



## **Il Decreto c.d. Cura Italia e il processo tributario**

**1. INTRODUZIONE.** Il c.d. Decreto Cura Italia è intervenuto su numerosi profili relativi agli adempimenti, ai controlli, ai procedimenti ed al contenzioso tributario. In questa sede, sarà esaminato prevalentemente l'art. 83 del D.L. n. 18/2020, che contempla la sospensione dei termini processuali anche in materia tributaria.

Dall'esame del citato Decreto emerge una constatazione di fondo, che riserva alla Giustizia Amministrativa (art.84) ed alla Giustizia Contabile (art.85) una specifica attenzione, con la predisposizione di una disciplina mirata, mentre con riferimento alla Giustizia Tributaria, si parla solo commistamente (come osservato da autorevole dottrina, Glendi editoriale 28 marzo 2020) alle disposizioni relative alla Giustizia Civile, Penale e Militare; assimilazione quest'ultima non di gran conforto a chi opera quotidianamente nell'ambito della Giustizia Tributaria.

L'intervento legislativo è, quindi, circoscritto alla laconica previsione per cui "le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano altresì ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie". Pertanto, con una riserva di compatibilità, la sospensione dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020, ulteriormente prorogata mediante il D.L. n°23 del 08 aprile 2020, fino al 11 maggio 2020, delle udienze dei procedimenti pendenti e dei termini "*per il compimento di qualsiasi atto*" relativi a detti procedimenti, si applica anche al processo tributario.

Nelle more della predisposizione del presente elaborato, infatti, il Presidente del Consiglio dei Ministri ha firmato il D.L. n. 23/2020 (c.d. "Decreto Liquidità" del 6 aprile 2020) in forza del quale, oltre a confermare le attuali restrizioni vigenti, ha disposto la proroga della sospensione

dei termini processuali dal 15 aprile al giorno 11 maggio 2020; corollario di questo provvedimento è una sospensione di complessivi di 64 giorni, rispetto ai precedenti 38.

Ancorché apparentemente generalizzata, detta previsione non ha mancato di suscitare talune perplessità interpretative ed applicative, soprattutto, con riferimento all'innesto di detta previsione sui procedimenti di accertamento con adesione, tanto da indurre la stessa Agenzia delle Entrate ad un tempestivo intervento chiarificatore (*infra*).

Al contempo, ulteriori criticità sono emerse dal raccordo tra l'art. 83 del D.L. con altre disposizioni contenute nel corpo del Decreto. In particolare, si segnala una vistosa asimmetria – non priva di conseguenze applicative – tra la sospensione dei termini a favore del contribuente (come visto, dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020) e quella riservata agli enti impositori, giacché l'art. 67 del medesimo Decreto ha introdotto un termine di sospensione più ampio – dall'8 marzo al 31 maggio – per le attività non solo di liquidazione, controllo, accertamento, e riscossione, ma anche di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori (85 giorni).

Il che, ad esempio, suscita dubbi con riferimento al termine di costituzione nell'ambito del procedimento di reclamo/mediazione di cui all'art. 17 bis del D. Lgs. 549/6/1992, in quanto, come noto, il termine per la costituzione del contribuente è sospeso per 90 giorni (dalla notifica del ricorso con effetto di reclamo) per consentire alle parti di esperire il tentativo di mediazione. La sopracitata asimmetria – con la sospensione allargata a vantaggio degli uffici – pone, dunque, il dilemma dell'individuazione del termine per la costituzione in giudizio del contribuente: se, quindi, debba considerare soltanto la sospensione “emergenziale” ordinaria (dal 9 marzo 2020 al all'11 maggio 2020) ovvero, quella allargata a vantaggio dell'attività degli enti impositori (dall'8 marzo al 31 maggio). Per quanto la differenza tra il termine ordinario e quello ad hoc previsto per gli enti si sia assottigliata in virtù del Decreto Liquidità (che, come visto, ha allungato il termine ordinario da 38 a 64 giorni), l'asimmetria rimane.

Sebbene, in via prudenziale, sia certamente preferibile far riferimento alla sospensione ordinaria, sarebbe opportuno un intervento chiarificatore in sede di conversione, anche al fine di evitare che il contribuente si costituisca in giudizio, sopportandone le spese, per, poi, vedersi comunicare una vantaggiosa proposta di mediazione da parte dell'ufficio, in applicazione del termine “esteso”. Ad oggi, l'Agenzia delle Entrate, espressasi sul tema, ha confermato l'applicazione del termine ordinario di cui all'art. 83 (Circolare, 3 aprile 2020, n. 8/E del 3 aprile 2020).

- 2. LA NATURA DELLA SOSPENSIONE.** La sospensione introdotta è analoga alla sospensione feriale dei termini, di cui all'art. 1 della Legge 7 ottobre 1969, n. 742; pertanto, il periodo di

sospensione è computato tenendo conto del calendario comune, secondo l'unità di misura del giorno (Cass. nn. 8850/2003 e 3223/2007). Per quanto, a quanto consta, non risultino indicazioni espresse in tal senso, parrebbe possibile il cumulo tra la sospensione emergenziale e quella feriale.

- 3. IL RICORSO.** Più nel dettaglio, è inserito nel Titolo V- Ulteriori disposizioni, Capo I, l'art.83, rubricante "Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID -19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare", costituito da 23 commi, e che sostanzialmente prevede per il periodo compreso dal 09 Marzo 2020 al 15 Aprile 2020, per i Procedimenti Civili e Penali, la sospensione delle Udienze, ed il decorso di tutti i termini processuali, ad eccezione di taluni e tassativi casi (di cui, in particolare, al comma 3).

Interesse delle presenti note, saranno esclusivamente i commi 2 e 21.

In particolare, il Legislatore al comma 2 ha previsto che "Dal 9 marzo 2020 al 15 aprile 2020 è sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali. Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata, i termini stabiliti per la fase delle indagini processuali, per l'adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione, per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali. Ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo. 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. Si intendono altresì sospesi, per la stessa durata indicata nel primo periodo, i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie e il termine di cui all'articolo 17 bis, comma 2 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992 n.546.

Suscita, in primo luogo perplessità, menzionare esclusivamente i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni Tributarie, così sospendendo l'introduzione dei giudizi di I grado dinanzi la CTP, trascurando tutti gli altri termini previsti dalla disciplina sul processo tributario. Si pensi, a titolo esemplificativo ai termini relativi ad appello, revocazione, e finanche i Giudizi di legittimità in Cassazione.

In tale contesto di incertezza, assumono rilievo chiarificatore – pur non potendosi attribuire alcun valore normativo – gli interventi di prassi.

In primo luogo, la Circolare n.6/E del 23 marzo 2020 emessa dall'Agenzia delle Entrate, mediante la quale ha inteso fornire, con un intervento incisivo rispetto al dato positivo, un

contributo interpretativo della norma, precisando come calcolare il *dies a quo* da cui far decorrere il decorso della prevista sospensione termini, così come di seguito:

- le impugnazioni per atti notificati prima del 09 marzo 2020 con termine di impugnazione ancora pendente a tale data, in seguito all'entrata in vigore del successivo D.L. 23 dell'08 aprile 2020, art.36, comma 1, il termine per ricorrere resta sospeso dal 09 marzo all'11 maggio, con ripresa a decorrere dal 12 maggio;
- impugnazioni per atti notificati tra il 09 marzo ed l'11 maggio 2020, l'inizio del decorso del termine per ricorrere slitta alla fine del periodo di sospensione, con ripresa a decorrere dal 12 maggio.

Ed ancora, non si può che rammentare la Determinazione n°6121 del 25 marzo 2020 emessa dal Direttore Generale delle Finanze, mediante la quale è stato disposto, con decorrenza 26 marzo 2020 l'interdizione dell'accesso del pubblico alle Commissioni Tributarie di ogni ordine e grado, fino a cessata emergenza ovvero fino a nuova determinazione.

Il comma 21 prevede semplicemente che “Le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano ai procedimenti relativi alle Commissioni Tributarie e alla Magistratura Militare”.

**4. POTENZIAMENTO PTT.** Al contempo, l'accesso al PTT (Processo Tributario Telematico) è stato potenziato mediante l'introduzione di nuove funzionalità.

La *ratio* del prefato intervento di potenziamento consiste nel garantire il pieno funzionamento delle attività e di limitare l'accesso del pubblico presso le sedi delle Commissioni Tributarie durante l'emergenza COVID – 19.

Sono state apportate delle modifiche software alle funzionalità del Processo Tributario Telematico (PTT), che ferma restando la primigenia necessaria registrazione al PTT, dal 17 Marzo 2020, consente anche alle parti costituite in modalità cartacea di poter consultare gli atti presenti nel fascicolo processuale informatico.

La visualizzazione del fascicolo avviene attraverso l'utilizzo del PTT, mediante le nuove funzionalità qui di seguito meglio illustrate.

Perfezionata la registrazione al Sigit, si accede all'area riservata del PTT, Home – Page, sezione “Interrogazione Atti depositati” quindi occorre cliccare sul servizio “Ricerca Fascicolo” (schematicamente: Registrazione PTT – Home Page – Sezione Interrogazione Atti Depositati – Ricerca Fascicolo).

L'utente, dopo aver inserito le informazioni obbligatorie per la ricerca, quali Regione e Commissione, ha la possibilità di effettuare ovvero sviluppare la propria ricerca attraverso due criteri diversi:

- Un criterio di ricerca puntuale, inserendo direttamente il numero di iscrizione (RGR/RGA), ovvero utilizzando un secondo criterio, relativo ai dati della Parte Ricorrente/Resistente, che prevede l'indicazione obbligatoria dell'anno e del trimestre in cui è stato effettuato il deposito.

Le altre informazioni di carattere opzionale, quali ad esempio Codice Fiscale/Partita Iva, Cognome/Denominazione, nome, possono essere inserite se considerate utili per delimitare la ricerca.

- Il secondo criterio di ricerca permette di ottenere un elenco di RGR/RGA, che richiederà, per consultare un fascicolo, solamente cliccare con il mouse (ovvero touch) l'icona corrispondente al fascicolo del RGR/RGA che si vuole visualizzare.

Pertanto, utilizzando indistintamente il primo piuttosto che il secondo criterio di ricerca, l'utente, previamente registratosi, visualizza il fascicolo processuale telematico con tutti gli allegati.

Ulteriore impulso, all'utilizzo esclusivo della procedura telematica, è previsto dal c.d. "Decreto Liquidità".

Il Legislatore, con l'art.29, comma 1, rubricato "Disposizioni in materia di processo tributario e notifica degli atti sanzionatori relativi al contributo unificato e attività del contenzioso degli enti impositori", impone nello specifico che "Gli enti impositori, gli agenti della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del Decreto Legislativo del 15 dicembre 1997, n.446, e le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituite in giudizio con modalità analogiche, sono tenute a notificare e depositare gli atti successivi, nonché i provvedimenti giurisdizionali, esclusivamente con le modalità telematiche stabilite dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 23 dicembre 2016, e dai successivi decreti attuativi.

In breve, il prefato potenziamento del PTT, mediante l'inserimento delle riferite funzionalità di consultazione telematica del fascicolo Processuale, nonché, di notifica e pedissequo deposito degli atti in maniera telematica, è preludio ad una riforma radicale del Processo Tributario, indirizzato verso l'esclusiva telematizzazione, *ivi* compresa la trattazione delle udienze, che indubbiamente contribuirebbe ad una più rapida definizione del contenzioso pendente, limitando ovvero azzerando l'accesso alle Commissioni Tributarie.

- 5. L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE.** Preliminarmente, si ritiene opportuno contestualizzare e definire la procedura di "accertamento con adesione": l'istituto deflattivo del contenzioso tributario che consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria. Trattasi, pertanto, di un "accordo" (utilizzando detto termine

in senso atecnico, al solo fine di meglio descrivere l'istituto) tra contribuente ed ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento (esempio: dopo un controllo dell'Ufficio o della Guardia di Finanza), sia successivamente e sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente, quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale.

L'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge. Inoltre, per i fatti accertati, perseguibili anche penalmente, costituisce una circostanza attenuante il perfezionamento dell'adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L'effetto "premiante" si concretizza nell'abbattimento fino a un terzo delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie.

L'istituto in commento è stato oggetto di attenzione peculiare in seguito all'emissione del Decreto "Cura Italia". Nel dettaglio, come già anticipato, alla luce delle citate previsioni legislative, dubbi sussistevano proprio in relazione all'eventuale applicazione del periodo di sospensione anche ai procedimenti di adesione in corso: da un lato i procedimenti di cui si discorre potevano essere considerati procedimenti amministrativi e, come tali, compresi nel novero di cui all'art. 67; dall'altro potevano essere ricompresi nell'art. 83 a fronte proprio dell'effetto dell'avvio dell'accertamento con adesione: la sospensione dei termini per la presentazione del ricorso.

A chiarire il dubbio interpretativo, in data 23 marzo 2020, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la già citata circolare n. 6/E nella quale è stato chiarito che per gli accertamenti con adesione debba trovare applicazione l'art. 83 del D.L. 18/2020 e, pertanto, gli stessi sono sottoposti alla sospensione ivi stabilita.

Pertanto, al termine di impugnazione si applicano, cumulativamente, sia la sospensione del termine di impugnazione "per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente", prevista ordinariamente dall'art. 6, comma 3, D. Lgs. 218/1997; sia la sospensione dal 9 marzo al 15 aprile prevista dall'art. 83 D.L. 18/2020. Ciò è, peraltro, stato confermato dalla successiva circolare del 3 aprile 2020 n. 8/E, par. 2.7.

A corredo del chiarimento predetto, l'Agenzia delle Entrate propone un esempio che qui di seguito si riporta testualmente:

“Nel caso di un avviso di accertamento notificato in data 21 gennaio 2020 e di istanza di accertamento con adesione presentata in data 21 febbraio 2020, il termine per la sottoscrizione dell’atto di accertamento con adesione scade il 27 luglio 2020, considerato che:

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

-Dal 20 febbraio iniziano a decorrere i 90 giorni di sospensione previsti dall’art. 6, comma 3, D. Lgs. 218/1997, cui vanno sommati i residui 30 risultanti dal precedente punto;

- Essendo intervenuta, dal 9 marzo al 15 aprile, la sospensione dei termini prevista dall’art. 83, comma 2, del decreto alla data del 9 marzo risultano decorsi soltanto 17 dei 90 giorni e i rimanenti 73, unitamente ai residui 30 utili per presentare ricorso, iniziano a decorrere dal 16 aprile, per il cui termine finale per la sottoscrizione dell’accertamento con adesione scade il 27 luglio”.

L’Agenzia delle Entrate, qualora sussista “in concreto un condiviso interesse a svolgere il procedimento di accertamento con adesione” ed in un’ottica di “collaborazione e buona fede” tra fisco e contribuente, avvalora detti interessi e delinea le procedure di gestione che garantiscono la salvaguardia della salute dei dipendenti e dei cittadini, evitando contatti fisici e spostamenti. Iter a cui espressamente si rimanda e che, per sommi capi, si anticipa delinea un procedimento “a distanza”.

Al contrario, non è sottoposto ad alcuna sospensione il termine previsto dall’art. 8 D. Lgs. 218/1997 e, pertanto, il termine entro cui versare le somme dovute in seguito all’adesione; detta previsione, tuttavia, non riguarda i soggetti che alla data del 21 febbraio 2020 avevano il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nei comuni individuati all’art. 1 del Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 24 febbraio 2020. Tali soggetti, pertanto, nel caso in cui il termine in commento scada tra il 21 febbraio 2020 ed il 31 marzo 2020, effettueranno il relativo versamento entro il prossimo 30 aprile.

Nessuna sospensiva, invece, è stata prevista per i versamenti relativi ad avvisi bonari, conciliazioni e mediazioni per i quali quindi, anche se scade in tale periodo la prima (o unica) rata del piano già in corso, il contribuente non potrà agevolarsi di alcuna sospensione.

Come anticipato, il c.d. Decreto Liquidità ha ulteriormente prorogato la sospensione sino all’11 maggio 2020. Pertanto, in relazione all’istituto di cui si discorre e nell’ipotesi di accertamento per il quale al 9 marzo era stata presentata istanza di adesione, la sospensione complessiva sarà di 214 giorni; ed invero: ipotizzando un accertamento il 20 dicembre 2019 per il quale il 10 gennaio 2020 era stata presentata istanza di accertamento con adesione, la scadenza per ricorrere sarà il 21 luglio 2020 (ergo: 60 + 90 + 64). A detto termine andrà, nel

caso, computata anche la pausa estiva nell'ipotesi in cui il termine così ricalcolato scada in agosto. In tal caso, si aggiungeranno ulteriori 31 giorni.

**6. ALTRI ISTITUTI DEFINITORI.** La sospensione dei termini di impugnazione di cui all'articolo 83 risulta applicabile a tutti gli istituti definitivi che fanno esplicito rinvio, ai fini del godimento del beneficio, ai termini per l'impugnazione dell'atto (si pensi all'acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, alla definizione degli atti di contestazione ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alla possibilità di presentare istanza di adesione a seguito della notifica di un avviso di accertamento, alla presentazione delle istanze IPEA/IPEC).

**7. LE IMPUGNAZIONI.** Non è espressamente disciplinata nemmeno la sospensione dei termini di impugnazione. Tuttavia, a livello interpretativo, sembra prevalere la tesi espansiva, tenuto conto del fatto che l'art. 83 non prevede alcuna esclusione e che, valorizzando la *ratio* e l'impianto sistematico complessivo del Decreto, sarebbe irragionevole circoscrivere la sospensione al solo giudizio di primo grado. Si rammenta, infatti, che la sospensione in commento ha natura straordinaria ed emergenziale e, pertanto, non può che trovare applicazione con riferimento a qualsivoglia termine processuale. Il termine di sospensione dovrebbe, quindi, essere esteso all'appello, al ricorso in Cassazione in materia tributaria e al giudizio di riassunzione a seguito di rinvio disposto dalla Corte di legittimità.

Nondimeno, privilegiando un'interpretazione letterale, il riferimento al dato positivo potrebbe escludere le fasi del giudizio tributario che non si svolgono innanzi alle commissioni tributarie, ossia ricorso in cassazione e revocazione. Per quanto non si condivida tale opzione, da un punto di vista sistematico e teleologico, potrebbe essere consigliata in ottica meramente prudenziale.

Si rammenta che, in virtù, dell'asimmetria tra contribuente ed ufficio richiamata in premessa, il termine a disposizione per gli uffici per dar impulso alla propria attività processuale è allungato al 31 maggio 2020, in applicazione di quanto previsto dall'art. 67 del D.L. 18/2020. Da ciò conseguono talune criticità applicative anche in sede di impugnazione. Si pensi, ad esempio, alle asimmetrie per notifica e costituzione in appello tra contribuente ed ufficio, nonché a quelle per l'eventuale appello incidentale.

**8. I TERMINI A RITROSO.** La sospensione investe anche i termini a ritroso. Pertanto, ai fini delle memorie e del deposito documentale ex art. 32 D.Lgs. 546/1992, ovvero dell'istanza ai fini dell'esperimento della conciliazione giudiziale, occorrerà che la fissazione dell'udienza rinviata assicura il rispetto dei "giorni liberi" previsti da quest'ultima disposizione.



- 9. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE.** Il laconico intervento legislativo ha suscitato numerose criticità applicative, oltre che vistose asimmetrie nei rapporti fisco- contribuente, difficilmente giustificabili alla luce del principio di parità tra le parti processuali. Per quanto sia apprezzabile il tempestivo intervento dell'Amministrazione finanziaria a fugare i maggiori dubbi operativi, è certamente auspicabile che, in sede di conversione, i punti maggiormente controversi siano oggetto di specifica disciplina positiva.

*Contributo scientifico a cura del Dipartimento di diritto processuale tributario della Fondazione AIGA Tommaso Bucciarelli*

*Avv. Silvia Giorgi*

*Avv. Sabrina Venturato*

*Avv. Mariano Parisi*