

AVV. GABRIELE ESCALAR
DOTT. COMM. ARIANNA PALMIERI
AVV. STEFANO SELBMANN
AVV. GRETA GALLETTI

AVV. SIMONE BERTOLAMI
AVV. ANDREA CURZIO
AVV. FRANCESCO ELEOPRA
DOTT. AGOSTINO AURELIO SARZANA
AVV. ALESSANDRO SIRAGUSA
AVV. GIANLUCA SORIANO

Viale G. Mazzini, 11 - 00195 Roma
Tel. 0 0 3 9 0 6 8 7 3 9 0 0 0 2
Fax 0 0 3 9 0 6 8 7 3 9 0 0 0 3
e-mail: segreteriaroma@escalar.it

Corso Venezia, 12 - 20121 Milano
Tel. 0 0 3 9 0 2 4 7 7 0 1 9 0 4
Fax 0 0 3 9 0 2 4 7 7 0 1 9 0 2
e-mail:
segreteriamilano@escalar.it

c. fiscale/p.iva
1 5 0 1 0 8 8 1 0 0 9
www.escalar.it

COMUNICAZIONE ESCALAR E ASSOCIATI N. 2/16-4-2020

LE SOSPENSIONI DEI TERMINI PER GLI ENTI IMPOSITORI

Il comma 1 dell'art. 67 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, approvato dal Senato ed ancora in corso di conversione presso la Camera dei Deputati ("d.l. n. 18/2020") ha disposto la sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 dei termini per gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, di Agenzia delle Entrate Riscossione e degli altri enti impositori relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, nonché alle attività di interpretazione e di accordo preventivo.

1. LA SOSPENSIONE PER GLI ENTI IMPOSITORI DEI TERMINI DELLE ATTIVITÀ DI CONTENZIOSO

Il comma 1 dell'art. 67 del d.l. n.18/2020 ha sospeso i termini per il compimento delle attività di contenzioso degli uffici degli enti impositori dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 e quindi per ben 85 giorni, ma tale sospensione dovrebbe ormai risultare inoperante, dovendo invece trovare applicazione la sospensione disposta per gli atti processuali dal comma 2 dell'art. 83 del medesimo d.l. n. 18/2020 per un periodo di 38 giorni da ultimo elevato a 64 giorni dal comma 1 dell'art. 36 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, in corso di conversione presso il Parlamento ("d.l. n. 23/2020").

Il comma 1 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 ha stabilito che "*sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020*", tra l'altro, "*i termini relativi alle attività ... di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*". Pertanto, la durata della sospensione accordata agli uffici dell'Agenzia delle Entrate, di Agenzia delle Entrate Riscossione e degli altri enti impositori, essendo pari a 85 giorni risultava più estesa rispetto a quella concessa dal comma 2 dell'art. 83 del medesimo d.l., che era originariamente pari a 38 giorni ed è stata da ultimo elevata a 64 giorni.

Dalla formulazione letterale del comma 1 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 poteva in prima battuta ritenersi che la sospensione avrebbe dovuto considerarsi estesa al compimento di qualunque atto processuale da parte degli enti impositori e quindi tanto ai termini di costituzione in giudizio, di proposizione di impugnazioni, anche per revocazione, avverso le sentenze delle Commissioni Tributarie e di riassunzioni dei giudizi.

Tale sospensione non avrebbe invece potuto estendersi anche ai termini che sono calcolati a ritroso dalla data dell'udienza o della camera di consiglio, quali i termini per il deposito di documenti e memorie. Ed infatti il comma 2 dell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 ha dettato per tali termini una regola chiaramente derogatoria di quella generale in quanto ha stabilito che *"quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto"*.

Senonché l'introduzione di termini asimmetrici per l'impugnazione delle sentenze delle Commissioni Tributarie avrebbe potuto conferire agli enti impositori un vantaggio strategico e competitivo non solo perché nel caso di soccombenza parziale reciproca prima di presentare il ricorso principale avrebbero avuto la possibilità di attendere le mosse della controparte, ma anche perché avrebbero avuto un termine più lungo per proporre le proprie controdeduzioni o il ricorso incidentale in violazione del principio costituzionale di parità delle parti del processo sancito dal comma 2 dell'art. 111 Cost.

Inoltre, l'introduzione di una sospensione dei termini processuali a vantaggio degli enti impositori più estesa rispetto a quella prevista in generale dal comma 2 dell'art. 83 del decreto-legge n. 18/2020 era stata sin da subito censurata, tra l'altro, dalla Corte dei Conti. Ed infatti le sezioni riunite di tale Corte nella memoria del 25 marzo 2020 avevano rilevato che *"l'inclusione, tra i termini oggetto della sospensione fino al 31 maggio, di quelli relativi all'attività contenziosa non tiene conto della generalizzata sospensione, dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020, dei termini per il compimento di atti processuali prevista dall'art. 83, comma 2, del provvedimento"*, con *"un ingiustificato vantaggio per la parte processuale pubblica, che potrà avvalersi di un più ampio margine di tempo per adempiere agli oneri del processo"* ed ha proposto di *"espungere dal testo dell'art. 67 il riferimento all'attività 'di contenzioso'"*.

Inoltre, la stessa Agenzia delle Entrate aveva già interpretato in senso restrittivo la sospensione prevista dal comma 1 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 nella circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 ("circolare n.8/E/2020"), avendo precisato che tale sospensione è derogata da quella prevista dal comma 2 dell'art. 83 del medesimo d.l.. Ed infatti si legge nella predetta circolare che *"l'art. 67 del Decreto contiene una disciplina generale di riferimento per la sospensione dei termini delle attività degli enti impositori, fatte salve le specifiche deroghe previste dalle altre norme 'speciali' contenute nel decreto stesso, quale ad esempio, appunto, l'articolo 83 del Decreto e che di conseguenza con riferimento a tutti i termini processuali e in particolare per la notifica del ricorso in primo grado e al termine per la conclusione del procedimento di mediazione risulta applicabile la specifica sospensione di cui al citato articolo 83, comma 2 del Decreto"*.

Da ultimo, il comma 3 dell'art. 29 del d.l. n. 23/2020 ha confermato l'inapplicabilità del maggior termine di sospensione di 85 giorni previsto dall'art. 67 del d.l. n. 18/2020 alle attività di contenzioso degli enti impositori, richiamando però erroneamente il comma 1 dell'art. 73, invece dell'art. 83 di quest'ultimo d.l. Ed infatti la predetta disposizione ha stabilito che *"in deroga al termine fissato dall'art. 67 comma 1 del decreto-legge ... n. 18 la proroga del termine di cui all'art. 73 comma 1 si applica anche alle attività del contenzioso degli enti impositori"*.

In tal senso si esprime in maniera chiara la relazione illustrativa al d.l. n. 23/2020 laddove precisa che *"con il comma 3 vengono riallineati i termini di sospensione processuale per entrambe le parti del giudizio tributario. Infatti, il termine di sospensione fissato al 31 maggio 2020 per le attività di contenzioso degli enti impositori dall'articolo 67, comma 1, del decreto legge n. 18/2020, è anticipato all'11 maggio 2020 che è il termine di sospensione fissato dall'articolo 37 del presente decreto"* [rectius: art. 36].

2. LA SOSPENSIONE PER GLI ENTI IMPOSITORI DEI TERMINI DI LIQUIDAZIONE CONTROLLO ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Il comma 1 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 ha sospeso dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 esclusivamente i *"termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento"* e *"di riscossione ... da parte degli uffici degli enti impositori"*. Pertanto, sono stati sospesi soltanto i termini finali per il compimento di tali attività, ma non anche l'esercizio delle attività così individuate.

Per quanto attiene ai termini delle attività di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione non solo la relazione illustrativa di tale disposizione precisa che la sospensione di cui al comma 1 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 è stata prevista in coerenza con quanto stabilito dall'art. 12 del d.lgs. n. 159/2015, ma il comma 4 dell'art. 67 stabilisce che *"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'art. 12"* del predetto d.lgs.

Il comma 1 del richiamato art. 12 del d.lgs. n. 159/2015 prevede che *"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 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, ... e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212"*.

Inoltre, il comma 2 del medesimo articolo stabilisce altresì che *"I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori ... 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, ... fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione”.

Pertanto, l'art. 67 del d.l. n. 18/2020 mediante tale richiamo sembra volto ad introdurre parallelamente alla sospensione dei termini per il versamento dei tributi a favore dei contribuenti una sospensione dei termini di prescrizione e decadenza per il compimento di attività di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione per un periodo di 85 giorni e una specifica proroga per i soli termini relativi a tali procedimenti che siano in scadenza entro il 31 dicembre 2020 fino al 31 dicembre del secondo anno successivo e, dunque, fino al 31 dicembre 2022.

Sarebbero dunque prorogati sino al 31 dicembre 2022 (“secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione”) i termini di decadenza relativi alle attività di accertamento degli enti impositori in scadenza entro il 31 dicembre 2020 e, quindi, i termini per la notifica degli avvisi di accertamento per imposte dirette ed IVA, relativi al periodo d'imposta 2015, nel caso di caso di infedele dichiarazione, in quanto scadono il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, e relativi al periodo d'imposta 2014, nel caso di omessa dichiarazione, in quanto scadono il quinto periodo d'imposta successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata

Tuttavia la sospensione e la proroga dei termini di cui all'art. 67 del d.l. n. 18/2020 dovrebbe operare, secondo quanto pare desumibile dallo stesso tenore letterale del richiamato art. 12 del d.lgs. n. 159/2015, per i tributi in relazione ai quali è stata accordata al contribuente una sospensione dei versamenti e degli adempimenti nel medesimo periodo.

Ed infatti le Sezioni Riunite della Corte dei Conti nella memoria del 25 marzo hanno sostenuto che il richiamo operato dal comma 4 del citato art. 67 all'art. 12 del d.lgs. n. 159/2015 dovrebbe più opportunamente prevedere soltanto una sospensione dei termini di decadenza e prescrizione dei procedimenti di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione che faccia da contraltare alla sospensione dei termini accordata ai contribuenti per versamenti e adempimenti tributari.

Ad avviso della Corte dei Conti l'applicabilità anche del comma 2 del citato art. 12 “*entrerebbe in conflitto con l'enunciato 'principio di corrispondenza', per effetto di una sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici ben più ampia della sospensione dei versamenti, nella circostanza non giustificata peraltro dalle difficoltà operative degli uffici, normalmente connesse con gli eventi sismici, che hanno ispirato la previsione del citato comma 2 dell'art. 12”.*

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 8/E/2020 ha assunto una posizione contraddittoria. Ed infatti, pur avendo da un lato escluso che la proroga operi per i versamenti in scadenza il 16 marzo 2020 che sono stati rinviati dall'art. 60 del d.l. n.

18/2020 al 20 marzo 2020 in quanto *“come chiarito anche dalla rubrica dell’articolo che prevede la ‘Rimessione in termini dei versamenti’, la norma in questione non introduce una sospensione dei termini e, pertanto, non si rende applicabile la disciplina di cui all’articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159”* (par. 2.2), dall’altro lato ha invece sostenuto che *“la proroga dei termini di decadenza riguarda tutte le attività per le quali è prevista una decadenza dei termini”,* senza distinzioni, *“come ad esempio quelle disciplinate”* dall’art. 43 del d.P.R. n. 600/1973, dall’art. 57 del d.P.R. n. 633/1972, dall’art. 76 del d.P.R. n. 131/1986 e dell’art. 27 del d.lgs. n. 346/1990, rilevando che *“tra le finalità perseguite dalla norma”* vi è *“quella di distribuire la notifica degli atti accertamento da parte degli uffici in un più ampio lasso di tempo, al fine di evitare la concentrazione di notifiche dei predetti atti nei confronti dei contribuenti nei mesi immediatamente successivi al termine del periodo di crisi”*.

Inoltre, l’Agenzia delle Entrate nella predetta circolare ha precisato che la proroga di cui al comma 2 del richiamato art. 12 trova applicazione non soltanto per i termini che scadono il 31 dicembre 2020 dell’anno in cui si verifica la sospensione, ma anche per i termini che scadono “entro il 31 dicembre” di tale anno, con la conseguenza che devono ritenersi prorogati al 31 dicembre 2022 anche tutti i termini di decadenza o prescrizione che scadono nel corso di tale anno.

Pertanto essa ha concluso che i termini annuali per la notifica dell’atto di irrogazione di sanzioni a seguito di deduzioni difensive presentate dal contribuente ai sensi dell’art. 16 del d.lgs. n. 472/1997, qualora *“... spirassero nel periodo 8 marzo – 31 maggio 2020 ... sono sospesi e riprendono a decorrere dal 1° giugno 2020, fermo restando”* l’applicabilità dell’*“articolo 12, comma 2”* del d.lgs. n. 159/2015 (par. 2.12) e che i termini per la notifica degli avvisi di accertamento di cui all’art. 10-bis della Legge n. 212/2000 che scadrebbero *“il 14 aprile 2020 ...”* sono prorogati fino al *“il 31 dicembre 2022”* (par. 2.3).

Senonché il 9 aprile 2020 il Senato in sede di conversione del d.l. n. 18/2020, ha approvato il maxiemendamento presentato dal Governo che prevede, tra l’altro, di modificare il testo del comma 4 dell’art. 67, inserendo “dopo le parole: «l’art. 12» ... le seguenti «, commi 1 e 3,»” così da escludere, dunque, che possa trovare applicazione anche la proroga biennale dei termini di decadenza per gli uffici prevista dal comma 2 di tale articolo.

La sospensione disposta dal comma 1 dell’art. 67 del d.l. n. 18/2020, avendo ad oggetto solo i termini finali posti a carico degli enti impositori per il compimento delle attività di liquidazione, controllo e accertamento non preclude la prosecuzione o conclusione di procedimenti avviati o da avviare in pendenza della sospensione stessa, né l’emissione di nuovi avvisi di accertamento e altri provvedimenti impositivi.

In tal senso si è espressa la stessa Agenzia delle Entrate nella circolare 6/E del 23 marzo 2020 (“circolare n. 6/E/2020”), laddove ha affermato che il comma 1 dell’art. 67 del d.l. n. 18/2020 *“non sospende, né esclude, le attività degli Uffici, ma disciplina la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento”,* benché *“in questo periodo emergenziale 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”.

Per contro, il richiamo eseguito dal comma 4 dell’art. 67 del d.l. n. 18/2020 al comma 3 dell’art. 12 del d.lgs. n. 159/2015 comporta uno specifico divieto a carico di Agenzia delle Entrate Riscossione di emettere nuove cartelle di pagamento in quanto quest’ultima disposizione stabilisce che *“l’Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1”*.

Cierentemente, l’Agenzia delle Entrate Riscossione ha reso noto sul proprio sito internet che *“fino al 31 maggio 2020”* sono sospese le *“attività di notifica di nuove cartelle e degli altri atti di riscossione”* e ha precisato che *“durante il periodo di sospensione l’Agenzia non può attivare alcuna procedura cautelare (esempio: fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (es. pignoramento)”*.

L’Agenzia delle Dogane ha invece escluso l’applicabilità della sospensione e della proroga previste dall’art. 67 del d.l. n. 18/2020 alle attività di propria competenza in quanto tale sospensione si pone in contrasto con le disposizioni del codice doganale.

In particolare, con nota n. 95986 del 19 marzo 2020 l’Agenzia delle Dogane, dopo aver rilevato che *“dal generico riferimento operato dal combinato disposto dei commi 1 e 4 dell’articolo” 67 “alle ‘attività degli uffici impositori’, ne deriverebbe l’applicabilità della sospensione dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento e di riscossione e della proroga biennale della prescrizione anche a quelle finalizzate al recupero dei dazi e dell’IVA all’importazione degli uffici delle dogane”*, ha concluso che tale disposizione *“così intesa si pone in contrasto con l’art. 103, par. 1 e 2, del Codice Doganale dell’Unione che stabiliscono un termine decadenziale di tre anni per la notifica al debitore dell’obbligazione doganale, oppure di sette anni in presenza di reato (art.84 TULD), e che non prevedono ipotesi di proroga dei termini di decadenza, ma solo, al par. 3, di sospensione»*, con gli *«articoli 22 e 105 del medesimo Codice»* e con *“l’articolo 84 del TULD, recante termini per la notifica dell’obbligazione doganale”*, laddove *“... stabilisce che i termini per la notifica dell’obbligazione doganale avente ad oggetto i diritti doganali sono disciplinati dalle vigenti disposizioni dell’Unione europea”*.

Pertanto, *“la norma non può trovare applicazione per le attività degli uffici finalizzate all’accertamento ed al recupero a posteriori dei dazi doganali e dei connessi diritti doganali”* che *“dovranno, quindi, essere notificati nel rispetto dei termini stabiliti dalla prevalente normativa unionale, anche nel periodo compreso tra l’8 marzo ed il 31 maggio 2020”*.

3. LA SOSPENSIONE DEI TERMINI PER GLI ENTI IMPOSITORI RELATIVI AD INTERPELLI ED ACCORDI PREVENTIVI

E’ stata prevista la sospensione dall’8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 dei termini posti a carico dell’Ufficio per fornire risposta alle istanze di interpello,

dei termini del regime di adempimento collaborativo e di cooperazione rafforzata, nonché dei termini delle procedure di accordo preventivo.

Il comma 1 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 prevede la sospensione sempre dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 dei termini: 1) *“per fornire risposta alle istanze di interpello, ivi comprese quelle da rendere a seguito della presentazione della documentazione integrativa”*, alle istanze di interpello abbreviato, alle istanze di interpello sui nuovi investimenti, nonché il termine di 30 giorni per la regolarizzazione delle istanze di interpello; 2) del regime di adempimento collaborativo 3) della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata per le stabili organizzazioni di società non residenti appartenenti a gruppi multinazionali 4) delle procedure per la conclusione di accordi preventivi con le imprese con attività internazionale, nonché delle procedure per la rettifica in diminuzione dei prezzi di trasferimento conseguenti alle rettifiche in aumento eseguite da altri Stati; 5) delle procedure di accordo preventivo per la determinazione del reddito agevolabile ai fini del *patent box*.

Per quanto concerne innanzitutto la sospensione dei termini per la risposta ad istanze di interpello tale sospensione risulta operante per ogni tipo di interpello, stante il richiamo dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, e cioè interPELLI ordinari, interPELLI qualificatori, interPELLI probatori, interPELLI antielusivi e interPELLI relativi alla disapplicazione di norme antielusive specifiche, nonché, stante l'espresso richiamo, per gli interPELLI abbreviati delle imprese in regime di adempimento collaborativo e per gli interPELLI sui nuovi investimenti.

Inoltre, la sospensione opera anche *“per la regolarizzazione delle istanze di interpello ... nei casi in cui le istanze siano carenti dei requisiti di cui alle lettere b), d), e), f) e g) del comma 1”*, e cioè manchino dell'*“indicazione del tipo di istanza”*, dell'*indicazione delle “specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione”*, dell'*“esposizione ... della soluzione proposta”*, dell'*“indicazione del domicilio e dei recapiti ... dell'istante o dell'eventuale domiciliatario”* ovvero della *“sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale”*.

Tuttavia la sospensione deve intendersi estesa a tutti i termini pervisti per il compimento degli adempimenti posti a carico non solo dell'Ufficio, ma anche del contribuente nelle procedure di interpello, anche se il comma 2 dell'art. 67 del decreto-legge n. 18/2020 fa riferimento ai soli termini per la risposta.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate nella circolare 4/E del 20 marzo 2020 (circolare n.4/E/2020) ha chiarito che sono sospesi *“sia i termini relativi alle attività richiamate dall'articolo 67 che dovranno essere svolte a cura degli Uffici (fornire pareri, inviare richieste di regolarizzazione o di documentazione integrativa, avviare interlocuzioni formali) ... sia, per ragioni di coerenza, i termini entro i quali i contribuenti sono, di norma, tenuti a rispondere alle richieste inviate dai medesimi Uffici (ad esempio, richieste di regolarizzazione oppure di documentazione integrativa)”*.

Peraltro la sospensione non comporta anche la preclusione a carico del contribuente della presentazione di istanze di interpello, purché sia eseguita in via telematica.

Il comma 2 dell'art. 67 del decreto-legge n. 18 ha previsto che nel periodo di sospensione le istanze di interpello devono essere presentate "... *esclusivamente*" in "via telematica, attraverso l'impiego della posta elettronica certificata di cui al d.P.R. 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*".

Inoltre, la sospensione, avendo ad oggetto esclusivamente i termini finali per il compimento da parte dell'Agenzia Entrate degli adempimenti posti a suo carico, non le preclude non solo lo svolgimento di attività istruttorie, ma anche l'invio della risposta, prima della nuova scadenza di tali termini, con esclusione però dell'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche presso la sede del contribuente.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate ha confermato che gli Uffici "*potranno svolgere le attività tipicamente connesse alla lavorazione delle istanze di interpello richiamate dal secondo periodo dell'articolo 67, comma 1*" ad esclusione della "*possibilità di accedere presso le sedi di svolgimento dell'attività dell'impresa o della stabile organizzazione nonché di svolgere le analoghe attività previste dalla disciplina relativa all'istruttoria delle istanze dei soggetti che hanno avuto accesso al regime dell'adempimento collaborativo*".

Inoltre, potranno essere inviate "*ai contribuenti le richieste di regolarizzazione delle istanze*", alla Divisione Contribuenti le "*richieste di intervento*" delle DRE "*nel termine ordinario di 30 giorni dall'avvenuta regolare presentazione delle istanze di interpello*" e "*le comunicazioni relative all'esistenza di controlli in corso che interferiscono con le fattispecie oggetto di interpello*".

Per contro, per quanto attiene "*alle istanze di interpello sui nuovi investimenti aventi anche ad oggetto quesiti relativi a tributi non di competenza dell'Agenzia delle entrate, per i quali è previsto che l'amministrazione inoltri la richiesta ai competenti enti impositori 'entro trenta giorni dalla ricezione dell'istanza' ... anche il termine in commento*" dovrebbe "*intendersi sospeso*".

Per le istanze di interpello presentate dal contribuente ovvero per le richieste di regolarizzazione o istruttorie formulate dall'Ufficio prima dell'inizio del periodo di sospensione il decorso dei termini stabiliti dalla legge a carico dell'Ufficio per fornire la relativa risposta risultano sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 per 85 giorni.

Il comma 1 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 prevede infatti che sono 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*".

Per contro, per le istanze di interpello presentate dal contribuente ovvero per le richieste di regolarizzazione o istruttorie formulate dall'Ufficio nel corso del periodo di sospensione i termini stabiliti per l'Ufficio per fornire risposta iniziano a decorrere dal 1° giugno 2020.

Il comma 2 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 ha infatti stabilito che "in relazione alle istanze di interpello ... presentate nel periodo di sospensione, i termini per la risposta previsti dalle relative disposizioni, nonché il termine previsto per la loro regolarizzazione, ... iniziano a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione".

Pertanto l'Agenzia delle Entrate ha confermato che "nell'ipotesi di istanze di interpello ordinario, se, nel periodo di sospensione, il contribuente ha fornito riscontro alla richiesta di documentazione integrativa notificata dopo l'8 marzo, il termine di 60 giorni entro il quale l'Ufficio è tenuto a fornire risposta al contribuente inizierà a decorrere dal 1° giugno".

Per quanto concerne i regimi di adempimento collaborativo e di cooperazione e collaborazione rafforzata, sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini per l'esecuzione dei relativi adempimenti e quindi anche quello di 120 giorni per l'ammissione a tali regimi.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate nella circolare 4/E/2020 ha chiarito che "per quanto concerne le istruttorie di ammissione al regime di adempimento collaborativo, la sospensione comporta che i giorni dall'8 marzo al 31 maggio 2020 sono esclusi dal computo del termine di centoventi giorni per la conclusione dell'istruttoria di ammissione".

Tuttavia, anche in questo caso, la sospensione, avendo ad oggetto esclusivamente la sospensione dei termini finali per il compimento degli adempimenti a carico dell'Agenzia delle Entrate, non preclude al contribuente la presentazione delle relative istanze nel periodo di sospensione.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate ha precisato che sono valide, ma "ai fini della decorrenza del termine per l'istruttoria, ... si intenderanno presentate il 1° giugno 2020" e da tale data "decorrerà ... anche il termine per la presentazione della documentazione prevista dal Provvedimento del 14 aprile 2016".

Inoltre, anche in questo caso, la sospensione non preclude all'Agenzia delle Entrate di disporre l'ammissione ai predetti regimi e di formulare richieste di documentazione integrativa.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E/2020 ha infatti precisato che per entrambi i regimi l'Ufficio può comunque procedere alla notifica del provvedimento di ammissione, nonché "delle richieste di documentazione integrativa ... relative alle istanze di ammissione".

Per quanto concerne le procedure di accordo preventivo con le imprese con attività internazionale di cui all'art. 31-ter del d.P.R. n. 600/1973, sono stati

sospesi i termini previsti per l'esecuzione di tutti i relativi adempimenti e quindi anche il termine di 30 giorni per la comunicazione di ammissibilità delle istanze.

L'Agenzia delle Entrate ha infatti precisato a questo riguardo che *“in caso di presentazione di un'istanza (unilaterale o bilaterale) ... tutti i termini contenuti nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 21 marzo 2016 (prot. 2016/42295) sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio; di conseguenza, il termine di trenta giorni entro il quale deve essere comunicata l'ammissibilità, l'inammissibilità, ovvero l'improcedibilità dell'istanza eventualmente non scaduto alla data dell'8 marzo ricomincia a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione”*.

Peraltro l'Agenzia delle Entrate ha opportunamente precisato che, nel caso in cui la sospensione dei termini abbia comportato il differimento della data di stipulazione di un accordo preventivo unilaterale l'accordo poi stipulato esplica effetto a partire dal periodo d'imposta chiuso nel corso del periodo di sospensione, purché l'istruttoria sia giunta ad una fase conclusiva.

Inoltre, corrispondentemente, Essa ha precisato che, nel caso in cui la sospensione abbia comportato il differimento della presentazione dell'istanza di riconoscimento degli effetti di un accordo preventivo concluso con Stati esteri oltre la data di chiusura del periodo d'imposta del contribuente, tale istanza esplica effetto da tale periodo d'imposta, anche se sia stata presentata dopo la sua chiusura.

Nella circolare si legge infatti che il contribuente *“ammesso a una procedura di accordo preventivo unilaterale che abbia la chiusura del periodo d'imposta ricadente nel periodo di sospensione previsto dall'articolo 67, qualora detta procedura sia giunta nella fase conclusiva dell'istruttoria già prima del periodo di sospensione, l'accordo che venga sottoscritto entro ottantacinque giorni (tale è la durata del periodo di sospensione) dal termine del periodo di sospensione, deve ritenersi efficace a partire dal periodo d'imposta che si è chiuso durante il periodo 8 marzo - 31 maggio 2020”*.

Ed ancora, nella circolare si legge altresì che, *“qualora un contribuente abbia l'esercizio a cavallo d'anno e la chiusura del periodo d'imposta si verifichi durante il periodo di sospensione previsto dall'articolo 67, sarà possibile ottenere il riconoscimento degli effetti dell'accordo unilaterale o bilaterale di cui all'articolo 31-ter del d.P.R. n. 600 del 1973 per detto periodo d'imposta in chiusura, anche se l'istanza sia stata presentata dopo la chiusura dell'esercizio ma nel rispetto del periodo di sospensione previsto dal medesimo articolo 67”*.

Per contro, per quanto attiene alla procedura di rettifica in diminuzione dei prezzi di trasferimento conseguenti alle rettifiche in aumento eseguite da altri Stati di cui all'art. 31-*quater* del medesimo d.P.R. la sospensione dei termini per l'esecuzione dei relativi adempimenti si applica soltanto se tale procedura sia stata attivata su istanza del contribuente a seguito di una rettifica in aumento eseguita da uno Stato convenzionato.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 7/E del 27 marzo 2020 (“circolare n. 7/E/2020”) ha escluso che la sospensione possa applicarsi qualora *“la rettifica in diminuzione del reddito di cui all'articolo 110, comma 7”* del TUIR debba

essere eseguita *“in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali ... o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate...”* ovvero *“a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti”*.

Comunque, l’Agenzia delle Entrate ha confermato che le istanze presentate nel corso del periodo di sospensione rimangono valide, ritenendo valido anche a questo fine quanto stabilito dal comma 2 dell’art. 67 del d.l. n. 18/2020 in materia di interpelli.

Tuttavia tali istanze devono essere trasmesse ai competenti uffici soltanto a mezzo posta elettronica certificata ovvero via e-mail per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario in Italia, ribadendo comunque che *“i termini per la notifica delle risposte da parte dell’Agenzia delle entrate previsti dalle relative disposizioni iniziano a decorrere dal 1° giugno 2020”*.

Infine, per quanto concerne le procedure di accordo per la determinazione del reddito agevolabile ai fini del *patent box* l’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 7/2020 ha confermato l’applicabilità della sospensione ai *“termini previsti da tutte le disposizioni sopra richiamate e ancora pendenti alla data dell’8 marzo 2020”*.

Pertanto tale sospensione deve ritenersi applicabile a tutti termini previsti dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate Prot. n. 2015/154278 del 1° dicembre 2015, ivi compreso anche il *“termine per la presentazione di documentazione integrativa di istanze presentate entro dicembre 2019... qualora ancora pendente alla data dell’8 marzo 2020”*.

Tuttavia, anche in questo caso, la sospensione non preclude al contribuente la presentazione delle istanze di ammissione alla procedura nel periodo di sospensione, semprechè sia eseguita in via telematica.

L’Agenzia delle Entrate ha infatti precisato nella circolare n. 7/2020 che *“allo stesso modo, nel periodo di sospensione è possibile presentare istanze di *patent box* esclusivamente per via telematica mediante l’utilizzo della posta elettronica certificata della Direzione Centrale, Regionale o Provinciale territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente”*.

Con riferimento agli elencati procedimenti la circolare ha poi dettato misure operative per gli Uffici competenti relativamente alle modalità di prosecuzione delle procedure in corso prevedendo, tra l’altro, la possibilità di svolgere il *“contraddittorio telefonico o per videoconferenza”* e di redigere tramite procedure telematiche il verbale del contraddittorio medesimo e anche di procedere con le stesse modalità telematiche alla *“stipula degli accordi preventivi”*.

3. I PROCEDIMENTI ESCLUSI DAL CAMPO DI APPLICAZIONE DELL’ART. 67 DEL DECRETO-LEGGE N. 18/2020

La sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 dei “termini relativi alle attività di controllo, di accertamento” disposta dal comma 1 dell'art. 67 del d.l. n. 18/2020 non può ritenersi operante anche per i procedimenti di accertamento con adesione e per i procedimenti di mediazione in quanto per tali procedimenti risulta già operante la sospensione dei termini processuali disposta dal comma 2 dell'art. 83 del medesimo d.l..

Ed infatti, la sospensione del termine per la proposizione dei ricorsi dal 10 marzo 2020 al 15 aprile 2020 e quindi per un periodo di 38 giorni che è stato da ultimo elevato a 64 giorni dall'art. 36 del d.l. n. 23/2020 comporta anche la sospensione dei termini dei predetti procedimenti e inoltre il differimento del decorso dei termini dei ricorsi che vengano a scadenza nel periodo di sospensione comporta anche il differimento del decorso dei termini dei procedimenti medesimi, nel caso in cui l'istanza sia stata presentata nel corso di tale periodo.

Né tali procedimenti potrebbero ritenersi inclusi nella disposizione generale dettata in materia di procedimenti amministrativi dall'art. 103 del d.l. n. 18/2020 in quanto tale sospensione è incompatibile con la sospensione prevista per i termini processuali dal comma 2 dell'art. 83 del medesimo d.l.

Tale conclusione risulta inoltre coerente con la *ratio* della sospensione prevista dal richiamato art. 103 del d.l. n. 18/2020 che è quella di “evitare che la P.A., nel periodo di riorganizzazione dell'attività lavorativa in ragione dello stato emergenziale, incorra in eventuali ritardi o nel formarsi del silenzio significativo” posto che, per quanto attiene ai predetti procedimenti, non risulta configurabile un onere dell'Agenzia delle Entrate di adottare provvedimenti entro un determinato termine né risulta ipotizzabile la formazione di un silenzio significativo.

Comunque, la stessa Agenzia delle Entrate nella circolare n. 8/E/2020 ha ritenuto inapplicabile “alle attività svolte dall'ente impositore l'articolo 103 del Decreto” proprio “in quanto, stante la peculiarità della materia impositiva, il legislatore ha ritenuto di prevedere una disciplina speciale per le predette attività quale appunto quella contenuta nel già citato 67 del Decreto” (par. 2.19).

L'Agenzia delle Entrate ha infatti ritenuto applicabile anche nei suoi confronti la sospensione prevista dall'art. 103 del d.l. n. 18/2020 soltanto per le attività diverse da quelle di liquidazione, controllo, accertamento e riscossione ed in particolare “ai procedimenti di rilascio di certificazioni da parte degli Uffici dell'Agenzia delle entrate” (par. 2.18).

Rimane fermo comunque che la sospensione dei termini per la presentazione dei ricorsi disposta dall'art. 83 del d.l. n. 18/2020 si cumula con il differimento di 90 giorni del termine per la presentazione dei ricorsi previsto dal comma 3 dell'art. 6 del d.lgs. n. 218/1997.

Ed infatti l'Agenzia delle Entrate nella circolare 6/E/2020 ha precisato che “nel caso di istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente, a seguito della notifica di un avviso di accertamento, si applica anche la sospensione disciplinata

dall'articolo 83 del decreto” con la conseguenza che “al termine di impugnazione si applicano cumulativamente: - sia la sospensione del termine di impugnazione ... prevista ordinariamente dal comma 3 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, - sia la sospensione prevista dall'art. 83 del decreto”.

Anche in questo caso la sospensione del termine per la presentazione dei ricorsi disposta dall'art. 83 del d.l. n.18/2020 non preclude la possibilità per l'Ufficio di coltivare in remoto la procedura di accertamento con adesione.

L'Agenzia delle Entrate ha infatti confermato che i procedimenti di accertamento con adesione instaurati sia su istanza del contribuente, sia su invito degli uffici possono comunque essere proseguiti *“laddove ci sia in concreto un condiviso interesse a svolgere ... il procedimento”* mediante metodologie analoghe a quelle già descritte che possano essere *“adattate caso per caso ad ogni altro procedimento tributario che richiede la partecipazione ovvero l'intesa col contribuente”*.

Tuttavia, Essa ha precisato che *“non è interessato dalla sospensione in argomento il termine (previsto dall'articolo 8 del d.lgs. n. 218 del 1997) di ‘venti giorni dalla redazione dell'atto di cui all'articolo 7’ entro cui versare le somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione”*.

Risulta dubbia l'applicabilità della sospensione disposta dall'art. 67 del d.l. n. 18/2020 al termine per la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile ai sensi del comma 2 dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992.

Nella circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, l'Agenzia delle Entrate, rispondendo al quesito se *“le attività relative ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione utile ad eseguire l'istruttoria, sono sospese ai sensi dell'articolo 67 del Decreto”* non ha escluso l'applicabilità di tale sospensione ai procedimenti di rimborso, limitandosi a ribadire che *“la sospensione dei termini previsti dalla disposizione richiamata non sospende né esclude le attività degli uffici”* che *“continueranno a svolgere, nell'interesse dei contribuenti, l'attività istruttoria dei procedimenti relativi ai rimborsi, compresa la richiesta della documentazione utile ad eseguire l'istruttoria”* (par. 2.9).

Comunque, relativamente al predetto termine per la formazione del silenzio-rifiuto impugnabile, ove non risultasse applicabile la sospensione di cui all'art. 67 del d.l. n. 18/2020, potrebbe ipotizzarsi l'applicabilità della sospensione prevista dal comma 1 dell'art. 103 del medesimo d.l., posto che tale norma stabilisce che *“sono prorogati o differiti, per il tempo corrispondente, i termini di formazione della volontà conclusiva dell'amministrazione nelle forme del silenzio significativo previste dall'ordinamento”*.

4. LA SOSPENSIONE DEI TERMINI PER LE ISTANZA DI ACCESSO ALL'ANAGRAFE TRIBUTARIA E AI DOCUMENTI AMMINISTRATIVI

Il comma 3 dell'art. 67 del d.l. n.18/2020 introduce infine una sospensione sempre *“dall'8 marzo al 31 maggio 2020”* per le *“attività, non aventi carattere di indifferibilità ed urgenza, consistenti nelle risposte alle istanze, formulate ai sensi degli articoli 492-bis del c.p.c, 155-quater, 155-quinquies e 155-sexies delle disposizioni di*

attuazione, di accesso alla banca dati dell'Anagrafe Tributaria, compreso l'Archivio dei rapporti finanziari, autorizzate dai Presidenti, oppure dai giudici delegati, nonché” alle “risposte alle istanze formulate ai sensi dell'articolo 22 della legge 7 agosto, n. 241, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33”.

Pertanto, risultano sospesi i termini per le risposte relative alle domande di accesso all'Anagrafe Tributaria nell'ambito di procedimenti esecutivi per la ricerca con modalità telematiche di beni da pignorare, nonché il termine di trenta giorni per la formazione del silenzio-rifiuto alle istanze di accesso ai documenti amministrativi previsto dal comma 4 dell'art. 25 della Legge n. 241/1990 e dai commi 6 e 7 dell'art. 5 del d.lgs. n. 33/2013 in relazione alle istanza di accesso civico a dati e documenti della pubblica amministrazione.

Roma-Milano 16 aprile 2020