



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di LATINA Sezione 3, riunita in udienza il 06/10/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

FERRARA COSTANTINO, Presidente e Relatore

MARRA ANTONIO MASSIMO, Giudice

SILIPO FRANCESCO, Giudice

in data 06/10/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 608/2023 depositato il 14/06/2023

proposto da

Vincenzo Compagnoni - CMPVCN47C12G698F

Difeso da

Pierluigi Di Nunzio 3408951662 - DNNPLG78B09E472G

Erminio Pompili 3338005102 - PMPRMN71T26E472K

ed elettivamente domiciliato presso avvpierruigidinunzio@puntopec.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Latina - Viale Le Corbusier 04100 Latina LT

elettivamente domiciliato presso dp.latina@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TKF0112015302022 IRPEF-ALTRO 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il sig. Vincenzo Compagnoni impugna l'avviso di accertamento n. TKF011201530/2022 per l'anno 2016, notificato il 23/03/2023 dall'Agenzia delle Entrate, DP di Latina. L'atto è motivato sulla base delle movimentazioni bancarie rinvenute sui conti correnti del contribuente, riprendendo a tassazione quali "compensi incassati e non dichiarati" le somme non supportate da adeguata giustificazione.

Il contribuente eccepisce in primis il decorso del termine decadenziale, sulla scorta del fatto che non opererebbe la c.d. "proroga generalizzata" di 85 giorni disposta dall'articolo 67 del DL 18/2020, essendo stato l'accertamento formato e notificato oltre il 31 dicembre dell'anno 2022.

Lamenta poi la mancanza dell'autorizzazione alle indagini finanziarie, la mancanza della delega di firme e, nel merito, la contraddittorietà e insufficienza della motivazione, alla luce delle giustificazioni fornite rispetto alle movimentazioni bancarie per i singoli conti correnti analizzati.

Chiede l'annullamento dell'atto, con vittoria di spese.

Si costituisce in giudizio l'Agenzia delle Entrate, rappresentando in primis la tempestività dell'accertamento, alla luce della proroga disposta dal già citato articolo 67, l'esistenza della delega di firma, depositata in atti, e la congruità della motivazione, ritenendo del tutto insufficienti le giustificazioni adottate dal contribuente in relazione ai movimenti bancari contestati.

Chiede il rigetto del ricorso, con condanna alle spese.

Con memoria illustrativa, il contribuente ribadisce i motivi di ricorso e le proprie richieste.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato, relativamente all'eccezione di decadenza formulata dal ricorrente, allorchè l'avviso di accertamento è emesso e notificato nell'anno 2023, pur avendo riguardo al periodo d'imposta 2016, il cui termine scadeva al 31/12/2022.

L'articolo 67 del DL n. 18/2020, ha disposto per l'Agenzia delle Entrate e per altri enti impositori la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione, prevedendo altresì una proroga di 85 giorni per i termini di prescrizione e decadenza, richiamando le disposizioni dell'articolo 12 del D.lgs 159/15: <<Con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 12, commi 1 e 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159>>.

Con i documenti di prassi, l'amministrazione finanziaria ha espresso il proprio parere in merito all'interpretazione di tali disposizioni, affermando che lo spostamento in avanti del decorso dei termini di prescrizione o decadenza, opererebbe anche per gli accertamenti che non scadono nell'anno 2020 e, quindi, per gli atti relativi ai periodi d'imposta anche successivi all'anno 2015, che contengano al loro "interno", nel computo dei termini medesimi, il periodo che va dall'8 marzo al 31 maggio 2020.

Per effetto di tale interpretazione, l'anno fiscale per le amministrazioni finanziarie, si chiuderebbe non già al 31 dicembre di ogni periodo d'imposta, bensì sarebbe spostato in avanti di 85 giorni, cadendo perciò nel marzo del periodo d'imposta successivo. Termine utile per emettere e notificare gli atti impositivi per

tutte le annualità successive, che contengano, nel computo dei relativi termini, il suddetto periodo emergenziale.

Orbene, tale lettura della normativa, a parere di questo collegio, non è condivisibile.

Il ragionamento può partire dall'evoluzione normativa che ha caratterizzato il citato art. 67 del DL 18/2020, oggetto di un'importante modifica per mezzo della legge di conversione 24.04.2020, n. 27.

Infatti, nella sua prima formulazione, prima delle modifiche apportate dalla suddetta legge di conversione, l'ultimo comma dell'articolo 67, prevedeva per le attività di accertamento l'applicabilità dell'articolo 12 del D.Lgs 159/2015 per intero e, quindi, anche del comma 2 del medesimo articolo, nel quale si stabilisce espressamente una proroga di due anni dei termini di decadenza previsti per la notifica degli avvisi di accertamento tributari. Successivamente, il maxiemendamento connesso alla legge di conversione ha limitato il riferimento contenuto nell'art. 67 ai soli commi 1 e 3 dell'articolo 12 del DL 159/2015, eliminando ogni riferimento al citato comma 2 del medesimo art.12.

Il comma 3 del citato articolo 12 riguarda il solo aspetto della notifica delle cartelle di pagamento (<< l'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1>>), per cui è irrilevante ai fini della nostra analisi.

Ragion per cui, la disposizione di riferimento (l'unica) resta il comma 1 del citato articolo 12 del D.lgs. 159/2015 che testualmente recita:

<< Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione>>.

L'intenzione del legislatore era quella di consentire agli uffici finanziari di espletare le proprie funzioni, non risentendo di quel lasso di tempo (85 giorni) in cui l'esercizio di tali funzioni era stato inibito dalla normativa emergenziale. Ciò in contrapposizione al fatto che, per lo stesso periodo di tempo, i contribuenti avevano potuto godere della sospensione dei termini di versamento e di adempimento delle proprie obbligazioni tributarie. Un bilanciamento tra i due interessi contrapposti.

A ben vedere, dunque, è stato proprio il legislatore ad individuare un equilibrio nel bilanciamento di interessi contrapposti tra amministrazione e contribuente, laddove con il comma 4 dell'art. 67, D.L. 17 marzo 2020 n. 18, (c.d. Decreto Cura Italia), convertito in legge, con modifiche, dalla L. 24.04.2020, n. 27, in riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, ha disposto l'applicabilità dell'art. 12 del D.Lgs 159/2015 nei soli commi 1 e 3, secondo cui << Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, (...) a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, (...) la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (...)>>.

Per individuare la disciplina dei termini di prescrizione e decadenza applicabili al periodo emergenziale dunque, va fatto riferimento alle disposizioni recate dall'articolo 12, comma 1, del D.lgs. 159/2015.

Come visto in precedenza, l'art. 12 del D.Lgs 159/2015, al comma 1 (quello richiamato dall'articolo 67 del

DL 18/2020), interviene sulla disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali, prevedendo che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti, siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti.

Ma ciò vale, ed è abbastanza chiaro, in relazione all'anno in cui si è verificato l'evento eccezionale, dovendosi escludere ogni effetto "a cascata" sulle annualità successive. In definitiva, i termini di sospensione di decadenza e prescrizione valgono, in riferimento all'anno colpito dall'evento eccezionale, per un corrispondente periodo di tempo rispetto a quello riconosciuto in favore dei contribuenti.

Non si comprende perché, dunque, tale principio non dovrebbe parimenti essere applicato anche agli uffici finanziari, in relazione alla sospensione disposta nel periodo emergenziale Covid 19.

Resta ben inteso, infatti, che l'agevolazione a favore dei contribuenti, per porre in essere i propri adempimenti tributari o i versamenti, non si estende alle annualità successive a quelle in cui si è verificato l'evento emergenziale: in altri termini, non è consentito al contribuente usufruire di 85 giorni in più per l'espletamento dei propri adempimenti tributari, men che meno quelli nel cui "decorso" è contenuto l'intervallo temporale 8 marzo - 31 maggio 2020.

Non appare plausibile, dunque, ritenere che all'articolo 12 citato, al comma 1 - che testualmente stabilisce <<la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione>> - debba essere associato un effetto "a cascata" sulle annualità successive a quella colpita dall'evento eccezionale.

Ciò non soltanto al caso specifico dell'emergenza Covid 19, bensì in relazione ad ogni evento "eccezionale" che dovesse disporre la sospensione dei termini di versamento, allorchè la disciplina va uniformata a tale fattispecie, essendo il riferimento normativo da applicare il medesimo (articolo 12, comma 1, cit).

La lettura combinata delle norme suggerisce, dunque, di far esclusivo riferimento ai termini di prescrizione e decadenza che scadono entro il 31 dicembre dell'anno in cui è disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari per eventi eccezionali e cioè il 2020: ovvero, al periodo d'imposta 2015, in caso di presentazione di dichiarazione mediante Modello Unico 2016, ed anche al 2014, in caso di omessa presentazione della dichiarazione (termine altresì scadente nell'anno 2020).

Diversamente, sposando l'interpretazione fornita dall'amministrazione finanziaria, una proroga generalizzata e ad ampio raggio dei termini d'accertamento, risulterebbe ingiustificata e immotivata, determinando un evidente sconfinamento dell'ambito di applicazione delle previsioni emergenziali proprie della normativa Covid 19, in ragione della ratio che ha ispirato le stesse, ovvero, da un lato, non gravare sui contribuenti nel periodo colpito dall'evento eccezionale e, dall'altro, non intralciare l'attività degli uffici finanziari, parimenti limitati nello stesso periodo. Viepiù che anche l'analisi della normativa da applicare, ovvero l'articolo 12, comma, del D.lgs. 159/2015 più volte citato, a prescindere dall'applicazione della stessa al periodo emergenziale Covid 19 o ad altri eventi eccezionali, non giungerebbe a conclusioni differenti.

Da ultimo, per completezza, va anche considerato il fatto che il legislatore, dopo questo primo intervento disposto con l'articolo 67 del DL 18/2020, ha disciplinato nello specifico la "sorte" degli avvisi di accertamento scadenti nell'anno dell'emergenza, con l'articolo 157 del DL 34/2020, disponendo che gli stessi <<sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022>>. Questa disposizione, oltre a completare il quadro normativo, sottolinea ancor di più l'iniquità dell'interpretazione secondo cui la proroga di 85 giorni si estenderebbe "a cascata"

su tutte le annualità successive all'emergenza.

Infatti, se per gli avvisi di accertamento che scadono al 31/12/2020, ovvero quelli più "colpiti" dall'emergenza, gli uffici devono comunque formare ed emettere gli atti entro il termine stabilito (31/12/2020), per poi "notificarli" l'anno successivo, non si comprende come possa essere ragionevole il fatto che, per gli accertamenti che scadono negli anni successivi, ovvero quelli meno "colpiti" dall'emergenza, si possa riconoscere agli uffici un termine più ampio di quello previsto nell'anno dell'emergenza. In sostanza, adottando questa teoria, si avrebbe questo assurdo scenario:

- per l'anno 2020, quello colpito dall'emergenza, l'anno in cui c'è stata la sospensione delle attività e dei versamenti, l'Ufficio finanziario avrebbe dovuto comunque espletare tutti i propri compiti nei termini, emettendo gli avvisi entro il 31 dicembre dell'anno 2020 (da notare, la parte dispendiosa dell'attività dell'Ufficio concerne la formazione, ovvero l'emissione dell'atto, mentre la notifica è una formalità di poco conto, se rapportata al resto);

- per gli anni successivi, anni in cui l'emergenza è andata ritirandosi, con conseguente normale operatività degli Uffici finanziari, gli stessi avrebbero potuto beneficiare di un più ampio termine rispetto a quello previsto per il 2020 (anno dell'emergenza), potendo espletare i propri gravosi compiti (formazione ed emissione degli atti) godendo di 85 giorni in più.

Alla luce del quadro complessivo e vista in questi termini, la teoria della proroga "generalizzata", che si estende a cascata sugli anni successivi, appare irragionevole e illogica.

L'assoluta novità della questione e le connesse difficoltà interpretative suggeriscono l'integrale compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Latina accoglie il ricorso. Spese compensate.

Il Presidente relatore

Dott. Costantino Ferrara