per garantire la corresponsione dei tributi, così come definito dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione, si traduce in una sorta di "giudizio sulla ragionevole lungimiranza" del contribuente, non privo di sensibilità al margine di prevedibilità dei fatti storici.

Pare indispensabile, quindi, senza voler scadere in sofismi, che non può accogliersi il fallace argomento dell'assoluta o totale imprevedibilità degli eventi anormali, ma ammettere che tutto ciò che non è impossibile può essere preveduto, seppur con diversi margini di stimabilità aprioristica, e quindi prevenuto, sebbene con altrettanti margini di avvedutezza nella definizione di misure idonee, comunque proporzionate ai sacrifici, indipendentemente poi dalla circostanza che l'evento fosse stato in effetti previsto o meno dal contribuente. Ferma restando, in ogni caso, l'assenza di biasimo nei confronti del contribuente inerte di fronte all'avverarsi di un fatto impreveduto perché arduo da stimare allo stato della scienza e della tecnica.

Sulla scorta di queste premesse, da adoperare come chiave di lettura, il dovere del giudice nazionale di valutare "*tutta la diligenza che ci si poteva attendere*" dal contribuente non può essere declinato nel senso di spiccata perspicacia e meticolosa predisposizione di misure di prevenzione, bensì con il significato di quanto, a chiunque, suggerisce di fare il buon senso, non in astratto, bensì in relazione al caso concreto.

Per quanto riguarda l'irresistibilità dell'evento, a differenza del canone della prevedibilità, non è presente alcun margine di valutazione giudiziale per quantificare l'entità del costringimento patito dal soggetto a tenere la condotta da lui non voluta. Pertanto, la presenza di tale modo di essere del fatto storico è elemento costitutivo fondamentale per integrare la fattispecie dell'esimente della *vis major*.

L'irresistibilità, in sostanza, opera come la vera e propria "*scusante*" della condotta antigiuridica, poiché spiega la logica del nesso causale dall'evento all'inadempimento, rappresentando il perché l'agente non avrebbe potuto operare in altro modo se non quello da lui non voluto.

Si tratta dunque di quella caratteristica del fatto che rappresenta la sua gravità e lo qualifica in termini d'impedimento oggettivo che ha un'entità tale da non poter essere evitato nonostante il buon senso di colui che ad esso soggiace.

Va comunque evidenziato che, sebbene il soggetto passivo dell'imposta è costretto a commettere la violazione perché non può fare altrimenti, l'argomento non va estremizzato al punto da parificare il contribuente al reo che versa in stato di necessità, e reagisce all'alluvione con atteggiamenti poco o per nulla riflettuti, in considerazione del breve tempo di cui disponeva per salvarsi.

Nell'esimente dalla sanzione amministrativa tributaria, il costringimento coartato dall'evento anomalo ed irresistibile, a differenza che nel diritto penale, è più oggettivo che psicologico, e ciò perché l'arco temporale per l'assolvimento tempestivo e *sine poena* del tributo, di regola, garantisce una maggiore riflessione delle azioni del contribuente, ben superiore a quella che può vantare chi è obbligato a reagire a situazioni immediate per sventare un male notevole.

Pertanto, nel diritto tributario non si pone il problema della *suitas* della condotta, ovvero della coscienza e volontà, intesa nel senso di dominabilità dell'azione od omissione.

A tal riguardo, basti pensare all'ipotesi dell'impossibilità alla contribuzione fiscale per crisi congiunturale, perdita massiva di clienti o per crediti non riscossi, che postulano una capacità di reazione dell'imprenditore, successiva all'evento imprevisto, oramai verificato, per superare l'impedimento oggettivo ad assolvere il debito fiscale (a titolo di mero esempio, mediante una nuova strategia di mercato o organizzativa dell'impresa, ovvero la cessione dei crediti in luogo della riscossione).

Tali atti, quindi, al pari di quelli anteriori al verificarsi dell'evento, rientrano nell'elemento soggettivo definito dalla Cassazione, ovvero sia nell'obbligo del contribuente "*di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale*", operando, però, non in termini di prevenzione del fatto storico, ma come atti che spezzano il nesso causale tra l'evento anormale e la mancata contribuzione fiscale, non avendo mai perso il contribuente il dominio delle sue azioni.

Passando ad un altro aspetto della forza maggiore, la Corte di Giustizia UE ha evidenziato che, in mancanza di armonizzazione della normativa sulle sanzioni per l'inosservanza delle norme impositive, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, tuttavia, esercitando tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (*ex multis*: sentenze CGUE 16 dicembre 1992, Commissione/Grecia, C-210/91, Racc. pag. I-6735, p. 19 e 7 dicembre 2000, de Andrade, C-213/99, Racc. pag. I-11083, p. 20).

La causa di non punibilità prevista dall'art. 6, co. 5, del D.lgs. n. 472/1997, sebbene riferita alle imposte sui redditi e l'IVA, si estende a tutti i tributi armonizzati (nel caso dell'ordinanza in commento, in particolare: alle accise), in virtù del fatto che trova fondamento sovranazionale proprio nell'esercizio della suddetta competenza volta a garantire che la punizione non vada oltre quanto necessario per il raggiungimento degli interessi pubblici sottesi alla norma impositiva tributaria.

Così come la punizione, anche la causa che la esclude deve essere saggiata al principio di proporzionalità.

Sotto quest'ultimo aspetto, è interessante notare che le applicazioni dell'istituto della forza maggiore da parte della giurisprudenza di merito sono state molto aperte alla comprensione delle ragioni del contribuente.

A tal riguardo la CTR Lombardia (Sez. XLIV, sentenza 25/11/2014, n. 6126), in un caso simile a quello deciso con l'ordinanza in discussione, dato atto che il ritardo nel pagamento degli oneri tributari dell'imprenditore era dipeso da un'elevata morosità dei suoi clienti, fra i quali altresì figuravano talune Pubbliche Amministrazioni, ha ritenuto che le difficoltà finanziarie del contribuente mal si conciliavano con l'operato dell'amministrazione che, da un lato, non pagava puntualmente i propri fornitori e poi, al contempo, sanzionava il contribuente che ha pagato in ritardo gli acconti d'imposta per mancanza di liquidità.

La ricostruzione della vicenda *de quo* in termini di forza maggiore appare ispirarsi a quegli orientamenti civilistici, alla stregua dell'art. 1256 c.c., che ritengono estinta l'obbligazione del debitore per l'impossibilità oggettiva ad adempiere alla relativa prestazione, dipesa esclusivamente da fattori estranei al soggetto obbligato, come ad esempio la forza maggiore, il caso fortuito, o semplicemente il fatto del terzo.

Tuttavia, l'impossibilità c.d. estintiva, che non deve essere necessariamente assoluta, per quanto comprensiva degli interessi propri dell'obbligato, deve sempre configurarsi come quella situazione sopravvenuta che non può essere superata con lo sforzo diligente a cui è tenuto il debitore ai sensi dell'art. 1156 c.c..

Altrimenti, traslando tale discorso nel diritto tributario, si rischierebbe di fare applicazione della *vis major*, non più ai soli casi d'impossibilità oggettiva, bensì anche

a quelli in cui il contribuente versa in personali difficoltà che, per quanto gravi, non possono legittimare la disapplicazione della sanzione per causa di forza maggiore, mancando a tal uopo l'elemento oggettivo dell'esimente.

Ciò in conformità a quell'indirizzo precursore dell'ordinanza in commento, secondo cui *“non è sufficiente a integrare una causa di forza maggiore per il mancato pagamento delle imposte dovute la temporanea mancanza di liquidità conseguente a diversi contenziosi di rilevante contenuto economico”* (Cass., Sez. V, ord., 22/09/2017, n. 22153).

In ogni caso, la giurisprudenza di legittimità, nonostante l'assenza d'impedimento oggettivo, ha riconosciuto tutela al contribuente che versa in situazioni di disagio per aver subito una diminuzione patrimoniale ingiusta.

A titolo di esempio, la Corte di Cassazione (Sez. V, ord., 15/01/2009, n. 884) ha ricondotto all'alveo dell'art. 6, comma 3, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il caso del contribuente che, per tempo, avesse informato l'autorità giudiziaria del fatto che in buona fede ha affidato il denaro necessario ad assolvere al suo debito tributario ad un consulente il quale, tradendo i doveri dell'incarico, abbia di poi ommesso di effettuare il versamento.

In tale evenienza, seppur la condotta inadempiente è dipesa dal fatto del terzo che vestiva la funzione di consulente, la situazione in cui versava il contribuente non è quella tipica in cui *vis maior cui resisti non potest*, poiché egli non ha sofferto un impedimento oggettivo, quale una mancanza di liquidità per assolvere all'obbligazione tributaria, di talché l'imprenditore, anche a seguito della truffa subita, avrebbe ben potuto assolvere al debito fiscale, senza incorrere nella sanzione.

In definitiva, l'attenzione del giudice verso le difficoltà soggettive del contribuente non può legittimare la disapplicazione della sanzione tributaria secondo la fattispecie della forza maggiore, allorché manchi una situazione d'impedimento oggettivo in cui il contribuente *non agit sed agitur*; semmai l'intenzione di non gravare ulteriormente su chi ha già subito un danno da parte d'altri può trovare fondamento nella diversa causa di non punibilità che attiene propriamente ai casi in cui *“il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi”*.