

News - 15/04/2020

## Fiscale - Circolare Agenzia Entrate 8/E - Focus artt. 67-68 Decreto Curialtaia. Sospensione dell'attività degli enti impositori; carichi affidati all'agente della riscossione e termini dei procedimenti tributari

### 1. Prescrizione e decadenza

#### 1) Prescrizione e decadenza attività uffici

**QUESITO:** 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) «I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi, ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione». Al riguardo è utile specificare l'ambito oggettivo di tale previsione, chiarendo espressamente a quali attività e annualità si faccia riferimento.

**RISPOSTA:** L'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 è intervenuto sulla disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali, prevedendo che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti, siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti. L'articolo stabilisce che, in dette ipotesi, i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici dell'Agenzia delle entrate che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

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).

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. In merito, la Relazione Illustrativa al comma 2 del citato art. 12 chiarisce che: «L'inserimento del secondo comma risponde all'esigenza di evitare che si proceda a notificare atti degli enti impositori e cartelle di pagamento nei confronti di soggetti colpiti da eventi eccezionali durante il periodo di difficoltà conseguente all'evento, spostando in avanti gli ordinari termini di decadenza che imporrebbero di procedere comunque alla notifica».

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).

Infine, sempre a titolo esemplificativo, per quanto riguarda l'imposta di registro - tenuto conto della disposizione

contenuta nel citato comma 2 del citato articolo 12 che prevede che la proroga dei termini di prescrizione e decadenza relativa agli atti i cui termini per la notifica «[...] scadono entro il 31 dicembre dell'anno [...] durante [il quale] si verifica la sospensione» - nel caso in cui la decadenza dell'attività di rettifica e liquidazione intervenga in data 26 giugno 2020, il termine è prorogato fino al 31 dicembre 2022. Anche in questo caso la finalità della disposizione è quella di differire gli ordinari termini di decadenza per distribuire in un più ampio lasso di tempo l'attività di notifica dei predetti atti nei confronti dei soggetti interessati dalla crisi.

## **2) Proroga dei termini di prescrizione e decadenza. Rimessione in termini per i versamenti.**

**QUESITO:** 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 e 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.

## **3) Termini di decadenza accertamento ai sensi dell'articolo 10-bis legge 27 luglio 2000, n. 212.**

**QUESITO:** 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, fatta salva l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 67 del Decreto.

A tale riguardo, sorge il dubbio se si debba fare riferimento al comma 1 di detto articolo 67, secondo cui «sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori» - 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.

Tenuto conto che sono state impartite istruzioni volte ad evitare lo svolgimento delle attività di accertamento, fatta eccezione per le attività urgenti ed indifferibili, sarebbe utile conoscere il termine corretto entro cui procedere alla notifica.

**RISPOSTA:** Il comma 7 dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 dispone che, per gli accertamenti sull'abuso del diritto, a seguito della richiesta di chiarimenti «Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni».

Secondo la norma, 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 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.

## **4) Imposte per le quali è prevista decadenza infrannuale**

**QUESITO:** L'articolo 67 del Decreto prevede, al comma 1, una sospensione dall'8 marzo al 31 maggio dei termini delle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso. In sostanza vi è una sospensione di 85 giorni dei termini relativi alle attività descritte. Il comma 4 del medesimo articolo del Decreto rinvia, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici impositori, all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 in base al quale i termini che scadono entro il 31 dicembre dell'anno in cui si verifica la sospensione sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

Poiché l'articolo 62 del Decreto non prevede una sospensione dei versamenti, fatta eccezione per i soggetti aventi domicilio fiscale nei Comuni individuati nell'allegato 1 al Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 1 marzo 2020, è corretto ritenere che per gli avvisi di liquidazione relativi all'imposta di registro, ipocatastale e di successione (al di fuori dei casi previsti dall'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, peraltro non collegati neppure al termine di proposizione del ricorso – sospeso ai sensi dell'articolo 83 del Decreto), rimane fermo il termine di pagamento di 60 giorni dalla notifica senza alcuna forma di sospensione?

Nel caso di soggetto non residente nel territorio dello Stato (come ad esempio un erede non avente domicilio fiscale in Italia tenuto alla presentazione della dichiarazione di successione), si ritiene operante la sospensione prevista dall'articolo 62 del Decreto oppure deve prevalere una interpretazione letterale del dettato normativo?

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.

L'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 prevede un trattamento agevolato, ossia la riduzione ad un terzo delle sanzioni irrogate, a favore del contribuente che rinunci sia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione sia a formulare istanza di accertamento con adesione, a condizione che paghi le somme dovute entro il termine per la proposizione del ricorso. Per effetto delle modifiche apportate all'articolo in esame ad opera dell'articolo 2, comma 3, del

decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, tale beneficio si applica agli avvisi di accertamento/rettifica e liquidazione ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta di successione, come individuati nei chiarimenti forniti con la circolare n. 17/E del 29 aprile 2016 dell'Agenzia delle entrate.

Per gli atti di liquidazione, non richiamati nella citata circolare e per i quali il termine di pagamento non è collegato al termine di proposizione del ricorso, non opera alcuna sospensione per il versamento in considerazione del fatto che l'articolo 62 del Decreto esclude dalla sospensione dei termini i versamenti, ad eccezione di quelli in autoliquidazione espressamente previsti.

Al riguardo, si precisa che per i soggetti che, alla data del 21 febbraio, avevano il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei comuni individuati nell'allegato 1) al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 1° marzo 2020, occorre tener conto delle disposizioni di cui all'articolo 1 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 febbraio 2020, che ha previsto la sospensione dei «termini dei versamenti e degli adempimenti tributari [...] scadenti nel periodo compreso tra il 21 febbraio 2020 e il 31 marzo 2020», precisando che gli stessi «devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione». Tali soggetti, quindi, nel caso di termine di versamento scadente tra il 21 febbraio e il 31 marzo 2020, effettuano il relativo versamento entro il 30 aprile 2020.

Come espressamente previsto dall'articolo 62 del Decreto, la sospensione dei termini degli adempimenti tributari scadenti nel periodo tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020 riguarda esclusivamente i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, e non anche i soggetti esteri.

Con riferimento alla sospensione dell'attività degli enti impositori di cui all'articolo 67 del Decreto, la stessa si applica, come indicato nella risposta fornita al paragrafo 2.1, anche alle attività di controllo e di accertamento relative all'imposta di registro e ha effetto, come già chiarito con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, anche sullo svolgimento del procedimento di accertamento con adesione ai fini delle altre imposte indirette, ai sensi degli articoli da 10 a 13 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

