



## CMS Tax Alert Italia

### Sospensione dei termini per i versamenti relativi ad accertamenti esecutivi e per gli accertamenti con adesione

**in** LinkedIn  
**LN** Law-Now  
**RZ** RegZone

“Decreto Cura Italia”: con le circolari n. 5/E e n. 6/E, rispettivamente del 20 marzo e del 23 marzo 2020, l’Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti su alcuni aspetti di grande interesse quali la sospensione prevista per i termini di versamento di somme dovute in base ad avvisi di accertamento esecutivi e per i termini relativi ai procedimenti di accertamento con adesione.

Con la circolare n. 5/E del 20 marzo 2020 (di seguito, “**la Circolare n. 5**”), l’Agenzia delle Entrate fornisce primi chiarimenti in relazione alla sospensione dei termini per il pagamento degli importi dovuti a seguito della notifica di accertamenti cc.dd. “esecutivi”, ai sensi degli artt. 83 e 68 del Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. Decreto “Cura Italia”; in seguito “**il Decreto**”), mentre con la circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 (di seguito, “**la Circolare n. 6**”) sono stati forniti chiarimenti sui termini di sospensione e sulle modalità di svolgimento dei procedimenti di accertamento con adesione durante il periodo di sospensione.

#### **La Circolare n. 5: sospensione dei termini di versamento per gli accertamenti esecutivi**

La Circolare n. 5 premette anzitutto che, ai sensi dell’art. 29 del D.L. n. 78/2010, richiamato dall’art. 68 del Decreto, gli avvisi di accertamento emessi dall’Agenzia delle Entrate – una volta decorso inutilmente il termine di 60 giorni per ricorrere avanti le Commissioni Tributarie senza che sia intervenuto il pagamento delle somme in essi recate – costituiscono titolo esecutivo legittimando così l’Amministrazione Finanziaria all’avvio della riscossione forzata senza necessità di previa emissione del ruolo e notifica della cartella di pagamento.

Tanto premesso, la Circolare n. 5 osserva che l’art. 83, comma 2, del Decreto ha disposto la sospensione dei termini per proporre ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie dal 9 marzo al 15 aprile 2020 con la conseguenza che anche il termine di versamento degli importi recati dagli avvisi di accertamento cc.dd. “esecutivi”, essendo indissolubilmente legato ai termini per proporre ricorso, tanto in caso di acquiescenza quanto

in caso di presentazione di ricorso relativamente alle somme dovute a titolo provvisorio, risulterebbe anch'esso sospeso per un periodo di 38 giorni.

Viceversa, secondo la Circolare n. 5, al termine di versamento in parola non può applicarsi la più ampia sospensione fino al 31 maggio prevista dall'art. 68 del Decreto<sup>[1]</sup>. L'Agenzia delle Entrate, difatti, ritiene che la sospensione del termine per i versamenti derivanti dagli avvisi di accertamento cui fa riferimento il menzionato art. 68 vada riferita esclusivamente agli avvisi di accertamento esecutivi che risultino già essere stati affidati all'Agenzia delle Entrate-Riscossione per l'avvio delle procedure esecutive.

In sostanza, con riferimento agli avvisi di accertamento esecutivi la Circolare n. 5 restringe notevolmente l'ambito applicativo della sospensione per il più ampio periodo di 85 giorni prevista dall'art. 68 del Decreto, ritenendo che essa vada riferita ai soli carichi già affidati all'agente della riscossione.

L'interpretazione restrittiva adottata dall'Agenzia delle Entrate nel limitare la portata dell'art. 68 del Decreto ai soli versamenti di somme già affidate all'agente della riscossione mette indirettamente in luce una serie ulteriore di casi nei quali non sembra essere prevista alcuna sospensione dei termini di versamento.

A mero titolo esemplificativo e non esaustivo, deve farsi presente che – in base all'interpretazione fornita nella Circolare n. 5 e salvo modifiche in sede di conversione in legge del Decreto – debbono ritenersi escluse dalla sospensione dei termini di versamento<sup>[2]</sup>:

- a) i pagamenti delle somme, anche in soluzione rateale, derivanti da comunicazione di irregolarità a seguito di controlli automatizzati (cc.dd. "36-bis" e "54-bis") ovvero formali (c.d. "36-ter") delle dichiarazioni fiscali (cc.dd. "avvisi bonari" di cui agli artt. 2 e 3 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462);
- b) i pagamenti delle somme, anche in soluzione rateale, dovute in base ad accordi di accertamento con adesione (art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997);
- c) i pagamenti delle rate successive alla prima, relative a piani di rateazione in corso per acquiescenza agli avvisi di accertamento esecutivi (art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997);
- d) i pagamenti delle somme, anche in soluzione rateale, derivanti dall'accordo raggiunto in sede di conciliazione giudiziale (art. 48-ter del D.Lgs. n. 546/1992).

Deve porsi particolare attenzione al fatto che, a fronte di un piano di dilazione, nelle ipotesi sopra considerate sub b), c) e d), il mancato pagamento nei termini di una delle rate previste comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo delle somme residue per l'intero, oltre all'irrogazione di sanzioni per omesso versamento in misura pari al 45% delle somme dovute a titolo d'imposta non versate, ovvero, per i cc.dd. "avvisi bonari" di cui alla lettera a), l'iscrizione a ruolo delle somme residue per l'intero, oltre interessi e sanzione in misura piena, pari al 30% (cfr. art. 15-ter del d.P.R. n. 600/1973 e art. 48-ter del D.Lgs. n. 546/1992).

Sebbene l'orientamento espresso dalla Circolare n. 5 in commento non appaia affatto aderente alla ratio normativa ed all'esigenza di accordare ai contribuenti una moratoria nei confronti dei versamenti fiscali in questo

---

<sup>[1]</sup> L'art. 68 del Decreto, rubricato «Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione», al comma 1 prevede che *«Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 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»* ossia derivanti, tra l'altro, dagli avvisi di accertamento esecutivi.

<sup>[2]</sup> Fatta eccezione per i contribuenti che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano il domicilio fiscale in uno dei Comuni della c.d. "zona rossa" individuati dall'allegato 1 al D.P.C.M. del 1° marzo 2020.

particolare momento di difficoltà, non può non prendersi atto del fatto che – allo stato – la presa di posizione dell’Agenzia delle Entrate induca necessariamente ad atteggiamenti di prudenza, anche in ragione delle gravi conseguenze a cui si può andare incontro in caso di versamenti considerati omessi o tardivi.

### **La Circolare n. 6: sospensione dei termini per le istanze di accertamento con adesione**

La Circolare n. 6 affronta specificamente il tema dell’accertamento con adesione, fornendo chiarimenti sia in merito alla sospensione dei termini, sia in merito alle modalità di svolgimento durante il periodo di sospensione.

Per quanto riguarda la sospensione dei termini, la Circolare n. 6 – confermando ed ampliando un’indicazione incidentalmente resa nel diverso contesto della Circolare n. 5 (in particolare, nella nota a piè di pagina n. 3 di quest’ultima) – chiarisce che la sospensione del termine per la proposizione del ricorso dal 9 marzo al 15 aprile 2020, recata dall’articolo 83 del Decreto, rileva anche in relazione al decorso del termine per la formulazione dell’istanza di accertamento con adesione ai sensi dell’articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 218/1997 (cioè l’istanza presentata dal contribuente a seguito della notifica di un avviso di accertamento), nonché dell’ulteriore termine di novanta giorni per la proposizione del ricorso a seguito della presentazione dell’istanza di accertamento con adesione.

Il chiarimento è importante perché conferma che, con particolare riferimento al caso dei procedimenti di accertamento con adesione già in corso alla data del 9 marzo 2020, la sospensione ex art. 83 del Decreto si cumula con l’ordinario periodo di sospensione di 90 giorni per la proposizione del ricorso, analogamente a quanto accade per la sospensione feriale<sup>[3]</sup>.

la Circolare n. 6 si è poi soffermata anche sul coordinamento delle disposizioni dell’art. 83 con l’ulteriore disposizione di cui all’art. 67 del Decreto, che stabilisce che *“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”*. In proposito il documento di prassi in commento osserva che la citata disposizione non sospende, né esclude, le attività degli uffici, ma disciplina esclusivamente la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento. Come ricorda la stessa Circolare n. 6, infatti, *“gli uffici dell’Agenzia delle entrate sono stati destinatari di istruzioni volte ad evitare lo svolgimento delle attività sopra indicate, al fine di non sollecitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e loro rappresentanti, nonché del personale dipendente”*.

Alla luce di tali osservazioni, le oggettive difficoltà di coordinamento tra la più ampia sospensione prevista dall’art. 67 e quella più breve prevista dall’art. 83 vengono di fatto affrontate facendo rinvio al principio di collaborazione e buona fede tra fisco e contribuente<sup>[4]</sup>. La Circolare n. 6 afferma infatti che, *“laddove ci sia in concreto un condiviso interesse a svolgere comunque il procedimento di accertamento con adesione, è possibile, in un’ottica di «collaborazione e buona fede» tra fisco e contribuente, dar seguito a tali esigenze laddove possibile”*.

A tale proposito la Circolare n. 6 fornisce poi talune indicazioni operative su come gestire, in questo particolare momento di emergenza, le procedure di accertamento con adesione, accordando priorità all’esigenza di tutelare la salute dei dipendenti dell’Agenzia, dei contribuenti e dei loro rappresentanti e, quindi, evitando contatti fisici e spostamenti mediante la gestione “a distanza” delle procedure e dei contraddittori. La Circolare n. 6 precisa altresì che le dettagliate istruzioni fornite per l’effettuazione dei contraddittori a distanza, e le correlate attività di

---

[3] La Circolare n. 6 riporta l’esempio di un avviso di accertamento notificato il 21 gennaio 2020 per il quale sia stata presentata istanza di accertamento con adesione il 20 febbraio 2020 (decorsi cioè 30 giorni dalla notifica), chiarendo che il termine ultimo per la proposizione del ricorso scade in questo caso il 27 luglio 2020, venendosi così a sommare, agli ordinari 60 giorni per l’impugnazione, sia i canonici 90 giorni di sospensione previsti dall’art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218/1997, sia gli ulteriori 38 giorni di sospensione previsti dall’art. 83 del Decreto.

[4] Comma 1 dell’articolo 10 della Legge 27 luglio 2000, n. 212: *“I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*.

verbalizzazione e di firma, possono essere adattate caso per caso ad ogni altro procedimento che richiede la partecipazione ovvero l'intesa con il contribuente.

Da ultimo, la Circolare n. 6 ricorda che non è soggetto a sospensione il termine di 20 giorni previsto dall'art. 8 del d.lgs. n. 218/1997 per il versamento delle somme (o della prima rata di esse) dovute per effetto dell'accertamento con adesione, così confermando esplicitamente – almeno per questa fattispecie – le indicazioni indirettamente ricavabili dalla Circolare n. 5 (vedi sopra).

<sup>[1]</sup> L'art. 68 del Decreto, rubricato «Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione», al comma 1 prevede che *“Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 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”* ossia derivanti, tra l'altro, dagli avvisi di accertamento esecutivi.

<sup>2</sup> Fatta eccezione per i contribuenti che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano il domicilio fiscale in uno dei Comuni della c.d. “zona rossa” individuati dall'allegato 1 al D.P.C.M. del 1° marzo 2020.

<sup>3</sup> La Circolare n. 6 riporta l'esempio di un avviso di accertamento notificato il 21 gennaio 2020 per il quale sia stata presentata istanza di accertamento con adesione il 20 febbraio 2020 (decorsi cioè 30 giorni dalla notifica), chiarendo che il termine ultimo per la proposizione del ricorso scade in questo caso il 27 luglio 2020, venendosi così a sommare, agli ordinari 60 giorni per l'impugnazione, sia i canonici 90 giorni di sospensione previsti dall'art. 6, comma 3, del d.lgs. n. 218/1997, sia gli ulteriori 38 giorni di sospensione previsti dall'art. 83 del Decreto.

<sup>4</sup> Comma 1 dell'articolo 10 della Legge 27 luglio 2000, n. 212: *“I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*.

**Mario Martinelli**  
Partner  
mario.martinelli@cms-aacs.com

**Beatrice Fimiani**  
Counsel  
beatrice.fimiani@cms-aacs.com

**Davide Landa**  
Associate  
davide.landa@cms-aacs.com

**Berardo Lanci**  
Partner  
berardo.lanci@cms-aacs.com

**Luca Vincenzi**  
Counsel  
luca.vincenzi@cms-aacs.com

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale. La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

The views and opinions expressed in CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni's Newsletter are meant to stimulate thought and discussion. They relate to circumstances prevailing at the date of its original publication and may not have been updated to reflect subsequent developments. CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni's Newsletter does not intend to constitute legal or professional advice. CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni's Newsletter is CMS property.

**CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni** è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

**Uffici CMS:** Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bogotá, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Düsseldorf, Edimburgo, Francoforte, Funchal, Ginevra, Glasgow,

Hong Kong, Istanbul, Kiev, Lima, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Luanda, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Manchester, Milano, Monaco, Monaco di Baviera, Mosca, Muscat, Parigi, Pechino, Podgorica, Poznan, Praga, Reading, Riad, Rio de Janeiro, Roma, Santiago del Cile, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Siviglia, Skopje, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.

cms.law

Se non desiderate ricevere in futuro questa email [Cliccare qui](#)

If you do not wish to receive any future e-mails [Click here](#)