

# DECRETO SOSTEGNI (n. 41 del 23 Marzo 2021) Artt. 4 e 5

Avv. Gabriele Sepio

# Premessa

Nel corso degli incontri finora svolti ci siamo occupati di chiarire in che modo i vari Decreti intervenuti nella fase emergenziale, passo dopo passo, hanno tentato di **regolare i rapporti di natura procedimentale e processuale** tra Amministrazione e contribuenti.

Il legislatore, come è noto, è intervenuto con una serie di Decreti Legge, con cui ha cercato e sta cercando di porre rimedio alla crisi derivante dall'emergenza epidemiologica.

I primi decreti (D.L. Cura Italia, Liquidità e Rilancio), emanati nel corso della primavera-estate 2020, rispondevano alla «prima ondata» del Covid-19.

I secondi, invece, emanati e in corso di emanazione tra la fine dell'estate e l'inverno, sono in larga misura dovuti alla «seconda ondata» del Covid-19.

Nei precedenti incontri, ci siamo soffermati sui Decreti della «prima ondata» e «seconda ondata». Nel presente incontro, invece, porremo l'attenzione **su alcune misure introdotte in seguito all'emanazione del D.L. n. 41 c.d. «Decreto Sostegni» entrato in vigore il 23 Marzo**, soffermandoci in particolare, sulle novità introdotte agli art. 4 e 5 del decreto, le quali contengono disposizioni in materia di attività di accertamento e riscossione delle imposte.

## Artt. 4-5 D.L. n. 41 del 2021 (Decreto Sostegni)

Anzitutto, occorre ricordare che i Decreti emanati nel corso del 2020 e del 2021 hanno disciplinato misure di sostegno straordinarie (pensiamo ai vari crediti di imposta, i finanziamenti anche a fondo perduto, la sospensione delle attività di accertamento e riscossione).

Il legislatore, in seguito all'emanazione del D.L. n. 41 del 2021 c.d. «Decreto Sostegni» è intervenuto prevedendo ulteriori proroghe e deroghe eccezionali alla disciplina ordinaria, con l'intento di far fronte all'impatto che il Covid-19 ha provocato nel nostro Paese. Anche in questo caso, le norme recate del Decreto Sostegni modificano quelle dei Decreti emergenziali, creando un rimando normativo, talvolta non del tutto coordinato, che può confondere il lettore.

Oltre alle proroghe di alcune sospensioni già in essere, il Decreto sostegni introduce, per quanto riguarda l'accertamento e la riscossione delle imposte, due vere e proprie novità: ci si riferisce al noto **annullamento delle cartelle di pagamento** e alla **sanatoria delle sanzioni da avviso bonario**.

## Artt. 4-5 D.L. n. 41 del 2021 (Decreto Sostegni)

L'esposizione che seguirà, esaminerà, dapprima, l'**art. 4 D.L.** che prevede alcune proroghe alla sospensione delle attività dell'agente della riscossione e alle scadenze dei pagamenti, oltre una novità riguardante **l'annullamento automatico delle cartelle di pagamento di importo fino a 5mila euro**, risultanti da singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010, nei confronti dei soggetti con redditi imponibili inferiori ad euro 30.000,00.

In seguito, analizzeremo l'**art. 5 D.L.** le cui disposizioni, di carattere eterogeneo, introducono lo sconto delle sanzioni a seguito di accertamento automatico nei confronti degli operatori economici che hanno subito consistenti riduzioni del volume d'affari nell'anno 2020 in conseguenza degli effetti derivanti dal perdurare dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, oltre a prevedere ulteriori proroghe anche in materia di adempimenti dichiarativi.

## L'annullamento delle cartelle di pagamento

Prima di analizzare le proroghe, è utile cominciare dall'**art. 4 comma 4 del D.L. Sostegni**, il quale ha previsto l'annullamento di alcune cartelle di pagamento, vera e propria novità.

La disposizione, come vedremo, prevede l'annullamento «automatico» dei debiti affidati all'Agente della riscossione di vecchia data (fino al 2010), esclusivamente nei confronti di soggetti con redditi non superiori ad euro 30.000,00.

Si anticipa sin da subito che la norma ha uno scarso «appeal», dovuto verosimilmente a scelte di politica tributaria, ma il suo ambito potrebbe mutare in sede di conversione del Decreto.

## L'annullamento delle cartelle di pagamento

Sotto il profilo **soggettivo**, l'annullamento è rivolto a qualsiasi contribuente (persona fisica o giuridica), a condizione che nel 2019 abbia dichiarato un reddito imponibile ai fini IRPEF/IRES fino a 30.000 Euro. NB in tal caso si fa riferimento alla base imponibile dichiarata e non al volume d'affari.

Da valutare in base al tenore letterale delle norme se concorrono alla formazione del plafond i redditi assoggettati ad imposta sostitutiva (cedolare secca, redditi di capitale etc..)

## L'annullamento delle cartelle di pagamento

Sotto il profilo **oggettivo**, l'annullamento:

- riguarda tutti i carichi affidati all'agente della riscossione, sia da parte di enti pubblici che privati, **dal 1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2010**. Si ricorda che l'affidamento del carico è un passaggio «interno» tra Ente creditore e Agente della riscossione: non coincide con la notifica della cartella di pagamento, che avviene in un momento successivo. Pertanto possono rientrarvi **anche cartelle notificate negli anni successivi al 2010**, ma occorrerà verificare quando è stato affidato il carico;
- **Riguarda i carichi il cui importo residuo alla data del 23 marzo 2021** (entrata in vigore del Decreto Sostegni) sia **inferiore ad Euro 5.000,00**. Se ad esempio il carico era originariamente superiore a tale importo, ma a seguito **di rateazione (o di rottamazione)** si è ridotto sotto la soglia prima del 23 marzo, allora lo stesso **sarà annullato «d'ufficio»** senza dover corrispondere il residuo. E' espressamente previsto, però, che le somme versate **restano definitivamente acquisite**.
- Per determinare il limite di Euro 5.000,00, occorre considerare esclusivamente la sorte capitale, le sanzioni e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo. Non si tiene dunque conto dell'aggio, degli interessi di mora e delle spese di notifica;
- Sempre a tale fine, occorre guardare non al totale della cartella ma alla singola partita di ruolo che è identificata dall'importo totale del provvedimento che sta a monte di essa (segue).

## L'annullamento delle cartelle di pagamento

Sempre sotto il profilo **oggettivo**, La misura non si applica ai carichi relativi:

- alle somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- ai crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- **alle multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;**
- alle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea;
- all'Iva riscossa all'importazione.

Si tratta delle stesse esclusioni previste per la vecchia rottamazione ter (alla quale la norma rimanda direttamente – art. 3 comma 16 dl 119/18)

Tuttavia nel caso della rottamazione ter al comma 17 del citato art. 3 veniva fatto espresso richiamo alle **sanzioni per violazione del codice della strada** superando eventuali equivoci. Tale rinvio manca nel caso di specie lasciando piu di qualche dubbio interpretativo

«17. Per le sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, le disposizioni del presente articolo si applicano limitatamente agli interessi, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689».

- **Cartelle contenenti le sole sanzioni amministrative tributarie**
- In mancanza di rinvii normativi resta il dubbio inoltre in merito alla possibilità di accogliere nella più ampia definizione di «sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti» anche le somme iscritte a ruolo a titolo di sanzione derivanti da atti di contestazione riguardanti solo i profili sanzionatori.
- va detto che con riferimento alle precedenti procedure di rottamazione la norma faceva espresso rinvio volto ad escludere dall'elenco di cui alla scheda precedente proprio le sanzioni dovute a fronte di violazioni delle norme tributarie

## L'annullamento delle cartelle di pagamento

Inoltre, circa le modalità attuative della norma bisognerà attendere il decreto del Ministero dell'economia e delle Finanze che verrà emesso, entro 30 giorni dalla data di conversione in legge del decreto "Sostegni" (che a rigore dovrebbe essere convertito entro il 22.05.2021).

Pertanto, l'attuazione dovrebbe vedere la luce tra giugno e luglio 2021.

La norma prevede che fino alla data di entrata in vigore del menzionato Decreto del MEF, **è sospesa la riscossione di tutti i debiti residui per l'importo di Euro 5.000,00** alla data del 23.02.2021 e **sono interrotti i termini di prescrizione.**

In questo periodo di tempo, dunque, i contribuenti dovranno valutare attentamente se il carico rientra fra quelli oggetto di annullamento, poiché se decidono di pagare volontariamente (nonostante la sospensione), tutto ciò che sarà versato non potrà essere ripetuto.

**NB** la sospensione riguarda indistintamente tutti i debiti di importo residuo inferiore a 5 mila euro e non solo quelli che rientrano nel range della definizione/annullamento. Pertanto si applica anche a coloro che dichiarano redditi superiori a 30 mila euro.

## L'annullamento delle cartelle di pagamento

Come anticipato, la presente versione di questo «stralcio» delle cartelle ha una limitata applicazione, in quanto sono molto **stringenti i limiti di reddito** (sotto il profilo soggettivo) e **dell'affidamento del carico entro il 2010** (sotto il profilo oggettivo).

Volendo pensare male si potrebbe ritenere che, in realtà, sembrerebbe un condono in favore dello Stato, il quale in tal modo non deve più sostenere le spese per cercare di recuperare crediti vetusti, difficilmente ottenibili.

In effetti, nella relazione tecnica alla misura, si tiene conto che i minori introiti in favore dello Stato dovuti allo stralcio sono compensati proprio dal non dover sostenere i costi per il recupero di queste somme con bassa aspettativa di recupero. In proposito si legge che *«la stima della flessione è stata determinata tenendo in considerazione il peso della componente della riscossione derivante da recupero coattivo e quella da rateazione, nonché della curva di riscossione attesa, basata sull'analisi storico-statistica, sui crediti oggetto di potenziale annullamento.»* I minori costi incidono nella misura circa di un terzo.

## Art. 4 comma 1 – proroghe

### Let. a) – sospensione dei versamenti dei carichi affidati all'AdeR

Il comma 1 dell'art. 4 è suddiviso nelle lett. a) b) c) e d), ciascuna delle quali prevede una proroga riferita ad una singola misura emergenziale già in essere.

Alle lett. a), la proroga riguarda la sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'Agente della riscossione scadenti tra l'8 marzo 2020 e il 30 Aprile 2021, (inizialmente la prima estensione era riferita ai carichi affidati entro giugno 2020, poi allargata di volta in volta, fino a comprendere anche i carichi affidati nell'aprile 2021).

La sospensione riguarda tutti i carichi, anche derivanti da avvisi ex artt. 29 e 30 D.L. 78 del 2010 (avvisi di accertamento immediatamente esecutivi e avvisi di addebito INPS), nonché quelli relativi ad entrate non tributarie (ad esempio, contributi previdenziali, sanzioni amministrative da violazione codice della strada etc.).

Nella sospensione rientrano anche i ruoli relativi alle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione, alle ingiunzioni di pagamento emesse dagli enti territoriali.

Il versamento di quanto “sospeso” dovrà essere effettuato in unica soluzione entro il mese successivo al termine di periodo di sospensione (ad oggi, maggio 2021).

## Lett. a) – sospensione dei versamenti dei carichi affidati all'AdeR

In conclusione, beneficiano della sospensione:

- i versamenti relativi a cartelle di pagamento (o avvisi di addebito) che scadono nel predetto periodo ovvero rate di dilazioni in essere che scadono sempre nel predetto periodo (Qualora non sia mai stata richiesta una dilazione posso provvedere entro il 30 aprile 2021 senza dover necessariamente pagare in unica soluzione).
- i versamenti relativi a dilazioni in essere riguardanti somme iscritte a ruolo sulla base di avvisi di accertamento esecutivi.
- Si ricorda che per i piani di dilazione in essere nel periodo di sospensione, ovvero per le istanze di rateizzazione presentate (ma non ancora accordate) nel predetto periodo, si decade con il mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive (invece che 5).

---

## Art. 4, comma 1 – proroghe Let. b) proroga rate rottamazione-ter e saldo e stralcio

Alla **lett. b**, ulteriore proroga viene prevista per le rate in scadenza nel 2020 relative alla rottamazione-ter e al saldo e stralcio.

In particolare, non si decade da dette agevolazioni laddove il mancato pagamento delle rate in scadenza nel 2020, ovvero in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021 venga effettuato **integralmente**:

- **Entro il 31 luglio 2021** per quanto riguarda le rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre 2020 (i.e. tutte le rate dovute nel 2020);
- **Entro il 30 novembre 2021** per quanto riguarda le rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 marzo, il 31 maggio e il 31 luglio 2021.

In buona sostanza, le rate non pagate e dovute nel 2020, possono essere saldate *in extremis* entro il 31 luglio 2021.

Le rate dovute nel 2021 (fino a luglio), invece, possono essere saldate entro il 30 novembre 2021.

Rispetto a tali termini, è ammessa per legge una **tolleranza di cinque giorni di ritardo**, fermo restando che il pagamento deve avvenire in misura integrale.

---

## Art. 4, comma 1 – proroghe Lett. c) proroga del discarico automatico

Alla **lett. c)**, il legislatore prevede un ulteriore slittamento dei termini (31 dicembre 2026) per la presentazione da parte dell'agente della riscossione, delle comunicazioni di **inesigibilità** per le quote affidatagli nel 2021, prevedendo il discarico automatico al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento.

Trattasi del meccanismo con il quale l'Agente della riscossione alza ufficialmente la «bandiera bianca» per i crediti che non riesce ad incassare, oggetto di riflessione politica, trattandosi di un malfunzionamento dell'azione esecutiva dello Stato, sia a livello centrale che locale, che impatta per miliardi di Euro.

Secondo la stampa specializzata, stiamo parlando di un magazzino di circa 987 miliardi di euro di arretrati (60% del PIL), che difficilmente potranno essere incamerati.

La relazione illustrativa precisa che tale slittamento dei termini è stato previsto per garantire la dovuta gradualità nel riavvio delle procedure di recupero, sia la diluizione nel tempo delle stesse.

## Art. 4, comma 1 – proroghe Lett. d) proroga della prescrizione e della decadenza

Il Decreto Sostegni **alla lett. d)** interviene anche sulla proroga dei termini di **prescrizione e decadenza**, disponendo uno slittamento **di due anni** che opera su due versanti:

- Il primo, riguarda tutti i carichi affidati all'Agente della riscossione **dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2021**. In questo ambito, rientra la generalità delle entrate, tributarie e non tributarie, locali ed erariali.
- Il secondo attiene invece ai carichi, in qualunque momento eseguiti (dunque, anche al di fuori del periodo di sospensione ed oltre il 31.12.2021, relativi ai controlli delle dichiarazioni indicati nell'articolo 157, comma 3, lettere a), b) e c), Dl 34/2020.

Si tratta in particolare delle **liquidazioni afferenti le dichiarazioni presentate nel 2018** e le **dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nel 2017**, nonché dei controlli formali delle **dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018**. Per queste procedure, dunque, a prescindere dalla data di affidamento del carico, i termini di notifica delle cartelle di pagamento sono prorogati di **24 mesi**.

## Art. 4, comma 1 – proroghe Lett. d) proroga della prescrizione e della decadenza

Nulla viene detto con riguardo alle cartelle in **scadenza naturale a fine 2020** (ad esempio relativa a controllo **automatizzato per il periodo di imposta 2016**).

Stando al tenore del nuovo comma 4-bis dell'art. 64, la proroga per queste cartelle si avrebbe solo se il carico è stato affidato all'Agente della riscossione nel periodo emergenziale (**i.e. dall'8 marzo 2020 in linea generale**).

Con l'effetto paradossale che, laddove il carico sia stato affidato prima di questa data, non opererebbe la proroga biennale.

Nella versione precedente dell'art. 4-bis, infatti, queste cartelle erano fatte salve dal richiamo all'art. 12, comma 2 del D.lgs. n. 159 del 2015, il quale concedeva una proroga di due anni.

Tuttavia, la nuova versione dell'art. 4-bis non contiene più il rimando «di chiusura» all'art. 12 comma 2 citato, con la conseguenza che le **cartelle con scadenza naturale al 2020, per le quali non opera la nuova proroga** (vuoi perché il ruolo non è stato iscritto nel periodo emergenziale, vuoi perché non si riferisce agli anni 2017 o 2018 espressamente compresi), non ha più alcuna previsione normativa che legittimi una proroga.

Previsione che è necessaria tenuto conto dell'art. 3 dello Statuto del contribuente, il quale fissa il principio per cui i termini di accertamento non possono essere allungati.

## **Art. 4, comma 1 – proroghe**

### **Let. d) proroga della prescrizione e della decadenza**

A fronte dello schizofrenico susseguirsi delle norme talune annualità prima inserite nella proroga ora non vi rientrano più.

Una cartella relativa a liquidazione formale della dichiarazione 2016 (per la quale l'iscrizione a ruolo è intervenuta prima del periodo di sospensione da marzo 2020), infatti, avrebbe potuto essere notificata anche nel 2022 a fronte della proroga generale concessa dalla vecchia versione dell'art. 4-bis, che però non esiste più dal 23.03.2021 per l'intervento del Decreto Sostegni.

Il paradosso che si crea è che una cartella emessa a seguito di controllo formale della dichiarazione 2016, laddove notificata entro il 22.03.2021 (prima del Decreto Sostegni) sarebbe teoricamente valida ed efficace (poiché la cartella sarebbe in essere sotto la vecchia versione dell'art. 4-bis).

Viceversa, se la stessa cartella fosse stata notificata dal 23.03.2021 (vigente il Decreto Sostegni), l'Amministrazione si considererà decaduta dalla possibilità di riscuotere le somme.

Procedimento	Anno di imposta della dichiarazione oggetto di controllo	Termine ordinario notifica cartella	Carico affidato tra 8 marzo 2020 e 31 dicembre 2021	Termine con proroga	note
Qualsiasi affidamento del carico all'Agente della riscossione	qualsiasi	X, Y, Z	si	X, Y, Z + 24 mesi	
36 ter	2016	31.12.2021	indifferente	31.12.2023	
36 ter	2017	31.12.2022	indifferente	31.12.2024	
Dich. Sostituto di imposta	2017	31.12.2022	indifferente	31.12.2024	
36 bis	2017	31.12.2021	indifferente	31.12.2023	
36 bis	2016	31.12.2020	no	<b>22.03.2021</b>	A causa della nuova versione del 4 bis a decorrere dal 23.03.2021
36 bis	2016	31.12.2020	si	31.12.2022	
36 ter	2015	31.12.2020	no	<b>22.03.2021</b>	A causa della nuova versione del 4 bis a decorrere dal 23.03.2021
36 ter	2015	31.12.2020	si	31.12.2022	

## Art. 4, comma 2

### Sospensioni dei pignoramenti dell'Agente della riscossione su stipendi e pensioni

L'art. 4, comma 2 comporta una proroga del termine previsto dall'art. 152 del D.L. Rilancio, in materia di sospensione dei pignoramenti posti in essere dall'Agente della riscossione su stipendi e pensioni.

L'art. 152 del D.L. Rilancio ha previsto, dapprima sino al 31 agosto 2020, poi fino al 31 dicembre 2020 (per effetto della modifica recata dall'art. 1-bis, comma 2, D.L. 7 ottobre 2020, n. 125) poi, al **31 gennaio 2021** (per effetto della modifica disposta dall'art. 1, comma 3, D.L. 15 gennaio 2021, n. 3) e quindi al 28 febbraio 2021 (per quanto previsto dal D.L. 7 del 202 e ss. mm.), la sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima della data di entrata in vigore del decreto Rilancio (19 maggio 2020) dall'agente della riscossione, aventi ad oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.

Con l'art. 4, comma 2, il termine del 28 febbraio è stato ulteriormente **prorogato al 30 aprile 2021**

In sostanza, nel predetto periodo (dal 19 maggio 2020 al 30 aprile 2021, salvo alcuni «buchi» di cui diremo immediatamente) il terzo pignorato dovrà regolarmente pagare gli importi al debitore **esecutato senza trattenere nulla** (ovviamente ciò non vale per pignoramenti diversi da quelli operati dal Fisco), anche in presenza di assegnazione già disposta con provvedimento del giudice dell'esecuzione.

## Art. 4, comma 2

### Sospensioni dei pignoramenti dell'Agente della riscossione su stipendi e pensioni

**Attenzione:** come evidenziato nel corso degli ultimi incontri, la proroga al 31 gennaio 2021 alla sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi era mitigata da una disposizione transitoria, che copre un «buco» di 15 giorni in cui la sospensione dei pignoramenti **non opera**. Infatti, il D.L. 3/2021 (che ha introdotto la proroga della sospensione fino al 31 gennaio 2021) è entrato in vigore il 15 gennaio del 2021, ma la vecchia sospensione durava fino al 31 dicembre 2020.

Erano quindi rimasti «nel limbo» **i primi 15 giorni del 2021**, ma il legislatore aveva preso posizione a riguardo. Con riferimento a questo periodo di tempo, il comma 4 del D.L. 3/2021 (poi abrogato e fatto salvo dal D.L. 21 del 2021) ha previsto espressamente che le attività di pignoramento poste in **essere sono valide ed efficaci**. A rigore, dunque, possibili azioni di pignoramento, o anche il fermo amministrativo o l'iscrizione di ipoteca, intraprese tra il 1° gennaio 2021 e il 14 gennaio 2021 dall'Agente della riscossione dovrebbero proseguire senza alcuna sospensione.

Si precisa, tuttavia, che la disposizione conteneva un'eccezione per il pignoramento delle quote dello stipendio. In questo caso, le somme già accantonate dal datore di lavoro tra il 1 e il 15 gennaio 2021 devono essere versate all'agente della riscossione.

In sostanza il **mese di gennaio avrebbe potuto riservare amare sorprese per chi riceve lo stipendio** assoggettato a pignoramento **entro la metà del mese**. Mentre per chi si vede accreditare lo stipendio alla fine del mese non vi sarà spazio per i pignoramenti.

**Ebbene, tutto ciò è successo di nuovo con l'ultima proroga in commento (quella da febbraio ad aprile), per espressa previsione dell'art. 4, comma 3 del Decreto Sostegni.**

## Art. 4, comma 2

### Sospensioni dei pignoramenti dell'Agente della riscossione su stipendi e pensioni

**Infatti**, anche il Decreto Sostegni è entrato in vigore quando ormai la precedente proroga era già scaduta.

Come osservato, la precedente proroga aveva sospeso l'attività dell'agente della riscossione fino al 28 febbraio 2021, ma il Decreto Sostegni è entrato in vigore il 23.03.2021.

Dunque questa volta abbiamo un buco di 23 giorni.

Anche in questo caso, il legislatore ha espressamente fatta salva l'attività dell'agente della riscossione intrapresa in questo periodo intertemporale con una norma analoga a quella già prevista dal D.L. 3/2021 e descritta in precedenza.

Pertanto, l'attività di riscossione potrebbe essere stata legittimamente attivata «a singhiozzi», a causa di un mancato coordinamento normativo:

- E' valida, infatti, l'attività posta in essere dal 1° al 14 gennaio 2021, per via della «tardività» del D.L. 3 del 2021;
- E' valida, altresì, l'attività intrapresa tra il 1° marzo e il 22 marzo, per via della «tardività del D.L. Sostegni»;

E' evidente la disparità di trattamento dei contribuenti raggiunti in questo periodo di tempo da atti della riscossione rispetto a quelli che, ad oggi, beneficiano quantomeno di una proroga fino al 30 aprile (e che forse sarà ulteriormente prorogata).

## Art. 5 avviso bonario senza sanzioni

L'art. 5 ai commi da 1 a 11 del **D.L. sostegni**, concede una «chance» ai contribuenti che, in seguito ad uno controllo automatizzato da parte dell' Agenzia delle Entrate, abbiano commesso delle irregolarità nella presentazione della dichiarazione relativa agli anni 2017-2018.

La misura consiste, in sostanza, nell'emissione dei cd. avvisi bonari privi però delle ordinarie sanzioni (di regola 30% riducibile al 10% se si paga entro 30 gg) e somme aggiuntive.

## Art. 5 avviso bonario senza sanzioni comma 1 e 2

Sotto il profilo **soggettivo**, sono ammessi alla sanatoria, sia le persone fisiche che le società, di persone e di capitale, purché abbiano una partita Iva attiva alla data di entrata in vigore del citato decreto (23 Marzo 2021).

Il **limite** è dato dal fatto che i predetti soggetti devono aver subito una riduzione del volume di affari, per l'anno 2020, maggiore del 30% rispetto a quello dell'anno 2019.

La norma precisa che tale differenza emerge dalle stesse dichiarazioni IVA presentate e, nel caso in cui il soggetto non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA, si farà riferimento all'ammontare dei ricavi o dei compensi indicati nella dichiarazione dei redditi.

Si fa presente che il comma 2 in commento si riferisce alle dichiarazioni «presentate entro il termine di presentazione». Sembrano escluse le dichiarazioni «tardive», cioè presentate entro 90 giorni dal termine.

## Art. 5 avviso bonario senza sanzioni

Sotto il profilo **oggettivo**, come accennato:

- gli avvisi bonari interessati sono quelli derivanti dalle liquidazioni delle dichiarazioni redditi e Iva, ai sensi degli articoli 36-bis del Dpr 600/1973 e 54-bis del Dpr 633/1972.
- Deve trattarsi solo delle comunicazioni di irregolarità elaborate entro la fine del 2020 e non spedite, per effetto della sospensione disposta nell'articolo 157 del Dl 34/2020 (dal 1.2.2021 al 31.1.2022), relative alle dichiarazioni riferite **al 2017**, e di quelle elaborate entro il 2021, relative alle dichiarazioni **del 2018**.

## Art. 5 avviso bonario senza sanzioni

Il profilo procedurale è disciplinato dai commi 3 a 8, i quali descrivono una disciplina piuttosto automatica, senza necessità di atti di impulso da parte dei contribuenti per ottenere il beneficio (che si ripete consiste nell'esclusione delle sanzioni):

- Infatti, il comma 3 dispone che sarà la stessa Agenzia delle Entrate, «incrociando» i dati emergenti dalle dichiarazioni presentate, a verificare se sussistono i presupposti dell'agevolazione (in particolare la perdita di fatturato nel 2020 rispetto al 2019);
- Lo stesso comma prevede poi che l'Agenzia delle Entrate invia l'avviso bonario allegando una comunicazione (il cui contenuto sarà determinato dal provvedimento attuativo) con cui si avverte il contribuente della facoltà di godere dell'agevolazione in parola.
- Il comma 4 prevede che la definizione si perfeziona con il pagamento delle imposte e dei contributi, unitamente agli interessi. Non sono quindi dovute le sanzioni e altre spese accessorie (ad es. spese di notifica). In questo consiste il vantaggio della agevolazione.

## Art. 5 avviso bonario senza sanzioni

Quanto al pagamento del debito, il comma 5 rimanda alla procedura ordinaria a seguito di avviso bonario (D.lgs. 462 del 1997), il quale, si ricorda, prevede il pagamento della prima o unica rata entro 30 giorni, con possibilità di ottenere una rateazione di 20 rate trimestrali per somme maggiori di 5.000 euro, oppure una rateazione di 8 rate invece per somme inferiori a 5.000 euro.

Inoltre in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle suddette scadenze, delle somme dovute, la definizione in esame non produce effetti, venendo meno il diritto alla sanatoria. Il contribuente, in caso di decadenza, potrà rientrare nella ordinaria procedura di dilazione degli avvisi bonari.

Si precisa che restano definitivamente acquisite all'Erario le somme già pagate relative ai debiti definibili ai sensi del presente articolo. Le stesse, inoltre, non possono neanche essere utilizzate in compensazione per il pagamento degli importi residui (commi 6-7).

## Art. 5 comma 8

### Proroga della notifica delle cartelle di pagamento

Il comma 8 prevede una **proroga** di un anno per la notifica delle cartelle di pagamento derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni dei redditi «presentate» nell'anno 2019, quindi riferite al periodo di imposta 2018.

Il comma 8, in particolare, proroga di un anno i termini dell'emissione della cartella di pagamento previsti dall'art. 25, comma 1, lett. a) del d.P.R. 602 del 1973.

Tale norma, si ricorda, prevede:

- Un termine di tre anni (entro il 31 dicembre) per l'emissione della cartella di pagamento a seguito di controllo automatico (art. 36-bis d.P.R. 600 del 1973);
- Un termine di quattro anni (entro il 31 dicembre) per l'emissione della cartella di pagamento nei casi di dichiarazione presentata dal sostituto di imposta per la liquidazione del TFR e le prestazioni pensionistiche (artt. 19 e 20 tuir).

**Esempio:** in caso di controllo *36-bis* su dichiarazione 2019 (redditi 2018), il termine per la notifica della cartella scadrebbe ordinariamente il 31.12.2022 (terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione). Con la proroga si arriva al 31.12.2023.

## Art. 5 comma 8

### Proroga della notifica delle cartelle di pagamento

La relazione di accompagnamento precisa che tale proroga è dovuta alle «*tempistiche necessarie per elaborare le comunicazioni e gestire le proposte di definizione per le annualità interessate*».

Si rileva, tuttavia, che la definizione riguarda solo i contribuenti che abbiano registrato un calo del volume di affari superiore al 30%, mentre la proroga è disposta *tout court* a qualsiasi cartella di pagamento emessa nell'ambito dell'accertamento automatico.

Se la *ratio* fosse davvero quella di coordinare il tempo per l'emissione dell'eventuale cartella di pagamento con i benefici speciali a seguito dell'avviso bonario, verosimilmente la proroga delle cartelle avrebbe dovuto riguardare solamente i contribuenti che hanno registrato un calo di fatturato, gli unici astrattamente interessati dall'agevolazione in parola.

Peraltro, come osservato, la proroga si rivolge anche alle cartelle per le dichiarazioni del sostituto di imposta in materia di TFR e prestazioni pensionistiche, anche queste al di fuori del perimetro dell'agevolazione, non rientrando questo controllo in quelli previsti dall'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, dato che sono caratterizzati da attività valutativa dell'Amministrazione.

## Ulteriori proroghe (art. 5, comma 12)

L'art. 5, comma 12, dispone delle proroghe alle disposizioni recate dal D.L. n. 34 del 2020 (Decreto Rilancio). In particolare:

La lett. a) del comma 12 modifica l'art. 145, comma 1 del Decreto Rilancio.

Nello specifico, l'art. 145 del D.L. Rilancio aveva previsto che per tutto il 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Solitamente, a seguito di un'istanza di rimborso, l'Agenzia delle entrate prima di erogare interroga l'Agenzia delle Entrate Riscossione per verificare se ci sono ruoli scaduti. In questo caso, si segue il procedimento di cui all'art. 28 ter che è finalizzato alla compensazione dei ruoli con le somme che dovrebbero essere rimborsate.

La norma escludeva per l'anno 2020 la compensazione «forzata» ammettendo il rimborso.

Con la novità legislativa recata dal comma 12, tale esclusione della compensazione forzata è estesa **fino al 30 aprile 2021**.

## Proroga della sospensione della licenza o autorizzazione all'esercizio di attività (art. 5, commi 12 e 13)

La lett. b) del comma 12 modifica l'art. 151, comma 1 del Decreto Rilancio.

Non si tratta di una disposizione «tributaria» che interessa quest'oggi, in quanto riguarda la proroga della sospensione degli atti per la notifica degli atti e per l'esecuzione dei provvedimenti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione amministrativa all'esercizio dell'attività, ovvero dell'esercizio dell'attività medesima od all'iscrizione ad albi e ordini professionali emanati dalle direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate

In particolare, la sospensione della notifica di questi atti è stata prorogata, nel termine finale, dal 31 gennaio 2021 **al 31 gennaio 2022**.

Il comma 13 precisa che sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti emessi precedentemente all'entrata in vigore della presente disposizione.

Considerato che la sospensione precedente è terminata il 31 gennaio 2021, mentre il Decreto Sostegni è entrato in vigore il 23 marzo 2021, deve dedursi che sono validi ed efficaci tutti i provvedimenti di sospensione della licenza o autorizzazione all'esercizio di attività emanati nell'intervallo di tempo tra le due date indicate.

## Proroga della comunicazione all'OCRI (art. 5, comma 14)

Il comma 14 prevede la proroga dell'obbligo, per l'Agenzia delle Entrate, di segnalare il debitore all'Organismo di composizione della crisi d'impresa, in caso di debiti rilevanti con la stessa, ai sensi dell'art. 15, comma 1 e 7, del D.lgs. n. 14 del 2019.

In precedenza, l'art. 15, comma 7 del D.Lgs. n. 14 del 2019 prevedeva che l'obbligo dell'Agenzia delle entrate di segnalare il debitore all'OCRI, sarebbe sorto l'anno al decorrere del termine delle comunicazioni della liquidazione periodica IVA del primo trimestre, partendo dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore del D.lgs. n. 14 del 2019.

Pertanto, posto che il D.lgs. n. 14 è entrato in vigore a settembre del 2021, l'obbligo dell'Agenzia di segnalare i «sovra»indebitati all'OCRI sarebbe sorto a partire da marzo 2022.

Con la proroga in parola, tale obbligo è slittato al **secondo** anno d'imposta successivo all'entrata in vigore del D.lgs. n. 14, dunque a marzo 2023.

## **Proroghe per il versamento dell'imposta sui servizi digitali ed invio delle certificazioni uniche (art. 5, commi 15, 19 e 20)**

Da ultimo si evidenzia che l'art. 5 prevede ulteriori proroghe relativi ad adempimenti dichiarativi:

- Il comma 15, prevede la proroga, al 16 maggio di ciascun anno, del versamento dell'imposta sui servizi digitali, e, al 30 giugno di ciascun anno, della presentazione della dichiarazione annuale
- I commi 19 e 20 stabiliscono che il termine per l'invio da parte dei sostituti delle certificazioni uniche viene spostato al 31 marzo 2021 (dal 16 marzo) e con esso il termine per la scelta da parte del sostituto del soggetto per il tramite del quale sono rese disponibili le comunicazioni del risultato finale delle dichiarazioni. Il comma 20 differisce al 31 marzo 2021 il termine entro cui i sostituti d'imposta devono consegnare le certificazioni uniche agli interessati.

---

## **Proroghe per il versamento dell'imposta sui servizi digitali ed invio delle certificazioni uniche (art. 5, commi 21 e 22) – precompilata e proroga dei dati riguardanti detrazioni o deduzioni**

- Il comma 21 stabilisce che la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, da parte dei soggetti terzi, dei dati relativi a oneri e spese sostenuti dai contribuenti nell'anno precedente, delle spese sanitarie rimborsate nonché degli altri dati riguardanti deduzioni o detrazioni, con scadenza al 16 marzo, è effettuata entro il 31 Marzo 2021.
- Il comma 22 sposta al 10 maggio 2021 il termine entro cui l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dei contribuenti la dichiarazione dei redditi precompilata.



*Grazie per la vostra  
attenzione*

A decorative graphic on the left side of the page. It features a large blue circle at the top left, a gear shape in the center, and several smaller blue circles of varying sizes scattered around. The word 'ACTA' is written in white capital letters inside one of the circles.

ACTA

*Avv. Gabriele Sepio*

Studio Legale ACTA – Milano - Roma

Via dei Redentoristi n. 9, 00186 Roma

Tel.: 06-89131373

Fax: 06-89131689

Mail: [gabriele.sepio@actax.it](mailto:gabriele.sepio@actax.it)