

Roma, 2 novembre 2021

I termini di notifica degli atti di accertamento esecutivi e delle ingiunzioni fiscali alla luce della sospensione dei termini disposta dal dl n. 18 del 2020

1. Premessa

Il dl n. 18 del 2020, ha disposto la sospensione dei termini di notifica degli atti di accertamento (art. 67) e delle cartelle ed ingiunzioni fiscali (art. 68).

Si tratta di disposizioni non dettate specificatamente per i tributi comunali, ma che riguardano anche gli atti dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle entrate-Riscossione. La scelta del legislatore, da un lato, può determinare alcuni dubbi interpretativi, ma, dall'altro lato, impone un coordinamento interpretativo tra i vari soggetti destinatari delle disposizioni, sicché si dovrà tener conto anche delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, oltre che di quelle dettate dal Dipartimento delle finanze.

2. I termini di notifica degli atti di accertamento esecutivi

L'art. 67 del d.l. n. 18 del 2020, dispone la sospensione "*dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*". Si tratta di una sospensione posta nell'esclusivo interesse degli enti impositori, in ragione dell'emergenza epidemiologica, che pertanto non blocca, tra l'altro, le attività propedeutiche alla formazione dei medesimi atti.

Sul punto, il Dipartimento delle finanze, con risoluzione n. 6/DF del 15 giugno 2020, ha precisato che la "*norma non sospende l'attività degli enti impositori ma prevede esclusivamente la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza delle predette attività nel periodo individuato*".

La questione è stata affrontata anche dall'Agenzia delle entrate, con circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, la quale osserva «*che l'articolo 67, comma 1, del Decreto prevede la sospensione dei termini delle attività (quindi non la sospensione delle attività) degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio 2020. Tale sospensione, pertanto, già determina, in virtù di un principio generale, ribadito più volte nei documenti di prassi, lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 84 giorni), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020*».

La lettura data dall'Agenzia delle entrate è stata fatta propria anche dal Dipartimento delle finanze, che nella su citata risoluzione n. 6/DF del 15 giugno 2020 precisa che "*l'effetto della disposizione in commento, pertanto, è quello di spostare in avanti il decorso dei suddetti termini per la stessa durata della sospensione*".

Pertanto, sulla base di quanto disposto dall'art. 67, del dl n. 18 del 2020, tutti i termini di decadenza pendenti alla data dell'8 marzo 2020, e quindi non solo di quelli che erano in scadenza nel 2020, sono prorogati di 85 giorni, pari al periodo di sospensione 8 marzo-31 maggio 2020.

Ciò implica, che ai termini di notifica previsti dall'art. 1, comma 161, legge n. 296 del 2006 devono essere aggiunti 85 giorni.

Considerando che all'8 marzo 2020 erano pendenti i termini relativi agli atti di accertamento esecutivi per omesso versamento per gli anni 2015-2019 e gli atti di accertamento esecutivi per infedele o omessa denuncia per gli anni 2014-2018, i nuovi termini risulteranno

Omesso, parziale versamento	
Anno d'imposta	Termine notifica
2015	26/03/2021
2016	26/03/2022
2017	26/03/2023
2018	26/03/2024
2019	26/03/2025

Infedele-Omessa Denuncia	
Anno d'imposta	Termine notifica
2014	26/03/2021
2015	26/03/2022
2016	26/03/2023
2017	26/03/2024
2018	26/03/2025

3. I termini di notifica delle ingiunzioni di pagamento

L'art. 68, del dl n. 18 del 2020, si occupa della riscossione coattiva e fin da subito ha generato incertezze interpretative il riferimento ivi contenuto non solo alle cartelle di pagamento ed alle ingiunzioni di pagamento, ma anche agli accertamenti esecutivi.

Le incertezze sono state subito risolte sia dall'Agenzia delle entrate che dal Dipartimento delle finanze.

L'Agenzia delle entrate, con circolare n. 5/E del 20 marzo 2020 ha ritenuto che gli accertamenti esecutivi, cui si riferisce l'art. 68, siano solo quelli rientrati in "carichi" già affidati all'Agenzia dell'entrate-Riscossione. Precisa, l'Agenzia: *"la sospensione del termine per i versamenti derivanti dagli «avvisi previsti dall'art. 29 del DL n. 78 del 2010», cui fa riferimento l'articolo 68, va riferita solo ai termini per il versamento degli importi degli avvisi di accertamento esecutivo dovuti successivamente all'affidamento in carico all'agente della riscossione degli importi non pagati, ai sensi della citata lettera b) dell'articolo 29 del D.L. n. 78 del 2010 una diversa lettura della disposizione, volta a ricomprendere nella sospensione fino al 31 maggio 2020 (recata dall'articolo 68) anche il termine di versamento degli*

importi dovuti a seguito della notifica dell'avviso di accertamento cosiddetto esecutivo da parte dell'Agenzia delle entrate, sarebbe peraltro incompatibile con le disposizioni del citato articolo 29 del D.L. n. 78 del 2010 che, come sopra illustrato, collegano il termine per il versamento, in sede di acquiescenza o in via provvisoria in pendenza di giudizio, al termine per la proposizione del ricorso che ai sensi dell'articolo 83 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 è sospeso invece fino al 15 aprile".

Va da sé che quanto argomentato dall'Agenzia delle entrate con riferimento ai "propri" atti di accertamento esecutivi vale anche per gli accertamenti esecutivi comunali, di cui all'art. 1, comma 792, legge n. 160 del 2019, così come confermato anche dal Dipartimento delle finanze nella citata risoluzione n. 6/E, nella quale si precisa che *"è condivisibile la soluzione prospettata nel quesito, secondo la quale gli enti locali e i soggetti affidatari di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), del D. Lgs. n. 446 del 1997, sono legittimati, a norma dell'art. 67 del D. L. n. 18 del 2020, a procedere alla notifica degli atti di accertamento esecutivo anche durante il periodo di sospensione, individuato dall'art. 68, che termina il 31 agosto 2020"*.

Per quanto riguarda il termine di notifica delle ingiunzioni di pagamento, occorre considerare che l'art. 68 comma 2 rende applicabili le disposizioni recate dal comma 1 sia agli accertamenti esecutivi che alle ingiunzioni di pagamento di cui al r.d. n. 639 del 2010.

Il comma 1, ultimo periodo prevede che *"Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159"*¹.

Il periodo di sospensione dei termini di versamento è durato dal 8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, quindi per 542 giorni.

Come anticipato, l'art. 68 dispone l'applicazione dell'intero art. 12, del d.lgs. n. 159 del 2015 e quindi anche del comma 2, il quale dispone che i termini 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*

¹ L'art. 12, del d.lgs. n. 159 del 2015, così dispone:

«1. Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. (2)

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.

3. L'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1».

al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione».

La norma citata prevede, a differenza del comma 1, una proroga per un periodo più ampio di quello disposto per la sospensione, facendo riferimento al secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

Si rammenta che le ingiunzioni di pagamento devono essere notificate, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo (art. 1, comma 163, legge n. 296 del 2006).

Conseguentemente, le ingiunzioni di pagamento che dovevano essere notificate entro il 31 dicembre 2020 e il 31 dicembre 2021 sono prorogate, per quanto disposto dall'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 159 del 2015, al 31 dicembre 2023 - secondo anno successivo alla scadenza della sospensione, allo stato, intervenuta per l'appunto il 31 agosto 2021. Le ingiunzioni non in scadenza nel 2021 e 2022, per le quali il relativo termine di decadenza era pendente alla data dell'8 marzo 2020, sono invece prorogate, per quanto disposto dal comma 1 dell'art. 12 citato, di 542 giorni.

I termini di notifica delle ingiunzioni di pagamento sono quindi riassumibili come segue:

Atti di accertamento divenuti definitivi nel	termine notifica ingiunzione
2017	31/12/2023
2018	31/12/2023
2019	25/06/2024

Da ultimo, si precisa che per gli accertamenti esecutivi comunali non affidati all'agente della riscossione e per le ingiunzioni di pagamento non trova applicazione quanto previsto dall'art. 68, comma 4-bis, del dl n. 18/2020², in quanto le norme applicabili ai Comuni sono solo quelle contenute nel comma 1 dell'art. 68.

² Art. 68, comma 4-bis «Con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis e, successivamente, fino alla data del 31 dicembre 2021, nonché, anche se affidati dopo lo stesso 31 dicembre 2021, a quelli relativi alle dichiarazioni di cui all'articolo 157, comma 3, lettere a), b), e c), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono prorogati:

a) di dodici mesi, il termine di cui all'articolo 19, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112;

b) di ventiquattro mesi, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e a ogni altra disposizione di legge vigente, i termini di decadenza e prescrizione relativi alle stesse entrate».