



FORUM FISCO LEGGE DI BILANCIO 2021

22 Gennaio 2021

Avv. Gabriele Sepio



RISCOSSIONE ESATTORIALE E CONTENZIOSO TRIBUTARIO NELLA FASE EMERGENZIALE

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 Decreti Legge possono essere suddivisi in «due ondate», così come si è manifestato il Covid nel nostro Paese.

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 **sulle misure introdotte tra la fine del 2020 e gli inizi del 2021**, cercando inoltre di proiettare l'attenzione su una nuova possibile edizione della c.d. **“Rottamazione dei carichi pendenti presso l'Agenzia delle Entrate Riscossione” (rottamazione-quater)**.

I DECRETI LEGGE PER RISPONDERE ALL'EMERGENZA EPIDEMIOLOGICA DA CORONAVIRUS

Anzitutto, occorre anticipare 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).

Le novità introdotte **tra la fine del 2020 e gli inizi del 2021**, invece, sotto il profilo della riscossione e del contenzioso tributario, si limitano principalmente **a prorogare, anche solo di un mese, la durata di alcune misure emergenziali già in essere.**

Secondo le fonti giornalistiche, ulteriori misure di sostegno (tra cui la vociferata rottamazione-*quater*), potrebbero essere adottate con il c.d. **“Decreto Ristori-quinquies”**.

Per il momento, quindi, il panorama legislativo resta sostanzialmente immutato nei contenuti, vantando solo una serie di proroghe, con disposizioni che si aggiungono ad un numero di Decreti Legge piuttosto cospicuo che rischia di creare confusione per chi si vuole avvicinare alla materia.

L'esposizione che seguirà, esaminerà, dapprima, **i Decreti emanati** e poi le varie disposizioni introdotte, le quali saranno trattate per area **tematica (accertamento, contenzioso e riscossione).**

I DECRETI DELLA «PRIMA» e «SECONDA ONDATA»

Con riguardo alla «prima ondata», limitandoci alle materie che quest'oggi sono di approfondimento, vanno menzionati i seguenti Decreti Legge:

- D.L. 17.3.2020, n. 18 (Decreto Cura Italia), conv. con mod. dalla L. 24.4.2020, n. 27;
- D.L. 8.4.2020, n. 23 (Decreto Liquidità), conv. con mod. dalla L. 5.6.2020, n. 40;
- D.L. 19.5.2020, n. 34 (Decreto Rilancio), conv. con mod. dalla L. 17.7.2020, n. 77;
- D.L. 14.8.2020, n. 104 (Decreto agosto), conv. con mod. dalla L. 13.10.2020, n. 126;

Con riferimento alla «seconda ondata», invece:

- D.L. 7.10.2020, n. 125, conv. con mod. dalla L. 27.11.2020, n. 159 (proroga dello stato d'emergenza a gennaio 2021);
- D.L. 20.10.2020, n. 129 (Decreto Riscossione), abrogato dall'art. 1, comma 2, L. 27 novembre 2020, n. 159, a decorrere dal 4 dicembre;
- D.L. 28.10.2020, n. 137 (Decreto Ristori), conv. con mod dall'art. 1, comma 1, L. 18 dicembre 2020, n. 176;
- D.L. 9.11.2020, n. 149 (Decreto Ristori-bis);
- D.L. 23.11.2020, n. 154 (**Decreto Ristori-ter, poi integralmente abrogato e «confluito» all'interno del Decreto Ristori in sede di conversione di quest'ultimo**);
- D.L. 30.11.2020, n. 157 (**Decreto Ristori-quater, anche esso abrogato e «confluito» nel Decreto ristori**);
- Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021);
- D.L. 31.12.2020, n. 183 (**Decreto Milleproroghe**);
- D.L. 15.1.2021, n. 3 (**Decreto recante misure urgenti in materia di accertamento, riscossione, nonché adempimenti e versamenti tributari**).

LE NOVITA' IN MATERIA DI RISCOSSIONE, ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Nel prosieguo, si ripercorreranno le novità recate dalla normativa appena illustrata relativamente alle tre seguenti materie, sotto il profilo del diritto tributario:

- Riscossione;
- Accertamento;
- Contenzioso.

Si tratta di previsioni diverse, ma tutte accomunate in linea di massima dalla stessa *ratio*: il legislatore è intervenuto prevedendo proroghe e deroghe eccezionali alla disciplina ordinaria, con l'intento di far fronte all'impatto che il Covid-19 ha provocato nel nostro Paese. In queste materie, se si vuole, è possibile raggruppare i molteplici interventi in tre linee di intervento:

- **La sospensione dell'attività di *front office* degli Uffici e delle udienze**, volte ad evitare assembramenti;
- **La sospensione dei pagamenti dei debiti contestati**, volti ad evitare aggravii economici ai contribuenti;
- **La sospensione dell'emissione di atti impositivi o esattivi in scadenza**, volti anche questi ad evitare aggravii economici ai contribuenti.

Queste previsioni sono contenute in una una legislazione frastagliata, di urgenza, dove le norme sono **state scritte «in fretta»**, e spesso **«corrette»** con gli interventi successivi, per cercare di risolvere i problemi più evidenti. Ne è derivata **una pleora di novità tra di loro non coordinate**, che si riassume nella slide successive, per dare una visione di insieme, prima di passare nel dettaglio dei singoli istituti, che verranno affrontati distinguendo in base all'Ente di riferimento.

Sintesi della disposizioni previste dalla legislazione emergenziale in tema di riscossione esattoriale

oggetto	termine
Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'AdER scadenti tra l'8 marzo e il 31 gennaio 2020	A partire dal 1° febbraio 2021
Sospensione delle rate della Rottamazione Ter e della procedura di saldo e stralcio in scadenza nel 2020	Pagamento entro il 1° marzo 2021
Sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi eseguiti dall'AdER su stipendi e pensioni	Fino al 31 gennaio 2020
Sospensione dell'istituto della compensazione forzata tra crediti d'imposta e debiti iscritti a ruolo (art. 28-ter d.P.R. n. 602/1973)	Fino al 31 dicembre 2020
Sospensione del c.d. blocco dei pagamenti della P.A. (art. 48-bis d.P.R. n. 602/1973)	Fino al 31 gennaio 2020
Disciplina temporanea della rateizzazione di cui agli artt. 19 d.P.R. n. 602/1973 e 7 Decreto Ristori-quater	Fino al 31 dicembre 2021
Sospensione dell'applicazione degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo	Fino al 31 gennaio 2022
Sospensione dei termini per il versamento delle somme dovute a seguito di atti di accertamento che scadevano tra il 9.3.2020 e 31.5.2020	Pagamento entro il 16 settembre 2020

Sintesi della disposizioni previste dalla legislazione emergenziale in tema di decadenza e prescrizione per la notifica degli atti impositivi ed esattoriali

oggetto	termine
Sospensione delle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contezioso delle attività svolte dagli enti impositori	Dal 8 marzo 2020 al 31 maggio 2020
Proroga del termine per la notifica degli atti impositivi di competenza dell'AdE in scadenza al 31 dicembre 2020 ed emessi entro tale data	Entro il 31 gennaio 2022
Proroga del termine per la notifica degli atti impositivi di competenza degli Enti impositori diversi dall'AdE che hanno sospeso i termini di versamento dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 ed oltre tale termine	A partire da 84 giorni
Proroga del termine per la notifica delle cartelle di pagamento in scadenza nel 2020 e seguenti a comunicazioni d'irregolarità nonché a controlli formali della dichiarazione	Entro 31 dicembre 2022
Proroga del termine per la notifica delle cartelle di pagamento in scadenza nel 2020	Entro il 31 dicembre 2022
Proroga del termine per la notifica delle cartelle di pagamento in scadenza nel 2021	Entro il 31 gennaio 2022
Proroga del termine per la notifica degli atti di recupero degli indebiti pensionistici in scadenza nel 2020	Entro il 31 dicembre 2021
Sospensione del termine di prescrizione la notifica degli atti di recupero contribuzioni di previdenza e di assistenza sociale obbligatoria	Dal 31 dicembre 2020 al 30 giugno 2021

Attività dell'Agente della Riscossione

Per effetto del combinato disposto dell'art. 68 del D.L. Cura Italia, dell'art. 154 del D.L. Rilancio, dell'art. 99 del D.L. agosto, dall'art. 1-bis, comma 1, lett. a) del D.L. n. 125 del 2020 e dell'art. 1, comma 2, D.L. 15 gennaio 2021, n. 3, è stata prevista la sospensione dei termini di versamento **dei carichi affidati all'Agente della riscossione scadenti tra l'8 marzo 2020 e il 31 gennaio 2021, senza possibilità di ottenere il rimborso di quanto già eventualmente pagato prima dell'entrata in vigore della norma (inizialmente la sospensione era prevista fino a giugno, poi prorogata ad ottobre, quindi a dicembre).**

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, dal febbraio 2021).**

Attività dell'Agente della Riscossione

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 31 febbraio 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.

Viene poi previsto 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).

Al termine della sospensione la norma prevede che il versamento di quanto “sospeso” dovrà essere effettuato **in unica soluzione** entro il mese successivo al termine di periodo di sospensione (ad oggi, dal febbraio 2021).

Possibili interpretazioni per superare la rigidità della norma: il 1 febbraio puoi saltare il pagamento integrale se le rate «accumulate» nella sospensione sono inferiori a 10 (con possibilità di pagare solo la differenza), oppure puoi accedere al beneficio delle 10 rate non versate solo se paghi il pregresso.

Segue. Rottamazione

Infine, viene previsto che tutte le rate in scadenza nel 2020 relative alla rottamazione ter e al saldo e stralcio possono essere pagate **integralmente** entro il 1° marzo 2021 senza che il mancato pagamento alle scadenze originariamente previste comporti la decadenza dalla definizione (Decreto Ristori-quater, che ha modificato l'art. 68 del Decreto Cura Italia, che originariamente aveva fissato il termine per il pagamento al 10 dicembre 2020).

Per coloro che invece erano già decaduti dai predetti istituti alla data del 31 dicembre 2019, vi è la possibilità di procedere alla rateizzazione del carico (possibilità in precedenza espressamente esclusa).

Attività dell'Agente della Riscossione

Con riferimento ai termini di **prescrizione e decadenza**, si rendevano necessari dei chiarimenti da parte del legislatore.

Infatti, l'art. 68 del Cura Italia (che come detto regola l'attività dell'Agente della Riscossione), richiamava integralmente l'art. 12 del D.lgs. 159/2015, aprendo quindi il campo a possibili interpretazioni legate ad un'eventuale proroga biennale dei termini in favore dell'Agente della Riscossione.

Il richiamo era anomalo, visto che la questione della proroga biennale è stata risolta con riguardo all'attività degli enti creditori (nel senso di escluderla) e quindi non avrebbe avuto alcun senso ammetterla per l'Agente della Riscossione.

E' stato evidenziato che il richiamo avrebbe dovuto essere limitato ai commi 1 e 3 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015, con conseguente applicabilità della proroga solamente nei confronti di coloro che hanno in qualche modo beneficiato della sospensione dei carichi affidati dall'8 marzo al 31 gennaio.

Una diversa impostazione sarebbe stata difficilmente giustificabile.

Attività dell'Agente della Riscossione

Il legislatore, in effetti, è intervenuto in seguito, precisando il contenuto delle norme in materia di prescrizione e decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento. In proposito, è stato introdotto il comma 4-bis nell'art. 68 del Decreto Cura Italia (comma aggiunto dall'art. 1-bis, comma 1, lett. b), D.L. 7 ottobre 2020, n. 125), che da un lato ha introdotto una proroga di dodici mesi, e dall'altro ha però confermato la proroga di due anni.

In base al nuovo comma 4-bis (come riformulato dal D.L. 15 gennaio 2021, n. 3) in presenza di carichi (relativi ad entrate tributarie e non) affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione (21 febbraio (zona rossa iniziale) o 8 marzo come *dies a quo*, 31 dicembre 2020 come *dies a quem*) **sono prorogati di 13 mesi**:

- I termini per effettuare le notifiche delle cartelle di pagamento ai fini del discarico per inesigibilità del credito;
- I termini di decadenza e prescrizione in scadenza nell'anno 2021 per la notifica delle cartelle di pagamento.

Invece, se si tratta di termini di prescrizione e decadenza in scadenza nell'anno 2020 per la notifica delle cartelle di pagamento, è prevista una proroga fino a due anni. Ciò poiché in tal caso la norma rimanda all'art. 12, comma 2 del citato D.lgs. 159 del 2015, il quale indica un termine di proroga fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione. Visto che la sospensione è fino al 31.12.2020, le cartelle la cui notifica «scadrebbe» in quell'anno potrebbero essere notificate fino al 31.12.2022. Si precisa che l'art. 12 citato, in teoria, si applica solo per i Comuni colpiti da eventi eccezionali: tenendo conto della pandemia, è verosimile ritenere che tutti i Comuni d'Italia siano interessati da eventi eccezionali, dunque la proroga di due anni potrebbe essere utilizzata *tout court*.

Attività dell'Agente della Riscossione

Esempio: cartella di pagamento relativa a **Bollo auto dovuta nel 2017**, per il quale vige un termine di prescrizione di tre anni a decorrere dall'anno successivo a quello in cui doveva avvenire il pagamento.

In teoria la cartella dovrebbe essere notificata entro il 2020, quindi godrebbe astrattamente della «proroga di due anni», con la conseguenza che, in base all'interpretazione dell'art. 12, comma 2 prospettata nella slide precedente, la cartella potrebbe essere notificata fino alla fine del 2022.

Esempio: carico affidato all'Agente della riscossione il 30 maggio 2020, relativo a un avviso di **accertamento IMU per il 2016**, con prescrizione del credito al 2021. In tale caso, la cartella gode di una proroga, ai fini della notifica, di 13 mesi, con la conseguenza che potrà essere notificata **anche nel gennaio 2023**.

Come si vede, dunque, in entrambi i casi è stata concessa **sostanzialmente una proroga biennale** per l'attività dell'Agente della riscossione.

La poca chiarezza della norma con il rimando all'art. 12, comma 2, tuttavia, renderebbe opportuni dei chiarimenti da parte dell'Autorità.

Sospensioni dei pignoramenti dell'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) e, infine, al **31 gennaio 2021** (per effetto della modifica disposta dall'art. 1, comma 3, D.L. 15 gennaio 2021, n. 3) la sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima della data di entrata in vigore del decreto (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.

In sostanza, nel predetto periodo 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.

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

Attenzione: l'ultima proroga (al 31 gennaio 2021) alla sospensione degli obblighi derivanti dai pignoramenti presso terzi è 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 2022) 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 ha preso posizione a riguardo. Con riferimento a questo periodo di tempo, il comma 4 del D.L. 3/2021 prevede 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 contiene 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 potrebbe 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.

Sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo

L'art. 145 del D.L. Rilancio ha previsto che nel 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 esclude per l'anno 2020 la compensazione «forzata» ammettendo il rimborso.

Sospensione delle verifiche ex art. 48-bis DPR n. 602 del 1973

L'art. 153 del Decreto Rilancio ha previsto che nel periodo di sospensione tra l'8 marzo e il 31 dicembre (per effetto delle modifiche apportate all'art. 68 da ultimo dall'art. 1-bis, comma 1, lett. a), D.L. 125 del 2020) non si applicano le disposizioni dell'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, secondo cui, qualora un soggetto vanta un credito nei confronti della P.A. questa, prima di procedere al pagamento, effettua un controllo presso l'Agente della riscossione per verificare se vi sono ruoli scaduti in capo al creditore. In caso di esito positivo della verifica, il credito viene pignorato dall'Agenzia delle Entrate Riscossione.

Inoltre, per le verifiche eventualmente già effettuate, in relazione alle quali non è ancora seguito l'ordine di pagamento parte dell'Agente della Riscossione, le P.A. procedono al pagamento a favore del beneficiario.

La norma di cui sopra ammette quindi il pagamento in favore del creditore della P.A. anche qualora nel periodo dall'8 marzo al 31 dicembre sia stato oggetto di verifiche «positive».

Anche questa norma ha ricevuto una proroga «transitoria», che «salta» il periodo tra il 1° gennaio e il 14 gennaio e torna ad operare dal 15 gennaio 2021, similmente a quella già analizzata per il pignoramento degli stipendi.

In particolare, si prevede (art. 4 del D.L. 3 del 2021) che se la P.A. riceve l'ordine di pagamento dall'Agente della riscossione tra il 1° gennaio e il 14 gennaio, dovrà provvedere alla verifica. Viceversa, se il pagamento interviene tra il 15 gennaio al 31 gennaio, la P.A. non deve prima verificare se il beneficiario è moroso.

Va però evidenziato che, con apposite FAQ, l'Agente della Riscossione ha precisato che *«Nel periodo di sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021 le Pubbliche Amministrazioni non devono verificare la presenza di debiti non ancora pagati all'agente della riscossione (articolo 48-bis del DPR n. 602/1973). Le verifiche eventualmente già effettuate, anche prima dell'inizio della sospensione, che hanno fatto emergere una situazione di inadempienza ma per le quali l'agente della riscossione non ha ancora notificato l'atto di pignoramento, sono prive di qualunque effetto e le amministrazioni pubbliche procedono al pagamento a favore del beneficiario.»*

In sostanza, quindi, lo stesso Agente della riscossione ha «esteso» il periodo di sospensione, ricomprendendovi anche le prime due settimane di gennaio 2021.

Modifiche alla rateizzazione accordata dall'Agente della riscossione

L'art. 7 del Decreto Ristori-quater aveva apportato diverse modifiche all'istituto della **rateizzazione**. Tale disposizione, insieme all'intero Decreto, è stata integralmente abrogata dall'art. 1, comma 2, della L. n. 176 del 2020 e oggi le novità che riguardano la rateizzazione sono disposte dall'art. 13-*decies* Del D.L. n. 137 del 2020 (Decreto Ristori), a seguito della conversione.

La rateazione ex art. 19 del d.P.R. n. 602 del 1973, in forza della disposizione da ultimo citata, ha ricevuto modifiche sia di carattere permanente, sia temporaneo per far fronte nel breve periodo alla crisi dovuta dall'emergenza sanitaria.

- Si ricorda che ai sensi della disposizione da ultimo citata, il debitore che ha ricevuto una cartella di pagamento, oppure un accertamento esecutivo o un avviso di addebito INPS, i cui crediti sono già stati affidati in riscossione, può richiederne la dilazione, che di regola viene accordata per un massimo di 72 rate mensili.
- La decadenza dalla dilazione si verifica con il mancato pagamento di cinque rate, anche non consecutive.

Modifiche alla rateizzazione accordata dall'Agente della riscossione

Le novità più importanti di carattere permanente portate dall'art. 7, prevedono:

- La sospensione della prescrizione e decadenza dal momento della presentazione dell'istanza di rateazione;
- La precisazione in maniera più chiara che dal momento della presentazione dell'istanza e fino al momento di un eventuale diniego (o decadenza dal piano di rateazione), **non possono essere avviate nuove misure esecutive o l'iscrizione di fermi amministrativi o ipoteche;**
- **L'estinzione delle misure esecutive già avviate al momento del pagamento della prima rata**, salvo che non si trovino già in fase avanzata (primo incanto con esito positivo o presentazione istanza di assegnazione, ovvero il terzo ha già reso dichiarazione positiva o è già stato emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati).

Modifiche alla rateizzazione accordata dall'Agente della riscossione

Con riguardo alle novità di carattere **temporaneo**, per far fronte all'emergenza sanitaria, si segnala:

- Regime speciale delle istanze presentate entro la fine dell'anno 2021: Per le istanze di rateazione presentate tra il 30 novembre 2020 e 31 dicembre 2021, se il debito è fino a 100.000,00 euro (e non, come a regime, fino a 60.000,00 euro), per accedere alla dilazione è sufficiente l'istanza, **senza la necessità di documentare lo stato di temporanea difficoltà finanziaria**. Inoltre, per le istanze presentate in questo arco temporale, la decadenza matura al mancato pagamento di 10 rate, anche non consecutive (anziché le ordinarie 5)
- Riammissione nella dilazione: **I debitori che antecedentemente all'8.3.2020 siano decaduti da una dilazione** (ad es. perché non hanno pagato cinque rate non consecutive prima di detta data), possono essere riammessi se presentano domanda entro il 31.12.2021, con il grande vantaggio di non dover pagare le rate insolute prima di poter riaccedere alla dilazione, come avviene ordinariamente.
- Dilazione per i contribuenti decaduti da Rottamazione e Rottamazione-bis: Per i contribuenti decaduti dai benefici della prima Rottamazione (DL n. 193/2016) e della "Rottamazione-bis" (DL n. 148/2017) per mancato, insufficiente o tardivo versamento delle rate scadute, è prevista la possibilità di chiedere la rateizzazione del pagamento (ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/1973) per le somme ancora dovute. **Si ricorda che l'inosservanza delle rate della rottamazione determinava, tra l'altro, l'impossibilità di dilazionare il debito restante**. Per quanto riguarda la rottamazione-ter, si rimanda alle slides precedenti, in quanto questa «edizione» è coperta dal Decreto Rilancio e Cura Italia e ss.mm.

RAPPORTI DI NATURA PROCESSUALE

Sempre il D.L. Liquidità ha espressamente equiparato i termini di sospensione processuale per il «contenzioso» dell'Ufficio e quello dei contribuenti.

Tale chiarimento si è reso necessario in quanto la formulazione dell'art. 67 del Cura Italia (che interviene sulla sospensione dei termini per l'attività degli enti creditori) prevedeva che la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio si applicasse anche ai termini per il «contenzioso». In questo modo, tuttavia, si sarebbe verificata una disparità di trattamento tra Fisco e contribuenti in quanto il primo avrebbe beneficiato di una sospensione dei termini processuali pari a 84 giorni (8 marzo – 31 maggio) mentre i secondi di soli 64 giorni (9 marzo – 11 maggio).

Il D.L. Rilancio ha definitivamente chiarito che la sospensione dei termini processuali è applicabile anche al procedimento di accertamento con adesione (art. 158), confermando le conclusioni cui era già pervenuta la prassi dell'Agenzia delle Entrate (Circolare 6/E del 23 marzo 2020 e Circolare 8/E del 3 aprile 2020).

La norma riguardava l'anno scorso, ma potrebbe risultare rilevante anche oggi in alcune specifiche ipotesi. Se è stato notificato un avviso di accertamento il primo marzo 2020, oggetto di accertamento con adesione (90 gg) e di reclamo mediazione (90 gg), della sospensione in parola (84 gg), della ordinaria sospensione feriale (30 gg), oltre gli ordinari termini di impugnazione (60 gg), è possibile ancora ad oggi costituirsi in giudizio nei successivi 30 giorni. (a rigore questo termine scadrebbe il 23 marzo 2021).

RAPPORTI DI NATURA PROCESSUALE

Udienze telematiche

Come anticipato, il D.L. Liquidità aveva prorogato la sospensione delle udienze e del compimento degli atti processuali. I Decreti successivi sono nuovamente intervenuti sulle udienze, ma con questi non si è scelto di prorogarne la sospensione (avrebbe provocato un blocco della giustizia troppo lungo), ma piuttosto di ricorrere ai mezzi della tecnologia (udienze a distanza), ovvero celebrare i giudizi senza pubblica udienza (quindi con il solo deposito di memorie e conclusioni), al fine di limitare gli assembramenti pur senza paralizzare l'attività giurisdizionale.

A seguito di un susseguirsi di previsioni (quali l'art. 87 del Decreto Cura Italia e 221 del Decreto Rilancio), è intervenuto l'art. 27 del Decreto Ristori, il quale detta espressamente disposizioni in materia di giudizio tributario. **In base a questa norma, fino alla cessazione dello stato di emergenza (ad oggi al 30 aprile 2021):**

- È autorizzato, con decreto motivato del presidente della CTP o CTR, lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerale e delle camere di consiglio con collegamento da remoto (comma 1);
- In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che una parte non insista per la discussione (comma 2).

In base al comma 2, quindi, sembrerebbe che sia sufficiente l'«insistenza» di una parte perché l'Udienza avvenga pubblicamente (sebbene in modalità telematica).

RAPPORTI DI NATURA PROCESSUALE

Udienze telematiche

Tuttavia, il comma 2, ultimo periodo, sembra porre nel nulla la possibilità per i difensori di richiedere l'udienza pubblica, come prevederebbe il comma 2, primo periodo. **Infatti, l'ultimo periodo stabilisce che anche a fronte della richiesta di discussione**, qualora non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede a trattazione scritta, attribuendo solo la facoltà di deposito (10 gg prima dell'udienza) di memorie conclusionali nonché (5 gg prima dell'udienza) memorie di replica.

Pertanto, in caso di impossibilità «tecnica» della commissione, verrebbe comunque meno l'udienza «orale» in contraddittorio dinanzi al giudice, nonostante le parti ne abbiano fatto richiesta ai sensi del comma 2.

Prescrizione e decadenza

Vale la pena a questo punto soffermarsi sulla questione maggiormente dibattuta nella fase emergenziale, ossia sul corretto computo dei termini di prescrizione e decadenza per la notifica degli atti da parte degli enti impositori.

Inizialmente, la posizione dell'Agenzia delle Entrate era quella per cui, stante il richiamo operato dall'art. 67 del Cura Italia all'art. 12 del D.lgs. 159/2015 (nella sua integrale formulazione), i termini di prescrizione e decadenza dovevano intendersi *tout court* prorogati di due anni, con la conseguenza per cui tutti gli atti in scadenza al 31.12.2020 (anche infrannuali) avrebbero potuto essere notificati entro il 31.12.2022.

Tale impostazione è stata ampiamente criticata visto che gli enti creditori avrebbero potuto beneficiare di una proroga ingiustificatamente più ampia della sospensione dei versamenti accordata ai contribuenti (peraltro non a tutti e non con riguardo a tutti i tributi).

Prescrizione e decadenza

Per questo, in sede di conversione del Cura Italia è stato esplicitamente previsto che il richiamo all'art. 12 del D.lgs. 159/2015 riguarda solamente i commi 1 e 3 della citata disposizione.

Tuttavia, questa ulteriore precisazione avrebbe aperto il campo all'individuazione di diversi termini di prescrizione e decadenza per i vari contribuenti, dovendosi distinguere tra chi effettivamente ha beneficiato della sospensione dei versamenti, in relazione a quali entrate e, soprattutto, per quanto tempo.

È il caso di ricordare, infatti, che il comma 1 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015 accorda la proroga dei termini di prescrizione e decadenza in favore degli enti impositori e dell'agente della riscossione solamente con riguardo alle «**stesse entrate**» e allo stesso «**periodo di tempo**» oggetto di sospensione.

Ebbene, è il caso di osservare che la sospensione dei versamenti:

- non è stata prevista in via generalizzata per tutti i contribuenti;
- non è stata prevista per tutti i tributi;
- non è stata prevista per tutti per lo stesso periodo di tempo.

Prescrizione e decadenza

A dirimere la questione, almeno con riferimento agli atti di competenza dell'Agenzia delle Entrate, era intervenuto l'art. 157 del Decreto Rilancio, prevedendo che gli atti impositivi in scadenza tra il 9 marzo e il 31 dicembre 2020 devono essere comunque emessi entro il 31 dicembre ma sarebbero dovuti essere notificati tra il 1 gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza

Di conseguenza, il differimento della notifica al 2021 degli atti in scadenza poneva nel nulla il richiamo ai commi 1 e 3 dell'art. 12 del D.lgs. 159/2015 operato dal comma 4 dell'art. 67.

Al riguardo si segnala che, astrattamente, la notifica dell'atto sarebbe potuta avvenire già nei primi giorni del 2021, disattendendo la logica del differimento della notifica. Del pari, come evidenziato nei precedenti incontri, la norma non impediva la notifica quest'anno di atti non in scadenza nel predetto periodo. Si pensi ad un accertamento per l'anno 2016 i cui termini ordinari di decadenza, per effetto dell'abrogazione del raddoppio dei termini in presenza di reato, scadrebbero il 31.12.2022 (ovviamente in caso di presentazione della dichiarazione).

Prescrizione e decadenza

Malgrado quanto evidenziato nella precedente diapositiva, è intervenuto il D.L. 15 gennaio 2021 n.3, il quale ha previsto un (ulteriore) slittamento dei termini sopra descritti.

In particolare, i termini per la notifica degli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, nonché degli altri atti tributari elencati dall'art. 157, comma 2, del decreto Rilancio (quali gli avvisi relativi alle tasse automobilistiche o alle tasse di concessione governativa) sono slittati dal 1° gennaio/31 dicembre 2021 al 1° febbraio 2021/31 gennaio 2022.

In sostanza a fronte della posticipazione di un mese del termine iniziale l'amministrazione finanziaria ha guadagnato un anno in più per procedere alla notifica pur dovendo emettere l'atto nei termini previsti. Tutto sommato non discontandosi troppo dalla proroga di due anni del termine decadenziale per la notifica degli atti.

Prescrizione e decadenza

Ci si chiede se sono validi gli atti **emessi dall'Agenzia delle Entrate entro il 2020** e notificati tra il 1° gennaio e il 14 gennaio 2021, visto che il Decreto contenente l'ultimo differimento è entrato in vigore il 15 gennaio 2021 e in questo caso non vi è la previsione transitoria che regola le prime due settimane di gennaio, **la quale come visto è prevista solo per le eventuali misure esecutive** poste in essere dall'Agente della Riscossione.

Nel silenzio del legislatore, in teoria, l'Amministrazione finanziaria potrebbe validamente notificare l'atto tra il 1° gennaio e il 14 gennaio (tradendo però lo spirito di queste norme, che come visto volevano dare «respiro» ai contribuenti), visto che l'ultimo Decreto è entrato in vigore solo dal 15 gennaio e, salvo deroghe espresse (che non ci sono), non ha efficacia retroattiva.

E' da osservare, tuttavia, che l'art. 165, comma 5 del Decreto Rilancio, che ha disposto il differimento delle notifiche in parola, prevedeva che l'Amministrazione finanziaria emanasse dei Decreti Attuativi entro il 31 dicembre 2020, Decreti che ad oggi non hanno visto la luce.

Pertanto, in assenza dei Decreti Attuativi, risulta difficile ipotizzare che l'Amministrazione finanziaria possa validamente notificare atti tra il 1° gennaio e il 14 gennaio 2021.

Prescrizione e decadenza

(esempio)

Alcuni esempi possono essere utili a comprendere meglio le considerazioni contenute nelle slides precedenti.

1. Avviso di accertamento che, secondo il regime ordinario, deve essere notificato a pena di decadenza entro il **31.12.2020** (ad es., poiché relativo al periodo di imposta 2015 in presenza di dichiarazione dei redditi «infedele»).

Deve essere *emesso* (su questo concetto v. slides successive) **entro il 31.12.2020**, ma dovrà essere *notificato* **entro il 31.12.2022** e **non prima del 1° febbraio 2021** (quindi a rigore, anche con le ultime novità, se l'Amministrazione finanziaria è particolarmente solerte si guadagna appena un mese di «respiro» rispetto alle ordinarie decadenze).

2. Avviso di accertamento che, secondo il regime ordinario, deve essere notificato a pena di decadenza **il 31.12.2022** (ad es. poiché relativo al periodo di imposta 2016 in presenza di dichiarazione dei redditi «infedele», a seguito delle modifiche che hanno riguardato l'art. 43 del d.P.R. 600 del 1973).

Deve essere notificato **entro il 31.12.2022**, ma non vi è alcun limite alla possibilità (teorica) che **venga notificato prima, anche il 31.12.2020**, visto che appunto la sospensione riguarda solo gli atti che devono essere notificati entro questo ultimo anno.

Onere della prova rispetto alla data di emissione dell'atto

Resta poi da capire quale sarà il comportamento dell'Agenzia delle Entrate rispetto alla prova dell'emissione dell'atto entro il 31.12.2020, che a questo punto diviene fondamentale per verificare il rispetto dei termini decadenziali.

La norma fa riferimento alla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi, compresi i sistemi di gestione documentale dell'Agenzia medesima.

La questione sarà importante per dirimere eventuali contenziosi. Infatti, la mancata prova in tal senso comporterà l'illegittimità dell'atto impositivo per il superamento del termine decadenziale.

Tuttavia, a nostro parere non è necessaria la materiale allegazione della «prova della tempestiva emissione», potendo l'Agenzia produrla anche in sede processuale qualora richiesto dal contribuente (si ricorda che la decadenza deve essere eccepita).

In questo senso può prendersi spunto da quanto ormai costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo alla produzione della delega alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento. Infatti, sebbene la valida sottoscrizione dell'atto sia condizione di legittimità dello stesso, la prova della sua esistenza può essere resa anche in sede processuale.

Onere della prova rispetto alla data di emissione dell'atto

Circolare 25/E del 20 agosto 2020

Con riguardo agli atti «emessi», è intervenuta la Circolare 25/E del 20 agosto 2020, la quale ha precisato che sono tali **gli atti prodotti in formato digitale, sottoscritti dal responsabile o delegato con firma digitale e registrati nel sistema di gestione documentale** (registro di protocollo): *«La firma digitale assicura l'immodificabilità e l'integrità di un documento informatico. (...) La segnatura di protocollo attesta la provenienza del documento informatico da una pubblica amministrazione. La segnatura, inoltre, attribuisce al documento informatico una data certa, opponibile a terzi, e quindi una data di riferimento utile anche per effettuare la verifica della validità del certificato di firma utilizzato per sottoscrivere digitalmente il documenti»*

«Pertanto, ai sensi del comma 5 dell'articolo 157, gli atti sono emessi se risultano firmati e protocollati, entro il termine del 31 dicembre 2020. Gli atti di cui al comma 1, firmati e protocollati entro il 31 dicembre 2020, dovranno poi essere notificati a decorrere dal 1° gennaio e fino al 31 dicembre 2021, tranne che nei casi di indifferibilità ed urgenza»

L'Amministrazione ha altresì precisato che qualora non fosse possibile procedere con la firma digitale, il documento analogico può sempre essere sottoscritto con firma autografa e protocollato.

Prescrizione e decadenza per gli atti non di competenza dell' Agenzia delle Entrate

Una questione ulteriore su cui occorre soffermarsi riguarda i termini di prescrizione e decadenza **che non riguardano atti di competenza dell' Agenzia delle Entrate**. Infatti, l'art. 157 del D.L. Rilancio non affronta la questione.

Conseguentemente, con riguardo agli atti degli enti impositori diversi dall' Agenzia delle Entrate non può che trovare applicazione, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza, quanto previsto per «gli enti creditori» dal comma 4 dell'art. 67. Tale norma, come anticipato, richiama i commi 1 e 3 del D.lgs. 159 del 2015, che proroga i termini con riferimento alle **stesse entrate e allo stesso periodo di tempo** previsto per la sospensione dei versamenti.

Tuttavia, è giusto il caso di osservare che in questo caso l'individuazione dei predetti termini non è così semplice, visto che la sospensione del pagamento dei tributi locali (ad esempio) non è stata prevista *tout court* ed è rimessa alla potestà regolamentare dei diversi comuni, i quali potrebbero quindi provvedere o meno in tal senso.

Prescrizione e decadenza per gli atti non di competenza dell' Agenzia delle Entrate

Ad esempio, il Comune di Roma ha disposto, con **Delibera del 29 maggio 2020**, di differire al **30 settembre 2020**, senza applicazione di sanzioni e interessi, il termine per il riversamento delle somme riscosse a titolo di contributo di soggiorno in favore di Roma Capitale e del pagamento delle rate del COSAP, del CIP e del Canone degli impianti pubblicitari SPQR relative, rispettivamente, al primo e secondo trimestre 2020, **aventi scadenza 16 aprile - 16 luglio 2020** e al secondo e terzo trimestre 2020, **aventi scadenza 30 aprile - 31 luglio 2020**.

Quindi, limitandoci esclusivamente al Comune di Roma, si avrebbe, ad esempio, che:

con riferimento alla rata del primo trimestre, il Comune godrebbe di una proroga dei termini di prescrizione e decadenza per svolgere la propria attività per il recupero delle menzionate imposte di:

167 giorni (contando da 16 aprile al 30 settembre), per la contestazione della rata relativa al primo trimestre (ipotizzando naturalmente che il contribuente non l'abbia corrisposta);

oppure

76 giorni (contando dal 16 luglio 2020 al 30 settembre), per il recupero della rata relativa al secondo trimestre.

Ciò in quanto l'art. 12 citato concede una proroga in favore degli enti creditori che è pari allo stesso periodo di sospensione e relativamente alle stesse entrate

Prescrizione e decadenza liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni

L'art. 157 del D.L. Rilancio (e poi il D.L. 15 gennaio 2021, n. 3) differisce tra il 1.2.2021 e il 31.1.2022 anche la notifica di comunicazioni di irregolarità 36-bis e di controlli formali della dichiarazione 36-ter che si sarebbero dovuti notificare nel 2020.

In maniera coerente con quanto sopra, viene **prorogato di tredici mesi il termine decadenziale delle conseguenti cartelle di pagamento** di cui all'art. 25 del DPR 602/73, in relazione alla **dichiarazione presentata nel 2018** (anno d'imposta 2017) per la liquidazione automatica 36-bis (che scadrebbe al 31.12.2021) e alla dichiarazione presentata negli anni **2017 e 2018** (anni d'imposta 2016 e 2017) per il controllo formale 36-ter (che scadrebbero rispettivamente il 31.12.2021 e il 31.12.2022). Si ricorda, tuttavia, che è intervenuta una proroga per la notifica di cartelle di pagamento relativamente a ruoli per debiti diversi da quelli indicati dall'art. 157 in analisi (cfr. slides precedenti in merito al nuovo art. 68, comma 4-bis del Decreto Cura Italia).

Sembra allora che l'anno 2016 (dichiarazione presentata nel 2017), non venga prorogato, dunque la cartella da liquidazione automatica continua a dover essere notificata entro il **31.12.2020**. Inoltre, con riferimento agli atti indicati notificati entro il 31 gennaio 2022 non sono dovuti, se previsti, gli interessi per ritardato pagamento e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo.

Prescrizione e decadenza

Come evidenziato nei precedenti incontri, occorre ricordare che l'art. 67 decreto cura Italia (che prevede la sospensione di 84 giorni, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, per l'attività degli enti impositori) interviene comunque solo sui termini relativi all'attività degli enti creditori e non su quelli dei contribuenti.

Pertanto, al fine di non incorrere in spiacevoli decadenze, è opportuno tenere presente il termine di scadenza per il compimento, ad esempio, delle istanze di rimborso. Infatti, da un lato non si tratta di termini a carico dell'ente e, dall'altro, neanche di termini processuali per i quali eventualmente applicare la sospensione di cui all'art. 83 del Cura Italia.

**UNA NUOVA EDIZIONE
DELLA
ROTTAMAZIONE DEI CARICHI PENDENTI**

Avv. Gabriele Sepio

La Rottamazione *quater*

La recente emergenza epidemiologica da Covid-19 e la connessa crisi economica hanno reso nuovamente attuale l'opportunità di istituire una nuova edizione della c.d. «Rottamazione dei carichi pendenti innanzi all'Agenzia delle Entrate-Riscossione».

In sede istituzionale, infatti, sono mesi che le parti sociali hanno avanzato tale opportunità e, di recente, la Sottosegretaria al Ministero dell'Economia e delle Finanze, Laura Castelli ha dichiarato in un'intervista *“Serve una nuova rottamazione quater e un saldo e stralcio per dare respiro a quei contribuenti che si trovano in difficoltà e hanno posizioni aperte con il fisco, dovute a morosità incolpevoli”*.

In questa fase, dunque, è opportuno interrogarsi sul possibile perimetro della nuova edizione della c.d. «Rottamazione dei carichi pendenti» che potrebbe già essere istituita con il c.d. Decreto Ristori-*quinquies*.

Nelle diapositive seguenti, pertanto, si muoverà descrivendo l'ambito applicativo delle precedenti edizioni della «Rottamazione dei carichi pendenti» e, poi, si cercherà di offrire degli “spunti” che, si auspica, potranno riguardare la possibile e nuova definizione agevolata.

La possibile Rottamazione-*quater*

L'art. 6, D.L. 22 ottobre 2016 n. 193, introdusse un istituto che ha avuto molto successo, la c.d. **“Rottamazione dei ruoli”**, una sanatoria delle cartelle di pagamento, che comportava uno sconto in termini di sanzioni e interessi di mora.

La domanda, inizialmente, era subordinata ad un'istanza da presentare entro il **21.4.2017**, termine poi esteso al **15.5.2018** per effetto del D.L. 16 ottobre 2017 n.148 (c.d. “Rottamazione-bis”).

Le condizioni per beneficiare della sanatoria dei ruoli e degli accertamenti esecutivi erano necessarie le seguenti condizioni:

- **si doveva trattare di carichi definibili** non rientranti nelle esclusioni previste dal D.L. 193/2016 (risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea; IVA all'importazione; crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti; recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con la normativa dell'Unione Europea; multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna; sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie e/o contributive; sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada);
- **i carichi devono essere stati affidati ad Agenzia delle Entrate-Riscossione dal 1.1.2000 al 31.12.2016**, poi, fino al **30.9.2017** per effetto del D.L. 148 del 2017,
- se vi erano **rateazioni in corso** al 24.10.2016, il **debitore doveva essere in regola con i pagamenti** delle rate scadenti dall'1.10.2016 al 31.12.2016 o **a tutto il 2016** per coloro i quali potevano presentare domanda entro il 15.5.2018;
- se sussistevano contenziosi in corso in merito ai carichi definibili, occorreva impegnarsi a rinunciare ai medesimi nella domanda inviata ad Agenzia delle Entrate-Riscossione.

La Rottamazione *quater*

L'art. 3, D.L. 23.10.2018 n. 119 ha poi introdotto una nuova edizione della definizione agevolata dei carichi pendenti (c.d. “**Rottamazione-ter**”).

Il termine di partecipazione all'istanza era il **31.7.2019** ed era fruibile da chi:

- aveva presentato la domanda di definizione dei ruoli prevista dall'art. 6 del D.L. 22.10.2016 n. 193 e/o dall'art. 1 DL 16.10.2017 n. 148 (rottamazione o rottamazione-*bis*) **ma non aveva eseguito l'integrale pagamento del dovuto ed era decaduto dalla procedura;**
- **Non aveva partecipato alle precedenti edizioni della procedura di definizione agevolata** in relazione ai carichi affidati ad Agenzia delle Entrate-Riscossione dall'1.1.2000 al 31.12.2017;
- Aveva partecipato alle precedenti edizioni della procedura di definizione agevolata ma non aveva potuto beneficiare della maggiore estensione temporale della “Rottamazione-ter” (quest'ultima, infatti, aveva esteso l'ambito temporale dei carichi definibili **dal 30.9.2017 al 31.12.2017**).

In quella sede, poi, fu previsto il c.d. “Stralcio automatico dei debiti sino a 1.000 euro” dall' art. 4 del DL 23.10.2018 n. 119, il quale ha disposto la «cancellazione» dei ruoli affidati agli Agenti per la riscossione nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2010 per un importo residuo di 1.000 euro.

La Rottamazione *quater*

A fronte di quanto avvenuto, è lecito interrogarsi su quale sia la platea dei beneficiari che potrebbero fruire di una nuova edizione della definizione agevolata dei carichi pendenti. L'impostazione proposta tiene conto della crisi economica in atto, per la quale potrebbe essere verosimile ritenere che il legislatore potrebbe **disciplinare una rottamazione «a maglie larghe»**.

Va ricordato, infatti, che nonostante il grande successo della rottamazione, sussistevano dei limiti operativi (soprattutto nella prima versione) che via via sono stati allentati con le versioni successive e con i Decreti emergenziali. Ci si riferisce, soprattutto, **al piano di pagamento piuttosto severo della prima rottamazione, (ad es. la prima rata pari al 40% degli importi totali «rottamati»), congiunto alla impossibilità di rateizzare nuovamente il debito in caso di decadenza**, che si verificava anche con un solo giorno di ritardo.

Ciò ha comportato **un costante «ripescaggio» dei decaduti dalla rottamazione** (in particolare la rottamazione-*ter* rispetto ai decaduti della-*bis* e della prima edizione, che al contempo ha previsto un piano rateale più lungo rispetto a quelli precedenti) oltre **all'allargamento delle rate in essere** (ad es., da ultimo si v. art. 4 del D.L. n. 157/2020 (decreto Ristori *quater*) che posticipa al **1° marzo 2021 la rata della rottamazione scadente al 10 dicembre 2020**).

In questa ottica, appare sin da subito condivisibile immaginare che nella nuova rottamazione saranno ricompresi i decaduti dalla precedenti edizioni senza aver avuto la possibilità di essere riammessi.

La Rottamazione *quater*

Sotto il profilo soggettivo, è dunque possibile ipotizzare che potranno accedervi:

- **I contribuenti che non hanno mai aderito ad alcuna rottamazione (l'ultima finestra si è chiusa al 31 luglio 2019 tramite il D.L. 34 del 2019, c.d. «decreto crescita»);**
- **I contribuenti che sono decaduti definitivamente dalle precedenti edizioni della rottamazione.** Va altresì evidenziato che questi, ad oggi, potrebbero stare rateizzando le somme non versate, beneficiando della possibilità prevista dal Decreto Ristori-*quater* (a patto che **abbiano presentato l'istanza entro il 31.12.2020**) tramite cui è stato concesso eccezionalmente **di rateizzare il debito residuo**, facoltà che prima era espressamente esclusa per gli «inadempienti» rispetto alla rottamazione.
- **I contribuenti che sono «in regola» con la rottamazione in essere, se la rottamazione-*quater* risulterà più vantaggiosa** (così come era successo per i contribuenti della rottamazione-*bis*, che hanno potuto accedere al piano rateale più comodo previsto per la rottamazione-*ter*).

La Rottamazione *quater*

Sotto il profilo oggettivo, è possibile prevedere che:

- **Riguarderà i debiti iscritti a ruolo tra il 2018 e il 2019**, i quali non sono ricompresi nella rottamazione-*ter* (la quale si fermava ai debiti iscritti nel 2017).
- La questione è comunque delicata **in quanto la notifica delle cartelle di pagamento è stata in larga parte sospesa**. In tale ottica, sarà necessario coordinare le sospensioni con la rottamazione, prevedendo, ad esempio, **la possibilità di rottamare anche le iscrizioni a ruolo per le quali non è stata ancora notificata la cartella di pagamento**.
- Alternativamente, si potrebbe ipotizzare una sorta di acquiescenza «anomala», prevedendo la possibilità per i contribuenti di rottamare la cartella a prescindere dalla data di notifica (in sostanza una rottamazione che si lega all'iscrizione a ruolo e non a termini di presentazione della domanda)
- Riguarderà anche i debiti iscritti **a ruolo dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, se non sono già stati oggetto di precedente rottamazione**, salvo che non si voglia prevedere un ripescaggio dei decaduti (ipotesi che appare plausibile per quanto visto sinora).
- Quanto al beneficio, è possibile ipotizzare che sarà lo stesso delle edizioni precedenti (è uno dei pochi aspetti a non essere mai mutato).
- A tutto voler concedere, **si potrebbe ipotizzare di estendere ad altre fattispecie non definibili in passato la possibilità di avere uno sconto in percentuale sulla somma dovuta in caso di adesione alla procedura** (vd. ad esempio multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna; sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie e/o contributive; **sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada**).
-

La Rottamazione *quater*

Sotto il profilo operativo, si può auspicare che venga confermato **uno schema a «maglie larghe»**, che ricomprenda tutti i temperamenti che hanno modificato l'impianto delle rottamazioni anche a causa **dell'elevato numero di contribuenti che non sono stati in grado di sopportare il piano di rateazione**. Quindi, riepilogando queste misure, si potrebbe auspicare:

- quantomeno **il piano rateale «lungo» della Rottamazione-ter (5 anni)**;
- **la conferma della possibilità di rateizzare il debito residuo, pur perdendo i benefici premiali della rottamazione**, laddove il contribuente non corrisponda il piano rateale entro i termini;
- **la tolleranza di 5 giorni di ritardo nel pagamento della rata**;
- **la tolleranza rispetto al mancato pagamento di una o più rate prima di determinare la decadenza del contribuente**;
- la possibilità da parte dei contribuenti in regola con l'attuale rottamazione-ter di poter accedere al regime della rottamazione-quater, laddove questo risultasse più favorevole;
- **la sospensione dall'avvio delle misure esecutive al momento della presentazione dell'istanza di rateazione** .
- l'estinzione delle misure esecutive in essere con il pagamento della prima rata;
- il rilascio dei certificati di regolarità contributiva (DURC) e fiscale.



*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 a blue oval shape that overlaps the gear.

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