

La notifica degli atti di accertamento alla luce dei decreti COVID-19

di Pasquale Mirto

Le disposizioni recate dai decreti legge 18 e 34 del 2020, emanati in piena emergenza epidemiologica, sono apparsi fin da subito di difficile lettura, anche perché la maggior parte delle disposizioni non ha investito direttamente gli atti emanati dagli enti locali, che continuano ad essere bistrattati dal legislatore nazionale, come se i Comuni non fossero una parte della Repubblica, nonostante l'art. 114 della Costituzione.

Certamente, la fretta dovuta all'emergenza può rappresentare una parziale scusante, ma è da ormai troppo tempo che la legislazione statale pecca di pressapochismo quando si rivolge ai Comuni. Lo testimoniano anche le norme del decreto 34 recanti agevolazioni specifiche in materia di Tosap/Cosap e di Imu turistica, sebbene a volte può sorgere il sospetto che il pressapochismo vada a braccetto con l'esigenza di limitare al minimo l'intervento finanziario dello Stato.

Sotto il profilo dell'attività accertativa e di riscossione, un contributo chiarificatore importante è dato dalla recente risoluzione ministeriale n. 6/DF del 15 giugno 2020, che attraverso un'interpretazione logica sistematica ha difatti sancito la ripresa dell'attività di notifica degli atti di accertamento.

1. Premessa

Sono varie le disposizioni recate dai decreti legge nn. 18 e 34 del 2020 che riguardano, nella maggior parte dei casi, indirettamente i Comuni¹.

In particolare, rilevano gli articoli 67 e 68 del d.l. n. 18 del 2020, che dispongono in merito allo svolgimento delle attività di recupero dell'evasione e di riscossione forzata.

Si tratta di norme, come si vedrà, dettate in generale per gli enti impositori o esattori, e che quindi riguardano l'Agenzia delle entrate, oltre che i Comuni. Tale circostanza permette ai Comuni di beneficiare anche delle tempestive circolari dell'Agenzia delle entrate, sebbene da sottoporre comunque ad opportuno ed attento vaglio critico, in ragione della specialità delle norme dispositive e procedurali che differenziano i tributi erariali da quelli comunali.

Si è anche discusso a lungo, ovviamente senza raggiungere alcuna meta comune, su alcune disposizioni del d.l. n. 34 del 2020, ed in particolare dell'art. 157, che per la

¹ Il presente articolo è stato elaborato sulla base della relazione al Convegno "Le misure fiscali nel decreto rilancio. Profili rilevanti in materia di tributi locali?" del 22 giugno 2020" organizzato dall'Associazione Nazionale Magistrati Tributaristi -A.M.T.- in collaborazione con l'A.M.T. -Sezione regionale dell'Emilia Romagna.

sola annualità in decadenza disgiunge - invero senza alcuna utilità pratica per i contribuenti, visto che tratta di una delle cinque annualità accertabili – l'attività di emissione, che dovrà concludersi in modo certificato nel 2020, da quella di notifica, da concludersi entro il 31 dicembre del prossimo anno.

2. L'articolo 67, del d.l. n. 18 del 2020

L'art. 67 del d.l. n. 18 del 2020, dispone la sospensione *“dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori”*.

La norma non delimita la categoria degli enti impositori, pertanto vi rientrano a pieno titolo anche i Comuni. Si tratta, quindi, di norma mista o di carattere generale, anche in considerazione di alcuni puntuali rimandi a disposizioni normative specifiche dei tributi erariali.

Il primo comma dispone la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio dei *“termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori”*.

Fin da subito si è discusso del valore da attribuire al riferimento ai termini *“di contenzioso”*, considerato che il contenzioso trova poi una sua specifica disciplina nel successivo articolo 83, norma guazzabuglio, che riguarda svariate tipologie di processo, disponendo in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare, e che al comma 21 contiene la solita, ma sempre inaccettabile, norma di chiusura, che rende applicabili le disposizioni del medesimo articolo, in quanto compatibili, alle commissioni tributarie².

L'art. 67, comma 1, dispone la sospensione dei termini relativi alle attività di liquidazione ed accertamento, ma non quindi lo svolgimento delle attività degli uffici tributari comunali³. Ne dà conferma anche il Dipartimento delle finanze, che con risoluzione n. 6/DF, del 15 giugno 2020, rileva 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”*.

Il secondo comma dell'art. 67 dispone in materia di istanza di interpello, istituto applicabile in alcune ipotesi anche ai tributi comunali⁴.

Di interesse per i Comuni è anche il quarto comma, il quale prescrive che *“con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 12, commi 1 e 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159”*.

² L'art. 83 sospende i termini processuali e le udienze dal 9 marzo al 15 aprile 2020. Successivamente, l'art. 36, del d.l. n. 36 del 2020, ha ulteriormente differito il termine di sospensione fino all'11 maggio 2020.

³ In tal senso, anche l'Agenzia delle entrate, circolare n. 6/E del 23 marzo 2020.

⁴ Al riguardo, occorre rifarsi al regolamento adottato da ciascun ente. In generale, si rammenta, che tra le varie tipologie di interpello, è di norma applicabile l'interpello ordinario, ed in determinate ipotesi anche l'interpello antiabuso.

In sede di prima emanazione il comma rinviava, *tout court*, all'art. 12, del d.lgs. n. 159 del 2015, mentre con la legge di conversione il rinvio è stato limitato ai commi 1 e 3.

Per meglio comprendere le ragioni della modifica e le implicazioni del rinvio all'art. 12 citato, è necessario analizzare la portata di tale disposizione⁵, che in prima battuta non appare di facile lettura, sicché è necessario procedere ad una lettura sistematica dei vari commi, avendo riguardo alla *ratio* sottesa ad ognuno di loro.

Il primo comma, da un lato, si rivolge alle sospensioni dei termini di pagamento e, dall'altro lato, alle corrispondenti sospensioni dei termini dell'accertamento, con riguardo però a tutte le annualità non decadute, poiché il riferimento è "alle stesse entrate" non al medesimo periodo d'imposta. La *ratio* risiede, si ritiene, nella necessità di mantenere invariato il periodo di tempo concesso agli enti impositori per la notifica degli atti di accertamento. Come noto, l'art. 1, comma 161, della legge n. 296 del 2006, dispone che gli enti locali devono procedere alla notifica degli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

Nel corso del 2020, i Comuni possono accertare, di norma, 5 anni d'imposta (2015-2019), ma la sospensione di 85 giorni, disposta dal d.l. n. 18 del 2020, ha ridotto il termine concesso ai Comuni, termine che viene ripristinato nella sua ampiezza originaria, proprio in virtù di quanto disposto dall'art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 159/2015.

Tuttavia, il primo comma, presuppone che via sia stata una "sospensione dei termini di versamento", cui consegue un corrispondente periodo di sospensione dei termini di decadenza, ma a ben vedere l'art. 67, del d.l. n. 18 del 2020, non dispone alcuna sospensione generalizzata dei termini di versamento, sicché, a stretto rigore non dovrebbe applicarsi l'art. 12, comma 1. Se qualche dubbio poteva sorgere in sede di prima emanazione del d.l. n. 18 del 2020, poiché allora la norma rinviava genericamente all'art. 12 - sicché si sarebbe potuto argomentare che nonostante il

⁵ 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».

rinvio, il primo comma dell'art. 12 non avrebbe comunque trovato applicazione - il testo risultante dalla legge di conversione fuga ogni residuale dubbio, posto che ora la norma richiama espressamente il primo comma dell'art. 12.

Sul punto, invero, era già intervenuta l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 11/E del 6 maggio 2020, rilevando che comunque la sospensione dei termini delle attività degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio 2020, prevista dall'art. 67, comma 1, del d.l. n. 18 del 2020, 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, anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020.

Quanto affermato dall'Agenzia delle entrate è stato ripreso dal Dipartimento delle finanze, che nella risoluzione n. 6/DF del 15 giugno 2020 ha precisato anche per i tributi comunali 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”*.

Per completezza, va comunque evidenziato che l'art. 67, comma 1, sopra citato non solo non dispone la sospensione dei termini di versamento, ma neanche quella di notifica degli atti di accertamento, limitandosi a prevedere una sospensione dei termini relativi alle attività di accertamento. Da un punto di vista logico, tuttavia non si comprende a cosa serva la sospensione dei termini delle attività di accertamento, se a tale sospensione non consegue anche la sospensione della notifica degli atti di accertamento, salvo ritenere che la disposizione sia dettata solo a favore della pubblica amministrazione, al fine di tener conto delle eventuali difficoltà operative degli uffici pubblici, sicché in realtà nulla ha impedito la notifica degli atti di accertamento.

Ritornando all'art. 12, del d.l. n. 159 del 2019, occorre ora analizzare la portata del secondo comma. Tale comma, in deroga al primo, ma con riferimento esclusivamente ai termini in scadenza nell'anno di previsione della proroga dei versamenti, differisce di due anni solo i suddetti termini decadenziali. Sulla base di tale disposizione, l'annualità 2015 sarebbe stata accertabile entro il nuovo termine di decadenza del 31 dicembre 2022. Ma come anticipato, la legge di conversione ha modificato il quarto comma dell'art. 67, il quale oggi rinvia ora solo ai commi 1 e 3 ~~del~~ dell'art. 12, e come logico precipitato anche il 2015 sarà accertabile con un differimento dei termini di 85 giorni, ovvero entro il 26 marzo 2021, al pari delle altre annualità accertabili nel 2020, i cui termini di decadenza sono per tutte le annualità posticipati di 85 giorni.

3. L'articolo 68, del d.l. n. 18 del 2020

La lettura dell'art. 68 del d.l. n. 18 del 2020, è risultata ancora più difficile rispetto a quella dell'art. 67, in quanto in base ad un'interpretazione letterale si sarebbe dovuto pervenire ad un blocco delle attività di notifica degli atti di accertamento esecutivi, a differenza di quanto disposto per l'Agenzia.

L'impasse in cui si trovavano i Comuni, dovrebbe essere stata risolta dalla risoluzione n. 6/E del Dipartimento delle finanze, la quale a mezzo di un'interpretazione logica sistematica, ha fornito una ricostruzione condivisibile⁶.

Peraltro, si anticipa che la risoluzione ministeriale si occupa espressamente degli articoli 67 e 68 del d.l. n. 18 del 2020, ma la soluzione offerta risolve indirettamente anche il problema dell'applicabilità dell'art. 157 del d.l. n. 34 del 2020, norma anche questa che ha dato il via a diverse letture contrastanti, invero generate dalla poca chiarezza della sua stessa formulazione.

La lettura dell'art. 68, del d.l. n. 18 del 2020, deve partire dal suo titolo, "sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione", il quale rende chiaro che l'intento è quello di disciplinare gli atti della riscossione forzata.

Il primo comma non desta particolari problemi, perché dispone la sospensione dei termini di versamento, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 agosto 2020⁷, derivanti dalle cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché degli atti di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle entrate⁸.

Per quanto riguarda gli accertamenti esecutivi, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto, nella circolare 5/E del 20 marzo 2020, che per ragioni di ordine sistematico la sospensione prevista dall'art. 68 non si applica a tutti gli accertamenti emessi dall'Agenzia, ma solo a quelli il "cui carico" è stato affidato all'Agenzia delle entrate-Riscossioni. L'Agenzia osserva che sulla base del contesto "*della disposizione volta a disciplinare uniformemente la sospensione dei termini dei versamenti dovuti all'agente della riscossione - 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*".

Secondo l'Agenzia, inoltre, "*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*".

L'art. 68, comma 2, del d.l. n. 18 del 2020, dispone, per quello che qui interessa, che quanto previsto al comma 1 si applica anche alle ingiunzioni di pagamento "emesse dagli enti territoriali" di cui al r.d.r. n. 639 del 1910 ed agli atti di cui all'art. 1,

⁶ Si veda P. MIRTO, "Riscossione locale, così il doppio binario dopo le istruzioni del Mef", in *Quotidiano Enti Locali & Pa*, del 19 giugno 2020.

⁷ Inizialmente il termine era fissato al 31 maggio, poi prorogato al 31 agosto 2020 dall'art. 154, del d.l. n. 34 del 2020.

⁸ Il comma 1, dispone, poi, che i versamenti sospesi devono essere effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, e quindi entro il 30 settembre 2020.

comma 792, della legge n. 160 del 2019, ovvero agli accertamenti esecutivi emessi dagli enti locali.

Nessun problema, quindi, per la sospensione dei termini di versamento relativi alle ingiunzioni di pagamento, stante la loro pacifica equiparazione alle cartelle di pagamento, anche se è opportuno non focalizzarsi sulla precisazione “emesse dagli enti territoriali”, precisazione che dovrebbe intendersi come riferita alle ingiunzioni emesse anche per conto degli enti territoriali, come quelle emesse dai concessionari della riscossione iscritti nell’albo di cui all’art. 53, del d.lgs. n. 446 del 1997 oppure dalle società comunali, sia miste che in *house*.

Il nodo critico è, invece, rappresentato dal riferimento agli accertamenti esecutivi, di cui all’art. 1, comma 792, della legge n. 160 del 2019.

Come noto, l’accertamento esecutivo unifica l’accertamento tributario ed il titolo esecutivo (cartella o ingiunzione di pagamento). Si tratta, però, di atto unico che acquista efficacia esecutiva se non pagato o impugnato nei termini previsti per la proposizione del ricorso.

Una più puntuale definizione normativa avrebbe richiesto, quindi, non il riferimento a tutto il comma 792, ma più dettagliatamente alla lettera b) del comma in questione. Alla stessa conclusione si perviene, tuttavia, attraverso un’interpretazione logica sistematica e di coerenza interna dell’intero art. 68, così come ritenuto, prima dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 5/E, e poi dal Dipartimento delle finanze, con la risoluzione n. 6/DF, che con riferimento ai tributi comunali ha conclusivamente precisato 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”*.

L’analisi va completata tenendo conto che il primo comma dell’art. 68 prevede l’applicazione dell’art. 12, del d.lgs. n. 159 del 2015, questa volta nella sua interezza, e quindi anche del terzo comma, il quale prevede che *“l’Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1”*.

Stante la ricordata equiparazione tra cartella ed ingiunzione, se ne conclude che il Comune, o il soggetto incaricato dal Comune, non può notificare ingiunzioni di pagamento fino al 31 agosto, e che le ingiunzioni da emettere a pena di decadenza entro il 31 dicembre 2020 beneficiano di una proroga biennale del termine di decadenza, in forza del comma 2, dell’art. 12 del d.lgs. n. 159/15, richiamato dall’art. 68.

Ricostruite le conseguenze determinate dall’art. 68, anche sulla base dei documenti di prassi dell’Agenzia delle entrate e del Dipartimento delle finanze, non si può concludere che non residuano incertezze interpretative, perché il dato letterale porterebbe a ben altre conseguenze. Certamente si tratta di questioni che verranno prima o poi poste all’attenzione dei Giudici tributari, anche se l’incastro temporale delle disposizioni normative in commento non agevola la proposizione di ricorsi,

visto che l'ente potrà sempre annullare e rimettere gli atti nel rispetto dei termini decadenziali.

Inoltre, a ben vedere, accedendo ad un'interpretazione letterale, l'unica conseguenza che si crea, rispetto a quella derivante dall'interpretazione logica sistematica, è il riconoscimento di un ulteriore biennio per la notifica degli atti di accertamento esecutivi in scadenza nel 2020.

4. L'articolo 157, del d.l. n. 34 del 2020

Si è anticipato che anche l'art. 157, del d.l. n. 34 del 2020, ha creato non pochi problemi di lettura.

La norma prevede che gli atti in decadenza al 31 dicembre 2020 - o meglio quelli che sarebbero decaduti alla fine dell'anno, perché esclude espressamente dal computo il periodo di sospensione previsto dall'art. 67 del d.l. n. 18 del 2020 - sono emessi nel 2020, ma notificati nel 2021.

Da un'interpretazione letterale si desume che l'art. 157 non è immediatamente applicabile ai tributi comunali, sia perché l'ente impositore comunale non è citato espressamente, sia perché per l'attuazione della disposizione, i commi 5 e 6 dettano indicazioni solo con riferimento all'Agenzia delle entrate⁹.

In particolare, il comma 5, prevede che *“al fine del differimento dei termini di cui al presente articolo”* la prova dell'emissione nell'anno 2020 è fornita dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia.

Il comma 6, invece, rinvia per le modalità di *“applicazione del presente articolo”* ad un provvedimento del direttore delle Entrate, ed il riferimento all'intero articolo appare dirimente.

Inoltre, il comma 7 prevede un fondo di 205 milioni, che non vede come destinatari i Comuni, ed anche tale circostanza appare dirimente.

La conferma dell'inapplicabilità dell'art 157 ai Comuni arriva indirettamente anche dalla risoluzione n.6/DF, in quanto il Ministero dà il via libera alla notifica degli accertamenti esecutivi comunali senza alcuna preclusione di annualità accertabili.

⁹ Si veda, P. MIRTO, *“Fisco locale, il calendario degli accertamenti resta al buio”*, in Quotidiano Enti Locali & Pa, del 26 maggio 2020.