

È nullo l'accertamento notificato senza motivi di urgenza nel periodo di "sospensione pandemica"

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Firenze, Sez. I, Pres. D'Amora, Est. Bianco - Sent. n. 569 del 25 ottobre 2021, dep. il 6 dicembre 2021)

Accertamento - Avviso di accertamento - Notificazione - Emergenza epidemiologica da COVID-19 - Sospensione della notificazione degli atti impositivi scadenti tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 - Eccezioni - Atti urgenti e indifferibili - Prova della indifferibilità e urgenza - Necessità

Al fine di fronteggiare l'emergenza epidemiologica connessa alla diffusione del virus COVID-19 e di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali, l'art. 157 del D.L. n. 34/2020 ha disposto la sospensione dell'attività di notificazione degli atti fiscali impositivi che scadono tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020. Tali atti, tuttavia, devono comunque essere emessi entro il 31 dicembre 2020, ma vanno notificati dal 1° marzo 2021 al 28 febbraio 2022, tranne nel caso di atti urgenti ed indifferibili. Tanto premesso, è nullo l'avviso di accertamento notificato durante il periodo di sospensione in assenza di idonea prova circa l'indifferibilità e l'urgenza della notifica stessa.

(Oggetto della controversia: avviso di accertamento IVA e IRAP, anni 2015-2018)

Svolgimento del processo

(...) rispettivamente quali società snc e soci, ricorrono avverso avviso/i di accertamento con cui si contesta la violazione reiterata della disciplina fiscale in materia di IVA, IRAP ed altro.

Gli anni fiscali di riferimento sono il 2015, 2016, 2017 e 2018.

I ricorrenti evidenziano plurimi profili di illegittimità, si in termini di diritto che di merito.

Si costituisce, regolarmente, l'Agenzia delle entrate di Firenze che prende posizione sulle numerose doglianze avanzate ed insiste per la piena legittimità del proprio operato. Entrambe le parti depositano memorie illustrative e contributi giurisprudenziali.

In ragione della richiesta di pubblica udienza l'esame della controversia è stata rinviata.

I ricorsi nn. (...) sono riuniti siccome oggettivamente e soggettivamente connessi (stesse parti, solo diverse annualità fiscali).

Motivi della decisione

Va accolta in via preliminare l'eccezione di nullità per avere instaurato l'attuale procedura in violazione dell'art. 157 co. 1 D.L. n. 34 del 2020 (e successiva conversione), ossia aver notificato gli avviso/i di accertamento (poi oggetto di ricorso) fuori dai casi consentiti, vigente il divieto di notifica previsto dalla disciplina emergenziale introdotta nella prima fase pandemica.

In particolare, la lettera della norma (art. 157 co. 1 ed D.L. Rilancio) prescrive(va) una generale sospensione di attività di notifica relativa (altresì) agli avvisi di accertamento, salvi i casi di indifferibilità ed urgenza, ovvero al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

Orbene, a prescindere dalla effettiva valenza precettiva, la Relazione illustrativa specificava, tra le ipotesi di indifferibilità ed urgenza quelli in cui si "contestano" frodi fiscali che prevedano comunicazione di notizia di reato *ex art.* 331 c.p.p. etc.

Ciò premesso, fermo restando che, ben vedere, la ritenuta situazione di indifferibilità ed urgenza non può adeguatamente ritenersi esplicitata all'atto di notifica, emerge comunque documentalmente come il procedimento penale legato all'avviso/i di accertamento notificato in periodo pandemico fosse già in essere (quantomeno dal 15.5.2019), di guisa che NON può ritenersi acclarato il collegamento funzionale con la comunicazione di notizia di reato ovvero con l'emissione di atti indifferibili ed urgenti quali sequestri penali etc.

Non solo, neppure può accogliersi l'impostazione della PA laddove si afferma che con l'avviso di accertamento impugnato si sia contestato altresì un(a) (ulteriore) condotta delittuosa quale quella di infedele dichiarazione.

Sul punto basti osservare che l'eventuale contestazione di un'ipotesi delittuosa (infedele dichiarazione, frode fiscale ed altro) NON dipende dalla notifica dell'avviso di accertamento, nel senso che la trasmissione all'AG di atti che contengono ipotesi di notizie di reato NON è preclusa alla PA e non è quindi funzionalmente/geneticamente legata alla pre-

via o contestuale notifica all'interessato dell'avviso di accertamento con cui si contestano, ai fini che interessano in questa sede, violazione fiscali.

Neppure la "gravità della condotta" può rientrare nel concetto di "indifferibilità ed urgenza", posto che, all'evidenza, rileva su diverso piano valoriale, così come non vi sono riferimenti normativi (per i casi di deroga) agli importi economici contestati.

In conclusione non sussisteva alcuna delle ipotesi di deroga all'allora vigente divieto/sospensione dell'attività di notifica degli avvisi di accertamento.

P.Q.M.

La CTP accoglie i ricorsi riuniti e compensa le spese.

Commento

di Marco Denaro

Ai sensi del vigente art. 157, comma 1, del D.L. n. 34/2020 (Decreto Rilancio) (1), deve ritenersi nullo l'avviso di accertamento ingiunto ad un contribuente durante il periodo di sospensione dell'attività di notificazione, in assenza di una valida motivazione in ordine all'urgenza ed alla indifferibilità della notifica dell'atto stesso.

In questi termini si è espressa la Commissione tributaria provinciale di Firenze nella sentenza n. 569/01/2021, depositata il 6 dicembre 2021, che, senza entrare nel merito della pretesa, ha rigettato le ragioni dell'Erario.

Una S.n.c. e relativi soci impugnano vari atti di accertamento con cui il competente Ufficio finanziario recupera l'IVA ed altri tributi non versati nelle annualità dal 2015 al 2018 eccettuando, in via pregiudiziale, la violazione del menzionato art. 157 del D.L. n. 34/2020.

Il Collegio toscano accoglie l'eccezione preliminare nella considerazione che il ricorso *de quo*, depositato nel gennaio 2021 (2), attiene ad atti impositivi comunicati al contribuente durante la sospensione dei termini di notificazione degli atti di accertamento - disposta dall'art. 157 del D.L. n. 34 del 19 maggio 2020 per far fronte all'emergenza epidemiologica in atto - trattandosi, peraltro, di avvisi non rientranti nelle eccezioni previste sempre dal citato art. 157 con riferimento ad alcune attività caratterizzate da urgenza e indifferibilità.

In sostanza, continuano i giudici fiorentini, durante il periodo di sospensione dell'attività di notificazione disposta dal richiamato art. 157 (3), potevano essere notificati soltanto gli atti urgenti ed indifferibili, intendendosi per tali - come precisato nella Relazione illustrativa al Decreto Rilancio - quelli:

- con cui si contestano frodi fiscali;
- che prevedono una comunicazione di notizia di reato, ai sensi dell'art. 331 del Codice di procedura penale;
- conseguenti all'applicazione dei provvedimenti cautelari emessi ai sensi dell'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997;
- che sono funzionali all'adempimento tributario, come nel caso della liquidazione d'ufficio dell'imposta da versare per la registrazione degli atti giudiziari.

Nella specie, argomenta il Collegio toscano, non può ritenersi urgente la notificazione degli atti oggetto del presente ricorso atteso che, diversamente da quanto sostenuto dall'Ufficio accertatore, il procedimento penale connesso, attivato nel maggio 2019, era già in essere durante il periodo pandemico.

Da ultimo, concludono i giudici di merito, non sono sufficienti per giustificare l'urgenza della notificazione degli atti in parola né la gravità della condotta del contribuente, in quanto la norma di riferimento non fa cenno ad importi minimi di valore dell'accertamento da notifica-

(1) Come da ultimo sostituito dall'art. 22-bis, comma 1, lett. a), del D.L. n. 183/2020, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 21/2021. Il comma 1 del citato art. 157 dispone che gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 - per la definizione di "atto emesso", si rinvia a quanto chiarito nella circolare n. 25/E/2020, paragrafo 3.10.6 - e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e

il 28 febbraio 2022, salvi i casi di indifferibilità ed urgenza o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

(2) E quindi, presumibilmente, gli atti impugnati sono stati notificati negli ultimi mesi del 2020 (elemento che tuttavia non si evince dal testo della sentenza).

(3) La sospensione riguarda la notificazione degli atti impositivi per i quali è prevista una decadenza dei termini nel periodo compreso tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020.

re, né la possibile infedeltà dichiarativa commessa dal soggetto accertato, trattandosi di una condotta delittuosa che non impedisce, all'organo accertatore, la comunicazione dell'eventuale notizia di reato all'Autorità competente e che, funzionalmente, non è correlata all'avviso di accertamento che notoriamente ha natura fiscale. La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Firenze n. 569/01/2021 in commento è interessante in quanto costituirebbe - a quel che consta allo scrivente ed in attesa di eventuali pronunce di giudici superiori - una delle prime interpretazioni dell'art. 157 del D.L. n. 34/2020 (4) che, come precisato nella Relazione illustrativa al provvedimento normativo nonché dall'Agenzia delle entrate (5), al fine di fronteggiare l'emergenza sanitaria, consente di distribuire le notifiche degli atti in un più ampio lasso di tempo rispetto agli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice per favorire una più veloce ripresa dell'attività economica (6).

Nella sostanza, la norma in commento contiene una scissione di termini in quanto, a fronte di

un termine per l'emissione degli atti impositivi (31 dicembre 2020), ne viene previsto uno successivo per la notificazione degli stessi (tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022).

Con riferimento al concetto di "indifferibilità" e di "urgenza", l'Agenzia delle entrate ha precisato (7) che la notifica di atti durante il periodo di sospensione può considerarsi legittima nei seguenti casi: comunicazioni o atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'art. 331 del c.p.p.; comunicazioni o atti destinati a soggetti sottoposti a procedure concorsuali, per la tempestiva insinuazione nel passivo; pericolo per la riscossione.

Ne consegue che spetta in prima battuta all'Ufficio accertatore la verifica, caso per caso (8), della sussistenza dei requisiti di indifferibilità e urgenza che legittimano la notificazione di un atto impositivo durante il periodo di sospensione previsto dall'art. 157 del D.L. n. 34/2020; verifica che, successivamente, potrebbe essere oggetto di valutazione da parte degli organi giurisdizionali competenti, come avvenuto nella specie in esame.

(4) Il medesimo conclusioni giunge Comm. trib. prov. di Reggio Emilia che, nella sentenza n. 258/01/2021, depositata il 15 dicembre 2021, rigetta le ragioni del Fisco e quindi annulla l'atto notificato durante la "sospensione pandemica", in considerazione dell'autonomia del processo penale - attivato a seguito della comunicazione della notizia di reato - rispetto all'accertamento fiscale. Di orientamento contrario, invece, si segnala la sentenza n. 2983/05/2021, depositata il 5 luglio 2021, con cui la Commissione tributaria provinciale di Milano ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento notificato durante il periodo di sospensione in quanto connesso ad una fattispecie delittuosa (operazioni soggettivamente inesistenti). Secondo i giudici milanesi, infatti, la fattispecie da loro esaminata rientra

nell'ipotesi di indifferibilità ed urgenza - in quanto relativa alle ipotesi delittuose previste dagli artt. 2, 3 e 4 del D.Lgs. n. 74/2000 - per le quali la notifica degli atti impositivi può legittimamente avvenire prima del 1° gennaio 2021.

(5) Cfr. circolare n. 25/E del 20 agosto 2020.

(6) Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 aprile 2021 (prot. n. 88314/2021), emanato in attuazione del comma 6 dell'art. 157 del D.L. n. 34/2020, nonché con la circolare n. 4/E del 7 maggio 2021 (paragrafo 3.6), sono state fornite precise indicazioni per la ripresa delle attività di notifica.

(7) Cfr. circolare n. 25/E del 20 agosto 2020, par. 3.10.3.

(8) Cfr. circolare n. 11/E del 6 maggio 2020 (par. 5.8).