

STUDIO LEGALE  
TRIBUTARIO VILLANI

COVID-19

**ATTENZIONE AI  
TERMINI DI DECADENZA  
PER GLI AVVISI DI  
ACCERTAMENTO PER  
GLI ANNI 2014 e 2015**

*di Maurizio Villani*

COVID-19  
**ATTENZIONE AI TERMINI DI DECADENZA  
PER GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO PER  
GLI ANNI 2014 e 2015**

La data di notifica dell'invito al contraddittorio, obbligatorio per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020, potrebbe determinare la non applicazione della proroga della notifica degli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2015 (o 2014 per omessa dichiarazione), prevista dall'art. 157 del Decreto Rilancio.

**I**l **Decreto Legge n. 34/2020**, recante “Misure urgenti in materia di salute, Sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19”, (**c.d. Decreto “Rilancio”**), 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, in relazione alla proroga dei termini della notifica degli avvisi di accertamento, l’art. 157, primo comma, ha testualmente stabilito che :

*“In deroga a quanto previsto dall’art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d’imposta, di liquidazione e di rettifica in liquidazione, per i quali i **termini di decadenza**, 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 n. 24 aprile 2020, n. 27, **scadono tra l’08 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020**, sono **emessi** entro il 31 dicembre 2020 e sono **notificati** nel periodo compreso tra il 1° 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 dei tributi”.*

Orbene, da un’analisi della norma in esame, emerge che la disposta “**scissione**” tra la data di emissione e la data di notifica dell’atto, determinerà non poche problematiche alla luce del fatto che si creeranno inevitabilmente **due termini di decadenza solo per gli anni 2014 e 2015:**

- **uno per l’emissione dell’atto entro il 31/12/2020**, con la conseguente difficoltà per il contribuente di verificare la data, nonostante il generico riferimento del quinto comma del citato art. 157;
- **e uno per la notifica al contribuente dall’01 gennaio al 31 dicembre 2021, salvo specifiche urgenze.**

Secondo l’Agenzia delle Entrate, in considerazione delle difficoltà connesse all’emergenza COVID-19, la suddetta disposizione ha la finalità di consentire una distribuzione della notifica degli atti da essa indicati da parte degli uffici in un più ampio lasso di tempo rispetto agli ordinari termini di decadenza dell’azione accertatrice; di fatto, però, a parere dello scrivente, da tale disposizione discende solo un maggior trattamento di

favore nei confronti dell’Agenzia delle Entrate, che così facendo beneficerà di un maggior lasso temporale entro cui provvedere alla notifica degli avvisi di accertamento per gli anni 2014 e 2015.

**Tanto premesso, si ritiene necessario osservare che il citato art. 157 deve essere coordinato ed interpretato con la lettura degli artt. 5 (comma 3 bis) e 5-ter del D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, con cui è stata introdotta l’obbligatorietà dell’invito al contraddittorio. Più nel dettaglio:**

- **l’art. 5-ter cit.**, rubricato *“Invito al contraddittorio”*, prevede che per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020 l’Ufficio, prima di emettere tale atto impositivo, deve notificare un invito a comparire per l’avvio del procedimento di definizione dello stesso, salvo eccezioni<sup>1</sup>. Si precisa che l’art. 5-ter cit. è stato inserito dall’art. 4 octies, comma 1, lett. b), D.L. 30.04.2019, n. 34, così come inserito dall’allegato alla legge di conversione, L. 28.06.2019, n. 58, con decorrenza dal 30.06.2019 ed applicazione agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020;
- **l’art. 5, comma 3-bis**, rubricato *“Avvio del procedimento”*, dispone testualmente che: *“Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lett. b), e quella di decadenza dell’amministrazione dal potere di notificazione dell’atto impositivo intercorrono meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell’atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario”*. Il presente comma è stato aggiunto dall’art. 4-octies, comma 1, lett. a), D.L. 30/04/2019 n. 34, così come inserito dall’allegato alla Legge di conversione, Legge n. 58 del 28/06/2019, con decorrenza dal 30/06/2019 ed applicazione agli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

**Da tanto discende che, in base alla suddetta normativa, laddove l’Agenzia delle Entrate inviti il contribuente al contraddittorio in un termine inferiore a 90 giorni rispetto al naturale termine di decadenza, questo stesso termine automaticamente si prorogherà di 120 giorni.**

Pertanto, in termini esemplificativi, se l’Agenzia delle Entrate dovesse invitare il contribuente al contraddittorio in data **lunedì 05 ottobre 2020 (solo 88 giorni sino al 31/12/2020)**, il termine di decadenza per l’anno 2015 (o per l’anno 2014 in caso di omessa dichiarazione), ai sensi dell’art. 43 DPR n. 600/1973 (prima delle modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2016<sup>2</sup>), **automaticamente slitterà al 30 aprile 2021 e, quindi, non si potrà più applicare il nuovo termine di decadenza del citato art. 157, in quanto lo spostamento automatico andrà ben oltre la decadenza compresa tra l’08 marzo 2020 ed il 31 dicembre 2020.**

**Bisogna tener conto che il mancato invito al contraddittorio può determinare l’invalidità dell’avviso di accertamento (art. 5-ter, comma 5, citato).**

Pertanto, per gli avvisi di accertamento per gli anni 2014 e 2015, secondo me, è stata inutile la precisazione dell'art. 157, primo comma, cit, che per il calcolo della decadenza prevede che non si deve più tener conto degli 85 giorni di sospensione (art. 67, primo comma, D.L. 18/2020), che avrebbero spostato al 2021 il termine di decadenza e, quindi, indirettamente, avrebbero determinato l'inapplicabilità dell'art. 157 più volte citato.

Viceversa, nonostante la succitata modifica, ciò che è uscito dalla finestra (85 giorni) è rientrato dalla porta (120 giorni) con gli spostamenti suesposti dei termini di decadenza.

In sostanza, l'applicazione della proroga dei termini della notifica degli accertamenti per gli anni 2014 e 2015, disposta dall'art. 157 del decreto Rilancio, dipenderà dalla data di notifica dell'invito al contraddittorio.

In definitiva, con riferimento all'anno d'imposta 2015 (o 2014 per omessa dichiarazione), l'Agenzia delle Entrate per gli avvisi di accertamento che saranno emessi dall'01 luglio 2020:

1. se notificherà l'invito al contraddittorio entro venerdì 02 ottobre 2020, potrà beneficiare della nuova decadenza al 31/12/2021 (art. 157 citato);
2. se, invece, notificherà l'invito al contraddittorio a far data da lunedì 05 ottobre 2020 in poi, dovrà necessariamente notificare l'avviso di accertamento entro il 30/04/2021 e non il 31/12/2021;
3. soltanto se dimostrerà che non era obbligata all'invito al contraddittorio, nei casi tassativamente previsti dall'art. 5-ter cit., potrà beneficiare della nuova decadenza al 31/12/2021.

Tanto chiarito, è bene che i contribuenti tengano conto dei diversi termini di decadenza per eccepire le nullità degli avvisi di accertamento per l'anno 2015 (o 2014 per omessa dichiarazione).

Lecce, 10 giugno 2020

**Avv. Maurizio Villani**  
Avvocato Tributarista in Lecce  
Patrocinante in Cassazione

---

<sup>1</sup> Così dispone l'articolo 5 ter D.Lgs. 218/97 (testo in vigore dal 30 giugno 2019):

- L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.
- Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.
- In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.
- In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.
- Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.
- Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

<sup>2</sup> 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.

---

**STUDIO LEGALE  
TRIBUTARIO VILLANI**

---