



I RAPPORTI TRA FISCO E CONTRIBUENTI NELLA FASE EMERGENZIALE

Avv. Gabriele Sepio

Premessa

Nel corso degli incontri finora svolti ci siamo occupati di chiarire in che modo i vari Decreti intervenuti nella fase emergenziale, passo dopo passo, hanno tentato di regolare i rapporti di natura procedimentale e processuale tra Amministrazione e contribuenti.

Ad oggi, dopo l'emanazione del D.L. Cura Italia (unico già convertito in legge), del D.L. Liquidità e del D.L. Rilancio, proviamo a riepilogare le questioni cui i professionisti dovranno prestare attenzione per assistere i propri clienti, tenendo in ogni caso presente che su alcune tematiche è auspicabile un intervento chiarificatore da parte del legislatore (magari in sede di conversione del D.L. Rilancio) o quanto meno della prassi.

RAPPORTI DI NATURA PROCESSUALE

Il D.L. Liquidità ha prorogato all'11 maggio il termine di sospensione delle udienze e del compimento di qualsiasi atto processuale originariamente fissato dall'art. 83 del D.L. Cura Italia tra il 9 marzo e il 15 aprile;

Sempre il D.L. Liquidità ha espressamente equiparato i termini di sospensione processuale per il «contenzioso» dell'Ufficio e quello dei contribuenti.

Tale chiarimento si è reso necessario in quanto la formulazione dell'art. 67 del Cura Italia (che interviene sulla sospensione dei termini per l'attività degli enti creditori) prevedeva che la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio si applicasse anche ai termini per il «contenzioso». In questo modo, tuttavia, si sarebbe verificata una disparità di trattamento tra Fisco e contribuenti in quanto il primo avrebbe beneficiato di una sospensione dei termini processuali pari a 84 giorni (8 marzo – 31 maggio) mentre i secondi di soli 64 giorni (9 marzo – 11 maggio).

Il D.L. Rilancio ha definitivamente chiarito che la sospensione dei termini processuali è applicabile anche al procedimento di accertamento con adesione (art. 158), confermando le conclusioni cui era già pervenuta la prassi dell'Agenzia delle Entrate (Circolare 6/E del 23 marzo 2020 e Circolare 8/E del 3 aprile 2020).

Infine, questione sulla quale torneremo più avanti, per tutti quegli atti che vedono scadere i 60 giorni dalla notifica tra l'8 marzo e il 31 maggio, i termini per l'impugnazione sono prorogati al 16 settembre 2020.

RAPPORTI DI NATURA PROCEDIMENTALE TRA ENTE CREDITORE E CONTRIBUENTE

Sospensione dei termini per le attività degli enti impositori

L'art. 67 del Cura Italia ha previsto la sospensione, per il periodo ricompreso dall'8 marzo al 31 maggio 2020, delle attività svolte dagli **enti impositori** (Agenzia delle Entrate, ma anche l'Agenzia delle Dogane, le Regioni ed i Comuni).

La sospensione riguarda le attività di **liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso**, nonché le attività **finalizzate a regolare in via preventiva rapporti tra Fisco e contribuente**.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, tale sospensione riguarda **i termini e non le attività**, tanto che è stato chiarito che nel corso della sospensione possono essere svolti con modalità a distanza tutti i procedimenti amministrativi, come ad esempio il contraddittorio relativo all'accertamento con adesione (Circolare 6/E del 23 marzo 2020).

A dire il vero l'Agenzia si era espressa in tal senso anche per chiarire che **nel periodo di sospensione sarebbe stato comunque possibile notificare atti impositivi**.

Tuttavia, questa possibilità è venuta meno con l'introduzione dell'art. 157 del D.L. Rilancio (almeno con riguardo agli atti di competenza dell'Agenzia delle Entrate).

Prescrizione e decadenza

Vale la pena a questo punto soffermarsi sulla questione maggiormente dibattuta nella fase emergenziale, ossia sul corretto computo dei termini di prescrizione e decadenza per la notifica degli atti da parte degli enti impositori.

Inizialmente, la posizione dell'Agenzia delle Entrate era quella per cui, stante il richiamo operato dall'art. 67 del Cura Italia all'art. 12 del D.lgs. 159/2015 (nella sua integrale formulazione), i termini di prescrizione e decadenza dovevano intendersi *tout court* prorogati di due anni, con la conseguenza per cui tutti gli atti in scadenza al 31.12.2020 (anche infrannuali) avrebbero potuto essere notificati entro il 31.12.2022.

Tale impostazione è stata ampiamente criticata visto che gli enti creditori avrebbero potuto beneficiare di una proroga ingiustificatamente più ampia della sospensione dei versamenti accordata ai contribuenti (peraltro non a tutti e non con riguardo a tutti i tributi).

Prescrizione e decadenza

Per questo, in sede di conversione del Cura Italia è stato esplicitamente previsto che il richiamo all'art. 12 del D.lgs. 159/2015 riguarda solamente i commi 1 e 3 della citata disposizione.

Tuttavia, questa ulteriore precisazione avrebbe aperto il campo all'individuazione di diversi termini di prescrizione e decadenza per i vari contribuenti, dovendosi distinguere tra chi effettivamente ha beneficiato della sospensione dei versamenti, in relazione a quali entrate e, soprattutto, per quanto tempo.

È il caso di ricordare, infatti, che il comma 1 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015 accorda la proroga dei termini di prescrizione e decadenza in favore degli enti impositori e dell'agente della riscossione solamente con riguardo alle «**stesse entrate**» e allo stesso «**periodo di tempo**» oggetto di sospensione.

Ebbene, è il caso di osservare che la sospensione dei versamenti:

- non è stata prevista in via generalizzata per tutti i contribuenti;
- non è stata prevista per tutti i tributi;
- non è stata prevista per tutti per lo stesso periodo di tempo.

Prescrizione e decadenza

A dirimere la questione, almeno con riferimento agli atti di competenza dell'Agenzia delle Entrate, è intervenuto l'art. 157 del Decreto Rilancio, prevedendo che gli atti impositivi in scadenza tra il 9 marzo e il 31 dicembre devono essere comunque emessi entro il 31 dicembre ma verranno notificati tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza, e senza considerare la sospensione di 84 giorni di cui al comma 1 dell'art. 67 (come avevamo ipotizzato nel nostro precedente intervento).

Di conseguenza, il differimento della notifica al 2021 degli atti in scadenza pone nel nulla il richiamo ai commi 1 e 3 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015 operato dal comma 4 dell'art. 67.

Al riguardo si segnala che, astrattamente, la notifica dell'atto potrebbe avvenire già nei primi giorni del 2021, ponendo di fatto nel nulla la logica del differimento della notifica.

Del pari, come evidenziato nel precedente incontro, la norma non impedisce la notifica quest'anno di atti non in scadenza nel predetto periodo. Si pensi ad un accertamento per l'anno 2016 i cui termini ordinari di decadenza, per effetto dell'abrogazione del raddoppio dei termini in presenza di reato, scadrebbero il 31.12.2022 (ovviamente in caso di presentazione della dichiarazione).

Onere della prova rispetto alla data di emissione dell'atto

Resta poi da capire quale sarà il comportamento dell'Agenzia delle Entrate rispetto alla prova dell'emissione dell'atto entro il 31.12.2020, che a questo punto diviene fondamentale per verificare il rispetto dei termini decadenziali.

La norma fa riferimento alla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima.

La questione sarà importante per dirimere eventuali contenziosi. Infatti, la mancata prova in tal senso comporterà l'illegittimità dell'atto impositivo per il superamento del termine decadenziale.

Tuttavia, a nostro parere non è necessaria la materiale allegazione della «prova della tempestiva emissione», potendo l'Agenzia produrla anche in sede processuale qualora richiesto dal contribuente (si ricorda che la decadenza deve essere eccepita).

In questo senso può prendersi spunto da quanto ormai costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo alla produzione della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento. Infatti, sebbene la valida sottoscrizione dell'atto sia condizione di legittimità dello stesso, la prova della sua esistenza può essere resa anche in sede processuale.

Prescrizione e decadenza per gli atti non di competenza dell'Agenzia delle Entrate

Una questione ulteriore su cui occorre soffermarsi riguarda i termini di prescrizione e decadenza **che non riguardano atti di competenza dell'Agenzia delle Entrate**. Infatti, l'art. 157 del D.L. Rilancio non affronta la questione.

Conseguentemente, con riguardo agli atti degli enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate non può che trovare applicazione, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza, quanto previsto per «gli enti creditori» dal comma 4 dell'art. 67. Tale norma, come anticipato, richiama i commi 1 e 3 del D.lgs. 159 del 2015, che proroga i termini con riferimento alle **stesse entrate e allo stesso periodo di tempo** previsto per la sospensione dei versamenti.

Tuttavia, è giusto il caso di osservare che in questo caso l'individuazione dei predetti termini non è così semplice, visto che la sospensione del pagamento dei tributi locali (ad esempio) non è stata prevista ed è rimessa alla potestà regolamentare dei diversi comuni, i quali potrebbero quindi provvedere o meno in tal senso.

Prescrizione e decadenza per gli atti non di competenza dell' Agenzia delle Entrate

Stando così le cose, è lecito ipotizzare che gli enti creditori non possano beneficiare di alcuna proroga in relazione agli atti riguardanti soggetti che non hanno beneficiato di alcuna sospensione dei versamenti. Inoltre, per quelli che invece ne hanno beneficiato, occorre tenere presente che ai fini della proroga rileva il numero dei giorni di sospensione.

Rispetto a queste conclusioni non sembra potersi opporre il fatto che il comma 1 dell'art. 67 prevede la sospensione dei termini per l'attività degli enti impositori di 84 giorni, invocando quindi una sorta di sospensione minima generalizzata per tale periodo di tempo. Infatti, il comma 4 interviene espressamente sui termini di prescrizione e decadenza, dovendosi quindi assegnare ad esso un carattere di specialità.

L'unico modo in cui può «ragionevolmente» essere interpretata la sospensione dell'attività di accertamento prevista dal comma 1 dell'art. 67 (altrimenti non avrebbe senso la speciale previsione di cui al comma 4) è quella per cui la sospensione di 84 giorni opera solo con riferimento ai «termini» in scadenza nel periodo oggetto di sospensione (8 marzo – 31 maggio). In questi casi, al termine ordinario che scade nel predetto periodo andrebbero aggiunti gli 84 giorni.

Prescrizione e decadenza liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni

L'art. 157 del D.L. Rilancio differisce al 2021 anche la notifica di comunicazioni di irregolarità 36-bis e di controlli formali della dichiarazione 36-ter che si sarebbero dovuti notificare quest'anno.

In coerenza con quanto sopra, viene prorogato di un anno il termine decadenziale delle conseguenti cartelle di pagamento di cui all'art. 25 del DPR 602/73, in relazione alla dichiarazione presentata nel 2018 (anno d'imposta 2017) per la liquidazione automatica 36-bis (che scadrebbe al 31.12.2021) e alla dichiarazione presentata negli anni 2017 e 2018 (anni d'imposta 2016 e 2017) per il controllo formale 36-ter (che scadrebbero rispettivamente il 31.12.2021 e il 31.12.2022).

Sembra allora che l'anno 2016 (dichiarazione presentata nel 2017), non venga prorogato, dunque la cartella da liquidazione automatica continua a dover essere notificata entro fine anno ne tantomeno viene prorogato il termine per la notifica della comunicazione ex art. 36 bis

Stesso discorso vale con riferimento al periodo 2015 relativamente alle comunicazioni ex art. 36 ter

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

Prescrizione e decadenza

Come evidenziato nei precedenti incontri, occorre ricordare che l'art. 67 interviene comunque solo sui termini relativi all'attività degli enti creditori e non su quelli dei contribuenti.

Pertanto, al fine di non incorrere in spiacevoli decadenze, è opportuno tenere presente il termine di scadenza per il compimento, ad esempio, delle istanze di rimborso. Infatti, da un lato non si tratta di termini a carico dell'ente e, dall'altro, neanche di termini processuali per i quali eventualmente applicare la sospensione di cui all'art. 83 del Cura Italia.

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

L'art. 149 del D.L. Rilancio ha previsto il differimento al 16 settembre 2020 dei termini di versamento che scadono tra il 9 marzo e il 31 maggio relativamente a:

- **atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita** ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70 convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 54 e dell'articolo 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 e dell'articolo 34, commi 6 e 6-bis del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346;
- **atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi** ai sensi dell'articolo 10, dell'articolo 15 e dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131;
- **atti di recupero** ai sensi dell'articolo 1, comma 421 della legge 30 dicembre 2004, n. 311;
- **avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti e dell'imposta sulle assicurazioni;**

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

Si tratta di atti il cui termine per il versamento non è collegato al termine di presentazione del ricorso (e non definibili in acquiescenza) e, quindi, di atti che ai fini della sospensione del versamento non potrebbero beneficiare della sospensione dei termini processuali prevista dall'art. 83 del Cura Italia.

Sempre per questo tipo di atti è parallelamente previsto il differimento al 16 settembre del termine finale per la presentazione del ricorso. La *ratio* è quella di allineare termine di versamento e termine per l'impugnazione.

Si osserva, poi, che il differimento al 16 settembre del termine per il ricorso è accordato dalla norma anche agli atti definibili in acquiescenza.

Parliamo degli avvisi di accertamento per i quali i 60 giorni dalla notifica scadono nel predetto periodo 9 marzo – 31 maggio (e per i quali non è stata presentata ovviamente istanza di adesione).

Si prevede solo il differimento del termine per il ricorso e non del versamento in quanto in questo caso lo slittamento del primo comporta automaticamente anche lo spostamento in avanti del secondo (in quanto il versamento scade solo se sono decorsi i termine per l'impugnazione).

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

La norma posticipa al 16 settembre anche il versamento delle rate (anche la prima) in scadenza nel periodo 9 marzo – 31 maggio relative a:

- **atti di accertamento con adesione** ai sensi dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;
- **accordo conciliativo** ai sensi dell'articolo 48 e dell'articolo 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;
- **accordo di mediazione** ai sensi dell'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

Tuttavia, con particolare riferimento all'accertamento con adesione e alla mediazione sono opportuni dei chiarimenti circa il differimento del versamento della prima rata. Infatti, nei predetti casi il pagamento della prima rata determina il perfezionamento della relativa procedura. Differendolo al 16 settembre vuol dire che questo pagamento avverrà sempre dopo la scadenza del termine di versamento della seconda rata trimestrale (che invece non perfeziona il procedimento).

Che succede se si paga la seconda rata (che non scade nel periodo 8 marzo – 31 maggio) ma non la prima posticipata al 16 settembre? Il procedimento non si perfeziona con conseguente definitività delle somme originariamente contestate? È il caso di sottolineare, infatti, che non potrebbe trovare applicazione il differimento al 16 settembre del termine di impugnazione (non si tratta infatti di atti definibili in acquiescenza e nel caso della mediazione peraltro il ricorso/reclamo è stato persino già presentato).

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

In caso di difficoltà nel pagamento delle rate, a nostro avviso è sempre preferibile ottemperare al pagamento della prima rata differita. Facciamo un esempio:

- se la prima rata dell'adesione scade il 28 maggio 2020, la stessa è prorogata al 16 settembre;
- la seconda rata, quindi, è prevista in scadenza per il 31 agosto.

Qualora non si abbiano sufficienti disponibilità liquide, è preferibile pagare la prima rata differita al 16 settembre (preservando la conclusione dell'accordo con il Fisco) invece che la seconda.

Questo anche perché la seconda rata potrebbe essere comunque pagata entro la scadenza della rata successiva (che in tal caso dovrebbe essere la III e dunque con scadenza al 30 novembre) senza decadere dai benefici della dilazione.

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

Volendo riassumere, se nel periodo tra il 9 marzo e il 31 maggio:

- non ho pagato la prima o unica rata dell'adesione, della mediazione e della conciliazione, posso farlo entro il 16 settembre (ponendo rimedio, in alcuni casi, persino ad una eventuale definitività dell'atto impositivo);
- Ho in scadenza rate di piani di dilazione (diverse dalla prima) relativi ad adesioni, mediazioni e conciliazioni, posso provvedere entro il 16 settembre;
- scadono i 60 giorni dalla notifica di uno degli atti elencati nella norma (ad esempio avviso di liquidazione dell'imposta di registro), il termine per il versamento (non collegato a quello di presentazione del ricorso) è posticipato al 16 settembre, come pure quello per impugnare;
- scadono i 60 giorni dalla notifica di un avviso di accertamento definibile in acquiescenza (perché non ho presentato istanza di adesione o ricorso), i termini per il versamento e per l'impugnazione sono differiti al 16 settembre;
- relativamente ad avvisi di accertamento scadono i termini di impugnazione (e quindi di versamento) come sospesi dalla presentazione di un'istanza di adesione, allora i termini per il ricorso (e quindi di versamento) sono sospesi di ulteriori 64 giorni beneficiando comunque della sospensione dei termini processuali di cui all'art. 83 D.L. Cura Italia (9 marzo – 11 maggio).

Sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta

La norma prevede poi che i versamenti sospesi devono essere effettuati **in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020** o, a decorrere dal medesimo giorno, mediante rateazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ciascun mese.

Da ultimo, è prevista la proroga al 16 settembre delle rate della pace fiscale (definizione dei PVC, definizione degli atti impositivi e definizione delle liti pendenti) **in scadenza nel predetto periodo (9 marzo – 31 maggio)**.

Si segnala che con riferimento alla **definizione delle liti pendenti**, si potrà beneficiare solamente della proroga al 16 settembre della rata in scadenza al 31 maggio 2020.

Infatti la rata precedente scadeva il 28 febbraio e, quindi, non rientra nel periodo applicativo della disposizione.

Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni

L'art. 144 del D.L. Rilancio introduce un provvedimento accolto con favore dal momento che, per la prima volta, si interviene sulla possibilità di rimettere in termini e sospendere i pagamenti dovuti in base alla liquidazione e al controllo formale delle dichiarazioni 36-bis e 36-ter (non ancora oggetto di iscrizione a ruolo).

In sostanza, fino ad oggi questo tipo di contribuenti erano stati penalizzati rispetto ad altri che, a bene vedere, hanno beneficiato della sospensione nonostante si trovassero in presenza di situazioni più «gravi» dal punto di vista fiscale.

Vale la pena ricordare, infatti, che hanno beneficiato della sospensione dei versamenti i soggetti che avevano debiti iscritti a ruolo derivanti da cartelle di pagamento in scadenza nel periodo 8 marzo – 31 maggio (ex art. 68 del Cura Italia) e quelli che addirittura avevano ricevuto avvisi di accertamento esecutivi (i quali hanno beneficiato della sospensione dei termini per il versamento per effetto della sospensione del termine per presentare il ricorso ex art. 83 del Cura Italia, come abbiamo visto nei precedenti incontri).

Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni

La norma:

- da un lato, prevede che chi non ha effettuato i versamenti della prima rata o delle rate successive in scadenza tra l'8 marzo e il giorno precedente alla data di entrata in vigore del DL Rilancio (19 maggio), può provvedere ai relativi pagamenti entro il 16 settembre 2020 in unica soluzione o in 4 rate mensili (in questo caso quindi non si procederà all'iscrizione a ruolo con maggiorazione di sanzioni e interessi);
- dall'altro, prevede la sospensione dei versamenti relativi a comunicazioni di irregolarità in scadenza tra la data di entrata in vigore del DL Rilancio e il 31 maggio 2020; anche in questo caso i versamenti devono essere effettuati entro il 16 settembre 2020 o in unica soluzione o in 4 rate mensili.

Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni

A questo punto si rendono necessari alcuni chiarimenti in merito all'applicabilità della rimessione in termini e della proroga rispetto alle rate di piani di dilazione che scadono nel predetto periodo grazie alla possibilità (prevista normativamente) di essere versate entro la scadenza della rata successiva senza comportare la decadenza dalla rateazione.

Ipotizziamo ad esempio il seguente piano relativo ad una comunicazione di irregolarità:

Rata 3 scadenza 31 gennaio;

Rata 4 scadenza 30 aprile.

In questo caso il 30 aprile è scaduto il termine per il pagamento sia della rata n. 4 che della rata n. 3 eventualmente non pagata alla relativa scadenza.

Se si accede ad un'impostazione restrittiva, si dovrebbe ritenere che la norma proroghi solamente un termine scaduto ordinariamente tra l'8 marzo e il 31 maggio e, di conseguenza, in questo caso il contribuente sarebbe decaduto dalla dilazione se non ha pagato la rata n. 3 al 30 aprile.

In caso contrario, non decadrà e la rata n. 4 potrà essere pagata il 16 settembre.

Diversamente, verrebbero penalizzati i contribuenti che al 30 aprile (momento in cui peraltro non era entrato in vigore il D.L. Rilancio) hanno regolarmente adempiuto al versamento della rata n. 3. Infatti, questi beneficerebbero del differimento di una sola scadenza mentre chi non ha adempiuto godrebbe dello spostamento in avanti di due rate.

Rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni

Ipotizziamo adesso il seguente piano:

Rata 3 scadenza 28 febbraio;
Rata 4 scadenza 31 maggio.

In questo caso al 31 maggio scade sia il termine di pagamento della rata ordinaria che quello della rata precedente.

Sempre sulla base di un'interpretazione restrittiva si dovrebbe ritenere che la rata n. 3 dovrà comunque essere pagata il 31 maggio per non decadere dalla rateazione, mentre la n. 4 potrà essere differita al 16 settembre.

In entrambi gli esempi fatti, **volendo accedere ad un'interpretazione meno restrittiva** (e forse più coerente con la fase emergenziale), si potrebbe sostenere che il differimento al 16 settembre della rata che «ordinariamente» scade nel periodo 8 marzo – 31 maggio, consente di provvedere entro tale data anche al pagamento della rata precedente senza decadere.

Tuttavia, **in assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate** si ritiene prudenzialmente applicabile l'interpretazione restrittiva.

Attività dell'Agente della Riscossione

Per effetto del combinato disposto dell'art. 68 del D.L. Cura Italia e dell'art. 154 del D.L. Rilancio, è prevista la sospensione dei termini di versamento **dei carichi affidati all'Agente della riscossione scadenti tra l'8 marzo e il 31 agosto 2020**, senza possibilità di ottenere il rimborso di quanto già eventualmente pagato prima dell'entrata in vigore della norma.

La sospensione **riguarda tutti i carichi**, anche quelli relativi ad entrate non tributarie (ad esempio, contributi previdenziali, sanzioni amministrative da violazione codice della strada etc.).

Nella sospensione rientrano anche i ruoli relativi alle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione, alle ingiunzioni di pagamento emesse dagli enti territoriali.

Il versamento di quanto "sospeso" dovrà essere effettuato **in unica soluzione entro il 30 settembre 2020.**

Nel periodo di sospensione l'Agente della Riscossione non potrà notificare ulteriori cartelle di pagamento (come confermato anche nelle FAQ AdE Riscossione del 19 marzo 2020)

Attività dell'Agente della Riscossione

Come anticipato nel precedente intervento, la norma prevede letteralmente che ad essere sospesi sono i termini dei versamenti scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 agosto, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli artt. 29 e 30 del D.L. 78 del 2010 (avvisi di accertamento immediatamente esecutivi e avvisi di addebito INPS).

Tuttavia, come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate, la norma è destinata a trovare applicazione solo con riguardo ai ruoli relativi a cartelle di pagamento, in quanto è difficilmente individuabile nel predetto periodo un versamento in scadenza relativo ad un carico riguardante atti imposables.

Ciò a maggior ragione se si tengono presenti le novità introdotte dal D.L. Liquidità e dal D.L. Rilancio in merito a:

- proroga della sospensione dei termini processuali sino all'11 maggio;
- differimento al 16 settembre sia dei termini di versamento degli atti impositivi in scadenza nel periodo 9 marzo – 31 maggio nonché dei relativi termini di impugnazione;
- differimento al 2021 della notifica di atti in scadenza al 31.12.2020.

Attività dell'Agente della Riscossione

Infatti:

- se ho ricevuto un atto che è divenuto definitivo prima dell'8 marzo 2020, **non siamo in presenza di un debito in scadenza ma scaduto** e, quindi, la norma non è applicabile (peraltro in alcuni casi potrebbe anche non esistere ancora un carico affidato);
- se ho ricevuto un atto i cui 60 giorni dalla notifica scadono tra il 9 marzo e il 31 maggio, **non siamo in presenza di un debito in scadenza** in quanto il termine per il versamento è prorogato al 16 settembre;
- se ho ricevuto un atto i cui 60 giorni per l'impugnazione sono stati interrotti da un'istanza di adesione e la scadenza cade all'interno del periodo 8 marzo – 31 agosto (periodo di sospensione dei ruoli), **difficilmente saremo in presenza di un debito in scadenza** in quanto i 150 giorni (60 + 90 di adesione) beneficerebbero dell'ulteriore sospensione di 64 giorni prevista dall'art. 83 del Cura Italia: ipotizziamo un accertamento notificato il 20 dicembre 2019; i 150 giorni scadrebbero il 18 maggio 2020 ma a tale termine devono essere sommati i 64 giorni dell'art. 83. Il termine per il ricorso (e quindi del versamento) scadrebbe dunque il 21 luglio 2020. **Difficilmente quindi potrà esserci un'iscrizione a ruolo in scadenza per il 31 agosto** (se si considera peraltro che la stessa non può avvenire prima di 30 giorni dalla scadenza del termine per il ricorso).

Attività dell'Agente della Riscossione

In conclusione, beneficiano della sospensione:

- i versamenti relativi a cartelle di pagamento (o avvisi di addebito) che scadono nel predetto periodo ovvero rate di dilazioni in essere che scadono sempre nel predetto periodo (Qualora non sia mai stata richiesta una dilazione posso provvedere entro il 30 settembre 2020 senza dover necessariamente pagare in unica soluzione).
- i versamenti relativi a dilazioni in essere riguardanti somme iscritte a ruolo sulla base di avvisi di accertamento esecutivi.

Viene poi previsto che per i piani di dilazione in essere nel periodo di sospensione, ovvero per le istanze di rateizzazione presentate (ma non ancora accordate) nel predetto periodo, si decade con il mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive (invece che 5).

Infine, viene previsto che tutte le rate in scadenza nel 2020 relative alla rottamazione ter e al saldo e stralcio possono essere pagate entro il 10 dicembre senza che il mancato pagamento alle scadenze originariamente previste comporti la decadenza dalla definizione.

Per coloro che invece erano già decaduti dai predetti istituti alla data del 31 dicembre 2019, vi è la possibilità di procedere alla rateizzazione del carico (possibilità in precedenza espressamente esclusa).

Attività dell'Agente della Riscossione

Con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza si rendono necessari dei chiarimenti da parte del legislatore.

Infatti, è sfuggito che l'art. 68 del Cura Italia (che come detto regola l'attività dell'Agente della Riscossione), continua a richiamare integralmente l'art. 12 del D.lgs. 159/2015, aprendo quindi il campo a possibili interpretazioni legate ad un'eventuale proroga biennale dei termini in favore dell'Agente della Riscossione.

Si tratta di un chiarimento quantomai opportuno, visto che la questione della proroga biennale è stata risolta con riguardo all'attività degli enti creditori (nel senso di escluderla) e quindi non avrebbe alcun senso ammetterla per l'Agente della Riscossione.

Anche in questo caso, il richiamo dovrebbe essere limitato ai commi 1 e 3 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015, con conseguente applicabilità della proroga solamente nei confronti di coloro che hanno in qualche modo beneficiato della sospensione dei carichi affidati dall'8 marzo al 31 agosto.

Una diversa impostazione sarebbe difficilmente giustificabile.

Attività dell'Agente della Riscossione

Come chiarito nelle FAQ del 29 marzo 2020, nel periodo di sospensione l'Agenzia non può attivare alcuna procedura cautelare (esempio: fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (esempio: pignoramento).

Si tratta di un chiarimento importante in quanto le attività cautelari ed esecutive, in base al richiamo all'art. 12 comma 1, del D.lgs. 159 del 2015, dovrebbero a rigore essere sospese al massimo con riguardo ai soggetti che beneficiano della sospensione (ossia in questo caso solo quelli con carichi scadenti nel periodo di sospensione). L'affermazione di cui sopra, invece, sembra far trasparire che le misure cautelari ed esecutive siano sospese in via generale per tutti i contribuenti.

Vista l'interpretazione estensiva dell'art. 12 si dovrebbe ritenere la risposta valida anche con riferimento alla sospensione delle procedure esecutive già avviate (sul punto non vi è un chiarimento espresso, se non con riferimento ai pignoramenti degli stipendi e salari come vedremo nella scheda successiva).

Sospensioni dei pignoramenti dell'Agente della riscossione su stipendi e pensioni

L'art. 152 del D.L. Rilancio ha previsto, sino al 31 agosto 2020, la sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima della data di entrata in vigore del decreto dall'agente della riscossione, aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.

In sostanza, nel predetto periodo il terzo pignorato dovrà regolarmente pagare gli importi al debitore esecutato senza trattenere nulla (ovviamente ciò non vale per pignoramenti diversi da quelli operati dal Fisco), anche in presenza di assegnazione già disposta con provvedimento del giudice dell'esecuzione.

Sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo

L'art. 145 del D.L. Rilancio ha previsto che nel 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Solitamente, a seguito di un'istanza di rimborso, l'Agenzia delle entrate prima di erogare interroga l'Agenzia delle Entrate Riscossione per verificare se ci sono ruoli scaduti. In questo caso, si segue il procedimento di cui all'art. 28 ter che è finalizzato alla compensazione dei ruoli con le somme che dovrebbero essere rimborsate.

La norma esclude per l'anno 2020 la compensazione «forzata» ammettendo il rimborso.

Sospensione delle verifiche ex art. 48-bis DPR n. 602 del 1973

L'art. 153 ha previsto che nel periodo di sospensione tra l'8 marzo e il 31 agosto non si applicano le disposizioni dell'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Inoltre, per le verifiche eventualmente già effettuate, in relazione alle quali non è ancora seguito l'ordine di pagamento parte dell'Agente della Riscossione, le P.A. procedono al pagamento a favore del beneficiario.

Qualora un soggetto vanti un credito nei confronti della P.A. questa, prima di procedere al pagamento, effettua una verifica presso l'Agente della riscossione per verificare se vi sono ruoli scaduti in capo al creditore. In caso di esito positivo della verifica, il credito viene pignorato dall'Agenzia delle Entrate Riscossione.

La norma di cui sopra ammette quindi il pagamento in favore del creditore della P.A. anche qualora nel periodo dall'8 marzo al 31 agosto sia stato oggetto di verifiche «positive».



*Grazie per la vostra
attenzione*

Avv. Gabriele Sepio
Studio Legale ACTA – sede di Roma
Via dei Redentoristi n. 9, 00186
Roma
Tel.: 06-7726471
Fax: 06-772647218
Mail: gabriele.sepio@actax.it