

Commissione Tributaria Regionale Lazio Roma Sez. VI

Sentenza 11/1/2021 n. 78

- sull'appello n. 5563/2018 depositato il 12/07/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 26713/2017 Sez:27 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ROMA

contro:

COMUNE DI GROTTAFERRATA

proposto dall'appellante:

Atti impugnati:

accertamento 2012

xxx appella la Sentenza n. 26713/2017 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, Sezione n.27, e depositata presso la Segreteria il 18.12.2017, che ha respinto il suo ricorso avverso avviso di accertamento n.(...) emesso ai fini IMU anno 2012 dal Comune di Grottaferrata.

Deduzioni in fatto dell'appellante.

L'appellante precisa che "L'attività della ricorrente, da sempre operante nel settore della sanità pubblica, ha consentito sin dalle origini al Servizio Sanitario Regionale (laziale ed abruzzese) l'erogazione di prestazioni oncologiche non altrimenti erogabili dal servizio pubblico, dando così rispondenza immediata alla quotidiana richiesta dell'utenza. la società è stata inserita sin dal 2008, dalla Regione Lazio, all'interno del progetto "Rete oncologica regionale". la società è incorsa in gravi quanto ingiustificati ritardi dei pagamenti generati da comportamenti inaccettabili della PA, i quali, nel tempo, hanno comportato un grave dissesto finanziario e la conclamata eccezionalità con il conseguente notevole indebitamento bancario cui la società è stata costretta per finanziare l'attività operativa, con grave nocumento per i costi complessivi e per l'enorme incidenza degli oneri finanziari. La policy gestoria intrapresa ed il comportamento da "buon padre di famiglia" ha imposto alla governance di adottare tutte le procedure rivolte a garantire liquidità nelle casse sociali attraverso tutte le operazioni bancarie di volta in volta disponibili (anticipo fatture ed affidamenti, anche se oltremodo onerosi) nonché attraverso il ricorso a solleciti di pagamento dei crediti incagliati ed eventualmente ad azioni legali per il tentativo di loro recupero. Pertanto, nel corso degli anni, al fine di preservare la sopravvivenza dell'azienda e gli elevati livelli occupazionali, avendo in carico complessivamente più di n. 1.000 dipendenti nelle strutture sanitarie del gruppo presenti sul territorio, la suddetta crisi finanziaria è andata a discapito delle posizioni debitorie ritenute meno determinati per il prosieguo aziendale, in ciò includendo quelle nei confronti delle Amministrazioni Finanziarie e periferiche". Aggiunge che " i primi giudici hanno omesso di riscontrare l'esistenza dei presupposti suenunciati e la conseguente impossibilità della ricorrente di onorare i propri debiti erariali e comunali, ipotesi che ha configurato la mancanza del requisito della colpevolezza, necessario ai sensi dell'articolo 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997 che così recita: "non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore"".

3 Giudizio di primo grado

3.1 Motivazione e decisione

La CTP ha respinto il ricorso con condanna alle spese così motivando. " La parte ricorrente sostiene l'infondatezza delle ragioni del Comune di Grottaferrata lamentando l'impossibilità di pagare per non

avere "materialmente e realmente incassato le somme maturate nei confronti dello Stato, ovvero e Regione e per essa delle A. e dei Comuni, perché è lo Stato stesso ad omettere i relativi pagamenti sottraendo i suoi enti (A. /COMUNI /REGIONE) all'adempimento degli oneri a loro carico facendo incorrere il fornitore/erogatore nell'impossibilità di adempiere proprie obbligazioni."; inoltre essa ha dedotto l'illegittimità dell'atto per irrogazione di sanzioni e richiesta di interessi, in quanto l'omesso pagamento sarebbe giustificato dall'inadempimento delle strutture pubbliche con le quali l'istituto è convenzionato. L'impossibilità di disporre del credito tributario discende dall'art. 23 della Costituzione che contiene una riserva di legge in ambito di imposizione dei tributi, deve rilevarsi che in ragione di ciò l'ente territoriale non può sottrarsi al compimento dell'attività impositiva adottando valutazioni discrezionali circa la inesigibilità dei redditi. Ne consegue che se si verifica il presupposto di imposta, il contribuente è tenuto a versare nei termini e nelle modalità previste da legge e, nel caso di specie, il presupposto è dato dal possesso di immobili a nulla rilevando il mancato conseguimento di crediti vantati nei confronti dello Stato; per l'effetto, deve ritenersi che il Comune di Grottaferrata non possa esimersi dal richiedere l'imposta dovuta e non versata anche se il mancato versamento dipende da una crisi di liquidità che investe il contribuente per mancata riscossione di propri crediti. Avendo attivato una procedura di ristrutturazione del debito ex art. 182 bis e ter della legge fallimentare, la società ricorrente ritiene di essere esonerata dal pagamento di sanzioni e di interessi in quanto "l'ordinamento esclude la sanzionabilità di quei comportamenti che non siano caratterizzati da colpa o dolo del contribuente e che siano dipesi dalle omissioni della Pubblica Amministrazione o, comunque, da forza maggiore". Tale assunto deve essere disatteso alla stregua dell'orientamento della Corte di Cassazione secondo cui "lo stato di dissesto di un'azienda, ancorché possa essere stato influenzato anche da fattori esterni, non può essere però considerato fatto eccezionale - e soprattutto - non può essere considerato estraneo alla condotta dell'imprenditore e non imputabile alle sue capacità di valutazione dei fattori economici e di rischio. Con la conseguenza che ... il successivo assoggettamento a procedure concorsuali deve ritenersi originato da azioni, valutazioni, previsioni e da quant'altro caratterizza la conduzione dell'impresa e non già dal caso ovvero da forza maggiore" (Cass. 16-2-2010, n. 3569). Ne discende che le difficoltà finanziarie del contribuente che si sono tradotte nell'omesso pagamento dell'ICI, non possono essere ricondotte all'esimente della c.d. forza maggiore. Le motivazioni che precedono sono in linea con quelle contenute nelle sentenze nn. 12773/2017 e 14837/2017 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che, circa analoghe fattispecie impositive concernenti ricorsi presentati dalla stessa società ricorrente nei confronti del Comune di Grottaferrata, hanno sottolineato come lo stato di dissesto di un'azienda, ancorché possa essere stato influenzato anche da fattori esterni, non può essere però considerato fatto eccezionale e, soprattutto, non può essere considerato estraneo alla condotta dell'imprenditore e non imputabile alle sue capacità di valutazione dei fattori economici e di rischio. In definitiva il ricorso è infondato e deve essere respinto. Le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo".

4 Richieste della parte appellante

L'appellante chiede "riformare la pronuncia dei primi Giudici che hanno disconosciuto la mancanza di colpevolezza e, comunque, l'esistenza di obiettive condizioni esimenti, dichiarando inapplicabili, nel caso di specie, le sanzioni pecuniarie irrogate, nonché gli interessi riportati nell'avviso di accertamento, con conseguente illegittimità della correlativa pretesa. Con vittoria di spese ed onorari relativi al presente giudizio, oltre oneri di legge, da riconoscere al difensore che si dichiara antistatario". Chiede pubblica udienza.

5 Motivi della parte appellante

Lamenta l'appellante "i contenuti della sentenza dei primi giudici aditi che si fondano, in buona sostanza, sulla mancanza, negli eventi di cui è soggetto passivo l'odierna ricorrente, della sopravvenienza di un caso di forza maggiore, e cioè di un ostacolo all'adempimento dell'obbligazione, caratterizzato dalla non imputabilità alla parte obbligata, e dall'inevitabilità ed imprevedibilità dell'evento".

5.1 Sul mancato pagamento dei debiti da parte degli enti pubblici fruitori dei servizi della società come forza maggiore ai fini della esenzione della obbligazione tributaria.

Rileva l'appellante che "I giudici di prime cure hanno così tralasciato di rilevare, con riferimento alla norma citata del D.Lgs. n. 472 del 1997 ed alla definizione come sopra esposta della forza maggiore, l'esimente in capo alla società rilevando lo stato di crisi finanziaria del contribuente. In merito corre l'obbligo richiamare preliminarmente la recente sentenza, la n.15719/32/15 (allegata sub (...) alla presente), emessa dalla CTP di Roma, in un contesto riguardante l'odierna ricorrente, per il quale il Collegio giudicante ha riconosciuto la fattispecie prevista dall'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, che unitamente alla giurisprudenza della Corte di Cassazione n.11593/2007 e n.10813/2014 ha condotto il Collegio giudicante all'accoglimento del ricorso Nel giudizio de quo, la ricorrente ha richiesto la declatoria di nullità delle sanzioni e degli interessi esposti all'interno di una cartella di pagamento oggetto di impugnazione. La richiesta è stata motivata dal fatto che l'inadempimento fiscale sanzionato è conseguenza: * della mancata riscossione di crediti vantati, in particolare, nei confronti delle A. delle Regioni Lazio e Abruzzo; * della mancata sospensione dei ruoli scaturenti dalla transazione fiscale, ex. art.182-ter L.F.; * della revoca delle linee di credito ad opera delle banche. In merito, rileva il Collegio giudicante, "i rilievi sollevati dalla ricorrente risultano fondati. Da tutto quanto emerge dalla documentazione in atti è dato di rilevare la mancanza dell'elemento soggettivo del dolo e della colpa grave nel comportamento tenuto dalla ricorrente. Essa, infatti, tenuta a prestazioni cosiddette salvavita nei confronti delle A. cui era accreditata, non contestate dall'Ufficio, si è venuta a trovare, a causa delle mancate riscossioni dei relativi corrispettivi in un forte crisi finanziaria che, nonostante la corposa attività giudiziale ed extragiudiziale posta in essere, di cui dà prova, non è riuscita a superare, rimanendo impossibilitata ad adempiere alle obbligazioni tributarie, di cui all'atto impugnato".

5.2 Orientamenti giurisprudenziali a sostegno della sussistenza della esimente

L'appellante cita ancora in senso analogo a quello precedentemente indicato le seguenti sentenze di merito: CTP di Lecce n. 352/2010, CTR del Lazio n. 158/2012, CTR della Lombardia n. 6126/2014, CTR di Roma, n. 4203/16, CTR di Roma n. 163/6/12, CTR di Roma n. 126/6/13, CTR di Roma, n. 327/29/11, CTP di Latina n. 555/3/14, CTR di Roma, la n. 5470/2017, nonché Corte di Giustizia UE nel corso del giudizio n. c-314/06 del 18 dicembre 2007. Osserva che "In particolare, la CTR del Lazio (5470/2017) ha evidenziato che "quando l'inosservanza della norma è necessariamente ed inevitabilmente cagionata da una forza esterna dal soggetto obbligato, non sussiste il presupposto per la nascita dell'obbligazione delle sovrattasse", ed ancora che "poiché anche la materia fiscale si fonda sui principi di correttezza ed equità, non può mai trovare giustificazione logica prima che giuridica, la punizione indiscriminata dell'incolpevole contribuente che versi, e lo provi, in stato di coatta incapacità economica". Sottolinea che "lo scorso marzo la società ha ottenuto, dalla Sezione Fallimentare del Tribunale di Roma, l'omologa dell'accordo di ristrutturazione del debito ex art. 182-bis e ter della Legge Fallimentare (allegato sub 2 alla presente), con il quale l'odierna ricorrente ha ottenuto la falcidia di tutti gli interessi di mora ex art. 30 D.P.R. n. 602 del 1973 e dei 2/3 delle sanzioni iscritte e non iscritte a ruolo, così per complessivi EuroM 40 circa".

5.3 Disapplicazione delle sanzioni per difetto di colpevolezza. Art. 6 comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997.

L'appellante osserva quanto segue. "La contribuente eccepisce la non debenza delle somme richieste nell'avviso di accertamento a titolo di sanzioni, ed interessi. L'illegittimità delle pretese recate a tale titolo, è supportata dal difetto in capo alla ricorrente del requisito della "colpevolezza" necessario ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997 ai fini della irrogabilità delle pene pecuniarie. I mancati pagamenti, posti alla base delle pretese recate dagli atti suenunciati sono stati, infatti, indotti e determinati da una situazione di grave esposizione finanziaria della ricorrente, che hanno reso impossibile poter adempiere tempestivamente alle scadenze previste in conseguenza dei cronici e persistenti ritardi e/o omissioni, da parte degli Enti pubblici, nei pagamenti dei corrispettivi dovuti. La mancata riscossione dei crediti maturati dalla stessa nei confronti degli Enti pubblici ha

determinato la crisi di liquidità grave ed incolpevole, unica causa delle omissioni nel pagamento di quanto dovuto sulla base dell'atto di adesione citato. (...) vale la pena di rammentare come per effetto dell'introduzione dell'art. 48bis del D.P.R. n. 602 del 1973 ad opera del D.L. n. 262 del 2006 (convertito dalla L. n. 289 del 2006) - che, come noto, inibisce da parte degli enti pubblici committenti il pagamento a qualsiasi titolo di importi superiori a Euro 10.000,00 a favore del contribuente a carico del quale siano iscritte a ruolo partite debitorie erariali - il Legislatore abbia inteso ribadire l'unicità, o comunque la stretta connessione, tra lo Stato impositore e le Amministrazioni pubbliche (tra le quali - come ribadito nel D.L. n. 40 del 2008 attuativo del citato art. 48bis - debbono ricomprendersi anche le Regioni). Ration per cui, laddove siano le stesse Amministrazioni pubbliche a restare inadempienti nei confronti del contribuente/prestatore con riguardo alle somme a lui spettanti per un servizio (per di più di pubblica utilità) prestato e, laddove a causa di tale inadempimento il contribuente/prestatore non sia in grado di ottemperare ai propri obblighi fiscali (come avvenuto nel caso di specie), lo Stato impositore, in nome della richiamata unicità, dovrebbe farsi carico del reiterato inadempimento quantomeno riconoscendo l'esistenza di un comportamento incolpevole del contribuente, rinunciando alle sanzioni. In questo senso si va sempre più consolidando la giurisprudenza di merito che, con pronunciamenti sempre più numerosi, è decisamente orientata a dare rilevanza allo stato di crisi dell'impresa escludendo la irrogabilità delle sanzioni, ove l'omesso pagamento delle imposte è riconducibile al mancato assolvimento di obbligazioni posto in essere da Enti pubblici, nonostante le prestazioni da parte della società venissero ancora erogate. (...) Si citano C.T.R. Lazio n. 163/6/12 del 20 giugno 2012; n. 158/29/12 del 20 giugno 2012. (...) In particolare con la sentenza n. 163, quel Giudice ha correttamente scritto che: "Le sanzioni per omesso versamento non possono essere irrogate qualora la condotta sia dipesa da forza maggiore, e tale esimente si verifica anche in ipotesi di impossibilità economica. Nella specie, l'inadempimento al versamento delle imposte era derivato dal fatto che il contribuente non aveva ottenuto il versamento di crediti vantati nei confronti di Enti pubblici.". Conclusivamente l'appellante richiama "la Sentenza del 22 gennaio 2013, la n. 1429, con la quale la Corte di Cassazione ha ribadito il principio che le diverse amministrazioni sono unitariamente responsabili nei confronti del cittadino, dovendo esse intendersi unitariamente come "Stato apparato" e che "la richiesta di un tributo non può avvenire qualora sia oggetto di un comportamento capzioso e manifestamente dilatorio ad opera dell'Amministrazione, in quanto i principi di imparzialità, efficienza della Pubblica Amministrazione e del "giusto processo" devono sempre essere tenuti in debita considerazione dall'Agenzia delle Entrate e, in generale, dagli enti impositori".

6 Posizione della parte appellata e richieste

L'appellato chiede: "rigettare il ricorso proposto dalla Soc. I. per tutti i motivi sopra esposti e per l'effetto, confermare la sentenza n. 26713/2017 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale del Lazio depositata il 18/12/2017 per tutti i motivi sopraesposti. Con vittoria di spese".

Deduzioni parte appellata

Precisa in fatto che "Il Comune di Grottaferrata, in costanza di mancato pagamento, procedeva ad emettere a carico dell'I.N.I. S.p.a., l'avviso di accertamento IMU per l'anno di imposta 2012 n. (...) dell'importo complessivo di Euro 336.071,91 di cui imposta Euro 241.759,00, sanzioni per omesso versamento Euro 72.527,70, interessi e spese Euro 21.785,21. (...).

6.1 "Disapplicazione delle sanzioni per difetto di colpevolezza. Art. 6 comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997".

L'appellato osserva quanto segue: "La società ricorrente eccepisce "la non debenza delle somme richieste nell'avviso di accertamento a titolo di sanzioni ed interessi. L'illegittimità delle pretese recate a tale titolo, è supportata dal difetto in capo alla ricorrente del requisito della "colpevolezza" necessario ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 472 del 1997 ai fini dell'irrogabilità delle pene pecuniarie." (...) Per quanto riguarda la causa di forza maggiore, invocata dalla Società per l'annullamento di sanzioni ed interessi, la stessa non può essere applicata sic et simpliciter al caso di specie, visto l'orientamento della Corte di Cassazione per la quale "lo stato di dissesto di un'azienda, ancorché possa essere stato

influenzato anche da fattori esterni, non può essere considerato estraneo alla condotta dell'imprenditore e non imputabile alle sue capacità di valutazione dei fattori economici e di rischio. Con la conseguenza che il successivo assoggettamento a procedure concorsuali deve ritenersi originato da azioni, valutazioni, previsioni e da quant'altro caratterizza la conduzione dell'impresa e non già dal caso ovvero da forza maggiore." (Cass. Civ. Sez. V, Sent. 16-02-2010 n. 3569). (...) la disapplicazione della sanzione tributaria secondo la fattispecie della forza maggiore, 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"(Corte di Cassazione - Sez. V, ord., 15/01/2009, n. 884). (...) Sul tema inoltre si registra infine il consolidato orientamento giurisprudenziale per il quale "in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, occorre che l'azione di omissione causativa della violazione sia volontaria, ossia compiuta con coscienza e volontà, e colpevole, ossia compiuta con dolo o negligenza, e la prova dell'assenza di colpa grava sul contribuente, sicché va esclusa la rilevabilità d'ufficio di una presunta carenza dell'elemento soggettivo, sotto il profilo della mancanza assoluta di colpa". (Cass. n. 11433/15; n. 5965/14; n. 14042/12; n. 13068/11). (...) Anche con riferimento, pertanto, all'invocato incolpevole inadempimento causato dalla mancanza di liquidità costituente di per sé causa di forza maggiore, compete a chi voglia andare esente da responsabilità dimostrare di aver agito in assenza di colpevolezza (Cass., Sez. Un., n. 20930/09, sia pure resa con riguardo in generale alle sanzioni amministrative), a nulla rilevando l'insolvenza di enti terzi nei confronti di codesta Società che omette il versamento dei tributi locali decidendo, tuttavia, l'assolvimento di altre obbligazioni passive pur essendo, sia VICI che l'IMU, crediti assistiti da privilegio. (...) si ravvisa, nel comportamento dell'istante, una chiara strategia aziendale, avvalorata anche dal mancato pagamento della TASI e dell'IMU 2016 - 2017-2018, che ben poteva essere assolto in autoliquidazione senza sanzioni ed interessi. (...) Con la sentenza n. 3898/2019 depositata in data 26.06.2019 (allegato A), il giudice della seconda sezione della Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha respinto l'appello dell'odierna ricorrente affermando che "in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, la sussistenza di una crisi aziendale non costituisce causa di forza maggiore, ai fini dell'operatività dell'esenzione prevista dall'art. 6, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997" (Cass. Civ. Sez. VI 5 Ord., 29 / 03 / 2018, n. 7850); in particolare, detta pronuncia, in linea con altre precedenti, ha così motivato: "Ritiene il Collegio di dover dare in tal senso seguito alla condivisibile e consolidata parallela giurisprudenza penale di questa Corte che, relativamente alle fattispecie delittuose di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, ha uniformemente escluso la sussistenza della discriminante de qua appunto nel caso della allegazione difensiva della sussistenza di crisi aziendale"". Conclusivamente l'appellato rileva che "il Comune di Grottaferrata - in data 10.12.2019 con Det. n. 852 e Det. n. 853 - ha concesso alla Soc. I. Spa la rateizzazione - come da richiesta - di provvedimenti di accertamento IMU/TASI, del tutto analoghi al provvedimento oggetto del presente ricorso, anche se relativi a diverse annualità d'imposta".

7 Posizione delle parti per l'udienza del 21 dicembre 2020

Con decreto del Presidente della Sezione, assunto in relazione all'art. 27 del Decreto Ristori per il contrasto all'emergenza sanitaria Covid-19, veniva disposta la trattazione scritta della causa in sostituzione della trattazione pubblica a suo tempo richiesta, con termine per note conclusive fino a 10 giorni prima ed eventuali repliche fino a 5 giorni prima dell'udienza fissata. Le parti non si sono avvalse di tale facoltà.

La causa è stata trattenuta in decisione all'udienza del 21 dicembre 2020

8 Decisione CTR

L'appello è infondato e va respinto.

Motivi della decisione

8.1 Va in primo luogo rilevato che l'oggetto del presente appello riguarda esclusivamente le sanzioni e gli interessi collegati all'accertamento per mancato pagamento IMU 2012, Comune di Grottaferrata.

8.2 La contribuente fonda le sue argomentazioni sull'applicabilità dell'esimente di cui all'articolo 6, comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997 (forza maggiore). A tal fine ha descritto la sua attività, anche con riguardo al numero di dipendenti (oltre 1000), svolta per erogare servizi sanitari prevalentemente in favore di A. di R. e di F., sempre in ritardo nei pagamenti. Ha indicato la sussistenza della forza maggiore nella conseguente crisi di liquidità che si è determinata nel tempo, cui ha cercato di far fronte scontando le relative fatture presso le banche e ricorrendo al credito bancario. Ha evidenziato di essere stata costretta ad adottare "scelte imprenditoriali" idonee a garantire la sopravvivenza della società, col mantenimento dei livelli occupazionali e senza operare riduzione nei servizi erogati, indispensabili per l'utenza pubblica (si tratta di servizi per malati oncologici). In tale situazione ha sempre proceduto alla dichiarazione di debiti fiscali, rinviandone però, in diversi casi, i pagamenti.

Rileva la contribuente che tale scelta è conseguenza anche di un necessario "collegamento funzionale" tra il mancato pagamento dei servizi resi alla "parte pubblica" e la richiesta di tributi dalla parte "pubblica", intesa in senso ampio. Non si può, da un lato, pretendere il dovuto fiscalmente e dall'altro, contemporaneamente, risultare inadempienti per il pagamento delle prestazioni ricevute (anche se indirettamente nell'ambito del sistema pubblico allargato). Conseguentemente, fermo restando il "debito fiscale" non sarebbero dovuti gli interessi e le sanzioni, perché non vi sarebbe la scelta del contribuente di non pagare, ma soltanto una "impossibilità", riconducibile nell'ambito della "forza maggiore", la cui causa è sostanzialmente imputabile - seppure indirettamente - allo stesso soggetto richiedente per i suoi inadempimenti.

8.3 Nel ricostruire il proprio assunto, la contribuente ha chiarito di aver proposto una "transazione fiscale in data 30 giugno 2015" (allegata al n. 2 del ricorso in primo grado). In secondo grado ha allegato "atto di transazione fiscale, accordo di ristrutturazione del debito ai sensi dell'articolo 182 bis e ter della legge fallimentare", sottoscritto in data 27 settembre 2016. Tale accordo prevedeva, a quella data, l'obbligo per la contribuente di pagare le somme iscritte a ruolo, gli interessi e le sanzioni ridotte a 1/3. Era previsto anche il pagamento di interessi sulla rateazione, nonché aggi in favore dell'agente per la riscossione. Si prevedevano poi specifici adempimenti formali da parte della società nonché specifici pagamenti secondo una tempificazione dettagliatamente indicata.

8.4 Va rilevato che la controversia non riguarda debiti erariali, ma debiti comunali. Si tratta di debiti nei confronti del comune Grottaferrata, che afferma di avere anche di aver concesso una dilazione seppure per altre annualità (vedi parte finale del punto 6.1).

8.5 L'oggetto della presente controversia non è l'accordo di rateizzazione del debito nella sua concreta applicazione, ma riguarda la richiesta avanzata dalla contribuente di considerare non più dovute le sanzioni (e gli interessi), per mancato pagamento del debito (che non viene contestato) secondo le sue naturali scadenze. Si tratta, quindi, di valutare se, e in che misura, l'inadempimento di soggetti latamente riferibili al settore pubblico, che determini una condizione di grave liquidità nel contribuente, possa essere considerata come un'esimente ai fini di cui all'art. 6 comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997.

8.6 - Sia la contribuente che il Comune citano giurisprudenza di merito e di cassazione a sostegno delle rispettive tesi. Non v'è dubbio però che la Corte di cassazione, anche di recente, si è espressa negativamente al riguardo, escludendo la sussistenza della forza maggiore in caso di concordato preventivo (n. 24880 del 06/11/2020 - Rv. 659511 - 01), di fallimento, di crisi aziendale per carenza di liquidità per effetto di mancati pagamenti da parte dei debitori (n. 7850 del 29/03/2018 - Rv. 647720 - 01). In tal senso, anche se con le "aperture" di cui si dirà, anche Cass. n. 3049 del 08/02/2018 (Rv. 647110 - 01) e Cass. n. 8175 del 22/03/2019 (Rv. 653523 - 01). Le argomentazioni svolte fanno leva anche sulle scelte imprenditoriali e sulla possibilità da parte del contribuente (che si trovi in condizioni di grave carenza di liquidità per mancati pagamenti dai propri debitori) di rivalersi civilmente nei

confronti dei debitori, anche per quanto risulti essere stato costretto a pagare per sanzioni e interessi per ritardato pagamento di imposte.

8.7. Occorre osservare che la legislazione vigente non sembra rendere possibili diverse conclusioni da quelle prospettate dalle citate sentenze della Corte di cassazione. Infatti, la nozione di forza maggiore è stata ampiamente elaborata dalla giurisprudenza così da non consentire (trattandosi di cause giustificazione) una sua interpretazione più larga, che permetta di qualificare diversamente gli effetti di inadempimenti, come quelli indicati dall'appellante, certamente noti e frequenti e che, in fondo, sono in grado di destabilizzare l'equilibrio imprenditoriale fino al punto di spingere l'impresa fuori mercato. Determinandone il fallimento e la chiusura dell'attività.

Va aggiunto che la recente legislazione emergenziale, in materia di sostegni economici e di provvidenze fiscali per effetto della pandemia Covid-19, ha ricollegato la situazione determinatasi, nell'ambito della nozione di forza maggiore, tanto da prevedere anche specifici sostegni economici, oltre a sgravi, esenzioni o dilazioni nel pagamento delle imposte.

In questo quadro complessivo, che depone in senso contrario alle tesi prospettate dal contribuente, occorre però anche esaminare i più recenti arresti della Corte di cassazione circa l'interpretazione della "forza maggiore" in materia tributaria.

8.8. - Cass. 8175 del 2019 ha affrontato più in dettaglio la nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, anche alla luce dei principi e dei precedenti comunitari. La sentenza in questione, dopo aver condiviso le conclusioni di Cass. 2018/ 7850, secondo la quale la sussistenza di una crisi aziendale non costituisce forza maggiore ai fini dell'operatività del citato art. 6, comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997, ha poi cercato di approfondire i restanti orientamenti della Corte sul tema, anche alla luce della giurisprudenza eurounitaria. Ha richiamato a tal fine Cass. 2018, n. 3049, Rv. 647110-01, anche in motivazione, per rilevare come "quest'ultima (la giurisprudenza comunitaria, ndr) 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 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)". Osserva ancora la Cassazione (sempre nella sentenza qui richiamata, 8175/2019) che "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, B./Commissione, punto 31, nonché Corte giust., 17 ottobre 2002, causa C-208/01, P.M., punto 19)".

8.9. Sulla base di tale precedente della Corte di legittimità, occorre rilevare che si registra, in primo luogo, un ampliamento della nozione del requisito "oggettivo" della forza maggiore, nel quale può essere ben compreso il comportamento anomalo del soggetto pubblico, che, pur tenutosi secondo le norme vigenti, non provveda al pagamento nei tempi previsti dei debiti contrattuali. Anche quando questa condizione risulti strutturale e collegata a situazioni - a loro volta - di assenza di liquidità. E si registra anche un ampliamento della valutazione dell'aspetto "soggettivo", potendo il contribuente dimostrare di aver adottato tutte le precauzioni del caso per far fronte a tale evenienza, ma "senza incorrere in sacrifici eccessivi".

Quest'ultimo aspetto ("senza sacrifici eccessivi") richiede ulteriori sviluppi interpretativi, pur potendosi - allo stato - concludere che sia necessario provare - da parte di chi adduce l'esimente - di aver fatto tutto il possibile per ottenere i pagamenti dovuti, nonché di aver orientato le scelte imprenditoriali nella sola direzione di salvaguardia dell'integrità aziendale, limitando tutte le uscite alle sole indispensabili per impedire la chiusura dell'attività, anche nell'ottica primaria di garantire lo stato occupazionale e l'erogazione di servizi, specialmente se necessari per la Comunità nel suo

complesso. Per poter fornire tale prova, la contribuente non può, però, far riferimento soltanto a generiche indicazioni (sconto di fatture, finanziamenti bancari e così via), ma deve fornire un quadro contabile attendibile e certificato in ordine alle scelte operate in tale direzione. Scelte che, pur rientrando nella piena disponibilità dell'imprenditore, debbono tradursi - per giustificare l'invocata esimente - in concrete attività operative finalizzate anche a procurarsi il necessario per adempiere ai debiti fiscali, mettendo a paragone i pagamenti effettuati con quelli dilazionati o non eseguiti.

Proprio perché si tratta di un'esimente, è richiesto un adeguato rigore anche nella valutazione della prova fornita, il cui onere grava su chi invoca l'esimente, con la conseguenza che in mancanza, non può che concludersi negativamente per chi la invochi

8.10. Nel caso in questione, la contribuente ha prodotto documentazione che riguarda il tentativo fatto per ridurre l'entità del debito e per dilazionarlo. Nessuna prova concreta ha fornito sulle modalità con le quali nel piano aziendale ha affrontato - in modo strutturale nel tempo - la crisi di liquidità intervenuta. Né tale circostanza può essere presunta sulla base del notorio ritardo nei pagamenti delle pubbliche forniture, occorrendo altresì evidenziare lo stato dei pagamenti, i ritardi registrati e gli effetti che essi hanno determinato sulla liquidità disponibile, anche tenuto conto degli altri pagamenti effettuati.

9 Spese

Spese compensate in relazione alla specificità della vicenda ed agli orientamenti discordi che si registrano in atto sulla concreta applicazione della esimente della "forza maggiore" in materia tributaria.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, Sezione VI, rigetta l'appello. Spese compensate

Così deciso in Roma, Camera di Consiglio del 21 dicembre 2020.