

## DECRETO LEGGE 17 MARZO 2020 N. 18

Prime note interpretative delle disposizioni in materia fiscale.

1. Introduzione. - 2. Considerazioni generali e aporie sistematiche - 3. Accertamento con adesione: sospensione e impugnazione degli atti nel d.l. n. 18/2020, ricerca di un'interpretazione condivisa. - 4. La sospensione dei termini per la proposizione del ricorso in primo grado e impugnazione ex art. 83 d.l. n. 18/2020. - 5. I procedimenti cautelari nel periodo di sospensione 9 marzo – 15 aprile 2020.- 6. La sospensione dei termini nei tributi locali. - 7. Necessaria equiparazione dei termini di sospensione dell'attività degli uffici impositori con quelli processuali. - 8. Le udienze da remoto nel processo tributario a seguito dell'art. 83 D.L. 17.03.2020 n. 18. - 9. Le misure di sostegno finanziario alle imprese: La convertibilità delle DTA, imposte differite attive.

§§§§

### **1. Introduzione.**

Lo scopo del presente lavoro è offrire, da parte di Uncat, un immediato contributo ermeneutico alle disposizioni tributarie contenute nel decreto “Cura Italia”, che hanno un diretto impatto sia sulle regole e le scansioni temporali del procedimento amministrativo-tributario sia sulle regole dei processi tributari in corso.

Il commento va, quindi, colto per quel che è: una riflessione dei giuristi avvocati che viaggia sul piano ermeneutico, immediatamente letterale/sistematico, senza pretese di esaustività né, tanto meno ed ovviamente, di vincolatività per il lettore.

Le disposizioni affrontate attengono, soprattutto, alla sorte dei procedimenti e dei processi in corso alla data di emanazione del decreto, disposizioni che in sede di conversione sarà necessario aggiustare se si vorrà dal loro una coerenza d'insieme ed evitare, come spesso è accaduto, che si formi successivamente un corposo contenzioso.

Esistono disallineamenti, così come emerge dallo scritto, tra disposizioni del procedimento e quelle del processo, tra l'esercizio dei poteri amministrativi, che hanno un limite temporale definibile postea, e quello dei diritti riservati alle parti processuali, scanditi da ritmi temporali ante, in contrasto con i primi.

Il perimetro che circoscrive gli atti e le attività è inclusivo per alcuni ed incoerentemente escludente per altri (si pensi, ad esempio, agli avvisi bonari dimenticati e pure scettibili di impugnazione secondo il diritto vivente).

Delicati sono i risvolti circa l'oggetto dell'applicazione della sospensione dei termini (accertamento con adesione e procedimenti di reclamo) e del criterio di calcolo.

Appare molto riduttiva la norma di richiamo al processo tributario contenuta nel comma 21 dell'art. 83, con la conseguenza che evocare l'errore scusabile per una situazione di obiettiva incertezza, se non di oscurità, del dato normativo non potrà essere valutato come mero espediente dilatorio.

Resta in disparte, se non come relatio, la disciplina del processo cautelare, della sua agibilità nel periodo di sospensione legale. Se è vero, infatti, che la riscossione coattiva, anche di natura cautelare (fermi e ipoteche), è paralizzata, è altrettanto vero che, stante anche la prassi agenziale affidata alle FAQ, la sospensione non si applicherebbe alla scadenza della rata di maggio 2020 della rottamazione ter.

Ciò va detto non senza una considerazione di fondo che attiene ai profili di incostituzionalità dell'interpretazione data.

Vale a dire che una disposizione volta ad affermare, a chiare lettere, che sono sospesi tutti i termini, con definizione unica del *dies a quo* e del *dies ad quem*, e sono sospesi i pagamenti (da rateazione e non) dovuti all'Erario a qualunque titolo, eviterebbe di trattare diversamente situazioni tra loro uguali.

Qui non entrano in gioco, infatti, situazioni fattuali (che sarebbero dirimenti ai fini del giudizio di costituzionalità, nel senso della loro irrilevanza) perché la ratio dei provvedimenti (ratio legis) è di far fronte "*all'emergenza epidemiologica da Covid-19*".

L'intangibilità e l'immodificabilità del termine del 31 maggio per il versamento della rata della rottamazione ter (come affermato nelle FAQ di Agenzia Riscossione) porta con sé, ad esempio, un vulnus di incostituzionalità che soltanto il giudice può sollevare. Il mancato accesso alla tutela cautelare allo scopo di sollevare l'incidente si risolverebbe, pertanto, in una deminutio di tutela del contribuente.

Altro tema controverso concerne il pagamento degli accertamenti esecutivi.

Secondo la Circolare agenziale n. 5/E del 20 marzo 2020, a commento della disposizione contenuta nell'art. 83 comma 2 del decreto in esame, la sospensione dal 9 marzo al 15 aprile 2020 del termine per la notifica del ricorso in primo grado avanti le Commissioni tributarie comporta *anche la sospensione – per lo stesso periodo - del termine per il versamento degli importi dovuti (i) in sede di acquiescenza all'atto ai sensi dell'art. 15 DPR 602/73 e (ii) in caso di impugnazione a titolo di versamento provvisorio in pendenza di giudizio.*

A parere dell'Agenzia, non si applicherebbe la maggiore sospensione contenuta dell'art. 68 (8 marzo – 31 maggio 2020), ma quella interruttiva prevista per l'impugnazione degli atti, per ragioni di ordine sistematico nonché *in base al contesto della disposizione volta a disciplinare uniformemente la sospensione dei termini dei versamenti dovuti all'agente della riscossione.* Il documento di prassi conclude, quindi, che la sospensione dei termini cui fa riferimento l'art. 68 *va riferita solo ai termini per il versamento degli importi dovuti successivamente all'affidamento in carico all'agente della riscossione degli importi non pagati, ai sensi della citata lett. b) dell'articolo 29 del D.L. n. 78 del 2010.*

La questione viene trattata nei paragrafi specifici del presente lavoro.

Va detto, però, sul piano generale che la tesi non appare convincente per la palese contraddittorietà esistente tra le due disposizioni contenute rispettivamente nell'art. 68 e nell'art. 83, contraddittorietà che andrebbe risolta in sede di conversione del decreto.

Innanzitutto non sono evincibili le ragioni di ordine sistematico, solo enunciate ma non dimostrate.

In secondo luogo, sul piano interpretativo, il testo richiama gli accertamenti che dal 2010 hanno in sé la natura esecutiva, senza il ricorso alla formazione del ruolo provvisorio, e non distingue la tipologia di atti individuabili nella progressione di quelli contemplati nell'art. 29 d.l. 78/2010.

Niente sembra supportare l'interpretazione agenziale (ricordiamo che l'interpretazione letterale prevale sugli altri criteri, in base alle disposizioni preliminari).

La lett. a) dell'art. 29 stabilisce, infatti, che *“L'intimazione ad adempiere al pagamento e' altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano*

*rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni”.*

Per il che, sostenere che l'art. 68 contempri solo gli avvisi esecutivi notificati successivamente all'affidamento in carico significherebbe introdurre una restrizione arbitraria del perimetro degli atti suspendibili, cioè limitati a quelli (secondari) della lettera b).

Resta, dunque, un'antinomia tra le due disposizioni con la conseguente opportunità di un'actio finium regundorum affidata al legislatore finale.

Resta il nodo fondamentale della celebrazione delle udienze e, a questi fini, Uncat propone soluzioni concretamente risolvibili alla luce del diritto positivo.

L'ultimo paragrafo della circolare è dedicato al diritto sostanziale, segnatamente alla modifica dell'art. 44 bis del d.l. n. 34/19 recata dall'art. 55 decreto “Cura Italia”, per l'importanza della sua portata al sostegno alle imprese.

§§§§

## **2. Considerazioni generali ed aporie sistematiche.**

Dal momento della pubblicazione del decreto – anzi già in precedenza con l'esame delle diverse bozze – gli operatori stanno cercando di “decifrare” le disposizioni enunciate: già questo indica i limiti strutturali del decreto stesso.

Mai come in questo periodo di emergenza per tutto il paese sono necessarie norme chiare, precise, puntuali e di facile interpretazione e non foriere di perplessità.

Anche solo da una prima e superficiale lettura si evidenzia la presenza di norme mal coordinate tra loro, per alcuni aspetti contraddittorie e comunque con parecchie lacune.

Nelle pagine che seguono si evidenzieranno i primi dubbi in relazione al tema di versamenti e riscossione dando cenno anche al regolamento previsto per il settore doganale.

### **a) Sospensione adempimenti e versamenti**

L'emergenza porterà evidentemente ad una estrema difficoltà – se non nell'impossibilità – di effettuare i pagamenti nei termini e di porre in atto la maggioranza degli adempimenti previsti in ambito fiscale. Per far fronte a tali

problematiche sarebbe bastata una singola norma sintetica e precisa, che prevedesse una sospensione generalizzata.

Nel decreto troviamo invece provvedimenti assolutamente inutili (come lo slittamento dei versamenti dal 16 a 20 marzo – articolo 60) od altri incompleti e decisamente farraginosi.

In questo senso ad esempio l'articolo 62 relativo alla sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari.

Al primo comma ci si riferisce genericamente ai “soggetti” con domicilio o sede nello stato, mentre il secondo comma riguarda “imprese ed esercenti arti e professioni” sempre con domicilio o sede nello stato che nell'anno precedente non abbiano conseguito ricavi e compensi superiori a 2 milioni di euro.

Si deve evidentemente intendere che ai soggetti indicati nel secondo comma si debbano applicare anche tutte le previsioni contenute nel primo che altrimenti risulterebbero prive di senso.

Mentre per la sospensione dei versamenti nel secondo comma si utilizza il metodo casistico elencando le singole imposte nel primo comma si utilizza invece il termine assolutamente generico di adempimento tributario.

Il metodo casistico, a nostro parere, è spesso “pericoloso”: o viene dettato secondo una logica impeccabile e precisa, e dunque si trasforma in un elenco tassativo che non lascia spazio ad interpretazione, oppure rischia di lasciare delle lacune che non potranno che creare ulteriori problemi, anche con il rischio di ripercussioni sanzionatorie.

Così, il secondo comma invece di riferirsi ampiamente a tutti i tributi in senso lato, individua ed elenca un numero limitato di imposte; si parla di ritenute ex articoli 23 e 24 del DPR 600 ma non delle ritenute ex articolo 25 e 25 bis.

Si tratta di una svista oppure di una scelta precisa (in questo caso del tutto arbitraria ed incomprensibile)?

Sul tema delle ritenute d'acconto ex art 25 la questione si complica ancora di più con la lettura settimo comma del medesimo articolo, che regola espressamente l'ipotesi delle ritenute d'acconto in scadenza al 16 aprile. (vedi oltre)

Il riferimento ai contributi previdenziali ed assistenziali è riferito solo ai contributi da versare all'Inps? Parlando di versamenti in “autoliquidazione” si ricomprendono anche le quote dei contributi fissi per artigiani e commercianti già determinati dall'ente impositivo o solo quelli calcolati dal debitore?

Certamente gli interpreti ed anche le successive Circolari sapranno dare risposta a questi ed altri analoghi quesiti, ma ciò non toglie la scrittura non lineare e chiara che il contribuente avrebbe meritato.

In ogni caso, la sospensione solo dei versamenti in scadenza nel mese di marzo risulta assolutamente insufficiente a far fronte all'emergenza.

Nel primo comma, come anticipato, il riferimento è generico agli adempimenti tributari, con ciò lasciando intendere che possono rientrare nella sospensione sia gli obblighi dichiarativi che quelli contabili in scadenza tra l'8 arzo ed il 31 maggio.

La lettura della seconda parte del comma, a mente della quale "resta ferma la disposizione di cui all'articolo 1 del decreto legge 2 marzo 2020 n. 9, recante disposizioni riguardanti i termini relativi alla dichiarazione dei redditi precompilata 2020" crea, a nostro parere, la prima perplessità.

L'articolo del decreto n.9 richiamato contiene disposizioni sia in tema di modello 730 che in tema di CU: l'articolo 62 – richiamando genericamente tutto l'articolo - si riferisce ad entrambi gli adempimenti e dunque esclude dalla sospensione l'obbligo di presentazione delle CU in scadenza al 31 marzo oppure intende far salva la proroga già introdotta il 2 marzo in tema di presentazione del modello 730 ?

Questa seconda parrebbe la soluzione preferibile, anche perché mal si comprenderebbe la sospensione di tutti gli adempimenti in scadenza e non quello, imminente della compilazione delle CU, reso ancor più difficoltoso dalla raccomandazione per i professionisti di non svolgere attività nei propri studi.

Sono sospesi anche i termini relativi all'emissione delle fatture? All'invio telematico allo SDI? Sono sospesi i termini relativi alla risposta a questionari già ricevuti dai contribuenti?

Visto il generico richiamo si ritiene di sì.

Sempre nello stesso articolo 62 oltre all'utilizzo di elencazioni che non si capisce se tassative od esemplificative, abbiamo la previsione di attività ed adempimenti complicati a fronte di un risultato privo di significato.

In questo senso l'articolo 62 comma 7 prevede che i compensi percepiti nel mese di marzo 2020 da soggetti con ricavi e compensi nell'anno precedente non superiori ad € 400.000 non sono assoggettati a ritenuta d'acconto ex art 25 e 25 bis DPR 600 a condizione che gli stessi non abbiano sostenuto nel mese di febbraio 2020 spese per lavoro dipendente od assimilato. Per avvalersi dell'opzione il contribuente dovrà

rilasciare apposita dichiarazione al sostituto d'imposta per esonerarlo dal versamento della ritenuta che sarà poi versata entro il 31 maggio dal contribuente stesso.

Un semplice esempio numerico renderà chiara la farraginosità della norma in esame.

Prestazione professionista 1000 € imponibile / 200 € ritenuta d'acconto

Regime normale: impresa corrisponde nel mese di marzo 800 € al professionista e versa 200 € all'erario entro il 16.4

Regime introdotto dall'articolo 62:

- professionista rilascia all'impresa dichiarazione di esonero;
- impresa corrisponde nel mese di marzo 1000 € al professionista (dunque anticipa l'esborso di 200 €);
- il professionista entro il 31 maggio versa 200 € all'erario.

A fronte di diverse difficoltà operative che potrebbero portare anche ad aggravii dal punto di vista della compilazione delle CU (dove evidentemente il compenso non assoggettato a ritenuta andrà annotato separatamente) ed anche a maggiori rischi di introito da parte dell'erario che non potrà più rapportarsi con il sostituto d'imposta, dal punto di vista economico abbiamo l'anticipo del pagamento per l'impresa (da 16 a 47 giorni a seconda della data di pagamento) e la maggior disponibilità di cassa per il professionista (da 61 a 92 giorni).

In tema di ritenute d'acconto subite ex articolo 25 DPR 600 da lavoratori autonomi e professionisti, dunque il sistema che va a delinarsi è il seguente:

- il versamento in scadenza al 16 marzo – a differenza di tutte le altre imposte – non è prorogato;
- il versamento in scadenza al 16 aprile è regolato dalla disposizione appena analizzata, di difficile applicazione pratica e comunque limitata ad una particolare categoria di soggetti (individuata in base all' ammontare del reddito 2019 e delle spese del mese di febbraio 2020).

L'arbitrarietà e la farraginosità della disposizione si commentano da sole.

#### **b) Sospensione riscossione**

Secondo l'articolo 68 sono sospesi i termini dei versamenti derivanti da cartelle di pagamento emesse dall'Agenzia Riscossione scadenti dal giorno 8 al marzo al 31

maggio; i versamenti sospesi devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine di sospensione (dunque giugno).

La lettera della norma può lasciare spazio a dubbi ad esempio per l'ipotesi di rate già scadute prima dell'8 marzo, o ancora rispetto alla possibilità di chiedere la rateizzazione della cartella anche nelle more del periodo di sospensione, così da poter evitare il pagamento al 30 giugno della cartella in unica rata poiché, in caso contrario, il provvedimento potrebbe rivelarsi dannoso per il contribuente che a fronte del rinvio del pagamento di due mesi si vedrebbe costretto a concentrare lo stesso in una sola rata al 30 giugno.

La norma, come anticipato, non è chiara ma con la prima interpretazione offerta, (comunicato del 20 marzo) l'Agenzia della Riscossione sembra propendere per un'applicazione piuttosto ampia dell'istituto: viene confermata la sospensione dei pagamenti derivanti da piani di rateizzazione precedenti per le rate che scadono nel periodo in oggetto, e viene esplicitamente prevista al possibilità di chiedere – nelle more della periodo di sospensione – la rateizzazione della cartella, così da poter iniziare e proseguire dopo il 30 giugno con pagamento rateale.

L'Agenzia conferma anche la totale sospensione dell'avvio di procedure cautelari (fermo ed ipoteca) o esecutive (pignoramento).

Il riferimento all' "avvio" delle procedure non chiarisce se l'Agenzia può proseguire nell'attività già iniziata (ad esempio con un preavviso di fermo) ma, nel rispetto del concetto di "sospensione totale" richiamato dall'Agenzia si dovrebbe ritenere sospesa anche questa attività.

Resta salva la possibilità per il contribuente di pagare nel periodo di sospensione anche per richiedere la cancellazione di eventuali iscrizioni già in corso.

Queste interpretazioni fornite dall'Agenzia certamente sono "tranquillizzanti" per il contribuente ma si ritiene dovrebbe essere il legislatore e non la PA a dettare provvedimenti chiari e di semplice applicazione.

Di fatto il provvedimento si risolve in uno slittamento in avanti dei versamenti per un massimo di 114 giorni (per versamenti in scadenza all'8 marzo), con un beneficio economico solo temporaneo posto che la situazione di difficoltà dei contribuenti difficilmente potrà considerarsi rientrata nel mese di giugno.



**c) Settore doganale**

Anche per quanto riguarda il settore doganale non abbiamo una codificazione chiara e puntuale; con diversi comunicati e note l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha offerto delucidazioni e chiarimenti, con ciò confermando gli spazi di incertezza lasciati dal testo del decreto.

Con il comunicato del 20 marzo si è chiarito che nella definizione dell’articolo 62 “adempimenti tributari” rientra anche la presentazione telematica dei modelli INTRA che è rinviata al 30 giugno mentre con nota del 19 marzo si conferma che nella disposizione dell’articolo 68 rientrano anche le cartelle relative a dazi doganali.

Non si applica al settore doganale l’articolo 67: l’attività di accertamento per il recupero a posteriori dell’Agenzia Dogane non è sospesa così come, di conseguenza, nessuna delle eventuali attività di contraddittorio con i contribuenti.

La mancata sospensione dell’attività comporta l’ordinario termine triennale del potere di accertamento.

Non si applica al settore doganale nemmeno l’articolo 103 relativo a tutti i termini procedurali, mentre trova applicazione l’articolo 92 (titolato disposizioni in materia di trasporto stradale e trasporto pubblico di persone) per cui il pagamento dei diritti doganali in scadenza tra l’entrata in vigore del decreto ed il 30 aprile sono differiti di 30 giorni.

Anche in questo contesto si lamenta la scarsa chiarezza espositiva, posto che anche le norme relative al settore doganale avrebbero potuto – a nostro avviso – essere contenute in quelle relative agli adempimenti tributari in senso lato.

**d) Sospensione cautelare nel procedimento avanti le commissioni tributarie**

Vista l’emergenza sanitaria non è possibile la trattazione pubblica o con la partecipazioni delle parti in udienza e – già prima dell’emanazione della norma a valenza nazionale sulla sospensione dei termini – quasi tutte le Direzioni delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali hanno disposto il rinvio delle udienze già fissate, posta l’impossibilità di afflusso nelle aule di giustizia.

Resta aperto, tuttavia, il problema del rinvio delle udienze cautelari, indispensabili per garantire il pieno diritto di difesa del contribuente.

La soluzione più “semplice” potrebbe essere quella di sospendere automaticamente tutte le attività di riscossione relative ai procedimenti pendenti davanti al giudice

tributario sia di CTP che di CTR e di Cassazione, e di cristallizzare le attività esecutive (fermi, pignoramenti, ipoteche).

Si ritiene necessario un intervento preciso su questo tema fondamentale, che potrebbe ad esempio essere risolto con l'applicazione del terzo comma dell'articolo 47 del D.Lgs 546/92 in modo "automatico", senza la discrezionalità del presidente sul vaglio della particolare urgenza, lasciando evidentemente al giudice il provvedimento di accoglimento o meno della sospensione. All'impossibilità per le parti di essere ascoltate in camera di consiglio potrebbe essere correlata la mancata applicazione delle spese processuali.

§§§§

### **3. Accertamento con adesione: sospensione e impugnazione degli atti nel DL 18/2020, ricerca di un'interpretazione condivisa**

Nel DL 18/2020 manca una disciplina espressa della sospensione per l'attuale emergenza sanitaria della sospensione di 90 giorni del termine per ricorrere dettata dal terzo comma dell'art. 6 D. L.vo 218/97.

Fine di questo intervento non è l'individuazione dell'interpretazione più corretta, ma dell'interpretazione che presenti le minori probabilità di essere in futuro contestata.

Preliminarmente, è opportuno ricordare che il termine per concludere l'accertamento con adesione non è 90 giorni dalla relativa istanza, ma 150 giorni dalla notifica dell'avviso (oltre alla eventuale sospensione feriale, *ex art. 7-quater*, comma 18, DL 193 del 2016).

Ebbene, si può ipotizzare l'applicabilità di varie norme, ma per ciascuna di queste sorgono perplessità.

#### **a) Art. 67**

L'art. 67 dispone la sospensione dei termini per varie attività degli uffici.

Si è sostenuto che l'accertamento con adesione rientrerebbe in una attività di accertamento degli uffici con apporto del contribuente, e quindi la sospensione del termine di accertamento – pena la violazione dell'art. 3, comma 1, Cost., si estenderebbe alla sospensione di 90 giorni *de qua* (ROBERTO IAIA)<sup>1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Newsletter n. 3/2020 dello Studio Moschetti.

Sussistono però grosse perplessità sulla *vis expansiva* della sospensione prevista per l'ufficio a beneficio della controparte dell'ufficio. Tra l'altro, per la giurisprudenza pacifica della Suprema Corte (cfr. Sez. Un. 3676/'10; Cass. 474/'18; Cass. 993/'15; Cass. 28051/'09), l'assoluta inerzia dell'Ufficio nel procedimento è assolutamente irrilevante (quindi, in questa prospettiva, è discutibile il carattere di necessità di una sua partecipazione ulteriore rispetto alla mera ricezione dell'istanza iniziale). Insomma, è assai dubbio che vi sia la necessità di partecipazione attiva dell'ufficio (salvo discutere in termini di applicazione virtuosa dell'istituto), e quindi che vi sia un termine dell'ufficio.

**b) Art. 83**

Nemmeno l'applicazione della sospensione *ex art. 83* specificamente alla sospensione di 90 giorni può dirsi pacifica.

Innanzitutto – specificamente sul dettato normativo – deve comunque escludersi l'applicabilità del comma 20 dell'art. 83: il procedimento di accertamento con adesione non è condizione di procedibilità del ricorso «*e, pertanto, non integra i requisiti necessari per essere sussunto nella fattispecie di cui al citato comma 20 dell'art. 83 del decreto "Cura Italia"*» (come osserva GUGLIELMO FRANSONI)<sup>(2)</sup>.

L'illustre Autore in un intervento a caldo propone di risolvere la questione "intervenendo" sul termine per ricorrere (di 150 giorni), al quale applicare **in via generalizzata** – *ex comma 2, non ex comma 20 dell'art. 83* – la sospensione dal 9 marzo al 15 aprile.

Nemmeno tale soluzione potrebbe essere ritenuta certa e pacifica, considerando l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione sulla inapplicabilità della sospensione feriale a tale termine (cfr. Cass. 11632 del 2015), pronuncia "cassata" dal legislatore con l'art. 7-quater comma 18 DL 193 del 2016 (comma introdotto in recepimento del pressing di Uncat su tutti i partiti politici).

Altro confronto poco rassereneante può essere fatto con un'altra (per opinione prevalente) denegata "sospensione di sospensione": ci si riferisce alla denegata sommatoria di sospensione di nove mesi ai sensi della cd. "rottamazione liti" (art. 6

---

<sup>(2)</sup> GUGLIELMO FRANSONI, *Accertamento con adesione e sospensione dei termini nel decreto legge "Cura Italia"*, in <https://frasoni.it/argomenti/accertamento-con-adesione-e-sospensione-dei-termini-nel-decreto-legge-cura-italia/>

D.L. 119/18) e sospensione feriale (sciaguratamente ed illegittimamente estesa di fatto ai casi nei quali in realtà a ricadere nella sospensione feriale era il termine ordinario di 6 mesi e non la sua sospensione per nove mesi).

Si può ipotizzare una – solo parzialmente - diversa soluzione, nel caso in cui si vada ad applicare la sospensione ex art. 83 comma 2 non alla sospensione di 90 giorni, ma al termine di 60 giorni (concretamente, nei casi in cui il termine ordinario di 60 giorni riprenda – per la parte residua – a decorrere nel periodo 9 marzo-15 aprile).

Qualora l'istanza di accertamento con adesione fosse stata presentata l'ultimo giorno e la sospensione di 90 giorni cada tra il 9 marzo ed il 15 aprile, il termine per ricorrere – ex art. 83 – verrebbe poi a scadere il 16 aprile <sup>(3)</sup>.

**c) Art. 103**

Si pone infine la questione dell'applicabilità di una terza sospensione, quella disposta dall'art. 103 per 52 giorni dal 23 febbraio al 15 aprile, per i procedimenti amministrativi su istanza di parte o d'ufficio.

In proposito è stato contestato che non siamo in presenza di un procedimento ufficioso, né di un procedimento con un proprio termine (soggiacendo al termine per ricorrere).

**d) Conclusioni**

In sede di prima interpretazione, appare difficile fornire indicazioni sicure ed inoppugnabili.

Si impone un intervento normativo, o almeno un intervento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate (circolare 6/E) che possa fondare l'applicazione del principio di affidamento e quindi rimettere in termine il contribuente (anche se si deve ammonire che – inspiegabilmente – il principio di affidamento non era stato applicato dalla Suprema Corte allorquando negava l'applicazione della sospensione feriale, nonostante la Ris. Min. Fin. 11/11/1999 n. 159/E).

---

<sup>(3)</sup> Questa è l'unica ipotesi ammessa da un *Documento di ricerca* di CNDCEC del 18.3.2020, in fine di nota 12 a pag. 57.

§§§§

#### **4. Sospensione termini per proporre ricorso in primo grado CTP e impugnazione**

L'art. 83 del D.L. n. 18/2020 al comma 2 dispone che *“dal 9 marzo 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 preliminari, 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, per 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”*. Lo stesso comma 2, dopo vari dubbi interpretativi che erano stati sollevati, chiarisce ulteriormente che *“Si intendono, altresì, sospesi per la stessa durata indicata nel primo periodo (dal 9 marzo al 15 aprile), i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni tributarie e il termine di cui all'art. 17 bis, comma 2 del D.Lgs. 546/92”*. Infine, al comma 21 *“Le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano altresì ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie e alla magistratura militare”*.

#### **Quesiti**

- a)** Nel caso in cui venga notificato un atto impugnabile con scadenza termine ordinario (60 giorni) per impugnare il 10 aprile, quale è il termine ultimo per la notifica del ricorso a seguito della predetta sospensione prevista dall'art. 83 co. 2?
- b)** Cosa succede se ho già notificato il ricorso/reclamo?
- c)** Cosa succede se pende termine per contraddittorio a seguito di istanza accertamento con adesione?
- d)** Nel caso di termine per impugnare una sentenza, avvalendomi anche della sospensione di 9 mesi del co. 11 art. 6 DL 118/19, quando scadrà il termine ultimo?

#### **a)**

Si ritiene che la modalità di computo dei giorni di sospensione dovrebbe esser simile a quella della sospensione feriale e quindi, di fatto, sommarsi ai termini ordinari.

Quindi il termine per impugnare sarà di 60 giorni più 38 gg. di sospensione (dal 9 marzo al 15 aprile 2020)

C'è chi ha dubitato di tale soluzione nel caso di atti in scadenza nel predetto arco temporale, per la precisazione contenuta sempre nel co. 2 art. 83: «*ove il decorso del termine abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo*». Ciò significa che se un atto impugnabile fosse notificato dal 9 marzo al 15 aprile, il calcolo dei giorni per la proposizione del ricorso decorrerebbe dal 16 aprile. Il dubbio sollevato da alcuni commentatori è che, allora, per gli atti in scadenza nel medesimo periodo si tratti di un “differimento” dei termini, ovvero ciò che scade tra il 9 marzo e il 15 aprile, slitterebbe al 16 aprile 2020, senza aggiungere i 38 giorni al termine ordinario per impugnare.

Al riguardo si ritiene che sia più aderente alla *ratio legis*, oltre che costituzionalmente orientata, l'interpretazione della norma che parla di “sospensione dei termini” nel senso di considerarla come la sospensione feriale e quindi con sommatoria dei 38 giorni di sospensione ai 60 giorni previsti dall'art. 21 D.Lgs. 546/92.

Altro dubbio potrebbe riguardare l'art. 68 che prevede la sospensione dal 8 marzo al 31 maggio 2020 dei versamenti a seguito di notifica cartelle pagamento ed accertamenti c.d. “esecutivi”. L'ultimo periodo del co. 1 del predetto art. 68 stabilisce che si applicano le disposizioni dell'art. 12 (genericamente, quindi tutti i commi) D.Lgs. 159/2015 che al comma 1 prevede un corrispondente periodo di sospensione dei termini (quindi dal 8 marzo al 31 maggio) previsti per gli adempimenti anche processuali, anche per il contribuente, oltre che per l'Agenzia Entrate.

Alcuni primi commentatori hanno sostenuto che al termine per impugnare gli atti previsti dall'art. 68, proprio perché “esecutivi”, si applicherebbe la maggiore sospensione prevista da tale norma (dal 8 marzo al 31 maggio 2020) e non quella più breve prevista dall'art. 83.

Al riguardo si ritiene che sia da applicare la norma speciale dell'art. 83 quindi la sospensione più breve dal 9 marzo al 15 aprile.

#### b)

Se è stato già notificato un ricorso/reclamo il comma 2 dell'art. 83 DL 18/2020, chiarisce espressamente che il termine di 90 giorni previsto dall'art. 17 bis comma 2 D.Lgs. 546/92 è sospeso dal 9 al 15 aprile, quindi 90 gg. + 38 gg. Per poi far decorrere i 30 per costituirsi in giudizio.

**c)**

Se è stata presentata istanza di accertamento con adesione e pende il termine di 90 giorni le soluzioni che si potrebbero ipotizzare, sono:

- i. al termine per impugnare di 150 giorni (60+90) si aggiunge la sospensione del termine prevista dall'art. 83 quindi 150 gg + 38 gg.;
- ii il termine di 90 giorni rimane sospeso per il periodo dal 8 marzo al 31 maggio 2020 ai sensi dell'art. 67, quindi il termine per impugnare sarà 150 gg + 84 gg.

Al riguardo si ritiene che sia da preferire la prima soluzione (i.) attesa l'influenza dell'inerzia dell'Agenzia Entrate sui termini per impugnare. Una conferma della fondatezza delle predette soluzioni interpretative, prospettate già in sede Uncat in data 19 marzo c.a., arriva dalla Circolare n. 6/E del 23 marzo c.a. dell'Agenzia delle Entrate, nella quale (a pag. 3) si legge: *“i. per gli avvisi notificati prima del 9 marzo 2020 ed il cui termine di impugnazione era ancora pendente a tale data, il termine per ricorrere resta sospeso dal 9 marzo al 15 aprile, riprendendo a decorrere dal 16 aprile; ii per gli avvisi eventualmente notificati tra il 9 marzo e il 15 aprile 2020, l'inizio del decorso del termine per ricorrere è differito alla fine del periodo di sospensione”*. Ed ancora *“Nel caso di istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente, a seguito della notifica di un avviso di accertamento, si applica anche la sospensione disciplinata dall'art. 83 del decreto”*.

Inoltre, sulla cumulabilità al termine di 90 gg della sospensione prevista dall'art. 83 (che opererebbe come la c.d. “sospensione feriale”), si ricorda l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione con sentenze nn. 5039 del 2019 e 31683 del 2018 favorevoli al cumulo, nonché la modifica all'art. 17 bis D.Lgs. 546/92 e la norma di interpretazione autentica di cui al comma 18 dell'art. 7 quater DL 193/16 conv. L. 225/16 (contrarie al cumulo le isolate Cass. sent. nn. 7386/19 e 11632/15, al riguardo si fa presente che risultano richieste alla Suprema Corte per l'intervento delle Sezioni Unite).

**d)**

Nel caso ci si possa avvalere della sospensione di 9 mesi prevista dal co. 11 art. 6 DL 118/19, stando al Paragrafo 9 della Circolare 6 del 2019 Agenzia Entrate, la durata della sospensione resterebbe pari a nove mesi anche nei casi in cui si sovrapponga al periodo di **sospensione feriale dei termini** (cfr., *ex multis*, Cass. 12 aprile 2017, n. 9438, e 17 dicembre 2014, n. 26530). Quindi, in base alla prassi, non sembrerebbe possibile sommare l'ulteriore periodo di 38 gg previsto dall'art. 83 ai 9 mesi previsti

dal co. 11 art. 6 DL 118/19. Tuttavia, è più corretto concludere che ciò che viene sospeso non è il termine dei 9 mesi, bensì l'ordinario termine di impugnazione (60 gg o 6 mesi).

Si conclude ritenendo che la grave emergenza che sta vivendo il Mondo intero per la Pandemia da Covid-19, purtroppo costituisce il tipico esempio di fattispecie in cui sarebbe inumano non concedere una rimessione in termini ex art. 159 co. 2 cpc, anche considerata la difficile interpretazione delle norme sulla sospensione dei termini per impugnare (dovuta ad un non sufficiente drafting legislativo).

§§§§

#### **5. I procedimenti cautelari nel periodo dal 9.03 – 14.04.**

L'art. 83 del D.L n. 18/2020, che ha previsto misure urgenti in materia di giustizia per contrastare l'emergenza epidemiologica da Covid-19, non contiene, tranne alcune rare eccezioni, delle disposizioni specificamente dedicate al processo tributario.

L'applicazione delle disposizioni contenute nella norma ai procedimenti innanzi alle commissioni tributarie è soggetta ad una preventiva valutazione di compatibilità, ai sensi del comma 21 della medesima norma.

In questa ottica, dunque, devono essere lette le disposizioni attinenti il periodo dal 9.03 – 14.04 che stabiliscono il rinvio d'ufficio delle udienze pendenti in tale periodo e la sospensione dei termini processuali.

Per quanto concerne il rinvio delle udienze, assume rilievo il comma 3 che indica, tra quelli esclusi dalla disciplina del rinvio, i procedimenti di cui *agli artt. 283, 351 e 373 del codice di procedura civile e, in genere, tutti i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti.*

Questa norma, dettata in materia civilistica, che prende in considerazione i procedimenti di inibitoria delle sentenze di primo e secondo grado, si presenta pienamente compatibile con le disposizioni dettate nell'ambito del processo tributario (artt.52 e 62 bis del D.Lgs n. 546/92).

Alle medesime conclusioni si può pervenire anche con riferimento ai procedimenti *“la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti”* a cui possono senz'altro essere ricondotti i procedimenti di sospensione dell'atto impugnato di cui all'art. 47 del D.Lgs n. 546/92.



Tuttavia, solo per questi ultimi procedimenti, la norma in commento stabilisce che *“la dichiarazione di urgenza è fatta dal capo dell’ufficio giudiziario o dal suo delegato in calce alla citazione o al ricorso, con decreto non impugnabile e, per le cause già iniziate, con provvedimento del giudice istruttore o del presidente del collegio egualmente non impugnabile”*

Trasponendo questa disposizione nell’ambito del processo tributario si avrebbe che, mentre le udienze attinenti le inibitorie delle sentenze non potrebbero essere mai rinviata, le udienze ex art. 47, di regola, sono rinviabili, a meno che non intervenga una dichiarazione di urgenza fatta dal capo dell’ufficio giudiziario.

Trattasi evidentemente di una disposizione la cui applicazione verrebbe a creare un’ingiustificata disparità di trattamento, in termini di tutela cautelare, tra il giudizio tributario di primo grado e i gradi successivi e che, conseguentemente, fa propendere per un giudizio di incompatibilità della stessa ai sensi del citato comma 21.

Detto ciò, tuttavia, le difficoltà interpretative della disciplina riguardante il periodo in esame, va verificata con la concreta possibilità di applicazione della stessa nell’ambito del processo tributario e ciò, alla luce delle altre disposizioni in materia tributaria contenute nel medesimo decreto.

A tale fine assume rilievo l’art. 68, comma 1, laddove prevede la sospensione dei termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall’8.03 al 31.05, derivanti dalle cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dai c.d. “atti impositivi”.

Sulla base di questa disposizione, dunque, la sospensione dei termini di versamento riguardano solo quelli scadenti nel periodo considerato.

Ne deriva che la disciplina di cui al citato comma 3 dell’art. 83 potrebbe trovare applicazione solo in relazione ai procedimenti cautelari aventi ad oggetto atti il cui termine di versamento sia scaduto prima del periodo considerato. Solo per questi, infatti, sussisterebbe il requisito dell’imminenza del danno grave ed irreparabile e cioè della condizione di ammissibilità del procedimento cautelare.

Senonchè, l’uso del condizionale in questo caso è d’obbligo e ciò alla luce della posizione assunta dall’Agenzia delle Entrate – Riscossione in una recente Faq attinente le disposizioni del D.L. n. 18/2020.

In particolare, alla domanda se, in relazione ad una cartella di pagamento con termine di versamento scaduto prima dell’8.03.2020, possano essere attivate procedure cautelari o esecutive, l’AdER risponde che *“Durante il periodo di sospensione*

*l’Agenzia non può attivare alcuna procedura cautelare (esempio: fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (esempio: pignoramento).”*

In considerazione di ciò, sembrerebbe che anche per gli atti il cui termine di versamento sia scaduto prima del periodo considerato vi sarebbe una carenza delle condizioni di ammissibilità del procedimento cautelare e che, pertanto, la disciplina dettata dal comma 3 dell’art. 83 del D.L. n. 18/2020 non sia concretamente applicabile in materia tributaria, sebbene non possa essere sottaciuto come la risposta fornita dall’AdER appaia basata più su una concezione deterministica della disciplina.

§§§§

## **6 La sospensione dei termini nei tributi locali.**

Con riferimento alla materia di tributi locali il decreto legge numero 18 del 17 marzo 2020 ha generato incertezze interpretative in ordine alla sua applicazione.

I termini processuali inerenti i procedimenti in corso davanti alle commissioni tributarie contro atti impositivi e riscossivi emessi dagli enti locali e loro concessionari risultano essere sospesi dall’articolo 83, comma 21, del decreto citato.

Con riferimento ad altri adempimenti, le norme non appaiono invece ricomprendere una sospensione generalizzata di tutti gli adempimenti a carattere sostanziale a carico dei contribuenti.

L’articolo 68 del decreto limita infatti la sospensione dei termini dei versamenti scadenti nel periodo dall’8 marzo al 31 maggio 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione e dette disposizioni sono estese anche alle ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910 numero 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all’art. 1, comma 792, della legge 27 dicembre n. 160 (relativa ad atti impositivi notificati successivamente al 1 gennaio 2020).

Di fatto, sembrerebbero restare fuori da detta previsione normativa:

- i versamenti per debiti già scaduti alla data dell’8 marzo 2020;
- i versamenti in corso, con scadenza successiva alla data dell’8 marzo 2020, conseguenti a piani di rateizzazione già concordati tra contribuenti ed enti impositore o loro concessionari;
- i versamenti relativi al pagamento ordinario dei tributi locali (IMU, TASI, TARI, COSAP) ed altri oneri, dovuti nonostante la chiusura o la sospensione delle attività.

In tale contesto, sotto il profilo interpretativo, soccorrono alcune disposizioni dettate per le situazioni eccezionali in ordine alla possibilità di sospendere il pagamento dei tributi, nonché altre norme contenute nel decreto legge 18/2020 che riguardano gli adempimenti e i procedimenti di liquidazione e controllo da parte degli enti impositori.

In particolare, sotto la rubrica “sospensione dei termini per eventi eccezionali” l’articolo 12, primo comma, del D.Lgs n. 159 del 1015 consente la sospensione termini di versamento senza alcun limite. Di seguito il testo:

*“ 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, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n.212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro 30 giorni dal termine del periodo di sospensione”.*

Altre disposizioni depongono, sotto il profilo sistematico, a favore di un’interpretazione “elastica” e sono contenute: i) nell’art. 103 del decreto legge n. 18/2020, certamente applicabile agli enti territoriali che consente la sospensione dei termini nei procedimenti amministrativi, pendenti alla data del 23 febbraio 2020; ii) nell’art. 67 del decreto che stabilisce: “*Sono sospesi dall’8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori*”.

In definitiva, da una lettura combinata delle norme sopra citate non appare esclusa la legittimazione delle amministrazioni locali all’adozione di deliberazioni volte al differimento dei termini per versamenti e adempimenti nel periodo dell’emergenza, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali.

Tutto ciò, e nella speranza, che intervenga una norma che superando le incertezze ermeneutiche, non lasci dubbi interpretativi.

§§§§

**7 Necessaria equiparazione dei termini di sospensione dell'attività degli uffici impositori con quelli processuali.**

La normativa emergenziale non riconosce al contribuente alcuna sospensione per l'esercizio dei propri diritti in fase amministrativa, essendo disciplinato solo il momento in cui assume la veste di ricorrente.

Tutti convengono sull'asimmetria delineatasi tra i termini di sospensione dell'attività degli uffici (art. 67) e quella processuale (art. 83).

Asimmetria probabilmente da ascrivere alla stesura con mani diverse delle due norme.

L'art. 83 scritto per sospendere i termini processuali civili (mano ministero di giustizia), normativa estesa poi de plano al processo tributario, con qualche timido correttivo.

L'art. 67 scritto per sospendere l'attività "amministrativa" degli uffici (mano MEF) fa temere che, quando verranno trattate le udienze in maggio, l'Ufficio potrà opporre che la sua attività è sospesa sino al 31 maggio.

L'asimmetria – già evidente – ha portato il prof. Tassani a risolvere il contrasto, sul piano sistematico, facendo prevalere l'art. 83 sull'art. 67 in quanto norma speciale nella specifica materia processuale (non senza perplessità).

L'asimmetria però rimane con riferimento ai procedimenti amministrativi (accertamento con adesione instaurato dal contribuente ex art.6) o pseudo-amministrativi (mediazione), in assenza di norma speciale (ricordo che le mediazioni civili sono state rinviate, così come sono rinviate i procedimenti di accertamento con adesione instaurati dall'ufficio ex art. 5 e le verifiche ed i controlli).

Questi procedimenti deflattivi del contenzioso attribuiscono al contribuente il diritto di far valere le proprie ragioni riducendo la base imponibile o comunque mediante una diversa ed inferiore quantificazione del presupposto impositivo, per poi definire la pretesa impositiva con il pagamento delle sanzioni ridotte, senza quindi necessaria redazione del ricorso o iscrizione della causa a ruolo.

Tuttavia, sono procedimenti che necessitano, anzi vengono gestiti dall'ufficio impositore, senza il quale il procedimento non può né avviarsi né concludersi.

Per esemplificare, un avviso di accertamento con più rilievi differenti notificato a fine ottobre con istanza di accertamento con adesione presentata, primo e secondo contraddittorio espletato, e già definizione labilmente condivisa da mettere nero su bianco, scade a fine marzo in periodo di sospensione.

L'adesione non potrà perfezionarsi per le difficoltà di interloquire con l'ufficio e per l'espressa previsione di sospensione di cui all'art. 67.

Il problema non è aggiungere o meno i 38 giorni ai 150 (con le perplessità manifestate sulla sommatoria dei due termini), ma cosa farsene di una proroga del termine processuale di 38 giorni se comunque il procedimento amministrativo o pseudo-amministrativo non potrà definirsi.

Ma valga anche per le istanze di annullamento in autotutela presentate su cartelle portanti iscrizioni a ruolo 36 bis o 36 ter probanti l'infondatezza del recupero (che non verranno esaminate prima del 31 maggio) o preavvisi di fermo amministrativo su beni strumentali o comunicazioni preventive di ipoteche (tanto per esemplificare alcuni casi).

Valga anche per le osservazioni al PVC entro 60 giorni dalla sua notifica.

Se la sospensione dei 38 giorni è solo diretta a consentire – superata la fase grave da coronavirus – di rapportarsi con il proprio assistito per presentare ricorso, allora può condividersi, ma se la ratio è quella tipica degli istituti deflattivi di consentire all'ufficio una rivalutazione del quantum accertato ed evitare l'incardinarsi di un giudizio, allora la sospensione non può non coincidere che con quella di cui all'art. 67, dovendosi consentire all'ufficio la conclusione del procedimento.

L'art. 67 tratta la sospensione dell'attività dell'ufficio come se il contribuente non esistesse e l'attività dell'ufficio non fosse diretta verso di lui e la normativa emergenziale non riconosce al contribuente alcuna sospensione per l'esercizio dei propri diritti in fase amministrativa, essendo disciplinato solo il momento in cui assume la veste di ricorrente.

§§§§

**8. Le udienze da remoto nel processo tributario a seguito dell'art. 83 D.L. 17.03.2020 n. 18.**

**a.. La previsione del comma 7 lett. f) dell'art. 83.**

Tra le diverse misure che il decreto “Cura Italia” ha affidato ai “capi degli uffici giudiziari” anche della Giustizia Tributaria è ora previsto lo svolgimento dell’udienza con “collegamento da remoto”.

La lett. f) del comma 7 dell’art. 83 prevede infatti tale possibilità nel periodo tra il 16 aprile ed il 30 giugno 2020 in presenza di determinate condizioni:

- i. l’udienza non richieda “*la presenza di soggetti diversi dai difensori e dalle parti*”;
- ii. l’uso di “*modalità idonee a salvaguardare il contraddittorio e l’effettiva partecipazione delle parti*”;
- iii. la preventiva comunicazione ai procuratori delle parti dell’*”ora e modalità di collegamento”*;
- iv. la verbalizzazione delle modalità con cui si accerta l’*”identità dei soggetti partecipanti e, ove trattasi di parti, della loro libera volontà”*;
- v. la verbalizzazione “*di tutte le ulteriori operazioni*”.

Il comma 21 dell’art. 83 prevede che tale previsione, insieme a quelle ulteriori contenute nel comma 7, sia applicabile “*in quanto compatibile*” anche “*ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie*”.

E’ evidente la finalità emergenziale del “*collegamento da remoto*” del D.L. 18/20: evitare spostamenti e contatti degli operatori della Giustizia e delle parti; permettere quindi lo svolgimento delle attività giudiziarie evitando la propagazione dell’epidemia.

**b. L’immediata applicabilità della disposizione alle commissioni tributarie.**

Ci si interroga se tale previsione, collocata in disposizione costruita in via principale per “*le udienze dei procedimenti civili e penali*” (comma 1), sia immediatamente applicabile nei procedimenti innanzi alle Commissioni Tributarie.

L’interrogativo è dovuto alla previsione che i collegamenti da remoto saranno “*individuati e regolati con provvedimento del Direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della Giustizia*”.

Tale provvedimento è già stato adottato nella vigenza del D.L. 8 marzo 2020 n. 11, che all’art. 2 recava la medesima previsione ora riproposta nel D.L. 18/20, che ha interamente sostituito il precedente decreto nella parte disciplinante gli interventi emergenziali in materia di Giustizia.

Il provvedimento 10 marzo 2020 della DGSIA si è limitato ad indicare i programmi disponibili all'Amministrazione giudiziaria ordinaria, ossia "Skype for business" e "Teams".

L'estraneità delle commissioni tributarie all'organizzazione del Ministero di Giustizia alimenta dubbi sull'utilizzabilità di tale provvedimento da parte delle commissioni tributarie, anche in relazione all'indisponibilità dei suddetti programmi nel plesso giurisdizionale facente capo al MEF, che come noto organizza l'attività della Giustizia Tributaria.

**c. Il provvedimento attuativo del MEF.**

Qualora il Dipartimento delle Finanze del MEF (in particolare le Direzioni della Giustizia Tributaria e del Sistema Informativo della Fiscalità) non provvedesse tempestivamente all'emissione di analogo provvedimento, si porrebbe il dubbio se le commissioni tributarie possano attivare nelle prossime settimane il collegamento da remoto necessario per il funzionamento delle udienze pubbliche o delle camere di consiglio partecipate (in primis, di quelle cautelari).

L'auspicio, naturalmente, è che il MEF adotti prontamente quanto di sua competenza, indicando e rendendo disponibili i programmi utilizzabili nei collegamenti da remoto.

Qualora tale provvedimento non venisse prontamente adottato, sarebbe necessario considerare se le commissioni possano egualmente procedere utilizzando i programmi indicati dal Ministero di Giustizia o in altro modo, assicurando così l'applicazione dell'art. 83 commi 6 e 7 del D.L. 18/20.

Lo scetticismo è conseguente ai ritardi accumulati dal MEF nell'attuazione di quanto previsto dall'art. 16 c. 4 D.L. 119/18 conv. in L. 136/18, che già ha previsto la partecipazione "a distanza" delle parti all'udienza pubblica "*mediante un collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del domicilio indicato dal contribuente, dal difensore, dall'ufficio impositore o dai soggetti della riscossione*", demandando a "*uno o più provvedimenti del direttore generale delle finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e l'Agenzia per l'Italia Digitale*". Nonostante l'adozione di tali provvedimenti sia stata preannunciata dal MEF (Circolare 1/DF del 04.07.2019), ad oggi nulla risulta ancora attuato nonostante nei mesi scorsi siano pervenuti gli schermi nelle commissioni tributarie.

Tralasciando in questa sede le differenze tra l'udienza "a distanza" prevista nel 2018 rispetto a quella "da remoto" del D.L. 18/20, l'attuale emergenza impone che il MEF adotti il più rapidamente possibile il provvedimento attuativo sia per indicare i programmi informatici utilizzabili (il cui ventaglio appare abbastanza scontato, considerate le indicazioni del Ministero di Giustizia in favore dei suddetti programmi), sia soprattutto per fornire le necessarie dotazioni alle segreterie delle commissioni tributarie.

In tal senso UNCAT ha opportunamente sollecitato il MEF con richiesta del 20 marzo 2020.

Qualora il provvedimento non venisse tempestivamente emanato, a fronte del rischio di vedere bloccate le udienze di trattazione le commissioni tributarie dovrebbero ritenere sufficienti le indicazioni già diramate dal Ministero di Giustizia, considerato che il rinvio previsto dal comma 21 dell'art. 83 a quanto disposto dal decreto legge già rende operativi i collegamenti da remoto, sempre che siano rispettati i requisiti sostanziali di tale svolgimento: contraddittorio ed effettiva partecipazione delle parti.

**d. Le condizioni essenziali del collegamento "da remoto".**

Anche nel processo tributario vige il principio della libertà delle forme (art. 121 c.p.c.) e del raggiungimento dello scopo (art. 156 c.p.c.), sicchè ciò che sarà essenziale è che nello svolgimento dell'udienza a distanza sia rispettato il principio del contraddittorio, condizione che le parti dovranno espressamente confermare a verbale.

A tal proposito sarà opportuno che le parti diano atto:

- i. della regolarità della convocazione prevista dall'art. 83 c. 7 lett. f), anche in considerazione del fatto che – diversamente dalla previsione dell'art. 16 D.L. 119/18 - la scelta della videoconferenza può essere effettuata dallo stesso Presidente della Commissione Tributaria e non da una delle parti;
- ii. della sussistenza dei requisiti tecnici di collegamento all'inizio e nel corso di tutta l'udienza (qualità di immagine e segnale audio, adeguata possibilità di interlocuzione e di replica etc.);
- iii. dell'effettiva possibilità di contraddittorio tra le parti, anche mediante la produzione di documenti laddove necessario (ad esempio nelle udienze cautelari) e se possibile mediante lo stesso programma di collegamento o tramite il caricamento nel fascicolo telematico;



- iv. dell'insussistenza di irregolarità procedurali e comunque della rinuncia ad ogni eccezione e gravame.

Sarà opportuno e auspicabile che, soprattutto nella fase emergenziale, le particolari modalità di convocazione e svolgimento dell'udienza, peraltro sempre disciplinata dai poteri di direzione del Presidente del collegio ex artt. 34 D.Lgs. 546/92 e 127-128 c.p.c., siano previste da appositi protocolli d'intesa tra amministrazioni, ordini professionali e giudici tributari, anche al fine di semplificare ed anticipare il contenuto delle verbalizzazioni d'udienza, a garanzia della procedura e delle decisioni adottate dal collegio.

Vanno appunto in tale direzione le intese ipotizzate nella videoconferenza del 20.03.2020 tra Presidenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto, rappresentanze professionali, direzioni delle commissioni tributarie e dell'Agenzia delle Entrate.

La scelta del programma informatico di collegamento è quindi del tutto secondaria rispetto all'effettiva sussistenza delle condizioni di pieno contraddittorio tra le parti previsto dallo stesso art. 83 e connaturato nell'ordinamento (art. 101 Cost., art. 6 CEDU).

**e. Il possibile utilizzo di programmi di collegamento non indicati dal MEF.**

In presenza delle suddette condizioni essenziali, le parti ed i giudici potrebbero decidere di utilizzare programmi e sistemi di collegamento audio-video diversi da quelli indicati dal Ministero di Giustizia o dal MEF: tale possibilità è sottolineata dai recenti interventi dei massimi organi della giustizia amministrativa.

Con provvedimento del 13 marzo 2020, il Segretario Generale della Giustizia Amministrativa, a commento tecnico dell'art. 3 c. 5 del D.L. 11/20 (di portata analoga a quella dell'art. 83), ha sottolineato che eventuali indicazioni generali intervengono per *“assicurare omogeneità di prassi tra gli uffici”*, ma *“non intendono incidere sull'autonomia decisionale assicurata, sulla base delle norme vigenti, ai Presidenti titolari delle sezioni del Consiglio di Stato, al Presidente del Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione siciliana, ai Presidenti dei Tribunali amministrativi regionali e delle relative sezioni staccate”*, potendosi comunque utilizzare *“diversi strumenti di collegamenti remoto (ivi incluse le chiamate telefoniche in call conference)”*.

E con successivo provvedimento del Presidente del Consiglio di Stato del 9 marzo 2020, a commento dell'art. 84 D.L. 18/20, è stato ribadito che i collegamenti da remoto possono essere effettuati *“con qualsiasi modalità (videoconferenza o audioconferenza), purchè sia garantita la collegialità. Sono escluse le modalità di comunicazione asincrona quale, ad esempio, lo scambio di email”*.

In effetti, l'art. 83 c. 7 lett. f) D.L. 18/20, laddove permette lo svolgimento delle udienze *“mediante collegamenti da remoto”*, apre anche a collegamenti solamente audio, che evidentemente assicurano una minore interazione tra i soggetti collegati, ma che possono ovviare a momentanee carenze tecnologiche.

E in tal senso il provvedimento del Presidente della Commissione Tributaria Regionale del Veneto 20 marzo 2020 apre per la prima volta anche a tale possibilità.

Se pertanto nelle prossime settimane non fosse tempestivamente disponibile il provvedimento del MEF in pronta attuazione dell'art. 83 c. 7 lett. f) D.L. 18/20, ben potrebbero le commissioni tributarie e le parti del processo dare attuazione a tale disposizione utilizzando uno dei programmi già indicati dal Ministero della Giustizia, ovvero altro sistema di collegamento audiovisivo disponibile sul libero mercato.

Ciò che conta, infatti, è il rispetto del contraddittorio e l'accordo tra le parti nell'ambito dell'udienza diretta dal Presidente del collegio.

Del resto, l'alternativa alle udienze in collegamento da remoto è certamente meno rispettosa del contraddittorio: la lett. g) dello stesso comma prevede la possibilità di rinviare le udienze a dopo il 30 giugno 2020 (o alle future date in caso di rinvio), oppure la lett. h) prevede la trattazione solo cartolare, con scambio e deposito in telematico di note scritte e la successiva adozione fuori udienze del provvedimento del giudice.

#### **f. La costituzionalità dei collegamenti processuali audio-video.**

L'udienza in collegamento audiovideo è peraltro già stata ritenuta costituzionale in ambito penale: con sentenza n. 342/1999 (poi seguita da numerose decisioni), la Corte Costituzionale ha ritenuto rispettosa dei canoni costituzionali (art. 24 Cost.) la partecipazione a distanza, laddove i mezzi tecnici utilizzati siano idonei a garantire l'effettiva e consapevole partecipazione all'udienza.

E anche la Corte EDU, in decisione relativa alla normativa penale italiana, ha escluso ogni lesione al diritto di difesa (sentenza 05.10.2006, Viola c. Italia in C. 45106-04) ed anzi ha condannato quegli Stati che non si siano dotati di adeguate attrezzature per i collegamenti da remoto (CEDU 08.12.2009, Taavitsainen c. Finlandia).

Alle stesse conclusioni è giunto il Consiglio dell'Unione Europea con la raccomandazione C.250 del 31.07.2015 in materia di collaborazione transfrontaliera in materia di Giustizia).

**g. Conclusioni.**

L'art. 83 c. 7 lett. f) del D.L. 18/20 prevede la possibilità di svolgimento delle udienze tributarie pubbliche o cautelari in collegamento "da remoto".

Tale possibilità implica:

- a) l'adozione urgente da parte del MEF del provvedimento tecnico attuativo;
- b) in mancanza del provvedimento MEF, l'utilizzo da parte delle commissioni tributarie dei programmi informatici indicati dalla DGSIA per le udienze civili;
- c) in ogni caso, l'utilizzo da parte delle commissioni tributarie di programmi informatici idonei ad assicurare le condizioni di contraddittorio previste dall'art. 83 in forma audiovisiva o, in mancanza, solo fonica.

Qualora le dotazioni tecniche delle commissioni tributarie siano carenti e non sia possibile in via di fatto l'acquisto dei programmi di collegamento, dovrà essere esaminata la possibilità che le rappresentanze professionali li rendano disponibili.

Solo in tal modo sarebbero attuate le finalità per cui il D.L. 18/20 è stato emanato, ossia il funzionamento della macchina giudiziaria anche nell'attuale situazione di gravissima emergenza sanitaria.

La ratio della disposizione e la cornice complessiva del decreto legge inducono ad una lettura il più possibile sostanziale dell'intervento normativo emergenziale, con superamento di ogni ostacolo formale laddove siano rispettati i principi costituzionali, la volontà del legislatore ed il contenuto sostanziale delle singole disposizioni.

§§§§

**9. Le misure di sostegno finanziario alle imprese: La convertibilità delle DTA, imposte differite attive.**

La cessione dei crediti deteriorati verso soggetti inadempienti, v. art. 55 "decreto Cura Italia", entro il prossimo 31 dicembre, libererà la convertibilità delle imposte differite attive trasformabili, DTA, ancorchè non iscritte in bilancio, in crediti d'imposta.

L'obiettivo è quello di sostenere le imprese sotto il profilo della liquidità. La misura, v. Relazione tecnica, sostituirà ex se l'art. 44-bis dl DL. 34/19, che limitava il

beneficio alle imprese operanti nel Mezzogiorno coinvolte in operazioni di riorganizzazione aziendale. Il legislatore favorisce con la norma de qua lo smobilizzo dei crediti di qualsivoglia tipologia deteriorati ossia rispetto ai quali la morosità si protrae per 90 gg., al fine di consentire la convertibilità delle imposte differite attive in credito d'imposta da utilizzare senza limiti dimensionali, v. *infra*.

Per tale via le imprese potranno *de facto* nell'immediato monetizzare i benefici fiscali connessi alla fiscalità differita attiva, anziché dover attendere il riversamento delle posizioni soggettive, *deduzioni/riduzioni*, cui ineriscono le DTA.

Pertanto, la cessione dei crediti diventa il driver per la convertibilità delle imposte differite attive in credito d'imposta, ancorchè quest'ultime non siano iscritte in bilancio perchè ad esempio non si è superato il *probability test*.

Il riferimento è alla capacità di assorbimento delle posizioni soggettive che hanno generato le imposte differite attive da abbattere nel futuro gli imponibili positivi. Sono escluse le cessioni di crediti infragruppo e quelle effettuabili dalle imprese in stato di insolvenza in base alla legge fallimentare o in stato di dissesto ex art. 17 del Dlgs. 180/15.

Dispiace notare la limitazione del profilo oggettivo delle DTA trasformabili monitorate nel decreto.

Si vuol dire che il legislatore considera solo quelle derivanti da esuberi ACE e perdite fiscali riportabili escludendo tutte le altre. Il nodo della prefata scelta selettiva resta irrisolto anche nella Relazione tecnica.

Dispiace anche del *timing* della cessione dei crediti deteriorati, essendo rilevanti solo quelle avvenute entro la fine dell'anno - verosimilmente gli effetti dell'emergenza finanziaria da Covid 19 saranno ultrannuali. Favorevole invece è il criterio di rilevazione delle DTA rilevanti, appunto commisurate al 20% del valore nominale e non di cessione dei crediti ceduti.

Altresì favorevole è la scelta, *retro* spiegata, di utilizzare anche le DTA non iscritte in bilancio perché, ad esempio, l'impresa ha stimato una minore capacità di generare in futuro redditi imponibili positivi in grado di “coprire” le “riduzioni/deduzioni” riportabili - quest'ultime, osserva *supra*, determinano la fiscalità differita attiva.

E' evidente che, dal momento in cui è operata la scelta di conversione delle DTA in credito d'imposta, le posizioni soggettive che le hanno generate non saranno in futuro più deducibili, in quanto diversamente si verificherebbe una duplicazione dei benefici fiscali. In altri termini, s'interrompe il differimento d'imposta, v. *deferred tax assets*.

L'utilizzo dei crediti di imposta potrà avvenire in compensazione senza limiti dimensionali. Lo stesso dicasi per la loro alternativa cessione ai sensi degli artt. 43 bis, 43-tr dl DPR 602/73, ovvero possono essere chiesti a rimborso.

Tali crediti d'imposta, secondo una ben nota tecnica di irrilevanza fiscale e di non tassazione delle sopravvenienze attive generate dalla legislazione premiale, non concorrono alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP.

Sulla concreta fruibilità del beneficio fiscale si osserva che l'impresa cedente deve aver esercitato l'opzione di cui all'art. 11, comma 1, del DL 59/16 o diversamente la eserciterà entro la chiusura dell'esercizio in corso alla data in cui ha effettuato la cessione la cessione dei crediti deteriorati.

L'opzione, v. Relazione tecnica, determina il cumulo delle DTA trasformabili e di quelle trasformate ai sensi della norma *de qua* nell'ammontare delle attività per imposte anticipate di cui all'art. 11 del DL. 59/16.

Roma, 23 marzo 2020

UNCAT

(Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi)

Hanno collaborato alla stesura del presente lavoro gli avvocati:

Salvatore Cantelli, Fabio Ciani, Antonio Damascelli, Fabiola Del Torchio, Massimo Ferrante, Marco Loi, Umberto Santi, Michele Tiengo, Renato Torrisi Daniele Vitello.