

# **COVID-19: LA PROROGA DI 85 GIORNI DEI TERMINI DI DECADENZA PER L'ACCERTAMENTO È PREVISTA SOLO PER L'ANNO D'IMPOSTA 2015.**

*di Maurizio Villani*

**SOMMARIO:** 1. Considerazioni introduttive. – 2. Riferimenti normativi – 3. Circolare 11/E del 6 maggio 2020: profili di criticità e interpretazione estensiva dell'art. 67, co. 4, Decreto “Cura Italia”. – 4. Osservazioni conclusive. - 5. Termini accertamenti fiscali: tabella e quadro sinottico.

## ***1. Considerazioni introduttive***

Il **Decreto Legge n. 18/2020**, recante “*Misure di potenziamento del servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*” (c.d. **Decreto “Cura Italia”**), **convertito in legge, con modifiche, dalla L. n. 27/2020**, tra le numerose previsioni atte a fronteggiare l'emergenza sanitaria Covid-19, **ha disposto anche specifiche misure che impattano sulla sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori.**

Più specificamente, in tema di disposizioni inerenti **l'attività degli uffici dell'amministrazione finanziaria, l'articolo 67** del suddetto DL n. 18/2020, ha disposto per l'Agenzia delle Entrate e per altri enti impositori **la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione, interpello, adempimento collaborativo, procedure di collaborazione e cooperazione rafforzata, accordi preventivi, patent box, accessi ad Anagrafe Tributaria e altri accessi.** Inoltre, con l'ultimo comma dell'art. 67 cit., è stata prevista la proroga di 85 giorni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti impositori ai sensi dell'articolo 12 del D.lgs 159/15.

Ebbene, proprio su quest'ultimo aspetto, l'Agenzia dell'Entrate con la **Circolare 11/E del 6 maggio 2020**, ha fornito importanti chiarimenti interpretativi, disponendo che lo spostamento in avanti del decorso dei termini di prescrizione o decadenza, opera anche

**per gli accertamenti che non scadono nell'anno 2020 e, quindi, per gli atti relativi ai periodi d'imposta anche successivi all'anno 2015.**

Ebbene, **posto che a parere delle Scrivente tali conclusioni si prestano a interpretazioni fuorvianti e non condivisibili**, al fine di individuare più specificamente per quale - o quali - periodi d'imposta operi la proroga di 85 giorni del termine di decadenza dell'attività degli uffici degli enti impositori, con il presente elaborato si cercherà di enucleare la normativa di riferimento e la soluzione legislativa maggiormente coerente al quadro normativo *de quo*.

## **2. Riferimenti normativi**

Tanto premesso, al fine di individuare la soluzione interpretativa più idonea e inquadrare l'ambito di applicazione della sospensione di cui all'articolo 67 cit., occorre preliminarmente inquadrare la normativa di riferimento.

In tal senso, preme rilevare che **l'art. 67** cit., rubricato "*Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*" specificamente dispone:

***"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](mailto: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. (1)*

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.**

Orbene, da un'analisi della suddetta norma, emerge come il Legislatore abbia inteso ridisegnare il calendario dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, prevedendo una **sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020** (per un totale, quindi, di 85 giorni, considerato anche il calcolo del *dies a quo*), **dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso.**

**Si precisa, che la previsione normativa di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto, non sospende né esclude l'attività vera e propria degli uffici, ma disciplina esclusivamente la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento.**

**Per lo stesso periodo sono stati, altresì, sospesi i termini per le risposte alle istanze di interpello e di consulenza fiscale.**

**Infine, allo stesso modo, è stata disciplinata la proroga di 85 giorni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti impositori. In sostanza, l'articolo 67, comma 4, del Decreto "Cura Italia", con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori ha previsto l'applicazione, anche in deroga alle disposizioni dello Statuto del Contribuente (in tal senso si rileva come sempre più frequentemente si operino illegittime deroghe allo Statuto, ragion per cui sarebbe auspicabile una sua definitiva costituzionalizzazione finalizzata a evitare queste continue disapplicazioni) dell'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159.**

**Ebbene, l'art. 12 del D.Lgs 159/2015, interviene sulla disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali, prevedendo che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti, siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti. Il suddetto art. 12 stabilisce che, in dette ipotesi, i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici dell'Agenzia delle Entrate che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione. La disposizione in commento opera, inoltre, una complessiva sistematizzazione della disciplina dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi.**

**Sul punto, occorre chiarire che proprio l'ultimo comma dell'art. 67 cit. è stato oggetto di un'importante modifica per mezzo della legge di conversione 24.04.2020, n. 27.**

**Invero, prima delle modifiche apportate dalla suddetta legge di conversione, l'ultimo comma dell'articolo 67, prevedeva per le attività di accertamento l'applicabilità dell'intero articolo 12 del D.Lgs159/2015 e, quindi, anche del comma 2 del medesimo articolo, nel quale si prevede la proroga di due anni dei termini di decadenza previsti per la notifica degli avvisi di accertamento tributari. Ebbene, successivamente, il maxi emendamento connesso alla legge di conversione ha, però, limitato il riferimento**

**contenuto nell'art. 67 cit. ai soli commi 1 e 3 dell'articolo 12 del DI 159/2015, eliminando così la vincolatività al termine di sospensione di due anni previsto dal co.2 dell'art.12 cit..**

Ad oggi, pertanto, l'art. 67 del DL "Cura Italia" è, dunque, vincolato alle sole disposizioni contenute nei commi 1 e 3 dell'art. 12 del D.Lgs 159/2015.

Precisamente, il **primo comma dell'articolo 12 del DI 159/2015** prevede che:

*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.*

Il **comma 3 del suddetto art. 12** dispone, invece, che:

*3.L'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1."*

In sostanza, il suddetto comma 1 disciplina la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, accertamento, controllo, contenzioso e riscossione in favore degli enti impositori, ma limitatamente al periodo di sospensione dei termini di versamento dei tributi in favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali. Conseguentemente, il comma 3, riguarda il divieto da parte dell'agente della riscossione di procedere alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione anzidetto.

In definitiva, dopo aver enucleato la normativa di riferimento, alla luce del combinato disposto degli art. 67 del DL 18/2020 e 12 del D.Lgs 159/2015, emerge come **sia stata disciplinata la proroga di 85 giorni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti impositori e, conseguentemente, come tra le finalità perseguite dal legislatore, al netto dell'emergenza epidemiologica, vi sia quella di consentire la possibilità di "distribuire" la**

**notifica degli atti di accertamento in un più ampio lasso di tempo**, al fine di consentire agli uffici di lavorare in sicurezza ed evitare, altresì, la concentrazione di notifiche dei predetti atti nei confronti dei contribuenti nei mesi immediatamente successivi al termine del periodo di crisi.

**A ben vedere, però, non è chiaro se la sospensione dei termini prevista dall'articolo 67 (e dall'art.12 del D.Lgs 159/2015) debba intendersi riferita a tutti gli atti in relazione ai quali è prevista una decadenza dell'azione degli uffici entro il 31 dicembre dell'anno della sospensione o anche agli anni successivi.**

**Su questo punto, si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 11/E del 6 maggio 2020, di cui si dirà meglio nel prosieguo.**

### *3. Circolare 11/E del 6 maggio 2020: profili di criticità e interpretazione estensiva dell'art. 67, co. 4, Decreto "Cura Italia".*

Come anzidetto, la conversione in legge del decreto "Cura Italia" ha introdotto una **proroga generalizzata di scadenze e adempimenti fiscali** e, parallelamente, una **proroga dei termini di accertamento**.

Nello specifico, **l'art. 67, al comma 4** - così come modificato dall'allegato alla legge di conversione del 24.04.2020, n. 27, con decorrenza dal 30.04.2020 – ha disposto che con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori, **si applica l'articolo 12 del D.Lgs. n. 159/2015** (sospensione dei termini per eventi eccezionali), in deroga a quanto disposto dallo Statuto del Contribuente secondo cui i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

Ne consegue che l'Amministrazione, a fronte della sospensione concessa per tutte le scadenze fiscali comprese nel periodo tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 (85 giorni), usufruisce del medesimo lasso di tempo in più per l'attività di accertamento e per tutti i controlli fiscali, spostando in avanti il decorso dei termini di ulteriori 85 giorni rispetto l'ordinaria scadenza.

In concreto, ne discende che la decadenza degli atti impositivi prevista per l'anno in corso, anziché scadere al 31 dicembre 2020 scadrà il 26 marzo 2021 (85 giorni in più rispetto al 31 dicembre); in detto anno, con specifico riferimento all'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, scadranno gli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2015 (Modello UNICO 2016) e gli accertamenti per omesse dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2014.

Tanto rilevato, si ritiene che, seppur sfavorevole al contribuente, la legge di conversione al Decreto Cura Italia, con la modifica apportata al comma 4 dell'art. 67 cit., sembra aver trovato un punto di equilibrio tra la pretesa fiscale e la tutela del contribuente.

Tuttavia, **nuove ombre sulla questione ha gettato l'Agenzia delle Entrate con la recente Circolare n. 11/E del 6 maggio 2020**, avente ad oggetto "*Decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 recante «Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19» e decreto legge 8 aprile 2020, n. 23, recante «Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali». Ulteriori risposte a quesiti.*". E invero, con detta Circolare, l'Agenzia delle Entrate - in risposta alle numerose richieste di chiarimenti da parte dei contribuenti sull'applicazione di misure contenute nei decreti emanati per far fronte alla emergenza economico/sanitaria in atto – ha fornito **una criticabile e quanto mai faziosa interpretazione in merito alla sospensione dei termini di accertamento da parte dell'ufficio.**

In particolare, al **quesito 5.9 della Circolare** (pag. 36) è stato chiesto se l'applicazione della sospensione di cui all'art. 67 del decreto 18/2023, come modificato dalla legge di conversione, operi solo con riferimento ai termini delle attività che spirano all'interno dell'intervallo 8 marzo -31 maggio 2020 ovvero se sia estesa a tutti i termini che scadono nell'anno 2020.

Il citato punto, così chiarisce:

*<< **5.9 QUESITO:** Ambito di applicazione della sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto Si chiede se la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020 di cui al comma 1 dell'articolo 67 del Decreto operi solo con riferimento ai termini delle attività che spirano all'interno dell'intervallo, con conseguente nuova scadenza determinata aggiungendo al 1° giugno i giorni compresi tra l'8 marzo e la scadenza originaria, oppure se operi anche con riferimento ai termini che spirano fuori dell'intervallo, quindi ad esempio se per il termine di decadenza del 31 dicembre 2020 ci sia un «differimento» di 84 giorni.*

***RISPOSTA** In via generale, si può affermare che l'articolo 67, comma 1, del Decreto prevede la sospensione dei termini delle attività (quindi non la sospensione delle attività) degli enti impositori dall'8 marzo al 31 maggio*

*2020. Tale sospensione, pertanto, 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 (nel caso di specie 84 giorni), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020. Ciò premesso, ai sensi del comma 4 dell'articolo 67 come modificato dalla legge di conversione del Decreto «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». >>*

**Preliminarmente si osserva che, ai fini del calcolo del periodo di sospensione, l'Agenzia delle Entrate individua erroneamente la durata della sospensione in 84 anziché 85 giorni.** Invero, dal computo dei termini a giorni, risulta non computato il *dies a quo* che, tuttavia, rappresenta un principio applicabile in ambito processuale ma non amministrativo, qual è quello riferibile al caso di specie. E invero, in ambito processuale, l'art. 2963 c.c. prevede che <<*Non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine (...)>>. Tuttavia, detto principio trova applicazione solo in sede processuale, ma non anche in sede amministrativa, nella quale, nel calcolo dei termini a giorni, va computato sia il giorno iniziale (cd. *dies a quo*) che il giorno finale (cd. *dies ad quem*).*

Tanto precisato, **il chiarimento fornito dall'Amministrazione con il citato punto 5.9 della Circolare 11/E, apre uno scenario completamente diverso rispetto a quello fin qui delineato dal comma 4 dell'art. 67 del decreto**, come modificato dalla legge di conversione. E invero, dalla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, emerge che <<***Tale sospensione, pertanto, già determina, (...) lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 84 giorni), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020.>>***.

Il significato immediato ed esterno della frase appena evidenziata comporta che la sospensione del termine di 84 giorni, *rectius* 85, di cui all'art. 67 cit. si applichi non solo in riferimento ai termini delle attività che spirano nel corso dell'anno 2020, bensì anche ai termini di prescrizione o decadenza sospesi e non in scadenza entro il 2020.

Dunque, con siffatta interpretazione l'Amministrazione ha esteso la proroga di 85 giorni (causa covid-19) per l'espletamento dell'attività di accertamento e controlli fiscali anche **ad altri periodi**

**d'imposta, i cui termini di decadenza non scadano nell'anno 2020, ma il cui decorso del termine ricade in detto periodo di sospensione di cui all'art. 67 cit. (si tratta degli anni d'imposta 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020).**

E invero, con la precisazione << (...) anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso **non scade entro il 2020.**>>, l'Amministrazione di fatto ha previsto l'estensione del termine di prescrizione e decadenza non solo per l'anno d'imposta i cui termini scadono nel 2020 (anno d'imposta 2015), ma anche per i periodi d'imposta <<*i cui termini non scadono entro il 2020*>> (anni d'imposta 2016, 2017, 2018, 2019, 2020), **così comportando un prezzo molto alto da pagare per il contribuente il quale sarebbe soggetto ad un allungamento dei termini di accertamento che non si limita al solo anno 2020, ma si estende dall'anno d'imposta 2015 fino all'anno d'imposta 2020.**

Peraltro, si osserva che tale complessa questione relativa alla sospensione dei termini di prescrizione e decadenza per 85 giorni, si colloca in un panorama normativo già interessato da un solco legislativo importante qual è quello rappresentato dalla Legge di Stabilità 2016 con la quale è stata disposta una diversa disciplina di accertamento a seconda che si tratti di periodo d'imposta 2015 ovvero periodi d'imposta successivi al 2016.

Al riguardo si precisa che i termini per l'esercizio dell'attività di accertamento fissati dall'art. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di imposte sui redditi e dall'art. 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di IVA, sono stati modificati dalla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. legge di stabilità 2016) **con efficacia dal periodo di imposta 2016.** In particolare, il legislatore è intervenuto sulla disciplina dei termini dell'azione di accertamento e, attraverso i commi 130 e 131 dell'articolo della legge di stabilità 2016, ha riformulato i suddetti art. 57 del Dpr 633/1972 e l'art. 43 del Dpr 600/1973 e disposto che *«gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata».* Ebbene, occorre dunque fare una distinzione tra:

- **avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2015 e precedenti** - per i quali l'Agenzia delle entrate deve procedere alla notifica del relativo avviso di accertamento entro **il 31 dicembre del quarto periodo successivo** a quello di presentazione della dichiarazione

da parte del contribuente ovvero del **quinto anno successivo in caso di mancata presentazione della dichiarazione;**

- **avvisi di accertamento relativi ai periodi di imposta 2016 e successivi per i quali risulteranno applicabili i nuovi termini fissati, rispettivamente, al 31 dicembre del quinto anno a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi ovvero del settimo anno successivo in caso di mancata presentazione della dichiarazione.**

Di conseguenza, entro il **31 dicembre 2020**, anno interessato dall'emergenza epidemiologica in atto e per il quale è stato necessario disporre misure urgenti non solo in materia sanitaria ma anche in ambito economico-fiscale, dovranno essere notificati, a pena di decadenza, gli avvisi di accertamento relativi:

- **all'anno d'imposta 2015**, in caso di presentazione del "Modello Unico 2016" della dichiarazione Irpef/Ires/Irap/ Iva 2015;
- **all'anno di imposta 2014**, in caso di dichiarazione Irpef/Ires/Irap/ Iva omessa.

Inoltre, la legge di stabilità 2016, sempre con decorrenza dal periodo di imposta 2016, ha abrogato il "raddoppio dei termini" per l'accertamento ai fini delle imposte dirette ed IVA in caso di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia per uno dei reati penal-tributari previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (dichiarazione fraudolenta, emissione di fatture inesistenti e altro).

Ebbene, dovuta tale precisazione, risulta chiaro come l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 11/E in commento, complichino ulteriormente un contesto già di per sé confusionario e interessato da novelle legislative ancora da attuare.

A tal punto ne discende che:

- a) **mentre dal dato normativo dell'art. 67, co. 4, cit. - che richiama l'art. 12, co. 1 e 3, D.Lgs. 159/2015 - emerge che il periodo di sospensione dei termini di prescrizione e decadenza (che di fatto proroga il potere di accertamento da parte del Fisco di ulteriori 85 giorni rispetto all'ordinaria scadenza del 31 dicembre) si applica a quei termini che scadono entro il 31 dicembre dell'anno in cui è disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari per eventi eccezionali (ne discende, dunque, la sospensione dell'attività di accertamento del periodo d'imposta 2015, ove sia stata presentata la dichiarazione, nonché del periodo d'imposta 2014, nel caso di omessa dichiarazione, entrambi in scadenza a fine 2020 che, di fatto, non decadranno il prossimo 31 dicembre 2020 ma il 25 marzo 2021);**

- b) **invece, con la risposta fornita dall’Agenzia delle Entrate nella circolare 11/E è stato chiarito che il periodo di sospensione del potere di rettifica (e, dunque, la proroga di ulteriori 84, *rectius* 85, giorni rispetto all’ordinaria scadenza del 31 dicembre) si applica anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020** (in concreto, ciò comporterà che la proroga del potere di rettifica di ulteriori 85 giorni si applicherà non solo al periodo d’imposta 2015 - in caso di presentazione di dichiarazione - e 2014 - in caso di omessa dichiarazione - i cui termini di decadenza e prescrizione scadono entrambi nel 2020, ma anche ad altri periodi d’imposta i cui termini non scadono nel 2020 – vale a dire anni d’imposta 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020.

Ebbene, l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate deve ritenersi del tutto irrazionale e fortemente penalizzante per il contribuente; infatti, applicando detta tesi, la proroga del potere di accertamento potrà estendersi anche agli anni d’imposta 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, i cui termini di decadenza non scadono ma ricadono (“di passaggio”) nell’anno 2020, senza che ve ne sia esigenza che è, invece, propria dell’anno 2020 in quanto interessato dall’emergenza epidemiologica in atto.

E invero, l’argomentazione del Fisco si pone in netto contrasto con la *ratio* della normativa Covid-19 che, stante la straordinaria necessità e urgenza di contrastare l’emergenza epidemiologica sorta nell’anno 2020, dispone misure non solo di contrasto alla diffusione del predetto virus ma anche di contenimento degli effetti negativi sul tessuto socio-economico nazionale.

Ad ogni modo, probabilmente l’Agenzia delle Entrate, con la precisazione *de quo*, intendeva ricomprendere il periodo d’imposta 2015 nella sua interezza e, cioè, anche nel caso di omessa dichiarazione 2015 (i cui termini di decadenza, come sopra precisato, scadranno il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione (omessa) avrebbe dovuto essere presentata e, dunque, il 31.12.2021) ovvero nel caso di violazioni comportanti l’obbligo di denuncia per uno dei reati penal-tributari, con conseguente raddoppio dei termini (31.12.2024). Senza dubbio, se tale era l’obiettivo dell’Amministrazione, si rende necessario un chiarimento che limiti l’ambito di applicazione della sospensione dei termini di decadenza all’anno d’imposta 2015, così involgendo tutti i termini relativi a detto periodo d’imposta (sia che scadano nell’anno 2020, che negli anni successivi); ma, ad oggi, l’interpretazione fornita nella Circolare in commenta risulta troppo svantaggiosa e lesiva della tutela del contribuente.

#### **4. Osservazioni conclusive**

Alla luce di quanto fin qui rilevato emerge che, il contrasto tra la tutela dei diritti fondamentali dell'individuo e il perseguimento di esigenze collettive è un tema costantemente affrontato dagli operatori del diritto tributario che assume risvolti di particolare evidenza soprattutto in questo periodo di emergenza sanitaria ed economica.

Mai come in questo periodo, dunque, occorre, operare un "bilanciamento" tra tali diritti, cercando di evitare quelle evidenti disparità fra Fisco/contribuente soprattutto in relazione a temi particolarmente sensibili, quali quello del potere di accertamento e controllo fiscale da parte dell'Amministrazione.

**E invero, a fronte di una proroga di 85 giorni disposta in favore dei contribuenti per gli adempimenti fiscali, appare del tutto irragionevole concedere all'Amministrazione una proroga del termine di accertamento di 85 giorni per tutti gli anni d'imposta il cui termine di prescrizione e decadenza sospeso non scade nell'anno 2020.**

Al contrario, un punto di equilibrio è stato trovato dal **comma 4 dell' art. 67, D.L. 17 marzo 2020 n. 18, (c.d. Decreto Cura Italia), convertito in legge, con modifiche, dalla L. 24.04.2020, n. 27** che, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, ha disposto l'applicabilità dell'**art. 12, comma 1 e 3 del D.Lgs 159/2015** secondo cui *<< Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, (...) a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, (...) 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 (...)>>***, **dovendosi, dunque, fare riferimento ai termini di prescrizione e decadenza che scadono entro il 31 dicembre dell'anno in cui è disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari per eventi eccezionali e cioè il 2020, il cui anno di riferimento d'imposta è il 2015, in caso di presentazione di dichiarazione mediante Modello Unico 2016, ovvero 2014 in caso di omessa presentazione della dichiarazione.**

In conclusione, **l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 11 maggio 2020, punto 5.9 - secondo cui la proroga di 84, rectius 85, giorni si applica anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade nel 2020 - appare del tutto sproporzionata, ingiustificata e immotivata in quanto determina un potere di accertamento che sconfinerebbe l'ambito di applicazione della previsione emergenziale propria della normativa Covid.19.**

Al contrario, come invece disposto dalla legge di conversione del Decreto Cura Italia, le misure predisposte dalla normativa Covid-19 dovrebbero fare riferimento al solo anno 2020 (periodo d'imposta 2015) e, in particolare, nel caso del potere di accertamento e rettifica, si dovrebbe fare riferimento ai termini di prescrizione e decadenza che scadono entro il 31 dicembre dell'anno in cui è disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari per l'evento eccezionale.

In sostanza, **a parere dello Scrivente, sarebbe opportuno un intervento chiarificatore dell'Amministrazione finanziaria o del Legislatore (in vista del prossimo decreto di maggio) finalizzato:**

- **o a chiarire che la proroga di 85 giorni opera solo per l'anno d'imposta 2015;**
- **ovvero a stabilire che gli atti di accertamento che scadono durante la sospensione Covid-19 debbano essere emessi e, conseguentemente, notificati entro una data specificamente prevista da una norma di legge.**

Pertanto, dato il periodo particolarmente drammatico, l'ordinamento non può tollerare, che dei diritti - nel nostro caso molto più frequentemente dei poteri - vengano esercitati *ad libitum* del soggetto preposto. L'Agenzia delle Entrate dovrebbe evitare di fornire chiarimenti mossi solo da ragioni di recupero del gettito e particolarmente sfavorevoli al contribuente anche perché dette interpretazioni offrono certamente una valida ragione per impugnare l'atto di accertamento eventualmente notificato, con inevitabile e ulteriore ingorgo delle sedi giudiziarie, già soggette ad intasamento per via della sospensione processuale disposta per causa Covid-19. Ad ogni modo, si rammenta che la Circolare dell'Amministrazione Finanziaria non costituisce fonte di diritto e, pertanto, non vincola né il contribuente, né l'autorità giudiziaria.

**5. Termini accertamenti fiscali: tabella e quadro sinottico**

Per maggiore chiarezza, di seguito si individuano i termini di scadenza per l'accertamento in relazione alle diverse annualità oggetto di dichiarazione a partire dall'anno d'imposta 2015 e a seguito delle ultime modifiche normative che allungano ulteriormente il periodo di accertamento.

<b>Anno d'imposta</b>	<b>Presentazione dichiarazione</b>	<b>Termine accertamento fiscale (termine ordinario)</b>	<b>Termine accertamento fiscale (dichiarazione omessa o nulla)</b>	<b>Presenza denuncia penale</b>

<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>31.12.2020</b>	<b>31.12.2021</b>	<b>31.12.2024</b>
<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>31.12.2022</b>	<b>31.12.2024</b>	/
<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>31.12.2023</b>	<b>31.12.2025</b>	/
<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>31.12.2024</b>	<b>31.12.2026</b>	/
<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>31.12.2025</b>	<b>31.12.2027</b>	/
<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>31.12.2026</b>	<b>31.12.2028</b>	/

Per mero scopo esemplificativo, di seguito si individuano i termini di decadenza per l'accertamento fiscale in seguito alle disposizioni in materia Covid-19, di cui all'art. 67, co. 4, Decreto Cura Italia, convertito in legge, con modifiche, dalla L. n. 27/2020.

<b>Normativa</b>	<b>Articolo</b>	<b>Anno d'imposta</b>	<b>Termine di decadenza</b>	<b>Proroga dei termini di accertamento per Covid-19 (+ 84 giorni)</b>	<b>Note</b>
------------------	-----------------	-----------------------	-----------------------------	---	-------------

<p><b>Decreto legge 17 marzo 2020 n. 18, (c.d. Decreto Cura Italia), convertito in legge, con modifiche, dalla L. 24.04.2020, n. 27.</b></p>	<p><b>ART. 67, co. 4 “Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori”</b></p> <p>&lt;&lt;(…)</p> <p>4. Con riferimento ai <b>termini di prescrizione e decadenza</b> 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, <b>l'articolo 12, commi 1 e 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159.&gt;&gt;</b></p>	<p><b>2015</b> (nel caso di presentazione della dichiarazione)</p> <p><b>N.B.</b> Nell’ambito di applicazione e della sospensione dell’accertamento non rientra il caso di omessa presentazione della dichiarazione e per l’anno 2015, i cui termini di decadenza scadranno il 31.12.2021 (mentre la sospensione opera solo per i termini che scadono nell’anno 2020).</p> <p><b>2014</b> (nel caso di omessa dichiarazione)</p>	<p><b>31.12.2020</b></p>	<p><b>25.03.2021</b></p>	<p>L’art. 67, al comma 4, mediante il rinvio all’art. 12, commi 1 e 3 del D.Lgs 159/2015, dispone che i termini di prescrizione e decadenza <b>che scadono entro il 31 dicembre dell’anno in cui è disposta la sospensione</b> degli adempimenti e dei versamenti tributari per eventi eccezionali, sono prorogati di 84 giorni. <b>Il periodo d’imposta i cui termini di decadenza sono in scadenza nel 2020 è il <u>2015</u>.</b></p>
--	---	--	--------------------------	--------------------------	---

**N.B.** La Circolare 11/E al punto 5.9 (pag. 36), in relazione alla sospensione dei termini di accertamento causa Covid-19, precisa che <<*Tale sospensione, pertanto, già determina (...) lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 84 giorni), anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020.>>.*

In concreto, secondo l'interpretazione estensiva e penalizzante per il contribuente fornita dall'Agenzia delle Entrate, la proroga del potere di accertamento di ulteriori 84 giorni (rectius 85, trattandosi di termini amministrativi e non processuali) si applica non solo per i termini di prescrizione e decadenza che scadono nel 2020, ma anche per quei termini di prescrizione e decadenza che non scadono nel 2020 (si tratta degli anni d'imposta fino al 2020).

**Lecce, 11/05/2020.**

**Avv. Maurizio Villani**

AVV. MAURIZIO VILLANI  
Avvocato Tributarista in Lecce  
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)