

## **CIRCOLARE 8/E DEL 3 APRILE 2020**

**Chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate  
in merito al perimetro di applicazione degli artt. 67-68-83**

Avv. Gabriele Sepio

# Premessa

Nel paragrafo 2 della Circolare n. 8/E dello scorso 3 aprile, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta per rendere dei chiarimenti in merito al perimetro di applicazione delle disposizioni relative a:

- sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori (Articolo 67);
- sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione (Articolo 68);
- differimento delle udienze e sospensione dei termini dei procedimenti tributari (articolo 83)

Nel prosieguo ci si soffermerà sulle questioni di maggiore interesse esaminate dalla Circolare.

N.B. La Circolare è precedente al D.L. «Liquidità» che è stato pubblicato in data 8 aprile e tramite cui, per quello che rileva in questa sede:

- è stato 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. n. 18 del 17 marzo tra il 9 marzo e il 15 aprile (art. 36 comma 1); *«Il termine del 15 aprile 2020 previsto dall'art. 83, commi 1 e 2, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 è prorogato all'11 maggio 2020»*
- sono stati espressamente equiparati i termini di sospensione processuale per il «contenzioso» dell'Ufficio e quello dei contribuenti (art. 29 comma 3); *«In deroga al termine fissato dall'art. 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, la proroga del termine di cui all'art. 73, comma 1, si applica anche alle attività di contenzioso degli enti impositori»*. Vale la pena osservare che, probabilmente a causa di un refuso, viene richiamato l'art. 73, comma 1 (che non è neanche presente nel D.L.), invece che l'art. 36, comma 1 (che individua come detto sopra la proroga del termine). Che si tratti di un refuso è chiaro leggendo la Relazione illustrativa nella quale si afferma che: *«con il comma 3 (dell'art. 29), vengono riallineati i termini di sospensione processuale per entrambe le parti del giudizio tributario. Infatti, il termine di sospensione fissato al 31 maggio dall'art. 67, comma 1, del decreto legge n. 18/2020, è anticipato all'11 maggio 2020 che è il termine fissato dall'art. 37 del presente decreto»* Anche nella relazione è presente un refuso in quanto il termine è fissato dall'art. 36 e non dal 37; tuttavia il richiamo all'11 maggio è corretto.

Di conseguenza, tutti i chiarimenti resi sino ad oggi con riguardo alle questioni attinenti alla sospensione processuale devono essere «aggiornati» tenendo presente la proroga all'11 maggio.

## **Quesito di cui al punto 2.1**

### **Proroga dei termini di prescrizione e decadenza per gli enti impositori**

*«L'articolo 67 comma 4 del Decreto con riferimento ai termini di prescrizione e di decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori prevede che si applichi, anche in deroga alle disposizioni dello Statuto del Contribuente, l'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, secondo cui (al comma 2)» (2 anni)*

*«Al riguardo è utile specificare l'ambito oggettivo di tale previsione, chiarendo espressamente a quali attività e annualità si faccia riferimento».*

## **Risposta**

*«La disposizione in commento opera, inoltre, una complessiva sistematizzazione della disciplina dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi.*

*Pertanto la proroga dei termini di decadenza riguarda tutte le attività per le quali è prevista una decadenza dei termini, come ad esempio quelle disciplinate dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) e dell'articolo 27 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico dell'imposta di successione e donazione)».*

## **Risposta**

*«Tra le finalità perseguite dalla norma vi è anche quella di distribuire la notifica degli atti accertamento da parte degli uffici in un più ampio lasso di tempo, al fine di evitare la concentrazione di notifiche dei predetti atti nei confronti dei contribuenti nei mesi immediatamente successivi al termine del periodo di crisi».*

*«Quale mero esempio, si rappresenta che, per le attività di notifica degli atti di accertamento o di rettifica per le imposte dirette e IVA, i termini di decadenza dell'attività accertatrice per i periodi d'imposta 2015 (dichiarazione presentata) e 2014 (dichiarazione omessa), in scadenza al 31 dicembre 2020, potranno essere distribuiti in un lasso di tempo di due anni, virtù della proroga al 31 dicembre 2022 prevista dal Decreto. In assenza di detta proroga, peraltro, eventuali pagamenti dovuti dai contribuenti per tali annualità si sarebbero concentrati in uno spazio di tempo più ristretto (con ulteriore rischio di sovrapposizione degli eventuali piani di rateazione)».*

## ***Considerazioni***

L'Agencia conferma la possibilità, in via generalizzata, di beneficiare della proroga biennale di tutti i termini di prescrizione e decadenza che scadono al 31 dicembre 2020. Quindi il richiamo all'art. 12 del D.lgs. 159/2015 operato dall'art. 67 è inteso con riferimento al comma 2 e non al comma 1 (quest'ultimo prevede la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza per un periodo pari a quello di sospensione dei versamenti per i contribuenti).

Come osservato nel corso dei precedenti incontri, tale ampia proroga non sembra in linea con lo spirito che dovrebbe guidare il Decreto visto che, di fatto, a fronte di una sospensione dei pagamenti per un arco di tempo relativamente breve e soprattutto non per tutti, l'Amministrazione beneficia di due anni in più per le proprie contestazioni.

Stando al tenore della norma la proroga biennale dovrebbe operare solo per i contribuenti che beneficiano della sospensione dei versamenti. Questo aspetto potrebbe produrre in futuro notevole contenzioso

## ***Considerazioni***

A ben vedere questa interpretazione non pare poter essere giustificata neanche in base all'assunto per cui, in questo modo, si eviterebbe la concentrazione della notifica di atti impositivi in un periodo immediatamente successivo alla crisi, evitando così che per i contribuenti inizino a decorrere i termini per i versamenti relativi agli atti notificati.

Infatti, sotto questo profilo sarebbe stato più coerente equiparare l'arco temporale della sospensione dei termini di prescrizione e decadenza a quello di sospensione dei versamenti per i contribuenti, concedendo invece a questi ultimi un termine maggiore per l'impugnazione degli atti notificati (con conseguente spostamento in avanti dei termini di versamento connessi alla contestazione mossa).

## ***Quesito di cui al punto 2.2***

### ***Proroga dei termini di prescrizione e decadenza relativi alla rimessione in termini per i versamenti***

*«La proroga dei termini di prescrizione e decadenza prevista dall'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, si applica anche alle ipotesi contemplate dall'articolo 60 del decreto che, più propriamente, ricadono nella fattispecie di “rimessione in termini” e non in quella di una vera a propria sospensione?»*

## **Risposta**

*«L'articolo 60 del decreto prevede che i versamenti nei confronti delle pubbliche amministrazioni, inclusi quelli relativi ai contributi previdenziali ed assistenziali ed ai premi per l'assicurazione obbligatoria, in scadenza il 16 marzo 2020 sono prorogati al 20 marzo 2020. Come chiarito anche dalla rubrica dell'articolo che prevede la "Rimessione in termini dei versamenti", la norma in questione non introduce una sospensione dei termini e, pertanto, non si rende applicabile la disciplina di cui all'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159».*

## ***Considerazioni***

L'Agenzia chiarisce che alle violazioni relative all'omesso o tardivo versamento di quanto in scadenza al 16 marzo 2020 (rectius 20 marzo 2020 come da proroga dell'art. 60 del D.L. Cura Italia), non è applicabile la proroga biennale prevista dall'art. 12, comma 2, del D.lgs. 159/2015 (richiamato dall'art. 67 del D.L. stesso).

Vale la pena sottolineare che il D.L. Liquidità ha ulteriormente prorogato al 16 aprile il termine per i predetti versamenti (art. 21).

## **Quesito di cui al punto 2.3**

### **Proroga dei termini di prescrizione e decadenza per gli enti impositori relativi a contestazioni anti elusive ex art. 10-bis della L. 212 del 2000**

*«L'Ufficio ha in corso un procedimento ex articolo 10 bis legge 27 luglio 2000, n. 212 per il periodo di imposta 2014 per una fattispecie già oggetto di accertamento e contenzioso per annualità precedenti.*

*La Società ha dato riscontro in data 14 febbraio 2020 alla richiesta di chiarimenti ex articolo 10 bis notificata dall'Ufficio a fine dicembre, quindi, il termine di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento, prorogato dalla norma, andrebbe a scadere il 14 aprile 2020»*

*A tale riguardo, sorge il dubbio se si debba fare riferimento al comma 1 di detto articolo 67, nel qual caso il termine per la notifica dell'atto impositivo, scadrebbe l'8 luglio 2020 (il termine del 14 aprile 2020 a cui si aggiungerebbero 85 giorni intercorrenti tra l'08 marzo e il 31 maggio) oppure se si debba applicare il comma 4 dello stesso articolo che prorogherebbe al 31 dicembre 2022 il termine di decadenza, ai sensi dell'articolo 12 comma 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159»*

## **Risposta**

*«Secondo la norma (art. 10-bis), in sintesi, il termine di decadenza nei casi in cui i 60 giorni cadano dopo il termine ordinario di decadenza dal potere accertativo si individua in quello prorogato di sessanta giorni.*

*Considerato che nel caso prospettato detto termine scade il 14 aprile 2020, trova applicazione sia l'articolo 67 del Decreto: di conseguenza, sono sospesi sia i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti (fino al 31 maggio), sia i termini di prescrizione e decadenza relativi alle attività degli uffici finanziari che scadono entro il 31 dicembre dell'anno durante il quale si verifica la sospensione (fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione).*

*Il termine per notificare l'avviso di accertamento scadrà, quindi, il 31 dicembre 2022».*

## Considerazioni

In sostanza l'Agenzia rende una risposta coerente con la pretesa di poter applicare in ogni caso la sospensione biennale a tutti i termini in scadenza entro il 31 dicembre 2020, anche se di fatto ha già beneficiato della proroga di 60 giorni di cui all'art. 10-bis.

In proposito, non sembra potersi opporre neanche il contenuto della sentenza della Corte Costituzionale n. 247 del 2011, nella quale si afferma che *«nel caso in cui i prolungamenti di termini previsti dalle disposizioni denunciate e da altre disposizioni siano astrattamente applicabili in relazione alla medesima fattispecie, l'amministrazione finanziaria non potrà mai utilizzarli in modo cumulativo al fine di superare il massimo dell'ampliamento temporale previsto dalla singola normativa più favorevole per l'amministrazione. Questa interpretazione esclude che le disposizioni denunciate possano concorrere a rendere irragionevolmente lunghi i tempi dell'accertamento»* (sentenza n. 247 del 2011)».

In questo caso, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che l'accertamento dovrà essere notificato entro il 31 dicembre 2022, ossia nel termine massimo ad essa più favorevole. Proprio per questo sembra ultroneo affermare che si applica anche la sospensione dei termini di cui al comma 1 dell'art. 67 (8 marzo – 31 maggio).

## **Quesito di cui al punto 2.4**

### **Proroga dei termini di prescrizione e decadenza infrannuali**

*«La sospensione dei termini prevista dall'articolo 67 deve intendersi riferita a tutti gli atti in relazione ai quali è prevista una decadenza dell'azione degli uffici entro il 31 dicembre dell'anno della sospensione, ivi inclusi quelli per i quali è prevista una decadenza infrannuale (come ad esempio nel caso degli accertamenti di maggior valore rilevanti ai fini dell'imposta di registro, ipotecarie e catastali, di atti di liquidazione dell'imposta sulle assicurazioni dei soggetti che operano nel territorio italiano in libera prestazione di servizi e per le attività di accertamento relativi all'imposta sulle assicurazioni disciplinata dalla legge n. 1216 del 1961)?»*

## **Risposta**

*«L'articolo 12, comma 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 159 ha realizzato una complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi, nell'ipotesi di sospensione dei termini per eventi eccezionali. Pertanto, la proroga dei termini di prescrizione e decadenza relativi alle attività degli uffici che scadono «entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione» si applica anche a quelle attività per cui è prevista una decadenza infrannuale, come può avvenire ad esempio per l'imposta di registro».*

## ***Considerazioni***

Viene chiarito che la proroga biennale si applica a «tutti» i termini di prescrizione e decadenza in scadenza al 31.12.2020, anche quelli infrannuali.

Ad esempio, l'art. 76 del d.P.R. 131 del 1986 prevede che l'avviso di rettifica e liquidazione dell'imposta di registro con cui si accerta un maggior valore della compravendita immobiliare deve essere notificato a pena di decadenza *«di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale»*.

Quindi, se l'imposta di registro, in occasione della stipula della compravendita è stata pagata in data 18 giugno 2018, il termine decadenziale «ordinario» che scadrebbe in data 18 giugno 2020, è automaticamente prorogato al 31 dicembre 2022.

## **Quesito di cui al punto 2.12**

### **Decadenza atto di irrogazione sanzioni**

*«Ai sensi dell'articolo 16 settimo comma decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, a pena di decadenza, occorre notificare l'atto di irrogazione entro un anno dalla presentazione delle deduzioni difensive. Nel periodo connesso all'emergenza potrebbero spirare i termini di decadenza.*

*Ci si chiede se anche in questo caso è sospesa la notifica degli atti di irrogazione sanzioni oppure deve considerarsi rientrante in quelle attività indifferibili per cui vanno notificati gli atti.*

## Risposta

*«L'ufficio, dunque, con specifico riferimento alle deduzioni presentate dal contribuente deve svolgere un'attività di esame, controllo ed accertamento degli elementi giuridici e materiali (fatti e circostanze addotte) ivi contenuti, al fine di irrogare le conseguenti sanzioni con atto motivato.*

*Tale attività non si differenzia, sotto questo profilo, da quella svolta per l'accertamento delle violazioni e l'irrogazione delle sanzioni effettuati in applicazione di altre disposizioni normative (tipicamente l'articolo 17, comma 1, del medesimo decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472).*

*Pertanto, qualora i termini richiamati per la notifica (un anno dalla presentazione delle deduzioni, ovvero sei mesi nel caso dell'articolo 16 bis) spirassero nel periodo 8 marzo 31 maggio 2020, gli stessi sono sospesi e riprendono a decorrere dal 1° giugno 2020, **fermo restando l'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 (cui l'ultimo comma del richiamato articolo 67 del Decreto rinvia)**» (ossia la proroga biennale).*

## ***Considerazioni***

Anche in questo caso, in linea con quanto affermato per gli accertamenti anti elusivi, l'Ufficio ritiene di poter beneficiare sia della sospensione dei termini di cui al comma 1 dell'art. 67 (8 marzo – 31 maggio) sia della proroga biennale dei termini di decadenza, con la conseguenza per cui l'atto di irrogazione in scadenza entro il 31 dicembre 2020 potrebbe essere notificato entro il 31 dicembre 2022 (sarebbe stato sufficiente sostenere di poter beneficiare di questa seconda proroga).

Tuttavia, ci si chiede cosa succede in tutti quei casi in cui «l'anno» dalla presentazione delle memorie era già scaduto al momento dell'entrata in vigore del Cura Italia (17 marzo 2020), ad esempio il 10 febbraio 2020.

In questo caso sarebbe piuttosto difficile poter invocare l'applicazione della proroga biennale dal momento che si tratterebbe in sostanza di riaprire un termine decadenziale «scaduto».

## **Quesito di cui al punto 2.6**

***Sospensione dei termini per l'attività di liquidazione di atti registrati sia in forma pubblica che privata e di controllo della congruità e tempestività dei relativi versamenti***

*«La sospensione dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori si applica anche agli avvisi di liquidazione derivanti dal controllo della corretta liquidazione degli atti registrati sia in forma pubblica sia in forma privata e dal controllo della congruità e tempestività dei versamenti dovuti per le annualità successive dei contratti di locazione?»*

## **Risposta**

*«Al riguardo, si ritiene che l'attività di controllo della corretta liquidazione degli atti registrati, sia in forma pubblica sia in forma privata, e di controllo della congruità e tempestività dei versamenti dovuti per le annualità successive dei contratti di locazione, rientrino nel novero delle attività degli uffici degli enti impositori i cui termini sono sospesi dal comma 1 dell'articolo 67 del Decreto.*

*Ciò premesso, si precisa che - per quanto detto nel paragrafo 2.4 - non operi alcuna sospensione del versamento chiesto con avvisi di liquidazione, già notificati, che non rientrino tra quelli richiamati nella circolare n. 17/E del 29 aprile 2016, per i quali il termine di pagamento non è collegato al termine di proposizione del ricorso».*

## **Considerazioni**

In sostanza si conferma che i termini per l'attività degli Uffici sono sospesi sino al 31 maggio, ancorché, come precisato nella Circolare 6/E, la norma «non sospende, né esclude» l'attività.

Quindi a prescindere dalla sospensione dei termini l'ufficio potrebbe comunque procedere alla notifica dell'avviso di liquidazione con cui corregge la liquidazione dell'atto registrato o contesta la regolarità e tempestività del versamento.

Si specifica poi che con riguardo agli atti già notificati, (oppure notificati durante il termine di sospensione) per il contribuente non opera alcuna sospensione dei versamenti in quanto per questo tipo di atti il termine «per il versamento» non è collegato a quello di «presentazione del ricorso».

Quindi, se ricevo un avviso di liquidazione (senza rettifica) per l'omesso pagamento dell'imposta di registro (oppure un avviso bonario) non beneficio di alcuna sospensione in quanto «il termine per il versamento» di questo tipo di atti non può beneficiare:

- né della sospensione dei termini processuali di cui all'art. 83 (a prescindere dal fatto che la sospensione è comunque applicabile al «termine utile» per presentare ricorso);
- né della sospensione dei versamenti di cui all'art. 61 poiché non si tratta di versamenti in autoliquidazione;
- né della sospensione dei versamenti dei carichi di cui all'art. 68 in quanto non esiste alcun carico affidato.

## **Quesito di cui al punto 2.7**

### **Termine di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione**

*«Si chiede di chiarire se e come operi la disposizione contenuta nell'articolo 67 del Decreto con riferimento al termine per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione da parte del contribuente, anche alla luce della sospensione dei termini per la proposizione del ricorso disposta dall'articolo 83».*

## **Risposta**

*«Non si applica la sospensione prevista dall'articolo 67 del Decreto, bensì quella prevista dall'articolo 83 del Decreto con riguardo al termine per l'impugnazione.*

*In tal caso «si applicano cumulativamente:*

- sia la sospensione del termine di impugnazione “per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente”, prevista ordinariamente dal comma 3 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218 del 1997,*
- sia la sospensione prevista dall'articolo 83 del decreto».*

## ***Considerazioni***

Come ipotizzato nei nostri precedenti interventi, l'Agenzia si sofferma solo sull'applicabilità della sospensione processuale anche all'accertamento con adesione.

Tuttavia, l'applicabilità della sospensione presuppone che l'istanza sia presentata nei termini di 60 giorni (ordinari) + 64 (quelli di cui all'art. 83 come prorogati dal D.L. n. 23 dell'8 aprile 2020), non potendo applicare al «termine per la presentazione dell'istanza» la «maggiore» sospensione prevista dall'art. 67.

Questo conferma che l'art. 67 sospende i termini per l'attività degli uffici, non anche quelli di natura procedimentale a carico del contribuente (vd. anche istanze di rimborso).

**NB in ogni caso dunque ai fini del computo dei termini si terrà conto della sospensione fino all'11 maggio e non del termine del 31 maggio**

## **Quesito di cui al punto 2.8**

### **Rapporti tra i termini per la sospensione del contenzioso previsti dall'art. 67 e dall'art. 83**

*«I termini di sospensione del contenzioso previsti dall'articolo 67 (8 marzo 31 maggio) come si conciliano con quelli dell'83 (9 marzo 15 aprile) del Decreto?»*

## **Risposta**

*«In merito, occorre evidenziare che l'articolo 67 del Decreto contiene una disciplina generale di riferimento per la sospensione dei termini delle attività degli enti impositori, fatte salve le specifiche deroghe previste dalle altre norme "speciali" contenute nel decreto stesso, quale ad esempio, appunto, l'articolo 83 del Decreto.*

*Di conseguenza con riferimento a tutti i termini processuali e in particolare per la notifica del ricorso in primo grado e al termine per la conclusione del procedimento di mediazione risulta applicabile la specifica sospensione di cui al citato articolo 83, comma 2 del Decreto».*

## ***Considerazioni***

Sul punto relativo alla discrasia temporale tra i «maggiori» termini di sospensione previsti dall'art. 67 per il contenzioso e quelli «minori» previsti dall'art. 83, l'Agenzia delle Entrate ha reso un'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni.

Infatti, viene espressamente affermato che l'art. 83 ha una portata «speciale» rispetto all'art. 67 e, quindi, con riguardo ai termini strettamente processuali si deve rispettare (anche l'Ufficio) la più breve sospensione prevista dall'art. 83 (9 marzo – 11 maggio).

Ad ogni modo, come detto in precedenza, il D.L. n. 23 dell'8 aprile 2020 ha definitivamente risolto la questione prevedendo che anche all'Ufficio si applica la sospensione «minore» prorogata all'11 maggio dall'art. 36 del D.L. stesso.

## ***Considerazioni***

Questo peraltro conferma l'interpretazione avanzata nel nostro primo intervento, ossia che la sospensione dei termini di «contenzioso» prevista dall'art. 67, si riferisce all'attività degli uffici legali non collegata a scadenze di natura processuale.

In questo senso, allora, è ipotizzabile che la sospensione possa riguardare le attività svolte dagli uffici legali relative all'esame delle **istanze di conciliazione**, delle **istanze di autotutela** in pendenza del contenzioso (se non in pendenza di contenzioso ricadrebbero, a rigore, nella sospensione dell'attività di controllo) o, ancora, alle **richieste di rimborso** delle somme pagate dal contribuente nel corso del giudizio.

Diversamente, qualora l'attività comporti il rispetto di un termine di natura processuale, la sospensione da tenere presene per l'ente dovrebbe essere quella del 15 aprile (oggi 11 maggio), al fine di assicurare la parità delle condizioni processuali.

***Quesito di cui al punto 2.9***  
***Attività relative ai rimborsi***

*«Le attività relative ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione utile ad eseguire l'istruttoria, sono sospese ai sensi dell'articolo 67 del Decreto?»*

## **Risposta**

*«Come indicato con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, la sospensione dei termini previsti dalla disposizione richiamata non sospende né esclude le attività degli uffici. Coerentemente, anche in questo periodo emergenziale gli uffici continueranno a svolgere, nell'interesse dei contribuenti, l'attività istruttoria dei procedimenti relativi ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione utile ad eseguire l'istruttoria, con modalità volte a limitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente».*

## ***Considerazioni***

Come con riguardo al procedimento di adesione, l'Agencia conferma la possibilità di svolgere la propria attività nel corso della fase emergenziale, seppure con modalità idonee ad assicurare la salute di dipendenti e contribuenti (ad esempio tramite il procedimento a distanza illustrato nella Circolare 6/E).

Nessun chiarimento viene fornito con riguardo ai termini procedurali in capo ai contribuenti per la **presentazione delle domande.**

Tuttavia, in linea con quanto abbiamo affermato in precedenza e nel corso dei precedenti incontri, si ritiene che i **contribuenti non possano beneficiare della sospensione di cui all'art. 67**, norma che si rivolge esclusivamente agli enti impositori.

***Quesito di cui al punto 2.10***  
***Indagini finanziarie***

*«Si chiede se in base alle disposizioni del Decreto siano sospese le attività relative alle indagini finanziarie».*

## **Risposta**

*«Come chiarito con circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 l'articolo 67 del Decreto, al comma 1, prevede la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso ma «non sospende, né esclude, le attività degli Uffici». Ne deriva che non risultano sospese le richieste di preventiva autorizzazione a procedere, nei confronti degli intermediari finanziari, imprese di investimento, organismi di investimento collettivo del risparmio, società di gestione del risparmio e società fiduciarie, alla richiesta di fornire dati, notizie e documenti relativi ai rapporti con i clienti ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numero 7) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 51, secondo comma, numero 7), del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633».*

## **Quesito di cui al punto 2.14**

### ***Termine di 20 giorni per il versamento della prima rata dell'adesione***

*«In caso di atto di adesione già sottoscritto, il termine di versamento della prima o unica rata da effettuarsi entro 20 giorni ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 beneficia della sospensione introdotta dal Decreto?»*

## **Risposta**

*«Come già chiarito dalla circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, il termine di versamento della prima o unica rata relativa all'adesione, da effettuarsi entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto (articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218), non beneficia di alcuna proroga o sospensione introdotta dal Decreto».*

Tuttavia, come chiarito anche nella risposta stessa, gli unici soggetti che possono beneficiare della sospensione di questo versamento, se scadente tra il 21 febbraio e il 31 marzo 2020, sono quelli che alla data del 21 febbraio avevano il domicilio, o la sede legale o operativa, nelle zone individuate dall'all. 1 al DPCM del 1° marzo 2020. Questi soggetti dovranno effettuare il versamento entro il 30 aprile.

## **Quesito di cui al punto 2.17**

### **Sospensione dei termini e invito black list**

*«Con riferimento a un invito relativo al periodo d'imposta 2015 notificato, ai sensi dell'articolo 110, comma 11, del TUIR, il 13 marzo 2020, con termine per rispondere fissato all'11 giugno 2020 (cioè 90 giorni dopo), si applica l'articolo 67, comma 1 del Decreto, e in caso affermativo l'ufficio è tenuto a comunicare al contribuente che ai 90 giorni previsti per tale tipo di invito si sommano ulteriori 85 giorni?»*»

## **Risposta**

*«Come chiarito dalla circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, tale previsione normativa non ha inteso sospendere le attività degli uffici, bensì solo i termini relativi alle suddette attività (tra cui quelle di accertamento e controllo) «da parte degli uffici degli enti impositori». Nell'ambito applicativo della sospensione di cui al citato articolo 67 non rientra quindi il termine di 90 giorni entro cui il contribuente è chiamato a fornire risposta ai sensi dell'articolo 110, comma 11, del TUIR».*

## Risposta

*«A tale adempimento risulta invece applicabile l'articolo 62 del Decreto, il quale oltre a disciplinare la sospensione di adempimenti e versamenti fiscali con riferimento al mondo dichiarativo/autoliquidativo al comma 1 prevede anche che «sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti [...] che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020». La citata disposizione non introduce una sospensione di termini, ma una sospensione degli adempimenti, i quali andranno effettuati, ai sensi del comma 6 del citato articolo, «entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni».*

*Ciò posto, nonostante l'adempimento di cui all'articolo 110, comma 11, del TUIR rientri tra quelli per cui è prevista la sospensione disciplinata dal citato articolo 62 del Decreto, nel caso prospettato nel quesito la suddetta sospensione non risulterà applicabile, atteso che la scadenza per l'adempimento viene ipotizzata in una data (11 giugno 2020) non rientrante nel periodo (compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020) indicato nel comma 1 dell'articolo 62 del Decreto».*

## ***Considerazioni***

In altre parole, nel confermare che l'art. 67 è una norma rivolta esclusivamente agli enti impositori, l'Agenzia sostiene in modo condivisibile che qualora un «adempimento» diverso dal versamento (come ad esempio l'invito ai sensi dell'art. 110, comma 11 del TUIR) scade nel «diverso» periodo di sospensione previsto dall'art. 62, allora tale adempimento può essere effettuato entro il 30 giugno.

Tuttavia per poter beneficiare della sospensione è necessario che il termine ricada all'interno del periodo di sospensione in quanto tale sospensione non ha ad oggetto «i termini» bensì l'adempimento (si ritiene che questa impostazione possa riguardare anche altre tipologie di inviti).

## ***Considerazioni***

Si potrebbe anche ritenere che questa interpretazione possa consentire di beneficiare della sospensione di cui all'art. 62 anche con riguardo ad «adempimenti» diversi dalle risposte agli inviti, come ad esempio la presentazione dell'istanza di rimborso (se il termine ricade all'interno del periodo di sospensione).

Tuttavia, trattandosi di un termine «decadenziale», è consigliabile mantenere un comportamento prudentiale presentando nei termini «ordinari» la domanda.

## **Quesito di cui al punto 2.18**

### ***Sospensione dei procedimenti amministrativi per rilascio di certificati e documenti comunque denominati non ancora emessi***

*«Nell'ambito applicativo dell'articolo 103 del Decreto rientrano anche i procedimenti relativi al rilascio dei certificati di ogni tipo e comunque denominati non ancora emessi dagli uffici fiscali?»*

## **Risposta**

*«Il primo periodo del comma 1 dell'articolo 103 del Decreto (Sospensione dei termini nei procedimenti amministrativi ed effetti degli atti amministrativi in scadenza) del Decreto prevede che «Ai fini del computo dei termini ordinatori o perentori, propedeutici, endoprocedimentali, finali ed esecutivi, relativi allo svolgimento di procedimenti amministrativi su istanza di parte o d'ufficio, pendenti alla data del 23 febbraio 2020 o iniziati successivamente a tale data, non si tiene conto del periodo compreso tra la medesima data e quella del 15 aprile 2020 (termine prorogato al 15 maggio dal D.L. Liquidità)».*

*«Il richiamato disposto normativo si applica anche ai procedimenti di rilascio di certificazioni da parte degli Uffici dell'Agenzia delle entrate».*

## **Considerazioni**

Ad esempio, se ho presentato all' Agenzia delle Entrate una richiesta per il rilascio del certificato *«sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti»* di cui all' art. 14, comma 3, del D.lgs. 472 del 1997, l' Ufficio, ai fini del rilascio, beneficia della sospensione di cui all' art. 103.

Nel caso ipotizzato è di particolare importanza tenere presente che l' Ufficio può usufruire della sospensione. Infatti, tale certificato è solitamente richiesto dal cessionario d' azienda prima di procedere all' acquisto, al fine di conoscere i limiti della propria responsabilità solidale rispetto ai debiti del cedente.

La norma prevede espressamente che se l' Ufficio non dà seguito alla richiesta entro 40 giorni dalla presentazione, il cessionario è pienamente liberato da responsabilità per i debiti del cedente. Quindi, al fine di potersi considerare *«liberati»* da responsabilità, occorre tenere presente che ai 40 giorni va sommato il periodo tra il 23 febbraio e il 15 maggio.

## ***Quesito di cui al punto 2.19***

### ***Gestione delle istanze di sospensione legale della riscossione***

*«Sono sospesi i termini previsti per lo svolgimento delle attività di cui all'articolo 1, commi da 537 a 543, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. sospensione legale)?»*

## **Risposta**

*«Nell'ambito dell'attività di riscossione rientrano anche gli adempimenti previsti a carico dell'ente creditore dall'articolo 1, commi da 537 a 543, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 e, pertanto, i relativi termini di prescrizione e decadenza devono ritenersi sospesi ai sensi del predetto articolo 67.*

*Non si ritiene infatti applicabile alle attività svolte dall'ente impositore l'articolo 103 del Decreto -- che disciplina la sospensione dei termini relativi allo svolgimento di procedimenti amministrativi su istanza di parte o d'ufficio, pendenti alla data del 23 febbraio 2020 o iniziati successivamente a tale data, nel periodo compreso tra la medesima data e quella del 15 aprile 2020 in quanto, stante la peculiarità della materia impositiva, il legislatore ha ritenuto di prevedere una disciplina speciale per le predette attività quale appunto quella contenuta nel già citato 67 del Decreto.*

*La sospensione prevista dal predetto articolo 103 del Decreto trova invece applicazione con riguardo alla dichiarazione che, a pena di decadenza, il contribuente, ai sensi del comma 538 del citato articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, deve presentare, entro sessanta giorni dalla notifica, da parte dell'agente della riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva intrapresa dallo stesso.*

## ***Considerazioni***

La L. 228 del 2012 ha introdotto la possibilità per i contribuenti che ricevono il primo atto della riscossione o un atto cautelare, **di presentare entro 60 giorni un'istanza di sospensione della riscossione** se ritiene che:

- sia intervenuta la prescrizione o la decadenza del diritto di credito sotteso in data antecedente a quella in cui il ruolo è stato reso esecutivo;
- vi sia stato un provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
- vi sia stata una sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;
- vi sia stata una sospensione giudiziale, oppure una sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;
- vi sia stato un pagamento effettuato, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore.

In caso di presentazione dell'istanza, l'Agente della Riscossione trasmette una richiesta di informazioni all'ente creditore che ha 220 giorni di tempo dalla presentazione dell'istanza per rispondere. In caso di mancata risposta nel predetto termine vi sarà il disarcio dei ruoli.

## ***Considerazioni***

In questo caso, ritenendo l'Agenzia che il suo dovere di rispondere nei 220 giorni all'istanza del contribuente rientri nell'ambito dell'attività di «riscossione», ritiene applicabile al predetto termine la sospensione di cui all'art. 67 (ossia 8 marzo – 31 maggio).

Diversamente, ritenendo il termine di 60 giorni per il deposito della domanda di sospensione «di natura amministrativa», l'Agenzia sostiene che il contribuente può sommare, ai fini della tempestiva proposizione, il periodo previsto dall'art. 103 del Cura Italia (ossia 23 febbraio 15 maggio).



*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](mailto:gabriele.sepio@actax.it)**