

ACCERTAMENTI FISCALI: DALL'ART. 67 DEL D.L. 18/2020 "DECRETO CURA ITALIA"

ALL' ART. 157 DEL D.L. 34/2020 "DECRETO RILANCIO"

CRITICITA' E PROBLEMATICHE IRRISOLTE

di **Luciana Cunicella**

Giudice Tributario CTP Chieti

Componente di Giunta AMT nazionale

L'art. 157 del "Decreto Rilancio" (D.L. 19 maggio 2020, n. 34 *"Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19"*)¹ viene rubricato con il titolo: *"Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali"*.

Partendo da tale definizione, ci si chiede se le proroghe contenute nella norma in esame raggiungano la finalità effettiva di favorire e agevolare, almeno in parte, la graduale ripresa delle attività economiche.

In assenza di dette misure, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in audizione presso la Camera dei Deputati², ha dichiarato che a partire da giugno 2020 sarebbero stati notificati 15.000 accertamenti ordinari, 200.000 accertamenti parziali automatizzati, 4.700 procedimenti di adesione e che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha sospeso l'avvio della fase di notifica di circa 3 milioni di cartelle di pagamento, riferite ai ruoli consegnati dagli enti creditori nel corso del mese di febbraio e di marzo, oltre 2,5 milioni di atti della riscossione, il cui invio, nei mesi di marzo aprile e maggio, era previsto dal piano annuale di produzione dell'Ente³.

Con l'art. 157 del Decreto Rilancio il legislatore è tornato quindi ad occuparsi dei termini di decadenza dell'attività di accertamento degli enti impositori, con disposizioni che vanno coordinate con quelle previste dall'art. 67 del D.L. n. 18 del 17.3.2020⁴, determinando un contesto normativo di non agevole lettura.

La formulazione della norma in esame, con il relativo comma 1, ha delineato una nuova scansione procedimentale, collegata a due parametri temporali: uno connesso all'emissione dell'atto, che deve avvenire entro il 31 dicembre 2020, l'altro connesso alla notifica che dovrà essere perfezionata in un arco temporale compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre del 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza.

¹ Pubblicato in GU. Serie Generale n.128 del 19-05-2020 - Suppl. Ordinario n. 21

² Commissioni Riunite VI Finanze e X Attività produttive *"Indagine conoscitiva sulle misure per il sostegno del sistema finanziario con riferimento all'aspetto tributario e della riscossione, connesse alla situazione determinatasi dall'epidemia da COVID-19"* - Audizione in videoconferenza del Direttore dell'Agenzia delle entrate e Presidente dell'Agenzia delle entrate-Riscossione Avv. Ernesto Maria Ruffini - 22 aprile 2020

³ Si tratta in particolare di: 1,6 milioni di avvisi di intimazione interruttivi della prescrizione; 200 mila avvisi di intimazione propedeutici alle azioni di riscossione coattiva, 75 mila atti di pignoramento presso terzi, 250 mila comunicazioni di preavviso di fermo amministrativo e 350 mila solleciti di pagamento.

⁴ Pubblicato in GU. Serie Generale n. 70 del 17/3/2020, convertito in Legge n. 27 del 24/4/2020

Presupposto fondamentale è il richiamo in deroga allo Statuto del contribuente legge 212/2000, che all'articolo 3 comma 3 prevede un principio generale secondo il quale *“I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.”*

In deroga a tale principio, il comma 1 dell'art. 157 stabilisce che gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica, per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità ed urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

Il comma 2 prevede la sospensione di una ulteriore serie di atti ⁵ ai quali viene applicato il medesimo termine di sospensione.

Una misura adottata in favore dei contribuenti è indubbiamente da individuare nella riformulazione della norma che, originariamente, prevedeva una proroga biennale dei termini dell'accertamento disposta dall'art. 67 del Decreto Legge “Cura Italia” n. 18 del 17.3.2020, ed espunta successivamente in sede di conversione del Decreto (Legge 24 aprile 2020, n. 27)⁽⁶⁾.

Nello specifico il comma 4 formulava un incerto rimando, quanto ai termini di prescrizione e di decadenza, alla disposizione di cui all'articolo 12 del Dlgs 159/2015, norma che si occupa della “sospensione dei termini per eventi eccezionali in materia di riscossione”, prevedendo sostanzialmente che la sospensione temporale, concessa al contribuente per i versamenti e per gli adempimenti in presenza di eventi eccezionali, coincide sotto il profilo temporale con i termini di prescrizione e decadenza per l'attività di liquidazione e accertamento per l'Amministrazione finanziaria.

Al comma 2 stabilisce un differimento al 31 dicembre del secondo anno successivo al periodo di sospensione, dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli Uffici, rispetto all'anno in cui si verifica la sospensione.

Originariamente la previsione dell'articolo 67, comma 4 del DL 18/2020, definiva che, a fronte della sospensione dei termini dell'attività di accertamento, di riscossione ecc., stabilita fino al 31 maggio 2020 dallo stesso articolo 67 (comma 1), ne conseguiva una proroga fino al 31 dicembre del secondo anno successivo per i termini di prescrizione e decadenza in scadenza nell'anno (2020).

La proroga biennale in favore dell'Amministrazione finanziaria ha sollevato, sotto il profilo della ragionevolezza, più di un dubbio anche di legittimità costituzionale, tanto che il Parlamento, in sede di conversione del D.L. "Cura Italia", ha specificato che il rinvio all'art. 12 del D.Lgs. n. 159/2012, contenuto nel citato art. 67, comma 4, si riferisce ai soli commi 1 e 3,

⁵ Comunicazioni e inviti, elaborati o emessi, anche se non sottoscritti, entro il 31 dicembre 2020:

- a) comunicazioni di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- b) comunicazioni di cui all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- c) inviti all'adempimento di cui all'articolo 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122;
- d) atti di accertamento dell'addizionale erariale della tassa automobilistica, di cui all'articolo 23, comma 21, del decreto-legge

⁶ Pubblicato sul Supplemento Ordinario n. 16 alla Gazzetta Ufficiale n. 110 del 29/4/2020

eliminando la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di poter disporre di due anni in più per notificare gli accertamenti in scadenza al 31 dicembre 2020.

Il Decreto Rilancio ha quindi creato una vera e propria “scissione giuridica” tra la data di emissione degli atti e quella di notifica degli stessi, introducendo una proroga annuale della sola notifica con la quale vengono definiti due momenti distinti:

1) il momento dell’“emissione” degli atti, che è il momento della formazione del provvedimento impositivo, coincidente con il momento stesso della sottoscrizione dell’atto ad opera del Direttore dell’Ufficio o di funzionario delegato, con scadenza al 31.12.2020;

2) il momento della “notifica”, ossia il momento in cui il provvedimento, in quanto atto unilaterale recettizio, è posto a conoscenza del destinatario-contribuente, con scadenza al 31.12.2021.

Qualche critica isolata ha ravvisato, nel doppio termine di decadenza, il riproporsi delle vecchie problematiche che si ebbero in passato riguardo al termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo e il (successivo) termine di decadenza per la notifica della cartella esattoriale.

In realtà tale problema può ritenersi superato alla luce dell’intervento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 280/2005, a seguito della quale, in sede di conversione del D.L. 17 giugno 2005 n. 106, sono state apportate le necessarie modifiche alla disciplina in materia di riscossione, abrogando l'art. 17 del D.P.R. 602/1973 e modificando radicalmente l'art. 25, rendendo privo di rilevanza procedurale il termine della consegna del ruolo al concessionario ed intervenendo direttamente sui termini di notifica della cartella.

Altro aspetto critico investe i termini di notifica al 2021 di atti perfezionati al 31 dicembre 2020, restando in dubbio come sarà possibile verificare che l’atto impositivo sia stato emesso entro detto termine.

Sembra logico ritenere che, a tal fine, l’elaborazione o l’emissione dell’atto nei termini sarà provata anche dalla data di lavorazione risultante dai sistemi informativi dell’Agenzia, ma si tratta di comprendere come detta informazione potrà essere riscontrata dal destinatario dell’atto impositivo, al fine di poter verificare la legittimità del medesimo.

Si potrebbe ipotizzare che sia l’Ufficio a fornire, contestualmente alla notifica dell’atto, la documentazione idonea a verificare il rispetto del termine prescritto per l’emissione.

In alternativa, ricadrebbe sul contribuente l’onere di procedere con un accesso agli atti, adempimento che, visti i termini brevi previsti per l’impugnazione, difficilmente permetterebbe al destinatario dei provvedimenti di essere in possesso di tutta la documentazione entro la scadenza prevista per impugnare l’atto potenzialmente viziato.

L’Agenzia delle Entrate, con un vademecum⁷ reso pubblico a seguito dell’entrata in vigore del Decreto Rilancio, ha precisato che nel 2021 verrà disposto l’invio delle comunicazioni e la notifica di atti, elaborati centralmente con modalità massive entro il 31 dicembre 2020, rimettendo ad un apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (a oggi, non

⁷ Le misure fiscali del Decreto Rilancio- Agenzia delle Entrate- 31.5.2020

ancora pubblicato) il compito di individuare le modalità di applicazione della proroga dei termini per la notifica degli atti impositivi

Sicuramente sul tema si auspica quanto prima un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria o che, in sede di conversione, il legislatore provveda a disciplinare dettagliatamente questo aspetto.

Un ulteriore aspetto dibattuto riguarda l'individuazione di quali siano gli atti di accertamento, caratterizzati per "indifferibilità o urgenza", che non subiscono le limitazioni in esame ma proseguono anche durante il periodo di sospensione disposto dall'articolo 67, comma 1, la cui valutazione viene lasciata agli Uffici caso per caso, in ragione delle specificità dell'attività di accertamento.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 11/E/2020 (risposta 5.8), ritiene che le attività connesse ai procedimenti penali manifestino tali caratteri di "indifferibilità o urgenza", in funzione di quanto previsto dall'articolo 331 del C.p.p., in base al quale la denuncia del reato deve essere effettuata "senza ritardo". Allo stesso modo anche le richieste di misure cautelari previste dall'articolo 22, comma 1, del D.Lgs 472/1997, che possono essere presentate nell'ipotesi in cui sussista il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, rappresentano un'attività che, secondo l'Agenzia delle Entrate, si contraddistingue per "indifferibilità o urgenza".

Si tratta di criteri valutativi che necessiterebbero un intervento chiarificatore, in assenza del quale saranno prevedibili numerose impugnazioni in sede giurisdizionale.

Tutte le disposizioni emanate in materia di sospensione, sia delle attività di accertamento che di riscossione, sia delle scadenze fiscali infrannuali e sia di tutti gli obblighi connessi di natura tributaria, lasciano spazio ad un grande timore: quello che l'Amministrazione finanziaria, una volta superata l'emergenza e terminato il periodo di sospensione legale delle proprie attività di controllo, intraprenda una verifica fiscale e, rilevata una specifica violazione tributaria - riferita ai primi mesi del 2020, colpiti duramente dall'emergenza economico-sanitaria, o ai ritardi degli adempimenti dovuti all'ingorgo o al cumulo degli adempimenti tributari che si concentrano in un ristretto periodo di tempo, causati dal loro slittamento dei mesi precedenti - proceda ad irrogare la correlata sanzione amministrativa, il cui importo raggiunge, per alcune fattispecie impositive, soglie particolarmente elevate.

E' evidente che il sistema tributario incontrerà delle difficoltà nel definire come si attergeranno i controlli futuri rispetto alle capacità contributive attuali, riferibili cioè a quello che si potrebbe definire un "periodo d'imposta Covid".

La preoccupazione principale è allora quella di poter giustificare, in caso di accertamenti e almeno per quel che riguarda gli obblighi rientranti in questo intervallo temporale particolarmente colpito dalla crisi, un semplice ritardo o anche un inadempimento fiscale, per evitare quantomeno l'applicazione delle sanzioni tributarie.

A sostegno dell' eventuale inapplicabilità delle sanzioni, sembrerebbe possibile invocare una norma generale e con efficacia esimente, che troviamo nell'ambito delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Si tratta dell'articolo 6 del Dlgs 472/1997, rubricato "Cause di non punibilità", che stabilisce nel comma 5

la causa di forza maggiore, secondo la quale «*non è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore*». Detta causa di non punibilità si verifica, come affermazione universale, solo in presenza di eventi eccezionali imprevedibili (requisito oggettivo), i quali determinano e condizionano in modo necessario ed inevitabile il comportamento del soggetto (requisito soggettivo).

Pare evidente che la dichiarazione dello stato di emergenza, dichiarato con tutta la serie di interventi normativi, assuma già di per sé ed autonomamente i connotati immanenti ed oggettivi per invocare la disciplina prevista dall'articolo 6, comma 5 del Dlgs 472/1997 e, conseguentemente, l'esimente sulle sanzioni amministrative tributarie sarebbe da invocare per l'immediata disapplicazione delle sanzioni amministrative per tutto il territorio nazionale.

Sul concetto e sui requisiti dell'esimente della forza maggiore, come causa ostativa della punibilità che possa giustificare, in caso di accertamento, la disapplicazione delle sanzioni amministrative, la Suprema Corte di Cassazione si è pronunciata con un'ordinanza - n. 3049 dell'8.2.2018 - che richiama i principi enunciati in una precedente sentenza (Corte di Cassazione n. 22153/2017) affermando, sul solco degli insegnamenti comunitari, il principio generale secondo il quale, affinché possa essere considerata valida ed esplicitare i suoi effetti giustificativi, la forza maggiore in materia tributaria deve rispondere ad un doppio requisito probatorio, sia sul piano oggettivo che su quello soggettivo. Sotto il primo profilo deve trattarsi non solo di una forza o di un evento esterno, imprevedibile ed anomalo, ma deve altresì verificarsi al di fuori del controllo e della portata del soggetto, che non gli consenta cioè alcuna possibilità di scelta o di azione. Sul piano soggettivo il contribuente dovrà comunque dimostrare di aver adottato tutti gli strumenti e le misure atte a prevenirne le conseguenze negative.

Questi aspetti riflettono anche sul concetto e sulla ripartizione dell'onere probatorio, che sarà posto principalmente a carico del soggetto che intenda invocare la forza maggiore, prevista dall'articolo 6, comma 5, del D. Lgs. 472/1997, come causa di giustificazione dei propri comportamenti derivanti da ritardi o da omissioni relativi agli adempimenti fiscali. Dall'altro lato l'interprete, ovvero l'Amministrazione finanziaria o il giudice tributario eventualmente chiamato a decidere, dovrà valutare, caso per caso, la sussistenza di entrambi gli elementi per essere oggetto di idonea e corretta verifica dei presupposti esimenti.

Un altro tipico esempio di forza maggiore, perché fuori dalla possibilità d'azione o di scelta del soggetto, è la mancanza di liquidità che non consente di fatto, al contribuente, il versamento delle imposte dovute entro un determinato periodo. Su questo tema, particolarmente dibattuto negli anni soprattutto nell'ambito della giurisprudenza penale, ma con indubbi riflessi anche sul piano tributario, non vi è stata unità di vedute.

Uno spiraglio sul punto si può ricercare nella risposta dell'Agenzia delle Entrate al quesito contenuto al paragrafo 1.7 della circolare 8/E che sembrerebbe contenere una parziale apertura all'applicazione del criterio della causa di forza maggiore al mancato pagamento dei debiti tributari. Tale paragrafo risponde ad una domanda di un contribuente che chiede se tra gli adempimenti tributari sospesi rientri anche quello dell'emissione delle fatture o se, in alternativa, nel caso specifico possa essere invocata l'esimente prevista dall'articolo 6, comma 5, del Dlgs 472/1997, in quanto ci si troverebbe in presenza di causa di forza maggiore che impedirebbe di assolvere correttamente l'obbligo.

Nella risposta al quesito l'Agenzia delle Entrate rileva come l'emissione delle fatture non sia tra gli adempimenti tributari sospesi dalle disposizioni normative emergenziali e, per quanto riguarda l'esimente di cui all'articolo 6, comma 5 del D. Lgs. 472/1997, chiarisce che può trovare applicazione nel caso dei debiti tributari, ma solo se l'Ufficio competente alla valutazione della ricorrenza degli elementi della forza maggiore ne ravvisi la sussistenza nel caso concreto.

Quindi, in mancanza di un ulteriore intervento chiarificatore del legislatore, sarà il singolo Ufficio competente a valutare la sussistenza della causa di forza maggiore.

In sintesi l'evento pandemico dichiarato dall'Organismo mondiale della sanità, o anche la deliberazione da parte del Consiglio dei ministri dello stato di emergenza nazionale, non possono essere considerati fatti di per sé sufficienti ad invocare la causa di giustificazione prevista dall'articolo 6, comma 5, del D.Lgs 472/1992. Essa, in altre parole, non potrà operare automaticamente ma sarà necessaria una ulteriore attività sul piano dimostrativo e probatorio da parte del contribuente.

Rimane comunque la considerazione che anche le disposizioni del Decreto Rilancio, anziché chiarire, hanno reso ancora più complessa l'interpretazione delle norme che disciplinano le attività di accertamento degli Uffici, e che risulteranno certamente foriere di un notevole contenzioso sulla materia.

A conclusione dell'analisi, alla domanda se le misure di proroghe stabilite per le attività operative indicate nell'art. 157 del D.L. Rilancio raggiungano la finalità di agevolare, almeno in parte, la graduale ripresa delle attività economiche, la relativa risposta è da trovare nella scelta del legislatore di applicare semplici slittamenti dei termini⁸ che, obiettivamente, non appaiono strumenti efficaci di aiuto per fronteggiare e favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali, almeno nelle misure auspiccate con la norma in esame.

Così come dichiarato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate⁹ in merito ai termini di ripresa dell'attività, *"l'Agenzia delle Entrate si prepara ad emettere, entro il 31 dicembre 2020, circa 8,5 milioni di atti e comunicazioni"*, che verranno notificati nel 2021.

Lo scenario sopra delineato rende evidente la necessità di valutare l'opportunità di un'applicazione più incisiva e lungimirante degli strumenti correttivi rispetto alle misure adottate, come l'introduzione di una disposizione che sospenda gli effetti esecutivi, per tutto il 2021, degli atti notificati, oppure l'ampliamento dell'arco temporale delle rateizzazioni o la creazione ad hoc di un regime di protezione dalle sanzioni, attraverso un loro azzeramento che scada alla fine del prossimo anno.

L'anno 2021 potrebbe essere una "finestra temporale" davvero utile perché i contribuenti possano riacquistare le capacità economiche e finanziarie per affrontare la profonda crisi attuale e superare gli effetti correlati che, sicuramente, non possono esaurirsi nell'arco temporale di pochi mesi.

⁸ Con la disapplicazione degli interessi per ritardato pagamento di cui all'articolo 6 del D.M del 21 maggio 2009 e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del DPR 29 settembre 1973, n. 602. 9 Cfr. nota n. 2

Accanto alle difficoltà che il sistema tributario incontra nell'accertare oggi la capacità contributiva riferibile al passato, resta aperta la tematica complementare di come si attingeranno i controlli futuri rispetto alle capacità contributive attuali, riferibili a quello che abbiamo definito un "periodo d'imposta Covid".

Soltanto con gli sforzi congiunti del legislatore, della giurisprudenza e degli uffici impositori si potrà pensare ad un "accertamento sostenibile", come viene auspicato da più parti, con un cambio di prospettiva che tenga conto dei reali problemi economici causati da questa pandemia che rappresenta un evento eccezionale e, come tale, esige altrettanti interventi eccezionali.