

ACCERTAMENTO

Applicazione delle sanzioni tributarie e definizione di “forza maggiore”

di Lucia Recchioni



*“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**; con la conseguenza che **la crisi di liquidità derivante dal reiterato, per quanto grave, inadempimento di pubbliche amministrazioni debitorie**, perdipiù **prevedibile, non risponde a tale nozione**”.*

È questo il **principio di diritto** enunciato dalla Corte di Cassazione con la **sentenza n. 11111**, depositata ieri, 6 aprile.

Un contribuente aveva ricevuto un **avviso di pagamento per il recupero di accise non pagate** che provvedeva ad **impugnare**, risultando vittorioso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale.

Ad avviso dei Giudici della Commissione Tributaria Provinciale, infatti, i **ritardi dei pagamenti** da parte della pubblica amministrazione (cliente della contribuente) integravano una **causa di forza maggiore** idonea a giustificare i tardivi pagamenti delle accise.

L'Agenzia delle dogane, però, promuoveva **ricorso per cassazione**, ottenendo una sentenza a proprio favore.

In tema di **accise** la Corte di Cassazione aveva già precisato che la **situazione di illiquidità o di crisi aziendale non costituisce, di per sé, causa di forza maggiore** ai fini della non punibilità di cui all'[articolo 6, comma 5, D.Lgs. 472/1997](#).

La **giurisprudenza unionale**, cui la Corte di Cassazione si è adeguata, definisce infatti, in

materia doganale e di accise, la forza maggiore come *“l'esistenza di circostanze estranee all'operatore, anormali e imprevedibili”*, evidenziando, dal punto di vista soggettivo, un obbligo, per il soggetto interessato *“di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi”* (Corte di Giustizia, causa C-314/06; causa C-533/10; cause C-659/13 e C-34/14; causa C. 154/16).

La situazione di **illiquidità**, pertanto, anche se dovuta da anormali pagamenti in ritardo da parte dei debitori, **non costituisce una ipotesi di forza maggiore**.

La Corte di Cassazione, tuttavia, nell'ambito della pronuncia in esame, non ha ignorato un **altro orientamento giurisprudenziale**, più recente, che attribuisce rilievo alla forza maggiore in ambito sanzionatorio, applicando, anche in materia tributaria, il **principio generale individuato dall'articolo 3 L. 689/1981**, in forza del quale sono sufficienti, ai fini dell'applicazione della sanzione, la **coscienza** e la **volontà** della condotta (**Cassazione, n. 2139/2020 e 15415/2021**).

È stato però ritenuto più corretto fare riferimento all'**accezione penalistica di “forza maggiore”**, quale *“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”*.

Facendo applicazione dei **principi stabiliti dalle Sezioni Unite penali**, pertanto, **deve escludersi il rilievo scriminante delle impreviste difficoltà economiche**, non potendo la situazione di carenza di liquidità assurgere alla nozione di **forza maggiore**.

D'altra parte, lo stesso **contribuente**, nel proporre **ricorso** aveva evidenziato come i tempi, particolarmente lunghi, di **pagamento da parte della pubblica amministrazione** fossero un **evento conclamato, escludendo, quindi, quantomeno, il requisito dell'imprevedibilità**.