

Omissis

### **Svolgimento del processo**

La società appellante, con ricorso notificato in data 30.6.2021, impugnava l'intimazione di pagamento n. [omissis], notificata in data 24.5.2021 con la quale l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale II di Milano ha intimato il pagamento delle somme dovute in base all'avviso di accertamento n. [omissis], notificato in data 8.11.2018, già definito ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218 del 1997 e per il cui pagamento aveva richiesto, come previsto dalla legge la dilazione in n. 16 rate trimestrali.

L'Agenzia delle Entrate con l'intimazione contestava alla società contribuente, il mancato pagamento della sesta rata trimestrale, entro il termine per pagare la rata successiva, decadendo, di conseguenza, dal beneficio della rateazione. Pertanto, la stessa Agenzia aveva proceduto ad intimare, oltre il pagamento delle somme residue dovute a titolo di imposta e sanzioni, la sanzione del 45% sul residuo importo dovuto a titolo di imposta, ai sensi dell'art. 15-ter, comma 2, DPR n. 602 del 1973.

Con tempestivo ricorso la società chiedeva l'annullamento della sanzione per omesso versamento di cui all'art. 15-ter, comma 2, DPR n. 602 del 1973 (pari ad Euro 21.959,00) e la riammissione nei termini del piano di rateazione, evidenziando di svolgere attività di progettazione e allestimento di stand fieristici nazionali ed internazionali, che per effetto della pandemia COVID-19 ha subito una compromissione della struttura economico-patrimoniale per effetto del prolungato blocco delle attività fieristiche.

Secondo la società, la pandemia costituiva un evento tanto anomalo quanto imprevedibile, le cui cause non potevano essere imputabili al contribuente, e comunque tale da determinare, la compromissione della liquidità aziendale, non consentendole di versare le somme dovute in base al piano rateale, realizzandosi così, la causa di forza maggiore, riconosciuta anche dalla giurisprudenza, che giustificherebbero l'operato omissivo della società.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate, contestando la tesi delle società e chiedendo il rigetto del ricorso.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano sez. n. 16, con sentenza n. 2586, rigettava il ricorso, riconoscendo la legittimità degli atti impugnati relativi all'anno di imposta 2014, con compensazione delle spese di giudizio, evidenziando come "affinché si possa invocare la forza maggiore in materia tributaria e fiscale è necessario provare la sussistenza sia di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee al contribuente, sia 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".

Nel caso di specie, secondo la Corte di primo grado, la società ha fornito prova dell'elemento oggettivo, il settore di appartenenza e la pandemia, ma non avrebbe fornito "qualsiasi fattore di prova legato all'elemento soggettivo e, quindi, riferito alla incapacità di poter far fronte al proprio debito tributario senza dover adottare iniziative del tutto abnormi. Rispetto a tale profilo, infatti, la contribuente non ha offerto alcun elemento di prova che possa permettere di attestare una carenza di liquidità tale da non permetterle di pagare, fin dall'inizio del periodo di emergenza sanitaria, alcun importo riferito al piano rateale concordato con l'Ufficio. Senza tali elementi non è possibile aderire alla tesi della forza maggiore richiamata dalla ricorrente".

Avverso la suddetta sentenza ha proposto appello la società contribuente, chiedendone la riforma, nonché l'annullamento dell'intimazione di pagamento impugnata, evidenziando, che la sentenza di primo grado,

sebbene abbia riconosciuto la sussistenza della causa di forza maggiore sotto il profilo oggettivo, non lo abbia riconosciuto sotto quello soggettivo, atteso che - come emerge dalla sentenza - la società non avrebbe "fornito qualsiasi fattore di prova legato all'elemento soggettivo e, quindi, riferito alla incapacità di poter far fronte al proprio debito tributario".

Sotto questo profilo la sentenza sarebbe censurabile non avendo il Giudice preso in considerazione, proprio sotto l'aspetto soggettivo della prova, quanto evidenziato nel ricorso "ossia l'andamento dei ricavi, escluse le rimanenze, che sono passati da Euro 9.732.708 nel 2019 ad Euro 3.351.680 nel 2020 con una riduzione di - (meno) 65% con una perdita di esercizio pari ad Euro 1.500.656. Da qui il "fattore di prova" sufficiente a dimostrare l'incapacità della società a far fronte al debito tributario".

L'appellante contesta, inoltre, quanto affermato in sentenza in ordine all'"obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi." Affermazione del tutto incomprensibile con riferimento alla Pandemia che proprio per la imprevedibilità e gravità "non poteva certo permettere di premunirsi contro le conseguenze e neppure di adottare preventivamente misure appropriate".

Conclusivamente, la società chiede l'accoglimento dell'appello con riforma della sentenza di primo grado e di conseguenza dell'intimazione di pagamento opposta, nonché la riammissione al piano rateale di pagamento. Con condanna al pagamento delle spese di giudizio della parte soccombente.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate, contestando in toto le ragioni della società, e chiedendo il rigetto dell'appello proposto, con conferma della legittimità degli atti posti in essere e condanna alle spese di giudizio.

### **Motivi della decisione**

Premesso che tutti gli atti e i fatti portati alla cognizione di questa Corte sono stati attentamente analizzati e che per quanto l'art. 132 c.p.c. - applicabile al processo tributario ai sensi dell'art. 1 del DLgs. n. 546 del 1992 - consente al Giudice la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione e pertanto, nel motivare la sentenza, non è tenuto ad esaminare specificatamente ed analiticamente tutte le questioni rilevanti concretamente esaminate, si rappresenta che le questioni non trattate, non sono da considerarsi necessariamente omesse, ma semplicemente assorbite o superate con quanto concretamente ritenuto provato dal Giudice, di cui ne ha il pieno convincimento per la decisione.

Ciò premesso l'appello della società contribuente merita accoglimento, in quanto la sentenza di primo grado non appare condivisibile laddove il Giudice, dopo avere affermato che spetta al contribuente provare la causa di forza maggiore, evidenzia come nel caso di specie la contribuente, pur avendo dato prova della sussistenza dell'elemento oggettivo della causa di forza maggiore non abbia fornito "qualsiasi fattore di prova legato all'elemento soggettivo e, quindi, riferito alla incapacità di poter far fronte al proprio debito tributario senza dover adottare iniziative del tutto abnormi. Rispetto a tale profilo, infatti, la contribuente non ha offerto alcun elemento di prova che possa permettere di attestare una carenza di liquidità tale da non permetterle di pagare, fin dall'inizio del periodo di emergenza sanitaria, alcun importo riferito al piano rateale concordato con l'Ufficio".

Orbene, sotto questo profilo la sentenza appare censurabile, infatti, dagli atti di causa emerge con chiarezza che, anche sotto il profilo soggettivo, la società contribuente abbia dato ampia prova di poter invocare, a proprio favore, la causa di forza maggiore. Infatti la società - oltre ad avere dimostrato che la particolare attività svolta, riconducibile al settore fieristico, sia stata del tutto paralizzata dal COVID-19, e tale aspetto rientra tra le prove soggettive, in quanto peculiarità propria dell'appellante, e non oggettive come sostenuto nella sentenza di primo grado - ha prodotto il bilancio di esercizio, attraverso il quale emerge *ictu oculi*, pur

senza essere esperti di ragioneria, come il tracollo economico subito dalla società sia di dimensioni tali da compromettere l'adempimento delle seppur minime obbligazioni di carattere finanziario.

In particolare, dal bilancio emerge che: il patrimonio netto, per effetto della ingente perdita di esercizio, risulta negativo per 1.267.406 di euro; che i ricavi sono crollati dai 9.732.708 del 2019 ai 3.351.787 di euro nel 2020; che la perdita di esercizio è stata di 1.500.656 euro.

I suddetti dati evidenziano in modo certo la situazione di straordinaria difficoltà economica della società, per cui non si comprende né il tipo di prova richiesta dal Giudice di primo grado, né l'affermazione che la società non avrebbe fornito qualsiasi fattore di prova legato all'elemento soggettivo, pur in presenza dei suddetti elementi contabili.

Del tutto inconferente, inoltre, appare quanto asserito dall'Agenzia delle Entrate che, richiamando impropriamente quanto affermato in proposito dalla Cassazione con la ordinanza del 22.3.2019, n. 8175, che semmai avvalora la tesi del contribuente, sostiene che "per invocare l'esimente della forza maggiore contro l'irrogazione delle sanzioni per gli omessi pagamenti del debito tributario, occorre che sussistano, congiuntamente, come riconosciuto dai giudici del primo grado, l'elemento oggettivo e l'elemento soggettivo, dimostrando l'impossibilità di fronteggiare detta crisi tramite il ricorso a misure idonee, da valutarsi in concreto (quali, ad esempio, il ricorso a finanziamenti). In particolare, il soggetto attivo, per invocare l'esimente citata, dovrà dare prova del fatto che pur avendo posto in essere tutte le azioni, non gli è stato possibile reperire le risorse necessarie ad adempiere l'obbligazione tributaria su di lui gravante, per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui non imputabili.

Ciò posto, l'appellante si limita a far riferimento all'emergenza da Covid, ma non dimostra affatto la concreta impossibilità a pagare le rate, dal momento che, seppure la propria attività si sia ridotta, la società ha continuato a dichiarare ricavi".

Le suddette affermazioni appaiono prive di riscontro fattuale, laddove ipotizzano ricorsi a finanziamenti, impensabili con una situazione economica e patrimoniale più vicina al fallimento che alla continuità aziendale, ovvero laddove sostengono che la società abbia continuato a dichiarare ricavi, come se bastasse il seppur minimo ricavo per poter adempiere alle obbligazioni di una società, non considerando che la riduzione subita è stata di tale da compromettere appunto la sopravvivenza della stessa azienda e ciò è ulteriormente dimostrato dalle straordinarie misure emergenziali poste in essere dal Governo nel 2020 che, tuttavia, essendo di carattere generale non poteva fronteggiare in modo efficacie le particolari situazioni aziendali riguardanti imprese che esercitavano attività di nicchia che hanno subito una contrazione dei ricavi fortissima e persistente nel tempo, rispetto alla temporaneità della stragrande maggioranza delle aziende.

Pertanto, nel caso che ci occupa, sono presenti, ad avviso di questa Corte, tutti gli elementi configurati dalla dottrina e dalla giurisprudenza per dimostrare la sussistenza dei requisiti di forza maggiore, sia sotto il profilo oggettivo (imprevedibilità e dimensione della crisi legata alla pandemia), che sotto il profilo soggettivo (specifico settore di appartenenza della società, più penalizzato rispetto al contesto generale e disastrosa situazione economica emergente dai dati di bilancio), tali da giustificare il mancato adempimento da parte della società.

Di conseguenza questa Corte, in accoglimento dell'appello della società e in riforma della sentenza di primo grado, annulla l'atto impugnato e conseguentemente l'irrogazione della specifica sanzione del 45% calcolata sul residuo importo della rateizzazione dovuto a titolo di imposta, ex art. 15-ter co. 2 DPR n. 602 del 1973, con riammessione nei termini del piano di ammortamento sottoscritto con decorrenza immediata.

La specificità delle questioni trattate e la mancanza di un orientamento giurisprudenziale consolidato, giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

#### **P.Q.M.**

In riforma della sentenza di primo grado, si accoglie l'appello della società contribuente, annullando nel contempo l'atto impugnato e l'irrogazione della sanzione del 45 per cento dell'imposta non pagata, con riammissione nei termini del piano di ammortamento con decorrenza immediata. Spese compensate, come da motivazione.