

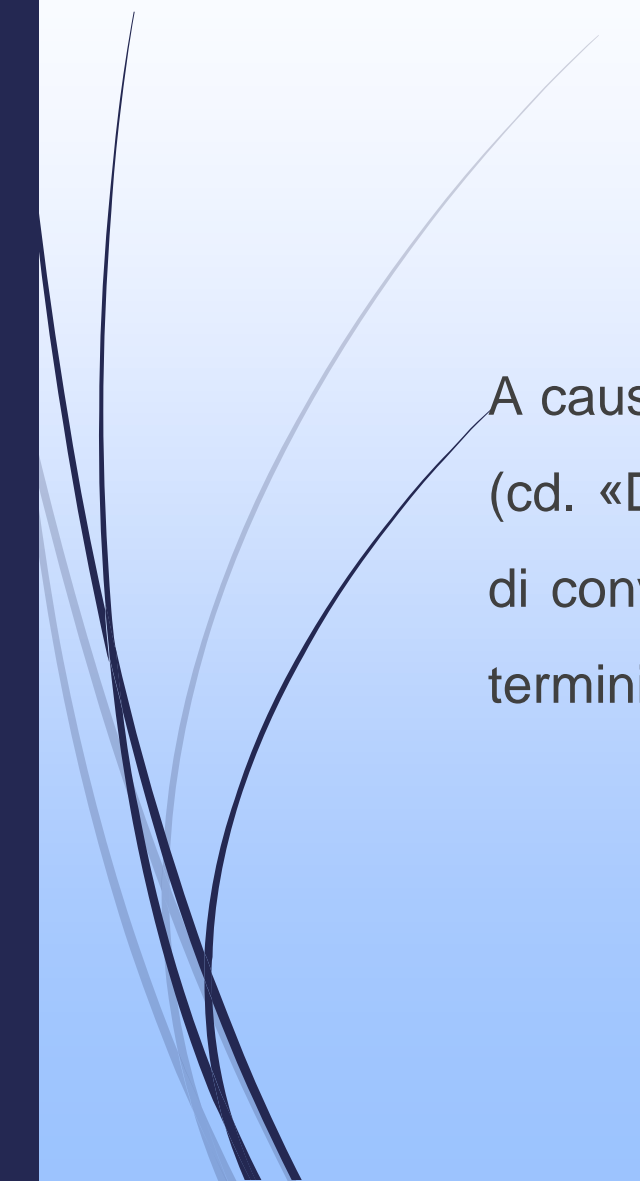
# **L'IMPATTO DELL'EMERGENZA COVID 19 SULLE ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO, RISCOSSIONE E CONTENZIOSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEL DECRETO RILANCIO**

***A cura di dott.ssa Rosanna Acierno***



# Le nuove sospensioni e proroghe dei termini amministrativi

**DL n. 34/2020**



A causa dell'emergenza epidemiologica da coronavirus, il DL n. 34/2020 (cd. «Decreto Rilancio»), pubblicato in GU n. 128 del 19.5.2020, in corso di conversione in legge, ha previsto ulteriori sospensioni e proroghe dei termini amministrativi.

# Le nuove sospensioni e proroghe dei termini amministrativi


Al fine di contrastare l'emergenza epidemiologica, il DL n. 34/2020 (cd. «Decreto Rilancio»), oltre alla sospensione di alcune misure da parte dell'Agente della Riscossione e alla proroga dei termini di versamento di somme dovute in base ad atti impositivi, ha previsto nuove e ulteriori **proroghe e sospensioni** dei termini amministrativi relativi alla:

- decadenza per la notifica di alcuni atti impositivi;
- emissione di avvisi bonari e alla notifica di cartelle
- impugnazione di alcuni atti impositivi

# Le nuove sospensioni e proroghe dei termini amministrativi

In particolare, il DL n. 34/2020 prevede:

- ▶ la proroga **al 31.12.2021** dei termini di decadenza per la **notifica** degli atti impositivi in scadenza nel 2020;
- ▶ la sospensione **per tutto il 2020** della **emissione** degli avvisi bonari e la conseguente proroga al **31.12.2022** della notifica delle cartelle relative agli anni di imposta 2017 (per liquidazione automatizzata) e 2016 (per controllo formale);
- ▶ la proroga **al 16.9.2020** dei termini di impugnazione di alcuni atti impositivi (*i.e.* avvisi di recupero e avvisi di liquidazione imposte registro e ipocatastali)




# La proroga dei termini di decadenza degli atti impositivi

## (art. 157 DL n. 34/2020)

Salvo indifferibili urgenze (e.g. contestazioni penali), gli atti impositivi (e.g. avvisi di accertamento, atti di contestazione/irrogazione sanzioni, avvisi di recupero credito di imposta) che andrebbero notificati, a pena di decadenza, tra l'8.3.2020 e il 31.12.2020, non **potranno essere notificati prima del 1.1.2021 e dopo il 31.12.2021, sempre che l'emissione avvenga entro il 31.12.2020.**

**Per il 2021, è sospeso il decorso degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo.**




# La proroga dei termini di decadenza degli atti impositivi (art. 157 DL n. 34/2020)

Siccome l'emissione dell'atto deve avvenire entro il **31.12.2020**, sarà importante individuare i criteri per la verifica del rispetto di tale termine, confidando nei provvedimenti attuativi prescritti dall'art. 157, comma 6 del DL 34/2020.

La prova dell'emissione (rectius della sottoscrizione ad opera del funzionario) dell'atto dovrebbe risultare dai sistemi interni dell'Agenzia delle Entrate.

L'eventuale "emissione tardiva" dell'atto dopo il 31.12.2020 dovrebbe condurre alla sua nullità.



# La proroga dei termini di decadenza degli atti impositivi

(art. 157 DL n. 34/2020)

Nel corso del 2020, il contribuente potrebbe risultare comunque destinatario di alcuni atti, come quelli per i quali non sussiste l'obbligo di contraddittorio preventivo, i PVC o gli atti riguardanti le entrate locali (cfr. risoluzione n. 6/DF del 16/6/2020).

**Inoltre, nel corso del 2020 potranno comunque essere notificati gli atti impositivi relativi alle annualità non in scadenza (e.g. anno di imposta 2016 in scadenza il 31.12.2022).**


## I termini di decadenza degli atti impositivi (art. 43 DPR 600/73 e art. 57 DPR 633/72)

**Dopo le modifiche della Legge n. 208/2015** (operanti dal periodo di imposta 2016), per le imposte sui redditi e l'IVA, l'avviso di accertamento deve essere notificato **entro il 31.12 del quinto anno successivo** (e non più quarto) a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, **o entro il 31.12 del settimo anno successivo** (e non più quinto) in ipotesi di omessa dichiarazione (cfr. artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72).



# I termini di decadenza degli atti impositivi (art. 43 DPR 600/73 e art. 57 DPR 633/72)

Sino all'annualità 2015 (dichiarazioni trasmesse nel 2016), secondo la disciplina antecedente alla Legge n. 208/2015, l'avviso di accertamento va notificato, a pena di decadenza, entro il 31.12 del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, o entro il 31.12 del quinto anno successivo se si tratta di dichiarazione omessa.




# I termini di decadenza degli atti impositivi

(art. 43 DPR 600/73 e art. 57 DPR 633/72)

Sempre fino all'anno di imposta 2015 (dichiarazioni da presentare nel 2016), è in vigore il raddoppio dei termini per le violazioni penali rientranti nel D. Lgs. n. 74/2000.

Riduzioni dei termini sono previste in caso di regime premiale per i soggetti congrui e coerenti con gli studi di settore e con gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)



# I termini di decadenza degli atti impositivi (art. 76 DPR 131/86 e art. 17 DLGS 347/90)


Con riferimento all'imposta di registro, i termini sono indicati dall'art. 76 del DPR 131/86, ma regole particolari valgono per il caso dei recuperi sui benefici prima casa.

Relativamente alle **imposte ipotecaria e catastale** valgono, in linea generale, i termini previsti per l'imposta di registro (ex art. 17 del D. Lgs. 347/90).

I termini decadenziali per contestare l'**imposta sulle successioni** sono contenuti nell'art. 27 del D. Lgs. 346/90.

# I termini di decadenza degli atti impositivi (perfezionamento della notifica)

- ▶ Con la sentenza n. 28/2004, la Corte Costituzionale ha enunciato il principio secondo cui la notificazione si perfeziona, per il notificante, alla consegna dell'atto all'agente notificatore: pertanto, è a tale momento che occorre riferirsi per il rispetto del termine.
- ▶ Pertanto, il termine deve ritenersi adempiuto ove, sebbene l'accertamento sia stato ricevuto dal contribuente a gennaio dell'anno successivo, il provvedimento è stato spedito al più tardi il 31.12 dell'anno precedente (cfr. Corte Cassazione sentenze n. 4883/2012 e n. 351/2014).




# La sospensione dell'emissione degli avvisi bonari

## (art. 157 del DL 34/2020)

Dall'8.3.2020 al 31.12.2020, è sospesa l'emissione delle comunicazioni bonarie:

- ex artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54 bis DPR 633/72 (anno di imposta 2017);
- ex art. 36-ter DPR 600/73 (anni di imposta 2016 e 2017).

L'emissione avverrà non prima dell'**1.1.2021**, salvo casi di urgenza.




# La proroga dei termini di decadenza delle cartelle

## (art. 157 DL n. 34/2020)

Conseguentemente, viene prorogato il termine decadenziale ex art. 25 del DPR 602/73 per la notifica della cartella.

In particolare:

- per la liquidazione ex art. 36 bis DPR 600/73 o art. 54 bis DPR 633/72 delle dichiarazioni presentate nel 2018 (**anno d'imposta 2017**), il termine per la notifica della cartella scade il **31.12.2022** (e non il 31.12.2021);
- per il controllo formale ex art. 36 ter DPR 600/73 delle dichiarazioni presentate nel 2017 e nel 2018 (**anni di imposta 2016 e 2017**), il termine per la notifica della cartella scade, rispettivamente, il **31.12.2022** (e non il 31.12.2021) e il **31.12.2023** (e non il 31.12.2022).



# La proroga dei termini di decadenza delle cartelle


(art. 157 DL n. 34/2020)

## ATTENZIONE

**Non viene prorogato il termine di notifica delle cartelle di pagamento che vanno, a pena di decadenza, notificate entro il 31.12.2020.**

Ne consegue che in relazione:

- ➡ alla liquidazione automatizzata ex art. 36 bis DPR 600/73 o art. 54 bis DPR 633/72 delle dichiarazioni presentate nel 2017 (**anno d'imposta 2016**), il termine per la notifica della cartella continua a scadere il 31.12.2020;
- ➡ al controllo formale ex art. 36 ter DPR 600/73 della dichiarazione presentata nel 2016 (**anno d'imposta 2015**), il termine per la notifica della cartella continua a scadere il 31.12.2020



# La sospensione dell'emissione di sanzioni accessorie (art. 151 DL n. 34/2020)

Qualora siano state contestate nel corso di un quinquennio, 4 distinte violazioni dell'obbligo circa il rilascio dello scontrino/ricevuta fiscale compiute in giorni diversi, è disposta la sospensione della licenza per un periodo da 3 giorni a un mese (ex art. 12 DLgs. 471/97).

L'atto di contestazione della sanzione va notificato a pena di decadenza entro 6 mesi da quando è stata contestata la quarta violazione.

**Dall'8.3.2020 al 31.1.2021 è sospeso il termine per la contestazione della sanzione, nonché per l'esecuzione della sanzione accessoria stessa.**

**Tale sospensione, però, non opera se una qualsiasi delle violazioni è stata commessa dopo il 19.5.2020**





# Il rinvio delle udienze (art. 83 del DL n. 18/2020)

Le udienze anche tributarie sono rinviate d'ufficio in data successiva all'11.5.2020.


**Sono fatte salve le urgenze, come le udienze cautelari di sospensione dell'atto impugnato e/o della sentenza (ex art. 47, 52 e 62 bis del D. Lgs. 546/92 ed ex art. 22 del D. Lgs. 472/97).**

# La sospensione dei termini processuali (art. 83 del DL n. 18/2020)

L'art. 83, comma 1 del DL n. 18/2020 stabilisce che i termini processuali sono sospesi dal 9.3.2020 all'11.5.2020 (*i.e.* 64 giorni).

Il meccanismo applicativo della sospensione, tanto per i contribuenti quanto per gli Enti impositori, è simile a quello della sospensione feriale dei termini processuali dall'1.8 al 31.8 di ogni anno di cui all'art.1 della Legge n. 742/69.

NB La sospensione dei termini processuali, in origine, terminava il 15.4.2020, ed è stata prorogata all'11.5.2020 dall'art. 36 del DL n. 23/2020.




# **La sospensione dei termini processuali per i contribuenti**

**(art. 83 del DL n. 18/2020)**

**Il termine complessivo per ricorrere diventa, in sostanza, di  
124 giorni.**

Nel caso in cui il decorso del termine inizi durante il periodo della  
sospensione, l'inizio della decorrenza del termine è differito alla  
fine del periodo di sospensione, quindi al 12.5.2020.




# La sospensione dei termini processuali per i contribuenti (art. 83 del DL n. 18/2020)

## ESEMPIO

Se un atto è stato notificato il 9.2.2020, il termine per il ricorso sarebbe scaduto, senza proroga, il 9.4.2020; per effetto della proroga, invece, il ricorso andava notificato entro il 12.6.2020 (il termine complessivo per ricorrere diventa di 124 giorni).


Se un atto impositivo è stato notificato il 10.4.2020 (dentro il periodo di sospensione), il termine decorre dal 12.5.2020 e scade il 10.7.2020.



# La sospensione dei termini processuali per i contribuenti (art. 83 del DL n. 18/2020)

La sospensione opera per qualsiasi termine processuale:


- **presentazione del ricorso introduttivo** (entro 60 o 150 giorni dalla notifica dell'atto impositivo);
- **costituzione in giudizio del ricorrente** (entro 30 giorni dalla notifica del ricorso);
- **mediazione** (art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/97)
- **notifica dell'atto di appello, principale o incidentale** (entro 60 giorni dalla notifica della sentenza o entro 6 mesi dal deposito della sentenza);



# La sospensione dei termini processuali per i contribuenti (art. 83 del DL n. 18/2020)

## La sospensione opera per qualsiasi termine processuale:

- ripresa del processo interrotto o sospeso (ex art. 43 del D. Lgs. 546/92);
- ripresa del processo a seguito di incompetenza (entro il termine indicato o entro 6 mesi dalla comunicazione della sentenza);
- riassunzione in rinvio a seguito della sentenza di cassazione con rinvio (entro 6 mesi dal deposito della sentenza di cassazione);
- termini per reclamare i decreti presidenziali (ex art. 27 del D. Lgs. 546/92)



# La sospensione dei termini processuali per gli Enti impositori (art. 29 del DL n. 23/2020)

L'art. 29, comma 3 del DL n. 23/2020 ha stabilito che, riguardo ai termini processuali, anche per gli Enti impositori opera l'art. 83 del DL n. 18/2020, quindi la sospensione dal 9.3.2020 all'11.5.2020.


Sebbene, inizialmente, per effetto dell'art. 67 del DL 18/2020, per gli Enti impositori era stata prevista la sospensione dei termini processuali dall'8.3.2020 al 31.5.2020 (per un periodo di 85 giorni superiore rispetto alla sospensione di 64 giorni prevista per i contribuenti).



# La sospensione dei termini processuali dell'Agente della Riscossione e degli altri Enti


La sospensione dei termini processuali dal 9.3.2020 all'11.5.2020 vale anche **per gli Agenti della riscossione**, nonché per i concessionari locali, iscritti all'albo dell'art. 53 del D. Lgs. n. 446/97 e, indistintamente, per ogni altro Ente impositore, non solo per le Agenzie fiscali (e.g. Enti locali, Camere di commercio, ecc.).





# Nuovi termini per l'impugnazione di alcuni atti impositivi (art. 149 DL 34/2020)


L'art. 149 del DL n. 34/2020 ha previsto una ulteriore proroga al **16.9.2020** dei termini per la notifica del ricorso introduttivo degli **atti impositivi definibili mediante acquiescenza** e i cui termini di versamento scadono nel periodo **9.3.2020 - 31.5.2020**



# Nuovi termini per l'impugnazione di alcuni atti impositivi (art. 149 DL 34/2020)

**Beneficiano della proroga del termine per il ricorso al 16.9.2020 i seguenti atti definibili mediante acquiescenza, sempre che il termine di pagamento scada tra il 9.3.2020 e il 31.5.2020:**


- Avvisi di recupero crediti di imposta (e.g. ricerca sviluppo, compensazioni senza visto, omesso quadro RU);
- Avvisi di liquidazione (e.g. omessa registrazione di contratti, attribuzione della rendita catastale ai fini dell'imposta di registro, successioni e donazioni, omesso versamento dell'imposta di registro, ipocatastali in occasione della dichiarazione, di successione, dell'imposta sulle donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti e dell'imposta sulle assicurazioni).



# Nuovi termini per l'impugnazione di alcuni atti impositivi (art. 149 DL 34/2020)

Sono esclusi:

- gli atti per cui è stata presentata istanza di accertamento con adesione in quanto l'acquiescenza (art. 15 D. Lgs 218/97) postula la rinuncia alla adesione;
- gli atti per cui non è possibile l'acquiescenza (e.g. cartelle esattoriali, atto di contestazione sanzioni, ingiunzioni, intimazioni di pagamento, estratti di ruolo, fermi amministrativi, iscrizioni di ipoteche);
- gli avvisi di accertamento emessi dagli Enti locali (non richiamati dalla norma);
- gli atti emessi dalle Camere di Commercio



# Nuovi termini per l'impugnazione di alcuni atti impositivi (art. 149 DL 34/2020)

## ATTENZIONE

**Per prudenza e in assenza di chiarimenti, si ritiene che gli avvisi di accertamento esecutivi ex art. 29 del DL 78/2010 non possano beneficiare della proroga al 16.9.2020 per l'impugnazione.**

L'art. 154 del DL 34/2020 posticipa, infatti, dal 31.5.2020 al 31.8.2020 la sospensione dei termini di pagamento degli accertamenti esecutivi, sancendo che potrà avvenire entro il 30.9.2020. Pertanto, non ci sono avvisi di accertamento di imposte sui redditi/IVA/IRAP i cui termini di pagamento per l'acquiescenza scadono dal 9.3.2020 al 31.5.2020.

# La sospensione dei versamenti derivanti da accertamenti esecutivi

## ATTENZIONE

Per gli **avvisi di accertamento esecutivi** (ex art. 29 DL n. 78/2010), con termini di pagamento in scadenza **dal 8.3.2020 al 31.8.2020**, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5/E del 20 marzo 2020 ha precisato che:

- ▶ **non si applica la proroga fino al 30.9.2020**
- ▶ **il pagamento deve avvenire entro il termine per il ricorso** (tenendo conto della sospensione per 64 giorni – dal 9.3.2020 al 11.5.2020 – stabilita dall'art. 83 del DL n. 18/2020)

**NB Occorre verificare se il chiarimento dell'Agenzia viene recepito anche dai Comuni**

# Acquiescenza e definizione agevolata sanzioni

I pagamenti di somme derivanti da acquiescenza (ex art. 15 del D. Lgs. n. 218/97) e da definizione agevolata delle sole sanzioni (ex art. 17 del D. Lgs. 472/97) di avvisi di accertamento esecutivi vanno eseguiti entro il termine per il ricorso, applicando la sospensione di 64 giorni dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

**Pertanto, a titolo prudenziale e senza una conferma ufficiale, è prudente non confidare nello slittamento dei termini di pagamento al 30.9.2020, quand'anche i termini di pagamento ordinari scadano tra il 8.3.2020 e il 31.8.2020.**




# Accertamento con adesione

## *Agenzia Entrate, circolare n. 6/E del 2020*

Per effetto dell'art. 6, comma 3 del D. Lgs. n. 218/97, la domanda di accertamento con adesione sospende il termine per il ricorso per un periodo di 90 giorni.

**La sospensione dei 90 giorni si cumula con la sospensione dei termini processuali di 64 giorni**, dal 9.3.2020 all'11.5.2020 e anche con la sospensione feriale (cfr. circolare n. 6/E del 2020).

Il cumulo tra sospensione da istanza di adesione e sospensione ex art. 83 del DL 18/2020 è confermato dall'art. 158 del DL 34/2020.




# La sospensione dei controlli (art. 67 DL n. 18/2020)

Secondo l'art. 67 del DL n. 18/2020, i termini relativi alle attività di controllo, liquidazione e accertamento da parte degli **Enti impositori** sono sospesi **dall'8.3.2020 al 31.5.2020**.

Sul versante operativo, significa che nel predetto lasso di tempo oltre a **non poter essere notificati avvisi bonari né altri atti impositivi**, non possono iniziare o proseguire attività di controllo fiscale, **ferme restando alcune eccezioni**.






# La sospensione dei controlli esterni (art. 67 DL n. 18/2020)

## Ambito oggettivo

**Fatti salvi i casi di indifferibilità e di urgenza**, la sospensione, a livello generale, riguarda le **attività “esterne”** (*i.e.* accessi, ispezioni e verifiche), ma anche la **notifica dei questionari** al fine di non sollecitare spostamenti fisici dei funzionari, dei contribuenti e dei loro rappresentanti.



# La sospensione dei controlli (art. 67 DL n. 18/2020)

Anche la **Guardia di Finanza**, con la circolare prot. n. 73943/2020 diramata in data **11/3/2020** ha comunicato **la sospensione, fino alla cessazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, di tutte le verifiche e i controlli fiscali** (inclusi quelli in materia di lavoro e di antiriciclaggio), al fine di evitare gli spostamenti del personale dipendente, **fatti salvi i casi di indifferibilità e di urgenza.**




# I controlli non sospesi

*Agenzia Entrate*

*comunicato 12/3/2020 e circolare n. 6/E del 23.3.2020*

Non sono invece sospese:

- ▶ le altre **attività di verifica e controllo** che non comportano spostamenti fisici (inclusi gli accertamenti con adesione e le conciliazioni);
- ▶ le **attività di controllo di imminente scadenza** (e.g. relative ad anni di imposta 2015 e 2014 in caso di omessa presentazione della dichiarazione).



# I controlli non sospesi

## *Agenzia Entrate*

### *circolare n. 6/E del 23.3.2020*

Non sono inoltre sospese:

- **i controlli formali ex art. 36 ter DPR 600/73** (nelle ipotesi in cui il termine per fornire la risposta/esibire i documenti scada nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020, il **contribuente può ottemperare entro il 30 giugno 2020**, ex art. 62 comma 6 del DL 18/2020);
- **le indagini finanziarie** (*i.e.* richieste di preventiva autorizzazione a procedere nei confronti degli intermediari finanziari, richiesta agli intermediari finanziari di fornire dati, notizie e documenti relativi ai rapporti con i clienti);

# I controlli non sospesi

Non sono, infine, sospese:

- ▶ le **verifiche sui prezzi di trasferimento** (la richiesta di documentazione giustificativa dei costi black list ex art. 110 del TUIR può essere notificato dall'8 marzo al 31 maggio 2020 e il relativo obbligo di risposta entro 90 giorni da parte del contribuente andrà comunque rispettato se scade dopo il 31 maggio 2020).
- ▶ Qualora il termine per fornire la risposta/esibire i documenti scada nel periodo dall'8.3.2020 al 31.5.2020, il contribuente può ottemperare entro il 30.6.2020 (ex art. 62, comma 6 del DL 18/2020).

# I controlli non sospesi

## ATTENZIONE

Considerato che la sospensione non riguarda i contribuenti, in assenza di un chiarimento ufficiale, a titolo prudenziale si ritiene che **non operi alcuna sospensione per i termini concessi per:**

- **l'esibizione di documenti e/o la restituzione di questionari** ex art. 32 del DPR 600/73;
- **la presentazione di memorie a seguito di PVC** ex art. 12, comma 7 della L. 212/2000.

# La sospensione della consulenza

A seguito della presentazione di interpello ex art. 11 della Legge n. 212/2000 (*i.e.* interpretativo, qualificatorio, probatorio, antiabuso o disapplicativo), l'Agenzia è tenuta a comunicare la risposta, scritta e motivata, al contribuente:

- ▶ entro **90 giorni** dalla presentazione dell'istanza per l'interpello interpretativo o qualificatorio;
- ▶ entro **120 giorni** dalla presentazione dell'istanza, per l'interpello probatorio, antiabuso o disapplicativo.

La mancata risposta nei termini equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente (c.d. "silenzio-assenso").



# La sospensione della consulenza

L'articolo 67, comma 1 del DL 18/2020 prevede la sospensione dall'8.3.2020 al 31.5.2020 dei termini per fornire risposta alle istanze di interpello di qualsiasi tipo.

Le istanze presentate durante il periodo di sospensione e i termini connessi iniziano a decorrere dal 1° giugno 2020.

## ESEMPIO

**In caso di interpello ordinario presentato il 7.1.2020, all'8.3.2020 sono decorsi già 60 giorni, dunque il termine di 90 giorni per la risposta decorre nuovamente dal 1.6.2020 e spirerà il 30.6.2020.**