

Roma, 22 giugno 2020

La ripresa della possibilità di notificare gli atti di accertamento dal 1° giugno 2020, alla luce della Risoluzione Mef n.6/DF/2020

La recente [risoluzione MEF n. 6/E del 15 giugno 2020](#), elaborata a cura del Dipartimento delle finanze, è intervenuta a risolvere alcuni dubbi interpretativi sorti con l’emanazione delle disposizioni contenute nel dl n.18 del 2020 e del dl n.34 del 2020, confermando la possibilità di ripresa dell’attività di notifica degli atti di accertamento dei Comuni.

La risoluzione contiene in particolare un’interpretazione sistematica degli articoli 67 e 68 del dl n. 18/2020 – che dispongono in merito allo svolgimento delle attività di recupero dell’evasione e di riscossione forzata – attraverso una ricostruzione logica senz’altro condivisibile. La nota risponde all’esigenza di emettere atti di recupero in questa fase di progressivo superamento dell’emergenza sanitaria, che porta con sé conseguenze economiche preoccupanti per i Comuni, risolvendo contestualmente anche il nodo della non applicabilità agli atti di recupero degli enti locali dell’art. 157 del dl n. 34/2020, norma quest’ultima che ha dato vita a letture contrastanti, per la sua formulazione ambigua.

Per quanto riguarda il dl 18/2020, l’articolo 67¹, comma 1, ha previsto la **sospensione** dall’8 marzo al 31 maggio 2020 **dei termini di tutte le attività di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione e di contenzioso** da parte degli enti impositori,

¹ Decreto legge 17 marzo 2020, n.18, convertito nella legge n.27 del 2020

Art. 67 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. Per il medesimo periodo, è, altresì, sospeso il termine previsto dall’articolo 3 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, per la regolarizzazione delle istanze di interpello di cui al periodo precedente. Sono inoltre sospesi i termini di cui all’articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, i termini di cui all’articolo 1-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e di cui agli articoli 31-ter e 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché i termini relativi alle procedure di cui all’articolo 1, commi da 37 a 43, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

2. In relazione alle istanze di interpello di cui al comma precedente, presentate nel periodo di sospensione, i termini per la risposta previsti dalle relative disposizioni, nonché il termine previsto per la loro regolarizzazione, come stabilito dall’articolo 3 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, iniziano a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione. Durante il periodo di sospensione, la presentazione delle predette istanze di interpello e di consulenza giuridica è consentita esclusivamente per via telematica, attraverso l’impiego della posta elettronica certificata di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, ovvero, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l’invio alla casella di posta elettronica ordinaria div.contr.interpello@agenziaentrate.it.

3. Sono, altresì, sospese, dall’8 marzo al 31 maggio 2020, le attività, non aventi carattere di indifferibilità ed urgenza, consistenti nelle risposte alle istanze, formulate ai sensi degli articoli 492-bis del codice di procedura civile e 155-quater, 155-quinquies e 155-sexies delle disposizioni per l’attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368, di accesso alla banca dati dell’Anagrafe Tributaria, compreso l’Archivio dei rapporti finanziari, autorizzate dai Presidenti, oppure dai giudici delegati, nonché nelle risposte alle istanze formulate ai sensi dell’articolo 22 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e dell’articolo 5 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33.

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.

quindi anche dei Comuni². In linea con quanto sostenuto da Anci/Ifel nella nota di lettura al dl 18/2020³, sulla **sospensione dei termini delle attività considerate** nella disposizione in esame, **e non delle attività stesse**, come parte della dottrina ipotizzava, il Mef si è espresso chiarendo che: *“Al riguardo, 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”*. In questo senso, la disposizione funge da salvaguardia di tutti gli enti impositori, impedendo *ope legis* il verificarsi di scadenze che, per ragioni derivanti dalla emergenza epidemiologica, in molti casi non avrebbero potuto essere rispettate.

Per il richiamo operato dall’articolo 67, co.4, in commento all’art. 12, comma 1, del d.lgs. n. 159/2015, lo spostamento in avanti del decorso dei termini di decadenza per un periodo pari alla sospensione, comporta un periodo ulteriore pari a 85 giorni che gli enti potranno utilizzare per espletare le attività considerate dalla norma. In altri termini, per tutti gli atti accertabili nel 2020 (di norma le annualità dal 2015 al 2019) i termini non scadono più al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione, ma 85 giorni dopo. Il 2015 sarà quindi accertabile entro il 26 marzo 2021, il 2016 entro il 26 marzo 2022, e così via.

L’articolo 68 dello stesso dl 18/2020⁴, **sospende invece i termini per i versamenti**, scadenti nel periodo dall’8 marzo al 31 maggio 2020, relativi ad entrate tributarie e non tributarie, derivanti da cartelle di pagamento, da atti di accertamento esecutivo notificate

² Precisazione che va intesa 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.

³ Disponibile all’indirizzo internet <http://www.anci.it/la-nota-di-lettura-del-dl-17-marzo-2020-n-18-sulle-principali-norme-di-interesse-per-i-comuni/>

⁴ Decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito nella legge n.27 del 2020

Art. 68 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, nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. 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.

2-bis. Nei confronti delle persone fisiche che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni individuati nell’allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 1° marzo 2020, e dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla stessa data del 21 febbraio 2020, avevano nei medesimi comuni la sede legale o la sede operativa, i termini delle sospensioni di cui ai commi 1 e 2 decorrono dalla medesima data del 21 febbraio 2020. (188)

2-ter. Relativamente ai piani di dilazione in essere alla data dell’8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 agosto 2020, gli effetti di cui all’articolo 19, comma 3, lettere a), b) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si determinano in caso di mancato pagamento, nel periodo di rateazione, di dieci rate, anche non consecutive.

3. Il mancato ovvero insufficiente ovvero tardivo versamento, alle relative scadenze, delle rate, da corrispondere nell’anno 2020, delle definizioni di cui agli articoli 3 e 5 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, all’articolo 16-bis del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e all’articolo 1, commi 190 e 193, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, non determina l’inefficacia delle stesse definizioni se il debitore effettua l’integrale versamento delle predette rate entro il termine del 10 dicembre 2020, al quale non si applicano le disposizioni di cui all’ articolo 3, comma 14-bis, del medesimo decreto-legge n. 119 del 2018.

3-bis. Relativamente ai debiti per i quali, alla data del 31 dicembre 2019, si è determinata l’inefficacia delle definizioni di cui al comma 3 del presente articolo, in deroga all’ articolo 3, comma 13, lettera a), del decreto-legge n. 119 del 2018, possono essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell’ articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973.

4. In considerazione delle previsioni contenute nei commi 1 e 2 del presente articolo, e in deroga alle disposizioni di cui all’articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, le comunicazioni di inesigibilità relative alle quote affidate agli agenti della riscossione nell’anno 2018, nell’anno 2019 e nell’anno 2020 sono presentate, rispettivamente, entro il 31 dicembre 2023, entro il 31 dicembre 2024 e entro il 31 dicembre 2025.

dall'AdE-R, nonché dalle ingiunzioni di pagamento e dagli atti di accertamento esecutivo di cui al comma 792 della legge di bilancio 2020, emessi dagli enti territoriali.

Meno agevole può apparire la lettura dell'art. 68, in quanto da un'interpretazione letterale si potrebbe desumere un blocco delle attività relative agli atti emessi dai Comuni o dai loro soggetti affidatari della gestione delle entrate, e cioè ingiunzioni di pagamento e atti di accertamento esecutivo. Tuttavia, sia dalla rubrica dell'articolo in questione, "*Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione*", e sia dal primo comma che si riferisce alle cartelle di pagamento ed agli accertamenti esecutivi dell'Agenzia delle entrate affidati in carico all'Agenzia Entrate-Riscossione (AdE-R), e quindi agli atti di accertamento non pagati nei termini per la proposizione del ricorso, **si può desumere – come anche evidenziato dalla risoluzione Mef – che la disposizione ha riguardo esclusivamente agli atti della riscossione forzata**. Alle stesse conclusioni si potrà pervenire quindi con riferimento al secondo comma, che riguarda gli atti dei Comuni, ingiunzioni e accertamenti esecutivi, che dal 1° gennaio 2020 hanno unificato, anche per i Comuni, l'accertamento tributario e l'ingiunzione/cartella di pagamento. Ma, mentre per le ingiunzioni non sussiste alcun problema, stante la loro pacifica equiparazione alle cartelle di pagamento emesse dall'AdE-R, meno chiaro appare il riferimento agli accertamenti esecutivi di cui all'art. 1, comma 792 della legge n. 160 del 2019.

A dirimere il dubbio interpretativo è giunta la risoluzione n.6 in esame, con la quale il Mef, attraverso un'interpretazione logico-sistematica, ha precisato che la sospensione fino al 31 agosto dei termini di versamento **opera solo con riferimento agli atti che hanno acquistato efficacia di titolo esecutivo, in quanto non pagati e non impugnati nei termini per proporre ricorso**, esattamente come disposto dal primo comma per gli analoghi atti emessi dall'Agenzia delle entrate: "*si ritiene che 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 né adottare misure cautelari, in accordo a quanto disposto dal comma 3 dell'art. 12, del D.Lgs. n. 159 del 2015*".

Difatti, prosegue la risoluzione n.6, "*L'avviso di accertamento è suscettibile di acquisire natura di titolo esecutivo decorso il termine per la proposizione del ricorso (per i tributi), ovvero decorso sessanta giorni dalla notifica dell'atto per il recupero delle entrate patrimoniali. Ciò vuol dire che non occorre più la preventiva notifica della cartella di pagamento (se la riscossione è affidata all'Agenzia delle Entrate-Riscossione) o dell'ingiunzione fiscale (in caso di servizio svolto direttamente dall'ente o da società private concessionarie). Al contempo, per effetto dello stesso art. 68, per il contribuente è prevista la sospensione dei versamenti*".

Sulla base di tali considerazioni, il Mef ritiene quindi possibile notificare gli atti di accertamento anche durante il periodo di sospensione previsto dall'art. 68, che termina il 31 agosto 2020.

Altro effetto chiarificatore, seppur indiretto, derivante dall'impostazione ministeriale che prevede la ripartenza della notifica degli accertamenti esecutivi comunali senza alcuna preclusione di annualità accertabili, attiene **all'art. 157 del dl n. 34** del 2020 (cd. dl "Rilancio"), che per la sola annualità in decadenza entro il 2020 disgiunge l'attività di "emissione" degli atti, che dovrà concludersi in modo certificato nel 2020, da quella di "notifica", da svolgersi obbligatoriamente nell'arco del 2021. L'eventuale applicabilità di tale prescrizione all'azione accertativa degli enti locali ha destato forti incertezze nei Comuni, anche per le implicazioni sull'accertamento contabile dei recuperi, alla luce del vigente principio applicato di accertamento delle entrate, che impedisce di considerare ai

fini contabili gli atti di recupero “emanati” ma non effettivamente notificati nel corso dell’esercizio.

Invero, dalla semplice lettura del testo si desume che l’art. 157 non è applicabile ai tributi comunali, sia perché gli enti impositori locali non sono mai citati espressamente, sia perché per l’attuazione della disposizione, i commi 5 e 6 dettano indicazioni solo con riferimento all’Agenzia delle entrate. Inoltre, tutte le tipologie di atti indicati nei commi 2 e 3 sono esclusivamente riferibili alle attività proprie delle agenzie fiscali.

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, dove 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 senz’altro dirimente.

In conclusione, alla luce di queste considerazioni, riportate con sistematicità dalla Risoluzione Mef/DF n. 6, dal 1° giugno i Comuni possono riprendere la notifica degli atti di accertamento, con riferimento a tutte le annualità accertabili. Resta ovviamente l’esigenza fattuale di evitare l’invio massiccio e non adeguatamente scaglionato di atti di accertamento, così da facilitare il rispetto delle persistenti cautele di distanziamento sociale nella gestione degli sportelli, sia in fase di fornitura di informazioni ai contribuenti che sotto il profilo delle operazioni di pagamento.