

16

LA SETTIMANA FISCALE

23 aprile 2020

www.sfdigital.ilsole24ore.com

IN EVIDENZA

NOVITÀ NORMATIVE **6**

Emergenza Covid-19

Taglia il traguardo il decreto "Liquidità"

INSERTO

AGENDA – Scadenze fiscali e previdenziali

Dal 17 al 26 aprile

COMMENTI **41**

Emergenza Covid-19

Adempimenti e versamenti sospesi,
effetti sull'Iva

ADEMPIMENTI **16**

Emergenza Covid-19

Dettato il nuovo calendario fiscale

ADEMPIMENTI **24**

Emergenza Covid-19

Moratoria su prestiti e leasing per le Pmi

CASI RISOLTI **56**

Indennità, moratorie, crediti d'imposta

Le risposte
all'emergenza sanitaria



EMERGENZA COVID-19

Articoli 67 e 83, Dl 17 marzo 2020, n. 18
 Articoli 29 e 36, Dl 8 aprile 2020, n. 23
 Cm 3 aprile 2020, n. 8/E
 Cm 13 aprile 2020, n. 9/E

Laura Ambrosi
 Valerio Moretti

Accertamenti e contenzioso, tutti i nuovi termini

Sospensione fino all'11 maggio e depositi solo in via telematica

Nelle ultime settimane tra nuovi decreti e provvedimenti interpretativi connessi all'emergenza sanitaria lo scenario delle scadenze tributarie si presenta in continua evoluzione. L'ultimo intervento in ordine cronologico è il c.d. decreto "Liquidità" che proroga all'11 maggio 2020 il termine di sospensione dei procedimenti in corso e introduce l'obbligo di deposito telematico nel giudizio tributario. Al contempo l'agenzia delle Entrate con la circolare n. 8/E ha fornito rilevanti chiarimenti in tema di differimento di prescrizione e decadenza dei termini di accertamento.

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Il decreto "Cura Italia" aveva previsto una sospensione dei termini dei processi valevole anche dinanzi ai giudizi tributari. In particolare, l'articolo 83 del decreto prevedeva la sospensione dal 9 marzo al 15 aprile dei procedimenti e delle relative scadenze legate all'impugnazione, includendo espressamente anche le notifiche del ricorso/reclamo.

Il Dl 8 aprile 2020, n. 23 **ha prorogato l'inizio del termine del 15 aprile all'11 maggio 2020**, con la conseguenza che la pausa complessivamente da considerare è di **64 giorni**. Tale nuovo termine, influisce sia sul **termine per impugnare** sia per l'eventuale **acquiescenza ovvero adesione**. In concreto, le ipotesi che si potrebbero verificare sono:

› **avvisi di accertamento notificati prima del 9 marzo 2020** (ad esempio, il 18 febbraio), il cui termine ordinario di 60 giorni scadrebbe dal 9 marzo all'11 maggio: per determinare la nuova scadenza occorrerà sommare 64 giorni agli ordinari 60. Ipotizzando un accertamento notifi-

cato il 20 febbraio, il termine naturalmente scadrebbe il 20 aprile, ma aggiungendo i 64 giorni della "nuova" pausa la scadenza per l'acquiescenza, la presentazione del ricorso ovvero dell'istanza di adesione sarà il 23 giugno;

- › **avvisi notificati tra il 9 marzo e l'11 maggio 2020**: per espressa disposizione, il decorso del termine per ricorrere è differito alla fine del periodo di sospensione e quindi il calcolo dei giorni decorre dal 12 maggio 2020. In realtà non dovrebbe trattarsi di un'ipotesi frequente, atteso che le attività degli Uffici dovrebbero essere sospese (dall'8 marzo al 31 maggio). Per esemplificare si ipotizzi che il contribuente abbia ricevuto il 10 marzo un atto impositivo: per il computo dei giorni sarà sufficiente considerare quale primo giorno il 12 maggio e quindi i 60 giorni scadranno l'11 luglio 2020;
- › **accertamenti per i quali prima del 9 marzo era stata presentata l'istanza di accertamento con adesione**, che ha sospeso l'impugnazione di 90 giorni: in tale ipotesi occorrerà considerare un totale di 214 giorni dalla data di notifica. Ipotiz-

zando un accertamento notificato il 20 dicembre 2019, per il quale il 10 gennaio era stata presentata istanza di accertamento con adesione, la nuova scadenza per ricorrere sarà il 21 luglio 2020 (60 + 90 + 64 giorni).

Occorrerà poi computare anche l'eventuale **pausa estiva** nell'ipotesi in cui il termine così ricalcolato, scada in agosto. In tal caso, si aggiungeranno ulteriori 31 giorni.

La proroga dei termini rileva per **ricorsi introduttivi, impugnazioni delle sentenze** (in commissione regionale e dinanzi alla Corte di Cassazione), **deposito di controdeduzioni, controricorsi e ricorsi incidentali** nonché **documenti e memorie**. In queste due ultime ipotesi, le udienze dovranno essere fissate consentendo la fruizione dei termini per i depositi. Ad esempio, se l'udienza è stata già fissata per il 15 maggio, mancando i 20 giorni previsti a ritroso per il deposito dei documenti, la data dovrà essere posticipata. Da ricordare che sono sospese anche le udienze sia **di merito** sia **cautelari**. Per queste ultime, la mancanza di una decisione, non dovrebbe comportare alcuna conseguenza in capo al contribuente attesa la sospensione dei pagamenti fino al 31 maggio per tutti i carichi affidati all'agente della riscossione. Va ricordato che l'impugnazione di un atto, non sospende automaticamente l'obbligo di pagamento, che è subordinato all'ottenimento della sospensiva da parte del giudice adito previa richiesta del contribuente. In questo periodo, però, **sono sospese anche le attività di riscossione** e pertanto il contribuente non dovrebbe aver alcun pregiudizio al rinvio di tale udienza.

Nel Dl 23/2020 è stato previsto l'obbligo di **depositare gli atti del giudizio tributario** solo con **modalità telematiche** anche se la controversia sia stata avviata con modalità cartacea, come confermato da ultimo con la Cm 13 aprile 2020, n. 9/E.

In ultimo, è stata introdotta la possibilità per gli Uffici giudiziari di **notificare gli atti sanzionatori** derivanti da omesso o parziale pagamento del contributo unificato **tramite posta elettronica certificata nel domicilio eletto** o, in mancanza di tale indicazione, mediante il deposito **presso l'ufficio di Segreteria delle Commissioni tributarie o la cancelleria competente**. Il difensore, quindi, riceverà non solo le notifiche processuali ma anche gli atti relativi alle **spese di giustizia**, per le quali dovrà garantire la conoscibilità al suo assistito.

TERMINI DI DECADENZA E PRESCRIZIONE

In questo periodo sono state sospese le attivi-

tà di verifica e, in base a specifiche previsioni del decreto "Cura Italia", i termini di prescrizione e decadenza sono stati differiti di due anni. Più precisamente, l'articolo 67 del decreto "Cura Italia" ha sospeso le attività svolte dagli Uffici degli enti impositori relativamente a liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso. Il comma 6 di tale articolo prevede altresì **il differimento al secondo anno successivo dei termini di decadenza e prescrizione**. La norma, in realtà, fa rinvio all'articolo 12 del Dlgs 24 settembre 2015, n. 159, che aveva introdotto nel nostro ordinamento una sorta di automatico differimento, anche in deroga allo Statuto del contribuente, nelle ipotesi di sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali. Tuttavia, le due norme non coincidono perfettamente, con la conseguenza che occorrerà un intervento chiarificatore (possibilmente dal Legislatore) sul punto. L'articolo 67 del decreto "Cura Italia" infatti differisce i termini scadenti per gli "enti impositori". Diversamente, invece, il citato articolo 12 proroga i termini delle attività degli «uffici, degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione». Sotto un profilo letterale, quindi, **attualmente il differimento riguarda solo i termini dell'agenzia delle Entrate e non anche dell'agente della riscossione**. Sulla base di tale presupposto ne consegue che anche **le attività di verifica**, alle quali potrebbero conseguire accertamenti, **potranno essere effettuate in un arco temporale maggiore**. A ciò si aggiunga che l'articolo 62 sospende gli adempimenti, diversi dai versamenti, a carico dei contribuenti scadenti tra l'8 marzo ed il 31 maggio 2020, i quali potranno essere effettuati entro il 30 giugno senza applicazione di sanzioni. Il Comando Generale della Guardia di finanza (direttiva n. 91210 emanata il 2 aprile scorso) sul punto ha evidenziato che il legislatore attraverso le due distinte norme ha sospeso, da un lato, alcune attività dell'amministrazione finanziaria, dall'altro i termini scadenti per gli adempimenti dei contribuenti.

Con riguardo alle verifiche è stato precisato che nell'attuale fase emergenziale, sarà **sospesa d'intesa con il contribuente l'esecuzione delle attività ispettive**, fatta eccezione per le situazioni connotate da **indifferibilità ed urgenza**. In ogni caso, comunque, per il contribuente vale la sospensione dei termini per l'esecuzione degli adempimenti. Vale a dire quindi che, se nell'ambito di una verifica, pur se connotata da indifferibilità ed urgenza, fossero stati richiesti documenti, chiarimenti o altro, anche attraverso l'invio di questionari, **la risposta potrà pervenire ai verificatori entro il 30 giugno 2020**, senza alcuna san-

zione. Tale posticipazione, in termini concreti non arrecherà alcun pregiudizio all'attività di controllo, proprio in considerazione del differimento dei termini di prescrizione e decadenza.

L'agenzia delle Entrate, attraverso una propria interpretazione della norma, ha individuato la portata applicativa di tale differimento dei termini.

ATTI DI ACCERTAMENTO O DI RETTIFICA PER LE IMPOSTE DIRETTE E IVA

Sicuramente, rientrano tutte le notifiche degli atti di accertamento o di rettifica per le imposte dirette e Iva relative ai periodi d'imposta 2015 (in caso di dichiarazione presentata nei termini) e 2014 (nel caso di dichiarazione omessa), che sarebbero scaduti ordinariamente al 31 dicembre 2020. Una prima diretta conseguenza di questo differimento potrebbe ravvisarsi verosimilmente in uno **slittamento dei rimborsi Iva relativi all'annualità 2015**, la cui esecuzione era preventivata a decorrere dal 1° gennaio 2021, e che quindi dovrebbero considerarsi posticipati al 1° gennaio 2023. Sul punto si resta in attesa di uno specifico chiarimento dell'agenzia delle Entrate che nel documento di prassi in commento, affrontando la tematica relativa ai rimborsi, si è limitato a precisare che in questo periodo emergenziale l'attività istruttoria dei procedimenti relativi ai rimborsi non è sospesa.

ATTI DEL REGISTRO, DELL'IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DI IRROGAZIONE DI SANZIONI

Degna di nota l'interpretazione che emerge dalla Cm 3 aprile 2020, n.8/E, secondo la quale sussisterebbe un'evidente estensione della proroga a qualunque termine imposto agli uffici impositori. In materia di **imposta di registro**, il documento di prassi rileva il **differimento al 31 dicembre 2022** di qualunque **notifica scadente entro il 31 dicembre 2020**. Si ipotizzi che la decadenza per la notifica di un atto di rettifica per un'imposta di registro scada il 26 giugno 2020. Secondo l'agenzia, poiché la norma sul differimento riguarda le scadenze «entro il 31 dicembre 2020», anche per tale atto, i termini sarebbe postergati al 31 dicembre 2022.

Analoga conclusione per l'**imposta sulle successioni** o per i diversi provvedimenti per il disconoscimento di benefici quali **prima casa**, ecc.

Nel documento di prassi è stato altresì affrontato anche il caso dei **provvedimenti di irrogazione di sanzioni**. In particolare, gli Uffici normalmente emettono atti di contestazione entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla commissione della violazione. Ovviamente tali atti so-

no differiti. Tuttavia, è previsto ordinariamente che il contribuente possa decidere di impugnare tali provvedimenti ovvero presentare delle memorie difensive. In quest'ultima ipotesi, l'Ufficio ha tempo un anno dalla data di deposito delle memorie per notificare il nuovo atto ove non accogliesse le ragioni dell'interessato.

Il termine di un anno è a pena di decadenza, vale a dire che, se l'Ufficio non notificasse il successivo atto di irrogazione sanzioni, perderebbe ogni diritto.

Ebbene, nella circolare n. 8/2020, **l'Agenzia ha ritenuto differito anche il termine di un anno**. Vale a dire che, se per il contribuente stesse decorrendo l'anno dal deposito delle memorie, in realtà, secondo tale estensiva interpretazione, il termine ultimo per la notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni sarebbe differito al 31 dicembre 2022.

È singolare che tale estensiva interpretazione sia giustificata come una disposizione a favore dei contribuenti, sia per non concentrare le notifiche in un periodo vicino alla sospensione, sia per non sovrapporre i pagamenti dovuti con altre rateazioni. Tale tesi appare di difficile condivisione, considerato che, a fronte di un periodo di sospensione dell'attività degli Uffici di circa 3 mesi, per i contribuenti il termine slitta di oltre due anni.

ACCERTAMENTI SULL'ABUSO DEL DIRITTO

Il differimento riguarda anche gli accertamenti relativi all'**abuso del diritto**. Per esemplificare, si ipotizzi che l'Ufficio abbia 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. Il contribuente destinatario ha dato riscontro in data 14 febbraio 2020 alla richiesta di chiarimenti (*ex* articolo 10-bis) dell'Ufficio a fine dicembre e quindi, secondo la norma, il termine ordinario di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento scadrebbe il 14 aprile 2020¹¹.

Sul punto l'Agenzia ha ritenuto che essendo 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.

IN SINTESI

SOSPENSIONE DELLE ATTIVITÀ DEGLI UFFICI (8 MARZO – 31 MAGGIO 2020)	DIFFERIMENTO DECADENZA E PRESCRIZIONE	NESSUNA SOSPENSIONE
Tutte le attività non sospese saranno comunque gestite con modalità volte a limitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti.	Accertamenti delle imposte dirette e dell'IVA relativi al 2015 ovvero 2014 in caso di dichiarazione omessa.	Pagamento adesioni.
Continueranno le istruttorie per i rimborsi.	Provvedimenti relativi all'imposta di registro i cui termini scadono entro il "31 dicembre 2020".	Atti impositivi il cui termine di versamento non è legato alla scadenza dell'impugnazione.
	Atti di irrogazione sanzioni da notificare entro un anno dal deposito delle memorie difensive.	Richiesta documentazione indifferibile ed urgente per indagini finanziarie.
	Gli accertamenti e la procedura per contestazioni di operazioni abusive.	

INDAGINI FINANZIARIE

L'articolo 67 del Dl "Cura Italia" prevede la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei **termini relativi alle attività di liquidazione**, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso ma non sospende né esclude le attività degli Uffici. Ne deriva che **non risultano sospese le richieste, indifferibili ed urgenti**, 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. Nella nota è rilevato che sono **sospese anche le risposte alle istanze di accesso alla banca dati dell'anagrafe tributaria**, compreso l'archivio dei rapporti finanziari.

RIMBORSI

In tale contesto, va tuttavia salutata con fa-

vore, l'esortazione rivolta agli Uffici a svolgere, anche in questo periodo emergenziale l'attività istruttoria dei procedimenti relativi ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione.

La Cm 8/E, richiamando il precedente documento di prassi (n. 6 del 2020), chiarisce che **le attività degli uffici non sono generalmente sospese**.

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.

Al di là della positiva indicazione manifestata dall'Agenzia delle Entrate di voler continuare regolarmente l'attività istruttoria propedeutica al rimborso, si auspica che eventuali ritardi o difficoltà operative nell'invio delle risposte dei contribuenti non pregiudichino il loro diritto, proprio alla luce dell'emergenza in corso.

1 A tale riguardo, il dubbio era se si dovesse 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'8 marzo e il 31 maggio) - oppure se si dovesse applicare il comma 4 dello stesso articolo che prorogherebbe al 31 dicembre 2022 il termine di decadenza, ai sensi dell'articolo 12, comma 2, Dlgs 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, l'agenzia delle Entrate fa presente che 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.