



FONDAZIONE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI FERRARA

A CURA
DELLA COMMISSIONE DI STUDIO
IN MATERIA DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

Decreto legge 17 marzo 2020 n. 18

Primi orientamenti sull'applicazione del D.L. "Cura Italia"

Commento agli articoli 67, 68 e 83 D.L. n. 18/2020

25.03.2020

INDICE

ART. 67 - “SOSPENSIONE DEI TERMINI RELATIVI ALL’ATTIVITÀ DEGLI UFFICI DEGLI ENTI IMPOSITORI”

- | | |
|---|--------|
| 1. LA SOSPENSIONE DEI TERMINI DELL’ATTIVITÀ DEGLI ENTI IMPOSITORI (COMMA 1) | PAG. 2 |
| 2. LA PROROGA DEI TERMINI DECADENZIALI E PRESCRIZIONALI (COMMA 4) | PAG. 6 |
| 3. ULTERIORI TERMINI SOSPESI. I COMMI 2 E 3 | PAG. 6 |

ART. 68 - “LA DISCIPLINA DELLA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI”

PAG. 8

ART. 83 - “LA SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI”

- | | |
|--|---------|
| 1. INTRODUZIONE | PAG. 12 |
| 2. ATTIVITA’ PROCESSUALI DEL CONTRIBUENTE | PAG. 13 |
| 3. ATTIVITA’ PROCESSUALI DEGLI ENTI IMPOSITORI E DELL’AGENTE DELLA RISCOSSIONE | PAG. 14 |
| 4. RINVIO D’UFFICIO DELLE UDIENZE | PAG. 15 |
| 5. DEPOSITO DI DOCUMENTI E MEMORIE ILLUSTRATIVE | PAG. 15 |

ART. 67 - “SOSPENSIONE DEI TERMINI RELATIVI ALL’ATTIVITÀ DEGLI UFFICI DEGLI ENTI IMPOSITORI”

Avv. CAZZORLA Francesco

1. LA SOSPENSIONE DEI TERMINI DELL’ATTIVITÀ DEGLI ENTI IMPOSITORI (COMMA 1)

Come è noto, una delle principali problematiche che connotano il diritto tributario è rappresentata dalla mancanza di una disciplina organica, dall’assenza di una codificazione di base che attribuisca sistematicità al tessuto normativo. Ciò che sempre più spesso gli operatori si trovano a dover affrontare è la presenza di molteplici istituti giuridici privi di coordinamento strutturale.

Quando su tale situazione va ad operare un intervento legislativo di vasta portata e di natura emergenziale, come è quello in commento, perlopiù rivolto a modificare la disciplina di termini di natura anche perentoria, si capisce come gli effetti possano diventare dirimenti. Sotto questo aspetto, le prime riflessioni che emergono dalla lettura del decreto, non sono scevre di rilievi problematici.

L’art. 67 del decreto “*Cura Italia*” è rubricato “*Sospensione dei termini relativi all’attività degli uffici degli enti impositori*” e, al comma 1, prevede la sospensione, dal 8/3/2020 al 31/5/2020, dei termini relativi “*alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori*”.

L’ambito oggettivo della disposizione riguarda la sospensione dei termini, perentori e ordinatori, relativi alle incombenze poste a carico degli uffici finanziari riguardanti l’attività impositiva nelle sue diverse fasi, dall’attività di verifica, all’attività accertativa, all’attività di riscossione fino al contenzioso. La richiamata disposizione è stata emessa con il chiaro intento di dar seguito alla ridotta operatività degli uffici finanziari, prevista dalla Direttiva del Direttore Generale dell’Agenzia delle Entrate del 12/3/2020, per far fronte all’attuale emergenza sanitaria.

Un primo rilievo problematico, che riguarda l’ambito oggettivo, è rappresentato dal richiamo all’attività “*di contenzioso*”. In base a tale previsione, tutti i termini processuali, posti a carico

del Fisco, riguardanti cause pendenti presso le giurisdizioni tributarie di merito e di legittimità sarebbero sospesi dal 8 marzo al 31 maggio 2020. Tale disposto, però, si pone in aperto contrasto con il successivo art. 83¹, che regola specificamente la sospensione dei termini processuali solo fino al 15/4/2020. Il mancato coordinamento tra le due norme determina una palese violazione della parità delle parti nel processo, per cui solo una potrebbe usufruire di una più ampia sospensione dei termini. E' auspicabile, quindi, una correzione in sede di conversione.

L'ambito soggettivo della norma in commento assume anch'esso un'ampia portata, prevedendo la sospensione dei termini dell'attività "*degli uffici degli enti impositori*". Nella previsione potranno dunque comprendersi tutti gli enti impositori e, quindi, l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Entrate – Riscossione e i vari enti locali, ciascuno per il proprio ambito di competenza.

Su questo aspetto è opportuno soffermarsi in quanto rappresenta un punto delicato della norma in commento. La portata generale della previsione riguarda espressamente "*l'attività degli uffici degli enti impositori*", mentre nessun riferimento è fatto all'attività procedimentale posta a carico della parte privata. Nei confronti del contribuente il legislatore è intervenuto in modo settoriale (ad esempio con l'art. 68²) ma manca una disposizione di portata generale, che faccia riferimento alla sospensione dei termini riguardanti la parte privata nelle fasi di confronto pre-processuale.

Ciò determina alcuni "buchi" di rilevante portata pratica. Valgano alcuni esempi.

a) Accertamento con adesione. Come è noto, la procedura di accertamento con adesione vede la contemporanea convivenza di termini riguardanti sia l'ente impositore sia la parte privata, che vanno ad incidere su posizioni processuali e sostanziali. Si pensi, ad esempio, al termine di 15 giorni che l'Ufficio deve rispettare ex art.6, comma 4, D. Lgs. 218/97, per la convocazione della parte istante. Per tale termine, riguardante l'Ufficio, troverebbe applicazione la sospensione ex art. 67 DL 18/2020. Si pensi, invece, al termine previsto per

¹ Che sarà oggetto di specifica trattazione nel seguito del presente lavoro.

² Norma che he sarà oggetto di specifica trattazione nel seguito del presente lavoro.

l'effettuazione del pagamento, dell'intero importo o della prima rata, oggetto di definizione, previsto dall'art.8, comma, 1 D. lgs. 218/97³. Tale termine, riguardando il contribuente, non potrebbe essere sospeso ex art. 67.

Parimenti, non troverebbe sospensione il termine di 15 giorni antecedenti la data di comparizione in caso di definizione della proposta di adesione, previsto dall'art. 5, comma 1 – bis, D. Lgs. 218/97.

Quanto al termine di 90 giorni, decorrente dal deposito dell'istanza da parte del contribuente per consentire l'effettuazione della procedura in contraddittorio, la situazione sarebbe la seguente. Trattandosi di sospensione, per un periodo di 90 giorni, dei termini di impugnazione e di versamento, in tale ipotesi non potrebbe trovare applicazione l'art. 67 ma eventualmente la sospensione disposta dall'art. 83⁴. Lo stesso termine, però, riguarda anche l'Ufficio, che durante i 90 giorni decorrenti dal deposito dell'istanza è impossibilitato ad operare l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio ex art. 15 DPR 602/73: in questo caso, invece, il termine potrebbe trovare sospensione ex art. 67.

b) Procedimento di irrogazione sanzioni. Altro esempio è rappresentato dalla procedura di irrogazione delle sanzioni mediante autonomo atto di contestazione. L'art. 16, comma 4, D. Lgs. 471/97, prevede che entro il termine di 60 giorni il contribuente possa presentare “*deduzioni difensive*” nel qual caso l'Ufficio, se non dovesse accoglierle, dovrà emettere un nuovo atto di irrogazione, impugnabile giudizialmente. Detto termine, riguardando il contribuente, non troverebbe sospensione ex art. 67. Lo stesso termine, però, assume rilievo anche per il Fisco, dato che, decorsi i 60 giorni in assenza di deduzioni difensive, l'atto di contestazione “*si considera provvedimento di irrogazione sanzioni*”. In questo caso, invece, il termine potrebbe essere sospeso ex art. 67.

c) Memorie ex art. 12, comma 7, L. 212/2000. Come è noto, in base alla citata norma, il contribuente, entro il termine di 60 giorni dalla consegna del PVC, può presentare memorie

³ Trattasi di un termine di rilevante importanza, la cui scadenza causa il mancato perfezionamento della procedura, ex art. 9 D. Lgs. 218/97.

⁴ Il termine di 90 giorni troverebbe sospensione ex art. 83 dall' 8 marzo al 15 aprile, sempre che la cumulabilità non sia disconosciuta dalla giurisprudenza, come è stato fatto, in passato, per altre fattispecie.

difensive. Questo termine, essendo riferito alla parte contribuente, non potrebbe essere sospeso ex art. 67. Lo stesso termine però rileva anche per l'Ufficio, che nei 60 giorni non potrà notificare l'avviso di accertamento, salva motivata urgenza: in questo ultimo caso, potrebbe invece trovare applicazione la sospensione ex art. 67.

Emergono dunque numerosi problemi applicativi, che generano effetti distorsivi nelle procedure caratterizzate dall'intervento del contribuente. Stupisce che tale aspetto non sia ancora stato colto dall'Agenzia delle Entrate che, con la circolare n. 4/E del 20/3/2020, ha trattato solo della sospensione dei termini riguardanti le istanze di interpello, ma nulla dice in riferimento ai temi qui esaminati.

Si resta in attesa dunque di un'auspicata modifica legislativa in sede di conversione, che veda l'intervento di una generalizzata sospensione dei termini riguardanti l'attività impositiva che coinvolga anche la parte contribuente. Nel frattempo, però, non ci si può sottrarre dal fornire un'interpretazione razionale e costituzionalmente orientata della norma.

La partecipazione del privato all'attività accertativa in generale trova giustificazione nell'esigenza di giungere ad una determinazione obiettiva dell'obbligazione tributaria. La contrapposizione dialettica dell'attività difensiva del contribuente posta nell'ambito di un'attività accertativa consente all'attività stessa di essere più giusta ed efficiente, in ossequio ai principi di rango costituzionale quale quello di buon andamento della PA e di capacità contributiva. Ora, l'attività di accertamento non perde la sua matrice pubblicistica se viene realizzata mediante la partecipazione del contribuente, partecipazione che diventa una componente necessaria dell'attività pubblica e di cui l'Ufficio dovrà tenere conto anche nella costruzione del conclusivo avviso di accertamento. Pertanto, il permanere dell'accezione pubblicistica fa sì che anche l'azione del contribuente, posta all'interno di un'attività accertativa, possa rientrare nel concetto di "*attività di accertamento*" per cui l'art. 67 consente la sospensione dei termini. Ragionando diversamente, oltre a violare i principi di rango costituzionale sopra richiamati, si determinerebbero effetti distorsivi sul funzionamento degli stessi istituti che la norma in commento dovrebbe tutelare.

2. LA PROROGA DEI TERMINI DECADENZIALI E PRESCRIZIONALI (COMMA 4).

Ulteriore aspetto degno di nota è rappresentato dal comma 4 dell'art. 67, che dispone la proroga di 2 anni dei termini decadenziali riguardanti l'attività accertativa degli uffici finanziari. Anche in questo caso, la tecnica legislativa utilizzata si rivela infelice, in quanto inadatta a conferire portata generale della menzionata proroga.

Il 4 comma dell'art. 67 non contiene una disposizione espressa che faccia riferimento alla proroga dei termini decadenziali, ma opera un generale richiamo all'art. 12 del D. Lgs. 159/2015, che regola le misure emergenziali in caso di eventi eccezionali.

Il comma 2, dell'art. 12 richiamato, prevede la proroga dei termini decadenziali e prescrizionali riguardanti le attività accertative per i contribuenti *“per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e versamenti tributari”*. Ora, come già ricordato, il D.L. 18/2020 non prevede una generalizzata sospensione degli adempimenti e versamenti tributari per i contribuenti, ma indica interventi settoriali, come, ad esempio, per i versamenti di atti accertativi e cartelle esattoriali, ex art. 68. Anche l'ambito più generale dell'art. 60, che ha previsto la possibilità di effettuare i versamenti in scadenza il 16 marzo quattro giorni dopo, dispone una rimessione in termini.

Pertanto, *rebus sic stantibus*, la proroga generale ed incondizionata di due anni dei termini previsti per la potestà accertativa dell'Amministrazione finanziaria potrebbe trovare ostacoli. Anche per questo aspetto sarebbe auspicabile una modifica normativa in sede di conversione. In caso contrario è agevole prevedere un vasto contenzioso che interesserà la questione, una volta tornati alla tanto desiderata normalità.

3. ULTERIORI TERMINI SOSPESI. ICOMMI 2 E 3.

Il comma 1 prevede anche la sospensione, sempre dall'8 marzo al 31 maggio, dei termini per ulteriori adempimenti degli uffici tributari e in particolare:

- dei termini per fornire risposte agli interpelli di cui all'art. 11 L. 212/2000, del regime dell'adempimento collaborativo (art. 6 D. Lgs. n. 128/2015) e dell'interpello per i nuovi investimenti (art. 2 D. Lgs. 147/2015);

- dei termini per l'ammissione al regime di adempimento collaborativo (art. 7, comma 2, D.L. 128/2015), per la procedura di collaborazione e coordinazione rafforzata (art. 1 – bis D.L. n. 50/2017), per gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionali e alla rettifica in diminuzione del reddito (artt. 31 – ter e 31 - quater DPR 600/73), per la procedura di accordo preventivo per accedere ai benefici del *patent box* (art. 1, commi 37 – 43, L. 190/2014).

Il comma 2 regola il caso in cui le istanze siano depositate durante il periodo di sospensione prevedendo che:

- il deposito possa avvenire solo per via telematica mediante pec (tranne che per i soggetti non residenti);
- i termini per le risposte iniziano a decorrere dal primo giorno dopo la sospensione (1 giugno 2020).

Per tali ipotesi, l'Agenzia delle Entrate ha emesso la circolare n. 4/E del 20 marzo 2020, a cui si rimanda per i relativi chiarimenti.

In fine, il 3 comma regola la sospensione di termini per procedimenti non propriamente tributari, ma che riguardano gli uffici finanziari. In particolare è disposta la sospensione dei termini per:

- le risposte ad istanze per accesso alla banca dati dell'anagrafe tributaria (art. 492 – bis c.p.c., 155 quater, 155 quinquies, 155 sexies disp. att. cpc);
- le istanze di accesso agli atti (art. 22 L. 241/90) e accesso civico a dati e documenti (art. 5 D. Lgs. 33/2013).

ART. 68 – “LA DISCIPLINA DELLA SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI”

Dott. MELA Giancarlo e Dott. SORRENTI Jacopo

L'art. 68, D.L. 18/2020, prevede la sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione. La norma è articolata con numerosi rimandi legislativi e quindi di faticosa lettura e comprensione, per cui è necessaria una precisa analisi per focalizzare l'ambito di validità. Peraltro spicca, in particolare, la mancata citazione degli “avvisi bonari” ex art. 36BIS e le rettifiche ex art. 36TER dell'AdE che quindi vanno pagati sia se in scadenza naturale sia se con rateazione in corso.

La sospensione riguarda i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020, per gli atti che verranno meglio precisati in seguito, e il pagamento dovrà essere effettuato in unica soluzione entro il 30 giugno 2020 (nel testo, al c. 1 : “entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione”).

Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, ai commi 1 e 2, sono quindi sospesi i termini dei versamenti, derivanti da :

- cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione ;
- avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, cioè gli Avvisi di Accertamento esecutivi e gli Avvisi di Addebito dell'Inps;
- atti di cui all'articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, cioè gli atti di accertamento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli;
- ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali;
- atti di cui all'articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 , cioè atti di accertamento di tributi Comunali e Provinciali.

Secondo la Circolare n. 5 dell'AdE , la sospensione del termine per i versamenti derivanti dagli «avvisi previsti dall'art. 29 del DL n. 78 del 2010», cui fa riferimento l'articolo 68, va riferita solo ai termini per il versamento degli importi degli avvisi di accertamento esecutivo dovuti successivamente all'affidamento in carico all'agente della riscossione degli importi non pagati, ai sensi della citata lettera b) dell'articolo 29 del D.L. n. 78 del 2010. Ciò viene

motivato da considerazioni di ordine sistematico. Una diversa lettura della disposizione, volta a ricomprendere nella sospensione fino al 31 maggio 2020 (di cui all'articolo 68) anche il termine di versamento degli importi dovuti a seguito della notifica dell'avviso di accertamento cosiddetto esecutivo da parte dell'Agenzia delle entrate, sarebbe incompatibile con le disposizioni del citato articolo 29 del D.L. n. 78 del 2010 che collegano il termine per il versamento, in sede di acquiescenza o in via provvisoria in pendenza di giudizio, al termine per la proposizione del ricorso; termine che ai sensi dell'articolo 83 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 è sospeso invece fino al 15 aprile.

Analizzando il combinato disposto degli artt. 68 e 83 del DL 17.3.2020 n. 18 emerge una difformità temporale. Infatti, la proroga dei termini al 30.6.2020 ha come presupposto la scadenza del pagamento tra l'8.3.2020 e il 31.5.2020, invece, ex art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, i termini per il ricorso sono sì sospesi (e non solo prorogati), ma per un periodo diverso, dal 9.3.2020 al 15.4.2020.

A titolo esemplificativo:

Se un accertamento esecutivo è stato notificato il 10.2.2020, il termine per il ricorso nonché per versare le somme scadrebbe, senza proroga, il 10.4.2020: per effetto della proroga, invece, andrebbe eseguito entro il 30.6.2020, mentre il ricorso andrebbe notificato entro il 18.5.2020. Si ha dunque una situazione in cui il termine per il ricorso è per forza di cose antecedente al quello per versare le somme. Ove il termine iniziasse a decorrere durante il periodo di sospensione (9.3.2020 - 15.4.2020), lo stesso sarebbe differito alla sua fine, quindi al 16.4.2020, e scadrebbe il 15.6.2020, comunque prima del 30.6.2020.

A fini del citato esempio, nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2020 n. 5 si specifica che per gli avvisi di accertamento esecutivi opera il solo art. 83 del DL 17.3.2020 n. 18, e non il precedente art. 68. Ergo: i contribuenti non beneficiano mai della proroga al 30.6.2020, ma solo della (meno favorevole) sospensione dei termini dal 9.3.2020 al 15.4.2020.

E' opportuno segnalare il dubbio sollevato dalla Fondazione Nazionale dei Commercialisti nel Documento del 18 marzo 2020: *“non sembra siano state sospese le rate da dilazione dei ruoli ex art. 19 del d.P.R. n. 602/1973 (anche quando la dilazione trae origine da un*

accertamento esecutivo)” ; tale dubbio non è però meglio motivato né confortato da esclusioni esplicite seppur, ovviamente, la tesi contraria di inclusione sia limitata alle rate scadenti nell’intervallo temporale di sospensione.

In conformità con i commi precedenti del presente articolo, il successivo comma 3 riguarda i versamenti relativi a :

- “rottamazione ter” (art. 3 comma 2, lett. b) e 23, nonché art. 5, comma 1, lett. d), del DL n. 119 del 2018, e art. 16-bis, comma 1, lettera b), numero 2), del DL n. 34 del 2019) contemplando il differimento al 31 maggio 2020 dei termini , quindi differendo i versamenti scadenti il 28 febbraio 2020 ;
- “saldo e stralcio” (art. 1, comma 190, della Legge n. 145 del 2018) differendo il termine al 31 maggio 2020 del versamento previsto per il 31 marzo 2020.

Il tenore letterale dei commi esposti non ci permette di verificare se la citata sospensione di riferimento diretto alle ipotesi di versamento da parte del contribuente debitore, possa estendersi anche agli atti di pignoramento imposti da terzi. Nella citata verifica di sospensione aiuta rimandare all’art.72.bis D.P.R. 602/1973, relativamente la possibilità di indicare, nell’atto di pignoramento dei crediti del debitore (contribuente) verso terzi, l’ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario.

Rimane la criticità relativa al fatto in cui i destinatari della disposizione contenute all’articolo 68, siano non solo i contribuenti morosi in forza del titolo (cartella di pagamento o atto impositivo ovvero quei provvedimenti che hanno titolo sia esecutivo che di precetto), ma anche coloro che, in forza del pignoramento, intervengono nel rapporto – trilaterale – con l’agente della riscossione.

Il comma 4 prevede differimento dei termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità degli agenti della riscossione in riferimento ai carichi affidatagli negli anni 2018, 2019 e 2020, i quali, secondo la legislazione vigente (art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 112 del 1999), scadrebbero, rispettivamente, nel 2021, nel 2022 e nel 2023.

Tale rinvio viene concesso al fine di evitare che l’approssimarsi della scadenza dei termini di presentazione delle relative comunicazioni di inesigibilità imponga agli agenti della

riscossione di portare a termine le attività di riscossione riguardanti i carichi ad essi affidati negli anni 2018, 2019 e 2020; in tal modo, si vedono intensificate le azioni di recupero coattivo nei confronti di soggetti che presumibilmente, anche una volta scadute le sospensioni concesse, continueranno ad avere difficoltà nell'assolvimento delle obbligazioni derivanti dai carichi iscritti a ruolo.

Infine è previsto che *“non si procede al rimborso di quanto già versato”*. Se tale norma nei casi di sanatorie o “rottamazioni” è oltremodo penalizzante per chi ha adempiuto con solerzia, appare qui alquanto superflua trattandosi di un mero differimento con obbligo, comunque, di pagamento per l'intero debito; ciò, peraltro, presume che qualche contribuente possa aver pensato di chiedere e ottenere un rimborso entro il 29 giugno! Ipotesi del tutto marginale.

Necessaria e opportuna precisazione è quella contenuta nel comma 1 in cui si precisa che si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159 , cioè la regola generale per gestire la sospensione dei termini nei casi di eventi eccezionali , prescrivendo che le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, **per un corrispondente periodo di tempo**, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori . Quest'ultima sospensione però è soggetta a un beneficio ben maggiore a favore dell'Amministrazione che come meglio descritto nell'apposito paragrafo di questo elaborato è di due anni e quindi senza effettiva corrispondenza del periodo di sospensiva.

ART. 83 – “LA SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI”

Dott. BERGAMINI Matteo

1. INTRODUZIONE

Per ciò che riguarda nello specifico la disciplina contenuta all’art. 83 del D.L. n. 18/2020, rubricato “*Nuove misure urgenti per contrastare l’emergenza edipemiologica da COVID-19 e contenere gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare*”, occorre innanzitutto apprezzare un diretto rimando, ad opera dello stesso Legislatore, a ciò che è specificamente afferente il rito tributario.

Infatti, il comma 21 testualmente recita: “*Le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano altresì ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie e alla magistratura militare.*”

In ogni caso, il provvedimento normativo non è manchevole di elementi di criticità che in questa sede si avrà cura di evidenziare, analizzandone le relative soluzioni ed eventuali interpretazioni.

Innanzitutto occorre sottolineare che il nuovo D.L. n. 18/2020, con l’art. 83 va sostanzialmente a sostituire (abrogandoli) gli artt. 1 e 2 del precedente D.L. 11/2020, recante “*Misure straordinarie ed urgenti per contrastare l'emergenza epidemologica da COVID-19 e contenere gli effetti negativi sullo svolgimento dell'attività giudiziaria*”, con le seguenti conseguenze sul piano operativo:

- a) ampliamento del periodo di sospensione dei termini processuali e delle udienze fino al 15.04.2020;
- b) chiarimento di alcuni dubbi interpretativi soprattutto con riferimento all’ambito del contenzioso tributario.

Il meccanismo applicativo della sospensione dei termini ricorda in modo particolare la sospensione feriale dei termini processuali prevista dal 1 agosto al 31 agosto di ogni anno ai sensi e per gli effetti della legge n. 742/1969, art. 1.

2. ATTIVITÀ PROCESSUALI DEL CONTRIBUENTE

L'art. 83, comma 2, ha precisato che è **sospeso dal 9.03.2020 al 15.04.2020** il decorso dei termini per qualsiasi atto processuale.

Nel caso in cui il decorso del termine dovesse iniziare durante il periodo della sospensione, l'inizio della decorrenza del termine è differito alla fine del periodo di sospensione, ovvero al 16.04.2020

A tal riguardo, attraverso la circolare n. 5/E del 20/03/2020 l'Agenzia delle Entrate ha riportato il caso esplicativo che di seguito viene riportato.

Nel caso in cui un avviso di accertamento sia stato notificato il 10/02/2020, il termine per la proposizione del ricorso introduttivo scadrebbe, senza proroga, il 10/04/2020. Per effetto della proroga, invece, il ricorso andrebbe notificato entro il 18/05/2020.

Un altro importante chiarimento riguarda poi la possibile sovrapposizione del periodo di sospensione disposto dal Decreto "Cura Italia" con la sospensione del termine di impugnazione "per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente", ordinariamente prevista dall'articolo 6, comma 3, D.Lgs. n. 218/1997 nel caso di accertamento con adesione.

Anche in questo caso l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6/E del 21/03/2020 espone un altro esempio, che di seguito viene illustrato, e per il quale l'amministrazione finanziaria si è espressa positivamente circa l'applicazione cumulativa dei termini di sospensione ex art. D.Lgs. 218/1997 e art. 83.

Nella fattispecie, si è ipotizzato che ad un contribuente sia stato notificato un avviso di accertamento in data 21 gennaio e che, in data 20 febbraio 2020, lo stesso abbia presentato istanza di accertamento con adesione.

Affinchè possa essere individuato il termine per la sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione occorre evidenziare quanto segue:

- alla data del 20 febbraio sono trascorsi solo 30 dei 60 giorni previsti per la proposizione del ricorso;

- dal 20 febbraio decorrono i 90 giorni di sospensione ordinariamente previsti in caso di istanza di accertamento con adesione dall'articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997;
- dal 9 marzo al 15 aprile opera la sospensione dei termini prevista dall'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020, ragione per cui, alla data del 9 marzo risultano decorsi soltanto 17 giorni dei 90, e i rimanenti 73 giorni, unitamente ai residui 30 utili per produrre ricorso, iniziano a decorrere dal 16 aprile.
- il termine finale per la sottoscrizione dell'accertamento con adesione scade quindi il 27 luglio.

Tutto ciò premesso, per quanto sopra riportato, considerato che in ogni caso la sospensione opera con riferimento a qualsiasi termine processuale, di seguito viene fornito l'elenco degli atti e/o adempimenti a cui essa si renderebbe applicabile:

- ricorso introduttivo (art. 18 D.Lgs. n. 546/1992);
- costituzione in giudizio del ricorrente (art. 22 D.Lgs. 546/1992);
- notifica dell'atto di appello principale o incidentale (art. 51 D.Lgs. n. 546/1992 e art. 327 c.p.c.);
- reclamo/mediazione (art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992) – richiamo espresso dall'art. 83, n. 18;
- riassunzione presso il giudice competente (art. 5 D.Lgs. n. 546/1992);
- reclamo al decreto presidenziale (art. 27 D.Lgs. n. 546/1992);
- riassunzione del processo interrotto o sospeso (art. 43 D.Lgs. 546/1992);
- accertamento con adesione (art. 6 D.Lgs. n. 218/1997) – si veda circolare n. 6/E/2020.

Infine, è opportuno fare presente che il Decreto Cura Italia non ha previsto, invece, alcun periodo di sospensione per i versamenti relativi ai procedimenti di mediazione e di conciliazione giudiziale - sia per la prima rata sia per le rate successive - le quali, pertanto, andranno pagate entro i termini ordinariamente previsti.

3. ATTIVITÀ PROCESSUALI DEGLI ENTI IMPOSITORI E DELL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE

Ai sensi dell'art. 67 del D.L. n. 18/2020 i termini processuali riferibili agli "enti impositori" sono sospesi dal 8/03/2020 al 31/05/2020.

In considerazione di ciò risulta quindi evidente il maggiore periodo di sospensione rispetto a quello previsto per i contribuenti (9/03/2020 – 15/04/2020).

Si ritiene che tale periodo di sospensione possa pacificamente essere applicato con riferimento alle seguenti attività processuali, proprie degli enti impositori:

- costituzione in giudizio della parte resistente (art. 23 D.Lgs. n. 546/1992)
- notifica dell'atto di appello principale o incidentale (art. 51 D.Lgs. n. 546/1992 e art. 327 c.p.c.);

Inoltre, fra gli enti impositori appare lecito comprendere non solo le agenzie fiscali, ma anche gli altri enti impositori, quali enti locali e Camere di Commercio.

Per converso, il termine così come utilizzato espressamente dal legislatore, che prevede la sospensione "da parte degli uffici degli enti impositori", fa pensare che tale periodo di sospensione non operi, invece, per gli agenti della riscossione (Agenzia Entrate – Riscossione, Riscossione Sicilia S.p.a, e gli altri agenti della riscossione), per i quali dovrebbe quindi applicarsi il periodo di sospensione "generale" ex art. 83 (9/03/2020 – 15/04/2020).

4. RINVIO D'UFFICIO DELLE UDIENZE

L'art. 83, comma 1, del D.Lgs. n. 18/2020 ha previsto che dal 9.03.2020 al 15.04.2020 le udienze sono rinviate d'ufficio e a data successiva al 15.04.2020.

Si ritiene che tale disposizione normativa sia applicabile anche alle udienze cautelari di cui agli artt. 47, 52 e 62-*bis* D.Lgs. n. 546/1992.

5. DEPOSITO DI DOCUMENTI E DI MEMORIE ILLUSTRATIVE

Elemento apprezzabile dell'intervento legislativo è quello che ha portato a superare le diverse problematiche riguardanti il computo dei cc.dd. "termini liberi" precedenti l'udienza di trattazione della causa che erano stati del tutto ignorati nella previgente formulazione del

D.L. n. 11/2020, i quali sono stati, invece, oggetto di attenta disamina da parte del legislatore attraverso il nuovo decreto.

Di fatti, con riferimento a questi, è stato chiarito al comma 2 dell'art. 83 che *«quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto»*.

È questo il caso del deposito di brevi repliche, nonché di memorie illustrative e, soprattutto, della produzione dei documenti di cui all'art. 32, D. Lgs. n. 546/92, da effettuarsi, rispettivamente, cinque, dieci e venti giorni liberi prima della data di trattazione della causa, termini che per consolidato orientamento della giurisprudenza devono considerarsi quali termini perentori.

In considerazione di ciò, al momento di rinvio dell'udienza, la data di trattazione dovrà essere stabilita in maniera tale che possa essere garantito il diritto di difesa di tutte le parti e ciò attraverso il rispetto dei termini di cui all'art. 32. L'udienza di trattazione potrà essere fissata quindi non prima del 07.05.2020 in maniera che a partire dal 16.04.2020 sia garantito il termine dei 20 giorni liberi per l'eventuale deposito in giudizio di documenti.