

Approfondimento 14/2020

Sospensione degli avvisi di accertamento inerenti ai tributi locali

Simone Pellegrin

Introduzione

La situazione emergenziale creatasi negli scorsi mesi ha comportato un susseguirsi di interventi legislativi d'urgenza che, tra le altre questioni, hanno riguardato l'ambito tributario, con un approccio approssimativo all'ambito proprio dei tributi locali. Ne è derivata non poca confusione circa le possibilità o i divieti rimessi ai Comuni per la loro attività di controllo, liquidazione ed accertamento durante il periodo di emergenza sanitaria, considerato che il Legislatore ha previsto a più riprese sospensioni dei termini decadenziali e dei versamenti, talvolta apparentemente in contrasto tra di loro.

Nel presente approfondimento verranno commentate le disposizioni di interesse per gli Enti locali allo scopo di chiarire quali siano applicabili nei loro confronti, tenendo conto anche di quanto recentemente chiarito dal MEF nella Risol. n. 6/DF del 15/06/2020.

Le norme di riferimento

Articolo 12 D.Lgs. n. 159/2015 - Sospensione dei termini per eventi eccezionali

“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. 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”.

Commento: nell'ambito della semplificazione e della razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, l'articolo qui in commento prevede che i termini decadenziali in materia di liquidazione ed accertamento siano sospesi qualora lo siano anche i versamenti dei tributi a causa di eventi eccezionali.

Il periodo di sospensione per i primi coincide con quello previsto per i secondi, così che, ad es. in caso di sospensione dei versamenti per 30 giorni, il termine decadenziale sia a sua volta posticipato di altrettanti 30 giorni.

Tuttavia, qualora i termini siano in scadenza entro il 31 dicembre dell'anno nel quale è stata disposta la sospensione dei versamenti, detti termini saranno prorogati al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello nel quale il periodo di sospensione terminerà. Riprendendo l'esempio precedente, in caso di sospensione per 30 giorni dei versamenti nell'anno 2020, ed in presenza di scadenze ad es. dell'emissione di avvisi di accertamento al 31 dicembre del medesimo anno, il termine decadenziale sarà spostato al 31 dicembre 2022.

Appare evidente come vi sia difformità tra quanto previsto al comma 1 e quanto al comma 2, al punto da creare, a nostro parere, una non giustificata ed eccessiva differenza di trattamento tra le due ipotesi previste. Non si rinviene infatti un motivo particolare per cui gli accertamenti non in scadenza possano essere emessi oltre il termine decadenziale ma solo per un periodo corrispondente a quello della sospensione dei versamenti, mentre quelli in scadenza possano essere emessi per altri due anni, benché la sospensione dei versamenti sia la medesima in entrambe le ipotesi. In altre parole, considerando ipoteticamente un periodo di sospensione di 30 giorni nel corso di questo anno, le attività di controllo ed accertamento per l'anno 2015 (in scadenza al 31/12/2020) potranno essere proseguite fino al 31/12/2022 (ovvero per altri 2 anni), mentre quelle per l'anno 2016, in scadenza il prossimo 31/12/2021, potranno essere prolungate solo fino al 30/01/2022 (ovvero solo per un mese in più). In sostanza quindi, a fronte dello stesso periodo di sospensione dei versamenti, l'attività di accertamento per l'anno 2015 sarà svolta per un periodo ben più lungo rispetto al periodo di sospensione.

Infine, il terzo comma pone un divieto di notifica delle cartelle di pagamento da parte dell'Agente della riscossione per tutto il periodo di sospensione stabilito ai sensi del comma 1.

Giova fin da ora evidenziare come il comma 3 faccia riferimento esplicito alle "cartelle di pagamento". Sul punto tornerà di seguito nel commento all'art. 68 del D.L. n- 18/2020. Basti qui ricordare che la cartella di pagamento è l'atto, contenente titolo esecutivo, con il quale l'Agente della riscossione comunica al contribuente di aver ricevuto incarico dell'Ente impositore per il recupero coattivo di un tributo che non risulta pagato.

Articolo 67 D.L. n. 18/2020 - Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori

"1. 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. Sono, altresì, sospesi, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini per fornire risposta alle istanze di interpello, ivi comprese quelle da rendere a seguito della presentazione della documentazione integrativa, di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. [...]"

4. 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".

Commento: L'articolo prevede la sospensione per 84 giorni (8/03/2020 – 31/05/2020) dei termini riguardanti le attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso nonché per

fornire risposta alle istanze di interpello. Si tratta di termini inerenti ai procedimenti amministrativi per lo svolgimento di tali attività.

Viene previsto altresì che trovano applicazione i commi 1 e 3 dell'art. 12 D.Lgs. n. 159/2015 sopra richiamati.

Si osserva in primo luogo che l'articolo fa riferimento agli "Enti impositori". L'utilizzo di tale termine non pone dubbi circa la validità della disposizione in riferimento ai Comuni i quali possono senza dubbio rientrare nella più generale categoria di ente impositore (a tal proposito si veda anche Approfondimento n. 4/2020).

In secondo luogo, è opportuno notare che i possibili dubbi circa la possibilità di svolgere le attività richiamate dall'articolo in commento durante il periodo di sospensione possono essere superati se si tiene conto del fatto che la norma fa riferimento ai termini procedurali entro i quali tali attività devono essere compiute. Pertanto, a nostro parere, le attività di controllo, liquidazione ed accertamento ben avrebbero potuto proseguire durante il periodo di sospensione. Ciò viene confermato anche dal MEF, il quale nella recente Risoluzione n. 6/Df del 15/06/2020 scrive: "[...] Occorre evidenziare che tale 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. L'effetto della disposizione in commento, pertanto, è quello di spostare in avanti il decorso dei suddetti termini per la stessa durata della sospensione".

Il combinato disposto dall'art. 67 D.L. n. 18/2020 e dall'art. 12 co. 1 D.Lgs. n. 159/2015 in esso richiamato, comporta quindi che non debba essere computato il periodo intercorrente tra l'8 marzo ed il 31 maggio 2020 nel complessivo periodo decadenziale stabilito dalla norma. Pertanto, focalizzando l'attenzione ai tributi locali, il termine decadenziale fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello nel quale la violazione è stata commessa, sarà prolungato per un periodo corrispondente a quello della sospensione. A titolo di esempio quindi, gli accertamenti per l'anno 2015, per i quali i Comuni avrebbero tempo fino al 31/12/2020, dovrebbero poter essere emessi ancora fino al **21/03/2021**, ossia per 84 giorni dopo tale data.

Si rileva poi un altro aspetto significativo. Se da una parte è pacifico che nei mesi di marzo, aprile e maggio, i Comuni avrebbero potuto continuare la loro attività di controllo e verifica, non pare così scontato che gli stessi Enti avrebbero potuto procedere anche con la notifica degli atti derivanti da tale attività.

A nostro parere ciò era tuttavia possibile (sebbene magari poco opportuno data la situazione venutasi a creare), e non trascurabile il fatto che potrebbero essersi verificate circostanze nelle quali il Comune aveva provveduto a spedire gli accertamenti poco prima che il periodo di blocco di emergenza fosse decretato e pertanto la notifica è avvenuta durante il periodo di blocco stesso (si pensi ad un atto inviato il 7/03/2020, certamente notificato qualche giorno più tardi in piena chiusura).

Per spiegare il nostro punto di vista, riteniamo opportuno anticipare alcune considerazioni che il MEF, nella Risol. n. 6/DF richiamata, ha svolto in merito all'art. 68 D.L. n. 18/2020 di cui si dirà in seguito.

Come noto, a decorrere dal 1° gennaio 2020, i Comuni sono tenuti ad emettere avvisi di accertamento esecutivi, ai sensi dell'art. 1 co. 792 L. n. 160/2019. Si tratta di una nuova tipologia di atto impositivo, contenente titolo esecutivo al pari degli atti emessi per i tributi erariali, in forza del quale, una volta raggiunta la definitività dell'atto, è possibile proseguire nella riscossione senza la necessità di notificare cartella di pagamento o ingiunzione fiscale.

Partendo da questa nuova definizione di accertamento, il MEF distingue il momento il cui l'avviso di accertamento è un mero atto amministrativo di irrogazione della sanzione e quello in cui tale provvedimento acquista efficacia esecutiva, al pari delle cartelle di pagamento emesse dall'Agente per la Riscossione.

Ora, il comma 4 dell'art. 67 richiama quanto previsto al comma 3 dell'art. 12 D.Lgs. n. 159/2015, secondo il quale sussiste il divieto di notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione dei versamenti di cui al comma 1 del medesimo articolo.

Ne deriva che il divieto di notifica sussisterebbe nei confronti degli avvisi di accertamento solo quando tale atto sia giunto nella sua “fase esecutiva” (e non prima di tale momento). Tuttavia, essendo il titolo esecutivo contenuto nell’avviso di accertamento stesso, il divieto di notifica in senso stretto non può trovare applicazione e quindi si ritengono applicabili le regole di sospensione previste dalla norma in commento.

In altre parole, l’avviso di accertamento notificato nel periodo 8/03/2020 – 31/05/2020 è legittimo ma ad esso si applicherà la sospensione di cui al comma 1 dell’art. 67 in commento. La tutela del contribuente è quindi in ogni caso realizzata se si considera che, da un lato, l’esecutività dell’atto ricevuto si compirà più tardi rispetto a quanto sarebbe successo in assenza della sospensione e dall’altro, il contribuente avrà a disposizione più tempo per opporsi ed impugnare l’avviso di accertamento ricevuto. Riprendendo l’esempio di prima: un avviso di accertamento inviato il 7/03/2020, per il quale supponiamo che la notifica sia avvenuta il 16/03/2020. In assenza di sospensione, da tale data inizia a decorrere il termine di 60 giorni per l’impugnazione (ed anche per il versamento) che quindi dovrebbe essere promossa entro il 15/05/2020. Decorsa tale data, l’accertamento è definitivo ed è divenuto altresì esecutivo, con la possibilità per l’Ente di procedere alla riscossione coattiva nei tempi e con le modalità individuate dalla legge. Invece, in presenza della sospensione per il periodo sopra indicato, l’accertamento notificato il 16/03/2020 resta “pendente” fino al termine del periodo di sospensione stesso. I 60 giorni per l’impugnazione torneranno a decorrere una volta conclusosi tale periodo, ossia dopo il 31 maggio ed il termine per l’impugnazione ovvero per la definitività dell’atto sarà pertanto posticipato al 30/07/2020. Di fatto quindi il destinatario dell’atto avrà avuto complessivamente un periodo di 136 giorni (e non solo 60) per promuovere l’impugnazione (76 giorni per il periodo compreso nella sospensione: 16/03 – 31/05; 60 giorni di legge), un tempo considerevolmente più lungo per attuare la propria difesa.

Articolo 68 D.L. n. 18/2020 come modificato dall’articolo 154 D.L. n. 34/2020 - Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all’agente della riscossione

“1. Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall’8 marzo al 31 agosto 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, [...]. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all’articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche agli atti di cui all’articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, e alle ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all’articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160. [...].”

Commento: La disposizione prevede che siano sospesi, dall’8 marzo al 31 agosto 2020, i termini di versamento per le cartelle di pagamento emesse dall’Agente della Riscossione. Viene poi precisato che tale sospensione si applica anche alle ingiunzioni fiscali e agli avvisi di accertamento esecutivi.

Appare evidente che la sospensione stabilita abbia ad oggetto i debiti tributari derivanti da atti già emessi e notificati, la cui scadenza di versamento cadeva nel periodo di sospensione. Si pensi ad esempio ad una cartella notificata in data 20/02/2020 con invito a pagare entro 30 giorni dal ricevimento (31/03/2020). Stante la sospensione eccezionale dei termini di pagamento, il nuovo termine sarà fissato al 30/06/2020 (“[...] il mese successivo al termine del periodo di sospensione”).

Diversamente da quanto stabilito all’art. 67 sopra commentato, viene precisato che l’art. 12 D.Lgs. n. 159/2015 trova applicazione anche per quanto previsto al comma 2: i termini di prescrizione e decadenza scadenti al 31 dicembre dell’anno durante il quale si verifica la sospensione, sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione stesso.

La disposizione, che prevede un periodo di sospensione più lungo rispetto a quello stabilito all'art. 67 del medesimo decreto, ha posto alcuni dubbi circa la possibilità di poter notificare gli avvisi di accertamento durante tale periodo ovvero se fosse necessario attendere il 1° settembre per poter notificare tali atti.

Come anticipato sopra, sul punto è intervenuto il MEF che nella Risol. n. 6/DF del 15/06/2020 ha dapprima illustrato le caratteristiche principali dell'avviso di accertamento esecutivo e poi ha chiarito come “[...] nell'ambito dell'applicazione del richiamato art. 68 del D.L. n. 18 del 2020 tale atto possa rientrare solo dopo che lo stesso sia divenuto esecutivo ai sensi della lett. b) dello stesso comma 792, con la conseguenza che gli enti locali e i soggetti affidatari non possono attivare procedure di recupero coattivo nè adottare misure cautelari, in accordo a quanto disposto dal comma 3 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 159 del 2015”. Ciò si pone tra l'altro in linea con il fatto che la sospensione di cui all'art. 68 commentata è applicata alle cartelle di pagamento e alle ingiunzioni fiscali, ovvero ad altri atti dotati di efficacia esecutiva.

Il MEF conferma quindi che nel periodo di sospensione che terminerà il prossimo 31 agosto è legittima la notifica degli atti di accertamento esecutivo, ma le attività di riscossione coattiva dovranno attendere lo spirare di detto termine.

Articolo 153 D.L. n. 34/2020 - Sospensione delle verifiche ex art. 48-bis DPR n. 602 del 1973

“1. Nel periodo di sospensione di cui all' articolo 68, commi 1 e 2-bis, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27 non si applicano le disposizioni dell'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Le verifiche eventualmente già effettuate, anche in data antecedente a tale periodo, ai sensi del comma 1 dello stesso articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, per le quali l'agente della riscossione non ha notificato l'ordine di versamento previsto dall' articolo 72-bis, del medesimo decreto restano prive di qualunque effetto e le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nonché le società a prevalente partecipazione pubblica, procedono al pagamento a favore del beneficiario. [...]”

Commento: È necessario evidenziare da subito che, a nostro parere, l'articolo rileva ai fini tributari locali solo in parte, dato che le verifiche cui fa riferimento la norma non sono quelle propedeutiche all'emissione degli avvisi di accertamento ma sono svolte al fine di controllare che gli eventuali atti accertativi ricevuti dal soggetto creditore verso la P.A. siano stati correttamente pagati.

La disposizione infatti fa riferimento ad un particolare tipo di verifica ossia quella effettuata dalle Pubbliche Amministrazioni prima di procedere con il versamento di una somma a favore di un soggetto (ad es. in caso di indennità da esproprio) al fine di accertare che tale soggetto non sia a sua volta inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di cartelle di pagamento. L'art. 48 bis D.p.R. n. 602/1973 ha pertanto lo scopo di evitare che le P.A. provvedano a adempiere alle loro obbligazioni a favore di quei soggetti che risultano essere però debitori delle P.A. stesse.

Appare evidente quindi che la disposizione non abbia rilevanza ai fini delle attività di verifica volte ad emettere gli avvisi di accertamento da parte dei Comuni. La scarsa chiarezza della norma, unita alla sua collocazione all'interno del decreto emergenziale (si consideri che la disposizione immediatamente successiva, l'art. 154, ha modificato l'art. 68 D.L. n. 18/2020 inerente alla sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'Agente della riscossione, rilevante ai fini tributari) possono, a nostro avviso, indurre in errore gli operatori degli uffici tributi i quali non devono tenerla in considerazione per lo svolgimento delle loro attività. Piuttosto, la norma sarà di interesse per altri uffici finanziari (quale ad es. l'ufficio ragioneria) i quali sono tenuti a versare ai propri creditori quanto loro dovuto (il Comune è nei loro confronti il debitore, e non viceversa), previa verifica della regolarità della posizione tributaria dei soggetti stessi.

Articolo 157 D.L. n. 34/2020 - Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali

*“1. In deroga a quanto previsto all’articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, **gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni**, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all’ articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, **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 10 gennaio e il 31 dicembre 2021**, salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi. [...]*

*4. Con riferimento agli atti indicati ai commi 1 e 2 notificati nel 2021 non sono dovuti, se previsti, **gli interessi per ritardato pagamento di cui all’articolo 6 del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 21 maggio 2009**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 15 giugno 2009, n. 136, e **gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo** di cui all’ articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di notifica dell’atto stesso. [...]*

*5. Al fine del differimento dei termini di cui al presente articolo, l’elaborazione o l’emissione degli atti o delle comunicazioni è provata anche dalla data di elaborazione **risultante dai sistemi informativi dell’Agenzia delle entrate**, compresi i sistemi di gestione documentale dell’Agenzia medesima.*

*6. Con uno o più **provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate** sono individuate le modalità di applicazione del presente articolo.*

*7. Alle **minori entrate** derivanti dal presente articolo valutati in 205 milioni di euro per l’anno 2020, si provvede ai sensi dell’articolo 265.”.*

Commento: L’articolo stabilisce che gli avvisi di accertamento scadenti tra l’8 marzo ed il 31 dicembre 2020 debbano essere emessi entro quest’ultima data e notificati nel periodo 10 gennaio – 31 dicembre 2021. La norma precisa che nello stabilire i termini di scadenza degli avvisi di accertamento non deve essere considerato il periodo di sospensione previsto all’art. 67 co 1 del D.L. n. 18/2020.

Il Legislatore sembra quindi voler intervenire correggendo quanto in precedenza stabilito proprio dall’art. 67 sopra commentato il quale, come visto, prorogava il termine decadenziale del 31 dicembre per un periodo corrispondente a quello della sospensione (per gli accertamenti sull’anno 2015, fino al 21/03/2021).

Una simile impostazione però non pare in linea con la generale volontà di agevolare contribuenti ed Enti impositori che sta alla base delle proroghe stabilite dai decreti emergenziali. I Comuni si troverebbero infatti a dover emettere gli avvisi di accertamento in scadenza secondo le regole ordinarie, ossia entro il 31 dicembre dell’anno in corso, mentre avrebbero la possibilità di allungare i termini di decadenza per gli anni successivi. In altre parole, un accertamento per l’anno 2015 dovrebbe essere comunque emesso entro il 31 dicembre – come consueto – e non sarebbero tenute in considerazione le difficoltà operative che hanno affrontato proprio nell’anno corrente gli uffici pubblici. E ciò senza considerare le ulteriori sospensioni dei versamenti e delle attività esecutive previste all’art. 68 D.L. n. 18/2020 di cui si è detto. Mentre per gli accertamenti per gli anni successivi al 2015, resterebbe valida la proroga prevista all’art. 67 D.L. n. 18/2020 e all’art. 12 co. 1 D.Lgs. n. 159/2015, corrispondente al periodo di sospensione.

Inoltre, gli accertamenti in scadenza dovranno essere notificati solo a partire dal 10 gennaio del prossimo anno. Ne deriva che gli accertamenti per l’anno 2015 dovranno attendere quella data prima di poter essere notificati (e di conseguenza, veder riscosso il tributo), mentre già dal 1° giugno potranno essere notificati gli atti riguardanti le annualità non in scadenza, per le quali il Comune potrà proseguire l’attività di verifica anche negli anni futuri.

Insomma, stando così le cose, i Comuni sarebbero penalizzati proprio nell’attività di accertamento per l’anno 2015, quella più di interesse nell’anno corrente a causa dell’imminente termine di decadenza.

Tuttavia, il mancato riferimento dal MEF a tale disposizione nella Risol. n. 6/DF e il fatto che l'articolo in commento si riferisca all'Agente della Riscossione (commi 5 e 6), agli interessi per le entrate erariali (comma 4) e alle minori entrate a carico dello Stato (comma 7), fanno pensare che la disposizione non sia destinata agli Enti locali e ai tributi comunali, bensì solo ai soggetti incaricati di procedere con la riscossione dei tributi erariali.

Conclusioni

Alla luce di tutte le considerazioni svolte, si ritiene che, nell'ambito dei tributi locali, debbano pertanto essere prese in considerazione solo le disposizioni di cui agli artt. 67 e 68 del D.L. n. 18/2020, e non anche quanto stabilito all'art. 157 del D.L. n. 34/2020, che pare riguardare solo le entrate dello Stato.

Riassumendo e schematizzando quanto sopra esposto, si giunge pertanto a considerare diverse "fasi":

1. **Periodo 8 marzo – 31 maggio:** la notifica degli avvisi di accertamento non era vietata (è legittimo pertanto l'accertamento notificato durante quel periodo. Si pensi al caso di spedizione effettuata prima della decretazione della sospensione). Erano però sospesi i termini procedurali e quindi la definitività dell'atto ovvero la sua impugnazione erano prorogati.

Es. accertamento emesso in data 15/02/2020 e notificato in data 10/03/2020. Il termine ordinario per la sua definitività/impugnazione sarebbe stato il 9/05/2020 ma, cadendo tale data nel periodo di sospensione, il momento nel quale l'atto non sarà più impugnabile è prorogato e tornerà a decorrere dal 31 maggio. L'impugnazione deve avvenire entro il 10/07/2020. Il versamento è ancora sospeso (si veda il punto successivo).

2. **Periodo 31 maggio – 31 agosto:** riparte a decorrere il termine per l'esecutività dell'atto e per l'impugnazione. Sono tuttavia ancora sospesi i versamenti. Durante questo periodo l'atto acquista definitività ed efficacia esecutiva (non potrà più essere impugnato) ma il versamento da parte del destinatario può ancora attendere.

Es. l'accertamento notificato in data 10/03/2020 diventa esecutivo il 10/07/2020. Oltre tale data non può più essere impugnato. Tuttavia, il versamento rimane ancora sospeso fino al 31/08/2020 e nessuna riscossione forzata può essere avviata.

3. **Periodo 31 agosto – 30 settembre:** da questo momento potrebbe essere promossa la riscossione coattiva secondo quanto stabilito dai commi 792 e ss. dell'art. 1 L. n. 160/2019, ma il contribuente ha tempo fino al 30 settembre per adempiere al versamento ("I Versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo Al termine del periodo di sospensione" – art. 68 co. 1 D.L. n. 18/2020). È quindi consigliabile procedere alla riscossione dopo che sia trascorsa ulteriormente tale data.

Es. il contribuente dovrà pagare quanto richiesto con l'atto notificatogli il 10/03/2020 entro il 30/09/2020, sapendo che trascorsa tale data, il Comune potrà promuovere le azioni esecutive per la riscossione del tributo.

4. **Dal 30 settembre:** non vi sono più ostacoli per l'avvio di procedure esecutive e di riscossione coattiva, se non quelli stabiliti dalla normativa di riferimento (quale ad es. la sospensione dell'esecuzione prevista per un periodo di 180 giorni dall'art. 1 co. 792 lett. b) L. n. 160/2019¹).

Infine, in merito ai termini di decadenza fissati dalla legge al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello nel quale avviene la violazione, si conclude che:

¹ Stante l'eccezionalità dei rinvii che l'attività di riscossione ha subito questo hanno, sarebbe opportuno che il Legislatore intervenisse prevedendo deroghe alla procedura stabilita dal comma 792 qui richiamato, al fine di evitare un ulteriore prolungamento dei tempi di riscossione che sarebbe a scapito delle entrate comunali. Sarebbe ad esempio necessario chiarire se la proroga di cui all'art. 68 co. 1 D.L. n. 18/2020 che sposta al 30 settembre il versamento da parte dei contribuenti corrisponda ad es. ai 30 giorni indicati all'art. 1 co. 792 lett. b) prima del quale il Comune non può procedere ad affidare le somme accertate al soggetto legittimato alla riscossione, considerato che il periodo previsto dall'una e dall'altra norma coincidono di fatto.

- gli accertamenti per gli anni 2015 potranno essere emessi e notificati oltre tale data e considerando la durata del periodo di sospensione di cui all'art. 67 D.L. n. 18/2020 (84 giorni). La notifica degli accertamenti per gli anni successivi (2016-2019) è preferibilmente da svolgersi entro i termini di decadenza ordinari, ossia il quinto anno successivo a quello nel quale la violazione è stata commessa. Se infatti per l'anno in corso un allungamento dei termini sarebbe giustificato dalla circostanza per la quale le attività degli Enti locali possono essere state sospese o comunque rallentate nel periodo di emergenza epidemiologica, la medesima giustificazione non potrebbe essere sostenuta negli anni a venire.

Es. emissione di un accertamento per l'anno 2015 possibile fino al 21/03/2021; emissione di un accertamento per l'anno 2016 entro il 31/12/2021.

- Per la fase esecutiva degli accertamenti di cui al comma precedente, si potrà procedere fino al 31/12/2022 per quelli riguardanti l'anno 2015 che decadono a fine anno (ai sensi dell'art. 12 co. 2 richiamato dall'art. 68 D.L. n. 18/2020). Mentre per quelli inerenti alle annualità successive non in decadenza si dovranno considerare i termini ordinari stabiliti dalla norma.