

GUIDA OPERATIVA

Riepilogo delle principali scadenze di natura fiscale

Guida ragionata alle principali scadenze di natura fiscale come risultanti dai provvedimenti emergenziali



UNIONE
GIOVANI DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI
DI MILANO



AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano



ELEZIONI CONSIGLIO E COLLEGIO DEI REVISORI
dell'ODCEC di Milano 01/01/2021 - 31/12/2024

LISTA
Innovare Insieme
Edoardo Ginevra - Candidato Presidente

Guida Operativa: riepilogo delle principali scadenze di natura fiscale

Documento aggiornato al 2 dicembre 2020

PREMESSA

Il presente documento si propone di essere una "mini guida" di carattere prettamente operativo finalizzata a sintetizzare ed a riassumere le principali scadenze di natura fiscale come risultanti dai provvedimenti emergenziali assunti dal marzo del 2020 sino all'ultimo provvedimento emanato e conosciuto come ristori quater (DL n. 157 del 2020). La materia, come noto, è in continua (quasi quotidiana) evoluzione e dunque l'obiettivo è anche quello di fornire uno strumento che faccia sia il punto della situazione ma che, in caso di ulteriori modifiche normative, possa essere aggiornato. Nel documento è anche presente una parte dedicata alla indicazione del calendario aggiornato con riferimento alle notifiche degli atti da parte dell'Amministrazione finanziaria, fattispecie anch'essa interessata dai provvedimenti di legge succedutesi nel 2020. Nella sostanza, dunque, il documento è diviso idealmente in tre categorie:

- monitoraggio delle principali scadenze dichiarative e di versamento oggetto di proroga;
- gestione dei versamenti relativi ad atti già notificati dall'amministrazione finanziaria ovvero definiti e per i quali sono in corso i pagamenti;
- termini di notifica degli atti da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il presente documento non vuole costituire, naturalmente, una mappatura di tutte le situazioni possibili ma fornire un orientamento di carattere generale in relazione alle diverse scadenze modificate alla luce dei provvedimenti emergenziali. In ragione di questo, naturalmente, potranno essere segnalati eventuali errori o essere richieste integrazioni che potranno costituire delle evoluzioni del documento stesso.

1. Le scadenze dei versamenti derivanti dalle dichiarazioni: gli acconti di imposta

Con l'obiettivo di fornire un quadro il più possibile sistematico degli adempimenti "correnti", il punto del documento è diviso basandosi su un ordine temporale dei provvedimenti e delle fattispecie che si sono succedute analizzando, in primis, gli interventi contenuti nel cosiddetto decreto ristori quater

che, come noto, ha ridisegnato la mappa delle scadenze di versamento per quanto concerne alcuni adempimenti del mese di dicembre nonché relativamente agli acconti di imposta per il periodo 2020. Nella tabella che segue sono anche comprese due ipotesi già disciplinate prima del DL n. 157 del 2020 e cioè:

- quella prevista dall'articolo 98 del DL n. 104 del 2020
- quella prevista dall'articolo 6 del DL n. 149 del 2020 (c.d. ristori bis)

Soggetti interessati	Tipologia di versamento	Scadenza	Osservazioni
Persone fisiche non titolari di partita IVA	Acconto IRPEF	30 novembre	
Titolari di partita IVA (imprese e lavoratori autonomi) soggetti e non soggetti ad ISA per superamento del limite di ricavi e compensi previsto da ogni singolo indice dal decreto di approvazione	Acconti di imposta	10 dicembre	Questa è la regola generale nel momento in cui non dovessero operare le condizioni di seguito descritte
Imprese e lavoratori autonomi soggetti ad ISA (comprese le ipotesi di esclusione o di inapplicabilità nonché nell'ipotesi di applicazione di regimi forfetari)	Acconti di imposta	30 aprile 2021	Condizione necessaria per ottenere lo spostamento del termine è l'avvenuta diminuzione del fatturato di almeno il 33% nel confronto tra il primo semestre 2020 ed il primo semestre del 2019. Il principio si applica in virtù delle disposizioni di cui all'articolo 98 del dl n. 104 del 2020
Imprese e lavoratori autonomi soggetti ISA in zone rosse con codici ATECO compresi negli allegati 1 e 2 del DL n. 149/2020	Acconti di imposta	30 aprile 2021	In questo caso è irrilevante la verifica del calo di fatturato. La fattispecie è regolata dall'articolo 6 del dl n. 149 del 2020

ovvero di gestione di ristoranti in zona arancione			
Soggetti titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo di imposta precedente all'entrata in vigore del dl ristori quater	Acconti di imposta	30 aprile 2021	Condizione di verifica del diminuzione di fatturato di almeno il 33% tra il primo semestre del 2020 ed il primo semestre del 2019
Soggetti titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo che svolgono una attività economica compresa nei codici ATECO di cui agli allegati 1 e 2 del dl n. 149 del 2020 ovvero per la gestione di ristoranti in zona arancione alla data del 26.11.2020	Acconti di imposta	30 aprile 2021	E' irrilevante la verifica di riduzione del fatturato

La tabella che segue sintetizza ulteriormente le diverse situazioni emergenti alla luce di quanto previsto dal DL n. 157 del 2020

La scadenza degli acconti dovuti nel mese di novembre 2020 ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP		
Tipologia	10.12.2020	30.04.2021
Esercenti attività di impresa e lavoro autonomo	X	
Esercenti attività di impresa e lavoro autonomo con ISA e calo di fatturato (I° semestre 2020 – I° semestre 2019) di almeno il 33% (art. 98 dl 104/2020)		X
Esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo sopra euro 5.164.659 (limite ISA) ma non superiori a 50 milioni di euro con		X

calo di fatturato (I° semestre 2020 – I° semestre 2019) di almeno il 33% (art. 1, comma 3, DL 157/2020)		
Esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo con ISA approvati, indipendentemente dal calo di fatturato, qualora inclusi nell'allegato 1 o 2 dei decreti ristori e ristori-bis e localizzati in zona rossa, oltre ai soggetti esercenti gestione di servizi per la ristorazione localizzati in zona arancio (art. 6 Dl n. 149/2020)		X
Esercenti attività di impresa e lavoro autonomo che al 26 novembre erano in zona rossa e con codice ATECO in allegato 1 o 2 dei decreti ristori e ristori-bis (non devono verificare limite ricavi e compensi né devono verificare il calo di fatturato) (art. 1, comma 4 Dl n. 157/2020)		X
Esercenti servizi di ristorazione che al 26 novembre erano in zona arancio (non devono verificare né limiti ricavi e compensi né devono verificare il calo di fatturato) (art.1 , comma 4, Dl n. 157/2020)		X

Con riferimento a quanto esposto nella prima tabella sono da approfondire alcune situazioni:

- a) per i soci delle società di persone e per i soci delle SRL che hanno adottato il regime di trasparenza fiscale (più in generale per tutti i partecipanti in soggetti che imputano il reddito per trasparenza ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del TUIR compresi quindi gli associati delle associazioni professionali), l'unico richiamo normativo espressamente formulato è quello contenuto nell'art. 98 del DL n. 104 del 2020 che aveva già disposto, al ricorrere della condizione di calo di fatturato di almeno il 33% (nel primo semestre 2020 rispetto al medesimo periodo del 2019) per i contribuenti soggetti alla applicazione degli ISA lo slittamento del pagamento della seconda od unica rata di acconto al 30 aprile 2021. Ciò per effetto del rinvio, contenuto in detta norma, al DPCM del 27 giugno 2020 che in maniera esplicita, evidenziava che la proroga riguardasse anche i destinatari di redditi imputati per trasparenza da parte di soggetti che applicano gli ISA. Posto che le altre disposizioni di legge non contengono un analogo ed esplicito rinvio si deve comunque ritenere detti soggetti

compresi nelle proroghe di specie al ricorrere delle condizioni da verificare in capo alla società partecipata ovvero nel caso in cui la proroga operi relativamente al contribuente in zona rossa od arancione. Va osservato come anche le disposizioni dell'articolo 6 del D.L. n.149 del 2020 contengano il rinvio all'articolo 98 citato. Inoltre, il comma 2 dell'articolo 1 del D.L. n. 157 del 2020 fa esplicito richiamo alle altre due norme e, dunque, per motivi logico sistematici, il differimento ad aprile del 2021 potrebbe operare in senso generale ;

- b) le diverse disposizioni di legge operano sicuramente in relazione a soggetti che hanno un periodo di imposta coincidente con l'anno solare. Nei casi di obblighi di versamento ricadenti nei confronti di soggetti con periodo di imposta diverso dall'anno solare, va però osservato che le disposizioni di cui all'articolo 98 del D.L. n. 104 del 2020 e dell'articolo 6 del D.L. n. 149 del 2020 fanno riferimento, in senso generale, alla seconda od unica rata di acconto;
- c) tutti i versamenti posticipati si effettuano senza sanzioni ed interessi;
- d) con riferimento ai versamenti da effettuarsi a saldo per il periodo di imposta 2019 nonché per la prima rata di acconto, operano le disposizioni di cui all'articolo 98 bis del DL n. 104 del 2020. Detta norma precisava che per i soggetti che applicano gli ISA (comprese le ipotesi di ricorrenza di cause di esclusione o di inapplicabilità ovvero per coloro che applicano regimi forfetari e per i soci di società trasparenti che applicano gli indicatori) ed a condizione che si sia verificata una diminuzione del fatturato di almeno il 33% nel primo semestre del 2020 rispetto allo stesso periodo del 2019, per i versamenti scadenti, originariamente, nei termini fissati dal DPCM del 27 giugno 2020, poteva essere effettuata la regolarizzazione entro il 30 ottobre 2020 con la maggiorazione dello 0,8 per cento;
- e) resta dubbia l'ipotesi dei soggetti che hanno iniziato l'attività nel secondo semestre del 2019. In questa ipotesi, sembrerebbe operare unicamente il differimento al 10 dicembre 2020;
- f) manca una disciplina normativa in relazione alle disposizioni che riguardano il consolidato fiscale in quanto, evidentemente, possono verificarsi situazioni concrete che interessano soggetti con diversi parametri di fatturato ovvero che operano in zone di diverso "colore".

ATTENZIONE

In relazione alla scadenza di presentazione della dichiarazione, invece, opera la proroga generalizzata al 10 dicembre 2020 indipendentemente da ogni condizione riferibile ai versamenti.

2. I versamenti del mese di dicembre

L'articolo 2 del DL n. 157 del 2020 dispone poi uno slittamento di alcuni versamenti da effettuare, ordinariamente, nel mese di dicembre

Soggetti esercenti attività di impresa o di lavoro autonomo con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo di imposta precedente a) Condizione: diminuzione del fatturato di almeno il 33% nel confronto tra il mese di novembre 2020 ed il mese di novembre 2019 b) Non devono verificare il requisito di calo del fatturato: - attività di servizi di ristorazione in zona rossa ovvero arancione alla data del 26.11.2020, - attività sospese in tutto il territorio nazionale, - soggetti che svolgono attività economiche in zona rossa comprese nell'allegato 2 al DL n. 149 del 2020 alla data del 26.11.2020; - attività alberghiere, agenzia di viaggio, tour operator che hanno sede operativa o domicilio fiscale in zona rossa alla data del 26.11.2020; La sospensione opera in modo automatico per coloro che hanno iniziato l'attività di impresa o professionale dal 1° dicembre 2019	• Ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente ed assimilato a quello di lavoro dipendente • Addizionali IRPEF operate dai sostituti di imposta • IVA (incluso l'Acconto)
--	--

3. I versamenti del mese di novembre

L'articolo 7 del DL n. 149 del 2020 ha disposto una ulteriore sospensione dei versamenti in scadenza nel mese di novembre con riferimento a:

- Ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente
- Addizionali IRPEF trattenute dai sostituti di imposta
- IVA

La sospensione opera con riferimento alle situazioni descritte in tabella

Soggetti che esercitano le attività sospese ai sensi dell'articolo 1 del DPCM del 3.11.2020 e che hanno domicilio fiscale, sede legale o sede operativa in Italia
Soggetti che esercitano l'attività dei servizi di ristorazione che svolgono attività nelle aree considerate zone rosse od arancione sulla base delle Ordinanze del Ministro della Salute adottate ai sensi degli articoli 2 e 3 del DPCM del 3.11.2020
Soggetti che operano in settori di attività identificati dai codici ATECO compresi nell'allegato 2 al DL n. 149 del 2020 ovvero che svolgono l'attività alberghiera, di agenzia di viaggio o di tour operator nelle zone rosse

Il termine per effettuare i versamenti sospesi è

- 16 marzo 2021 con pagamento in unica soluzione o
- Rateazione in massimo di quattro rate mensili a partire dal 16 marzo 2021

4. I versamenti pregressi

Come noto, per effetto delle disposizioni emergenziali che si sono succedute a partire dal mese di marzo del 2020, una serie di versamenti sono stati sospesi. Se in generale la scadenza è stata spostata al 16 settembre 2020, appare opportuno fornire un riepilogo in ragione della composita area di soggetti interessati nonché in relazione al fatto che nella quasi totalità delle situazioni era possibile procedere ad una rateazione che, almeno per una parte, si concluderà potenzialmente nel mese di dicembre.

In generale, infatti, nelle ipotesi che sono riepilogate nella tabella che segue, i versamenti sospesi potevano essere effettuati, senza sanzioni ed interessi:

- entro il 16 settembre per intero;
- entro il 16 settembre con il versamento di una rata di quattro mensili di pari importo (quindi settembre, ottobre, novembre e dicembre)
- entro il 16 settembre 2020 per il 50 per cento dell'ammontare, quota che può essere rateizzata in quattro rate mensili. In questa ipotesi, il restante 50 per cento può essere versato in un massimo di 24 rate mensili con il pagamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021.

Le principali tipologie di versamento sospesi rispetto alla scadenza ordinaria e rinviati con le modalità appena descritte sono:

- ritenute alla fonte su redditi di lavoro dipendente ed assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- addizionali IRPEF trattenute dai sostituti di imposta
- IVA

La tabella che segue prende in considerazione il mese di competenza del versamento individuando i soggetti ai quali la proroga si applica

Marzo 2020	• Soggetti che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa in Italia ed indicati nell'articolo 61, comma 2, del DL n. 18 del 2020. Detti soggetti sono individuati come operanti in particolari settori ai sensi del predetto comma 2 • Soggetti che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo e che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa in Italia con ricavi o compensi non superiori a 2 milioni di euro nel periodo di imposta precedente a quello di entrata in vigore del DL n. 18 del 2020 (in generale il 2019)
Aprile – maggio 2020	• Soggetti che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo e che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa in Italia con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo di imposta precedente a quello di entrata in vigore del DL n. 23 del 2020 e che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% : - nel mese di marzo 2020 rispetto al mese di marzo 2019 (beneficio in aprile) - nel mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019 (beneficio in maggio) • medesimi soggetti che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia con ricavi o compensi superiori a 50 milioni di euro possono accedere al medesimo beneficio ma a condizione che la diminuzione di fatturato nei termini esaminati nel box precedente sia almeno del 50% • soggetti che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia se hanno iniziato l'attività dal 1° aprile 2019

In relazione ai versamenti riferibili a detti mesi, va osservato come le previsioni riportate in tabella sono quelle di carattere generale fermo restando che i diversi provvedimenti emergenziali hanno fissato delle specifiche disposizioni in relazione alla zona ove viene svolta l'attività. Si pensi, ad esempio, alla sospensione operante in relazione al mese di marzo per i soggetti esercenti attività di

impresa o professionale con sede nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza ovvero in relazione alle specifiche deroghe previste per le federazioni sportive.

5. Gli atti dell'amministrazione finanziaria

Come evidenziato in premessa, la distinzione in relazione agli atti in questione deve essere effettuata tra quelli che sono già stati notificati e che sono conseguentemente in corso di pagamento nel 2020 rispetto a quelli che saranno notificati successivamente per effetto delle disposizioni di legge che hanno disciplinato alcune sospensioni. In generale, va rammentato come, fatta eccezione per le disposizioni che riguardano le cartelle esattoriali, di fatto nessuna forma particolare di sospensione per i pagamenti in essere è stata disposta, se non in modo del tutto temporaneo e con una scadenza che, in linea di massima, è terminata lo scorso 16 settembre.

Va detto, in via generale, che la situazione emergenziale ha comportato da parte del legislatore la necessità di intervenire anche in relazione all'attività che viene svolta dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria in termini di predisposizione e di notifica degli atti. Le principali disposizioni di legge che si riferiscono a tale circostanza sono:

- l'articolo 67, comma 1, del DL n. 18 del 2020 in base al quale operava una sospensione nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini per l'attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori;
- il comma 4 del medesimo articolo prevedeva, anche in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 3 della legge n. 212 del 2000 (statuto dei diritti del contribuente), l'applicazione di quanto previsto dall'articolo 12, commi 1 e 3 del d.lgs. n. 159 del 2015 con riferimento all'attività degli uffici impositori. In altri termini, tenendo conto del periodo di sospensione dell'attività degli uffici di cui al comma 1, la norma stava a significare che detto periodo non incidesse sui termini delle attività previste nel predetto comma che, dunque, dovevano ritenersi automaticamente sospesi per il medesimo lasso temporale per poi essere effettuati, di regola, entro il termine del mese successivo. La particolare disposizione di cui al comma 3, riguardava la preclusione alla notifica delle cartelle esattoriali da parte dell'agente della riscossione.

In relazione agli atti in questione di seguito verranno ricordate le disposizioni di carattere generale e, successivamente, precisate le condizioni attuali in relazione alla distinzione tra atti già notificati o perfezionati ed atti da notificare.

6. Comunicazioni di irregolarità derivanti dalla liquidazione della dichiarazione : avvisi bonari

Tipo di atto	Norma di riferimento	Regole ed adempimenti	Note
Avvisi bonari liquidazione dichiarazioni redditi, IRAP ed IVA	36 bis dpr 600/1973 54 bis dpr 633/1972	Entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, viene comunicata la liquidazione delle imposte derivanti dalla dichiarazione precedente mediante il c.d. avviso bonario. Ai sensi degli articoli 2 e 3 bis del D.lgs. n. 462 del 1997 le somme dovute possono essere versate: - in unica soluzione entro i 30 giorni successivi alla ricezione della scadenza della comunicazione oppure - in otto rate trimestrali di pari importo; - in venti rate trimestrali di pari importo se superiori a 5 mila euro; - la prima rata deve essere versata entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione	In base alle disposizioni contenute nell'articolo 15 ter comma 1 del DPR n. 602 del 1973, nell'ipotesi in cui non venga effettuato il pagamento di una delle rate, e l'inadempimento non venga sanato entro la scadenza della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio del pagamento della sanzione ridotta e l'iscrizione a ruolo dei residui importi a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

6.1 Atti già notificati

In relazione a detta ipotesi, per i pagamenti in essere nel corso del 2020:

- in base a quanto previsto dall'art. 144 del DL n. 34 del 2020:
 - a) è stata disposta la remissione in termini per tutti i pagamenti derivanti dagli avvisi bonari dovuti nel periodo compreso tra l'8 marzo ed il 18 maggio 2020;
 - b) analoga regola viene fissata per i versamenti scadenti tra il 19 maggio ed il 31 maggio 2020
- I pagamenti in questione potevano essere effettuati entro il 16 settembre 2020 anche in quattro rate mensili di pari importo a partire dalla medesima data.

L'agenzia delle entrate ha affermato che nella fattispecie in esame ricadevano:

- i mancati versamenti delle rate alle scadenze trimestrali ordinarie (ad esempio quello in scadenza al 30 aprile 2020);
- ed anche i versamenti delle rate precedenti già scadute la cui sanatoria poteva essere effettuata nel lasso temporale previsto dalla sospensione (ad esempio rata con scadenza 31 gennaio 2020 non pagata e sanatoria da effettuarsi entro il 30 aprile 2020, data di scadenza della rata successiva)

Al di fuori di detta ipotesi non è prevista alcuna sospensione cosicché in relazione alle somme dovute anche ratealmente e con scadenza ordinaria a far data dallo scorso 1° giugno 2020, gli importi in questione devono essere versati. Conseguentemente, in caso di mancato pagamento e di mancata sanatoria nei termini previsti dall'articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973 cioè entro il termine di versamento della rata successiva (applicando il ravvedimento operoso), si perde il beneficio della sanzione ridotta con conseguente iscrizione a ruolo del residuo.

6.2 Atti da notificare

In relazione a detta ipotesi operano le disposizioni contenute nell'articolo 157 del DL n. 34 del 2020 in base alla quale:

- gli avvisi bonari non vengono notificati nel periodo compreso tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020 anche nel caso in cui siano stati elaborati od emessi ed anche se non sottoscritti;
- verranno inviati nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre 2021.

In altri termini, tutti gli avvisi bonari che avrebbero dovuto essere notificati entro la fine del 2020, slittano al 2021.

7. Comunicazioni di irregolarità derivanti da controllo formale

Tipo di atto	Norma di riferimento	Regole ed adempimenti	Note
Avvisi bonari derivanti dal controllo formale delle dichiarazioni dei redditi ed IRAP	36 ter del dpr n. 600 del 1973	Entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione viene effettuato il controllo formale delle stesse delle imposte derivanti dalla dichiarazione precedente mediante il c.d. avviso bonario. Ai sensi dell'articolo 3 e 3 bis del D.lgs. n. 462 del 1997 le somme dovute possono essere versate: - in unica soluzione entro i 30 giorni successivi dal ricevimento della comunicazione beneficiando della riduzione della sanzione ai due terzi del minimo oppure - in otto rate trimestrali di pari importo; - in venti rate trimestrali di pari importo se superiori a 5 mila euro; - la prima rata deve essere versata entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione	In base alle disposizioni contenute nell'articolo 15 ter comma 1 del DPR n. 602 del 1973, nell'ipotesi in cui non venga effettuato il pagamento di una delle rate, e l'inadempimento non venga sanato entro la scadenza della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio del pagamento della sanzione ridotta e l'iscrizione a ruolo dei residui importi a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.

7.1 Atti già notificati

Anche in relazione a detti avvisi bonari vale quanto detto nel paragrafo 6.1 sia in relazione alla rateazione in essere che al mancato pagamento di alcune somme dovute entro il 31 maggio 2020. Successivamente a detta data operano le disposizioni ordinarie cosicché in caso di decadenza derivante dal mancato pagamento decade il beneficio della riduzione della sanzione a due terzi del minimo

7.2. Atti da notificare

Valgono le medesime indicazioni di cui al punto 6.2

7.2 Altri atti

La medesima disposizione normativa che tratta dei c.d. avvisi bonari, fa riferimento anche ad altre fattispecie quali, in particolare, gli inviti all'adempimento di cui all'articolo 21 bis del DL n. 78 del 2010, cioè alle comunicazioni dei dati relativi alle liquidazioni periodiche IVA. Valgono dunque i chiarimenti sopra evidenziati in relazione agli avvisi bonari

8. Avvisi di accertamento

Norme di riferimento	Note
Art. 43 dpr n. 600 del 1973 per le imposte sui redditi e l'Irap	In generale, la disciplina della notifica degli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA, con riferimento ai termini di decadenza prevede:
Art. 57 del dpr n. 633 del 1972 per l'IVA	a) sino al periodo di imposta 2015 il termine del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione ovvero il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione in caso di omissione;
Art. 76 del dpr n. 131 del 1986 ai fini dell'imposta di registro	b) dal periodo di imposta 2016, i termini in questione divengono rispettivamente il 31 dicembre del quinto ed il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello di presentazione (od omissione) della dichiarazione.
Art. 27 del dlgs. 346 del 1990 per le imposte di successione e donazione	In relazione agli avvisi di accertamento, in generale:

	- risulta possibile presentare una istanza di accertamento con adesione ai sensi del dlgs. n. 218 del 1997; - formulare acquiescenza rispetto alle contestazioni secondo quanto previsto dal dlgs n. 218 del 1997; - prestare definizione agevolata delle sole sanzioni irrogate ai sensi del dlgs 472 del 1997; - proporre ricorso o a determinate condizioni (imposte non superiori a 50 mila euro), proporre reclamo secondo le disposizioni di cui al d.lgs. n. 546 del 1992
--	---

8.1 Atti già notificati

Con riferimento all'ipotesi di atti già notificati, si prende in considerazione la casistica legata ai pagamenti in corso rispetto alle definizioni operate in sede di accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, reclamo ed acquiescenza.

In queste ipotesi:

- a) **Accertamento con adesione:** in base a quanto previsto dall'articolo 8 del dlgs. n. 218 del 1997, le somme dovute devono essere versate:
1. in unica soluzione entro i 20 giorni successivi alla sottoscrizione dell'atto di adesione ovvero;
 2. in forma rateale in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo se le somme dovute non superano i 50 mila euro;
 3. in forma rateale in un massimo di dodici rate trimestrale di pari importo se le somme dovute superano i 50 mila euro
 4. nel caso di versamento rateizzato, l'importo della prima rata viene versato entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto di adesione e le rate successive alla prima entro la fine di ogni trimestre;
 5. posto che il perfezionamento dell'adesione si ha con il pagamento della prima rata, l'eventuale mancato pagamento delle rate successive può essere sanato ai sensi dell'articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973 versando le somme dovute entro il termine di pagamento della rata seguente. Nel caso in cui ciò non avvenga, si decade dal beneficio dell'adesione (con particolare rilievo alle sanzioni ridotte) e l'iscrizione a ruolo viene

effettuata per il residuo con la sanzione prevista per l'omesso versamento aumentata della metà;

6. il comma 3 dell'articolo 15 ter prevede delle ipotesi di lieve inadempimento nelle quali non si decade dai benefici previsti dalla legge
-
- b) **Acquiescenza:** in caso di accettazione delle contestazioni, entro il termine di presentazione del ricorso è possibile fare acquiescenza ottenendo la riduzione delle sanzioni ad un terzo del minimo edittale. Ai fini del pagamento delle somme dovute si applicano le disposizioni in materia di accertamento con adesione compresa l'ipotesi del perfezionamento a fronte del pagamento dell'intera somma o della prima rata
 - c) **Reclamo:** ai sensi dell'articolo 17 bis del D.lgs. n. 546 del 1992, ai fini del versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni in materia di accertamento con adesione compreso il perfezionamento dell'accordo con il pagamento entro i 20 giorni successivi alla sottoscrizione dell'intera somma o della prima rata. Le sanzioni sono dovute nella misura del 35 per cento
 - d) **Conciliazione giudiziale:** ai sensi dell'articolo 48 ter del d.lgs. n. 546 del 1992, si applicano le disposizioni in materia di accertamento con adesione. Le sanzioni sono dovute nella misura del 40 per cento se la conciliazione avviene in sede di primo grado di giudizio e nella misura del 50 per cento se la conciliazione interviene nell'ambito del secondo grado di giudizio. Il perfezionamento della procedura si verifica con la sottoscrizione dell'accordo e non con il pagamento della prima rata. Nel caso di mancato pagamento, vengono meno i benefici dell'accordo con le conseguenze sanzionatorie già esaminate per l'accertamento con adesione

8.2 Atti per i quali è in corso il pagamento

In relazione a queste fattispecie, l'articolo 149 del D.L. n. 34 del 2020 prevedeva che:

- i termini di pagamento delle somme dovute erano sospesi sino al 16 settembre 2020 con riferimento alle scadenze comprese tra il 9 marzo ed il 31 maggio 2020;

- le somme in questione potevano essere versate senza applicazione di sanzioni ed interessi in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020 ovvero in quattro rate mensili di pari importo a partire dalla medesima data.

Anche in questo caso, dunque, laddove le somme dovute in base alle rateazioni in corso scadevano successivamente alla data del 31 maggio 2020, in caso di mancato pagamento e di sanatoria entro il termine di pagamento della rata successiva, si verificava la decadenza dai benefici previsti dalla legge. Si tratta, nella sostanza, degli atti per i quali entro la data del 16 settembre 2020 poteva essere proposto ricorso ai sensi dell'articolo 149, comma 3, del DL n. 34 del 2020, termine che non comprendeva la sospensione feriale dei termini. Una particolare precisazione è da effettuare in relazione agli accertamenti in quanto, come noto, gli stessi costituiscono titolo esecutivo in relazione al quale è dovuto, in base all'articolo 29 del DL n. 78 del 2010, il pagamento di un terzo dell'imposta contestata entro i termini di presentazione del ricorso. Sul punto, l'articolo 68, comma 1, del DL n. 18 del 2020 (come modificato dal DL n. 129 del 2020) afferma che le somme dovute tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020 devono essere versate entro il 31 gennaio 2021 richiamando anche gli articoli 29 e 30 del citato decreto legge n. 78 del 2010. Va segnalato però che, sul tema, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 5 del 2020 ha affermato che in relazione a detti accertamenti, si deve tenere conto, in primis, della scadenza dei termini per la presentazione del ricorso, termini che erano stati sospesi dall'articolo 83 del DL n. 18 del 2020 e che scadono dunque in un termine "anticipato" rispetto al 31 gennaio 2021. Appare anche evidente un mancato coordinamento con quanto previsto dall'articolo 149, comma 3, del DL n. 34 del 2020 in base al quale gli atti definibili mediante acquiescenza, se i termini di pagamento scadono dal 9 marzo al 31 maggio 2020, beneficiano dello slittamento dei termini di pagamento e ricorso al 16 settembre 2020. Secondo quanto affermato dalla circolare n. 25 dell'agenzia delle entrate del 20 agosto 2020, tale termine di pagamento che rappresenta il presupposto per lo slittamento del termine per il ricorso, deve essere considerato senza computare la sospensione dei termini processuali (e nel caso di accertamenti esecutivi anche termine di pagamento) previsto dall'articolo 83 del DL n. 18 del 2020

ATTENZIONE

In tutti i casi in cui la rateazione delle somme dovute è disciplinata dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 218 del 1997 (e dunque nelle fattispecie di accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, reclamo ed acquiescenza), il mancato pagamento di una delle rate nei termini di

legge e la mancata sanatoria entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta come detto la decadenza dai benefici previsti dalla legge e l'applicazione della sanzione del 30% aumentata della metà (cioè pari al 45% complessivo) sul residuo debito di imposta ancora dovuto. Anche in queste ipotesi, come nei casi di mancato versamento delle rate riferite ai c.d. avvisi bonari, si applicano comunque i principi del lieve inadempimento che comportano il mantenimento dei benefici previsti dalla legge quando:

- a) si è verificato un insufficiente versamento di una rata per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a 10 mila euro;**
- b) si è effettuato il tardivo versamento di una rata ma non superiore a sette giorni;**
- c) i principi in questione si applicano anche ai casi di versamento della unica rata ovvero della prima rata**

Per gli avvisi bonari da liquidazione e controllo formale, la sanzione è quella prevista nella misura ordinaria del 30%

8.3 Accertamenti da notificare

In base a quanto previsto dall'art. 157 del D.L. n. 34 del 2020, in relazione agli accertamenti in scadenza tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020 e non ancora notificati:

- gli stessi sono emessi entro il 31 dicembre 2020;
- sono notificati nel 2021;
- in relazione a detti atti non sono dovuti interessi per ritardato pagamento o per ritardata iscrizione a ruolo per il periodo compreso tra il 1 gennaio 2021 e la data di notifica;
- ai fini del differimento dei termini, l'elaborazione o l'emissione degli atti è provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'anagrafe tributaria.

Dalla data di notifica operano le disposizioni ordinarie in relazione, ad esempio, alla impugnativa degli atti ovvero ai fini della proposizione della istanza di accertamento con adesione. La norma ha un impatto, in particolare, sul periodo di imposta 2015 in scadenza ordinariamente entro il 31 dicembre 2020.

ATTENZIONE

La "sospensione" nel termine di notifica degli avvisi di accertamento non opera nei casi in cui vi sia indifferibilità ed urgenza (come generalmente nelle ipotesi in cui la violazione contestata assume rilevanza di natura penale). Da tenere anche in considerazione quanto

previsto dall'articolo 5 del D.Lgs. n 218 del 1997 in materia di invito a comparire. In base al comma 3 bis di detta norma, qualora tra la notifica dell'invito e la data di decadenza per l'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto, intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza dell'atto è automaticamente prorogato di 120 giorni. In altri termini, in deroga alla "sospensione" prevista dalla norma emergenziale, un invito a comparire notificato nel mese di dicembre 2020 relativo al periodo di imposta 2015, comporta la necessaria notifica dell'avviso di accertamento entro i 120 giorni successivi

8.4 Altri atti

La disposizione di legge prima richiamata (cioè l'articolo 157 del DL n. 34 del 2020, fa riferimento anche ad altri atti diversi dagli avvisi di accertamento quali quelli di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione. Anche per tali atti, dunque, valgono le indicazioni sopra evidenziate in relazione agli avvisi di accertamento.

9. Cartelle esattoriali ed interventi sulla riscossione delle somme

In generale, va rilevato che con riferimento al comparto delle somme dovute in base a cartelle esattoriali ovvero in relazione alla disciplina degli atti che dovranno essere notificati, le disposizioni di legge da tenere in considerazione sono essenzialmente il DL n. 129 del 2020 (il cui contenuto dovrebbe essere trasfuso nel D.L. n. 125 del 2020 in occasione della conversione di detto ultimo decreto) ed il DL n. 157 del 2020. Il primo dei due decreti disciplina, essenzialmente, la proroga dei termini di notifica delle cartelle esattoriali e quella di pagamento delle somme sulla base degli atti già notificati mentre il secondo contiene un nuovo intervento sulla rottamazione nonché una "riscrittura" di alcune disposizioni generali in tema di rateazione delle somme dovute.

9.1 Atti già notificati

Le nuove disposizioni in materia di cartelle esattoriali sono contenute, come detto, nel D.L. n. 129 del 2020

Pagamenti	I termini di versamento che scadono tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020 sono sospesi e i pagamenti devono essere effettuati entro il 31 gennaio 2021 in unica soluzione. Analoga sospensione vale con riferimento alle somme dovute in base alle cartelle e che sono oggetto di rateazione
-----------	---

Attività esecutive e cautelari	Nel periodo di sospensione precedentemente indicato, l'Agenzia delle Entrate riscossione non procede a nuove attività cautelari quali fermi ed ipoteche nonché attività di espropriazione
Pignoramenti presso terzi di salari, stipendi e pensioni	Sospensione sino al 31 dicembre 2020

9.2 Atti da notificare

Anche in relazione a detti atti operano le disposizioni contenute nel D.L. n. 129 del 2020 che ha inserito un nuovo comma 4 bis nell'articolo 68 del DL n. 18 del 2020. Nella tabella che segue sono evidenziati i nuovi termini di notifica delle cartelle esattoriali in relazione ai carichi che sono affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione (8 marzo – 31 dicembre 2020)

Cartelle esattoriali con scadenza entro il 31.12.2020	Nuova scadenza al 31.12.2022. Si tratta, ad esempio, delle cartelle derivanti dalla liquidazione automatica della dichiarazione presentata nel 2017 e riferita al periodo di imposta 2016 ovvero della dichiarazione presentata nel 2016 e riferita al periodo di imposta 2015 in caso di rettifica derivante dal controllo formale
Cartelle con scadenza il 31.12.2021	Nuova scadenza al 31.12.2022. Si tratta delle cartelle derivanti dalla liquidazione automatica delle dichiarazioni relativamente al periodo di imposta 2017 ovvero delle cartelle derivanti dal controllo formale relativo al periodo di imposta 2016
Cartelle con scadenza 31.12.2022	Nuova scadenza al 31.12.2023 per le cartelle relative al controllo formale delle dichiarazioni del periodo di imposta 2017. Entro lo stesso termine, dovranno essere notificate le cartelle esattoriali, sempre derivanti da controlli formali, relativamente al periodo di imposta 2018 in quanto, in relazione a detto periodo, non opera alcuna proroga.

9.3 Le somme dovute in base alla rottamazione ter ed al saldo e stralcio

In base a quanto previsto dall'articolo 4, del DL n. 157 del 2020, in relazione a tutte le rate scadenti nel 2020 e riferibili alle procedure di definizione agevolata, il pagamento slitta al 1° marzo 2021. Inoltre, i contribuenti che sono decaduti dalle precedenti "edizioni" della rottamazione, possono accedere ad una nuova dilazione del debito con le regole fissate dal DL n. 157 del 2020 senza dover

versare le rate scadute. Analoga previsione è disciplinata in relazione ai soggetti che non avevano potuto accedere alla rottamazione perché decaduti da una precedente dilazione. Ora, sulla base delle nuove disposizioni, potranno accedere senza dover saldare le rate non pagate.

9.4 Le nuove modalità di rateazione dei debiti erariali

Come anticipato, il DL n. 157 del 2020 ha fissato nuove modalità di rateazione delle somme dovute in modo da favorire l'assolvimento dei debiti già affidati all'agente della riscossione nonché disciplinare le ipotesi di precedenti decadenze per le quali, si interviene con una "riammissione"

Richieste di rateazione dal 30.11.2020 sino al 31.12.2021	In deroga a quanto previsto dall'articolo 19 del DPR n. 602 del 1973, viene concessa in modo automatico la rateazione a 72 rate per importi a debito fino a 100 mila euro (in luogo degli attuali 60 mila). Per le richieste successive (dal 1.1.2022) torna il limite di 60 mila euro
Riapertura della rateazione	I contribuenti che, prima dell'8 marzo 2020 erano decaduti dal beneficio della rateazione (non avendo ad esempio pagato almeno cinque rate del piano) possono essere riammessi alla rateazione facendo domanda entro il 31.12.2021 senza la necessità di saldare le rate non pagate
Decadenza dalla rateazione	• In relazione alle richieste di rateazione formulate tra il 30.11.2020 ed il 31.12.2021, la decadenza si verifica in caso di mancato pagamento di dieci rate anche non consecutive e non di cinque • Analoga previsione, in merito alla decadenza da rateazione in caso di mancato pagamento di dieci rate (e non di cinque), si verifica, a norma del comma 2 ter dell'articolo 68 del DL n. 18 del 2020 in relazione ai piani di rateazione in corso alla data dell'8 marzo 2020 ed alle richieste formulate entro il 31 dicembre 2021 (data ultima di fatto assorbita dalla nuova disposizione contenuta nel DL n. 157 del 2020)
Effetti della domanda di rateazione	Dalla presentazione della domanda e sino alla data di eventuale rigetto della stessa : a) Sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza

	b) Non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi ed ipoteche, fatta eccezione per quelli già iscritti alla data di presentazione della domanda; c) Non possono essere avviate nuove procedure esecutive d) Il pagamento della prima rata estingue le procedure esecutive eventualmente avviate a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo
--	---

Gruppo di lavoro coordinato da Duilio Liburdi cui hanno partecipato: Alessandra Ballarino, Elisa Belloni, Felice Borriello, Sabina Cappelletti, Marco Clementi, Sabrina Lombardo, Antonio Manca, Marco Salvatore, Massimiliano Sironi.