

AVV. GABRIELE ESCALAR
DOTT. COMM. ARIANNA PALMIERI
AVV. STEFANO SELBMANN
AVV. GRETA GALLETTI

AVV. SIMONE BERTOLAMI
AVV. ANDREA CURZIO
AVV. FRANCESCO ELEOPRA
DOTT. AGOSTINO AURELIO SARZANA
AVV. ALESSANDRO SIRAGUSA
AVV. GIANLUCA SORIANO

Viale G. Mazzini, 11 - 00195 Roma
Tel. 0 0 3 9 0 6 8 7 3 9 0 0 2
Fax 0 0 3 9 0 6 8 7 3 9 0 0 3
e-mail: segreteriaroma@escalar.it

Corso Venezia, 12 - 20121 Milano
Tel. 0 0 3 9 0 2 4 7 7 0 1 9 0 4
Fax 0 0 3 9 0 2 4 7 7 0 1 9 0 2
e-mail:
segreteriamilano@escalar.it

c. fiscale/p.iva
1 5 0 1 0 8 8 1 0 0 9
www.escalar.it

COMUNICAZIONE ESCALAR E ASSOCIATI N. 1/16-4-2020

LE SOSPENSIONI DEI TERMINI PROCESSUALI E DEI TERMINI DI VERSAMENTO DI SOMME DOVUTE SULLA BASE DI ATTI IMPOSITIVI O DELLE RELATIVE SENTENZE

1. LA SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI RELATIVI AI GIUDIZI TRIBUTARI INSTAURATI O DA INSTAURARE ANCHE DAVANTI ALLA CORTE DI CASSAZIONE

Sono stati sospesi dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 e quindi per 64 giorni i termini per la proposizione di ricorsi e di altri atti introduttivi di giudizi tributari, anche di riassunzione, di impugnazioni, anche per revocazione, di sentenze delle Commissioni Tributarie o della Cassazione e per il compimento di qualunque atto dei predetti procedimenti e, quindi, anche dei depositi di atti introduttivi, controdeduzioni, documenti, memorie ed istanze.

Il combinato disposto dei commi 2 e 21 dell'art. 83 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 in corso di conversione presso la Camera dei Deputati ("d.l. n. 18") ha infatti stabilito 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"* tributari. Inoltre, lo stesso comma 2 ha chiarito che fra i termini per il compimento degli atti dei procedimenti civili e tributari sospesi rientrano anche i termini *"per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali"*, ivi compresi *"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"* previsto per i ricorsi con mediazione.

Da ultimo, il comma 1 dell'art. 36 del decreto-legge 17 aprile 2020, n. 23, in corso di conversione presso il Parlamento, ha spostato il termine finale della sospensione disposta dal comma 2 dell'art. 83 del d.l. n. 18 dalla data del 15 aprile 2020 alla data dell'11 maggio 2020, stabilendo che *“il termine del 15 aprile 2020 previsto dall'articolo 83, commi 1 e 2, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 è prorogato all'11 maggio 2020”* e che *“il termine iniziale del periodo previsto dal comma 6 del predetto articolo è fissato al 12 maggio 2020”*, specificando che *“le disposizioni del presente articolo si applicano, in quanto compatibili, ai procedimenti di cui ai commi 20 e 21 dell'articolo 83 del decreto-legge n. 18 del 2020”*. Pertanto, il nuovo termine di applica anche ai *“procedimenti relativi alle commissioni tributarie”*.

Il legislatore ha sottolineato nella relazione illustrativa del d.l. n. 18 che la sospensione dei termini ha portata generalizzata e si estende a qualsiasi termine processuale.

In particolare, nella predetta relazione è chiarito che il riferimento ai *“procedimenti civili e penali”*, senza alcuna menzione della loro pendenza ha la funzione di *“estendere la previsione originaria”* contenuta nel decreto-legge 8 marzo 2020, n. 11, rendendo *“evidente l'amplissima portata che la sospensione ivi prevista deve avere (da riferirsi a tutti i procedimenti civili e penali e non certo ai soli procedimenti in cui sia stato disposto un rinvio di udienza)”*. Ed infatti *“si è dovuto constatare ... in relazione alla previsione originaria di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legge 8 marzo 2020, n. 11, il fiorire di dubbi interpretativi e prassi applicative sostanzialmente elusive del contenuto della previsione o comunque non adeguatamente sensibili rispetto all'evidente dato teleologico della norma, costituito dalla duplice esigenza di sospendere tutte le attività processuali allo scopo di ridurre al minimo quelle forme di contatto personale che favoriscono i propagarsi dell'epidemia ... e di neutralizzare ogni effetto negativo che il massivo differimento delle attività processuali disposto al comma 1 avrebbe potuto dispiegare sulla tutela dei diritti per effetto del potenziale decorso dei termini processuali”*.

Pertanto *“con riguardo alla ‘pendenza’ dei giudizi – che aveva indotto in alcuni il dubbio circa ... l'estensione della sospensione al termine per la proposizione dell'impugnazione delle sentenze – si è ritenuto di riformulare la previsione, si dà eliminare ogni motivo di dubbio e, al contempo, estendere gli effetti della sospensione anche agli atti introduttivi del giudizio, ove per il loro compimento sia previsto un termine”*.

Comunque, la stessa Corte di Cassazione nella relazione sulle disposizioni introdotte con d.l. n. 18/2020 pubblicata il 1° aprile 2020 ha interpretato in senso ampio la sospensione disposta dal comma 2 dell'art. 83 di tale d.l. Ed infatti la Suprema Corte ha sottolineato che *“la sospensione dei termini opera poi per tutti gli atti processuali,*

compresi quelli necessari per avviare un giudizio di cognizione o esecutivo (atto di citazione o ricorso, ovvero atto di precetto), come per quelli di impugnazione (appello o ricorso per cassazione)”, confermando “l’orientamento della S.C. a tenore del quale la nozione di ‘termine processuale’, secondo un’interpretazione costituzionalmente orientata, essendo espressione di un principio immanente nel nostro ordinamento, non può ritenersi limitata all’ambito del compimento degli atti successivi all’introduzione del processo, dovendo invece estendersi anche ai termini entro i quali lo stesso deve essere instaurato, purché la proposizione della domanda costituisca l’unico rimedio per la tutela del diritto che si assume lesa”.

Per quanto attiene alle modalità di computo dei nuovi termini processuali l’espressa previsione della “sospensione” del “decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto processuale” comporta che il decorso dei termini che hanno iniziato a decorrere prima della data del 9 marzo 2020 rimarrà sospeso da quest’ultima data fino alla data dell’11 maggio 2020 e quindi per 64 giorni e riprenderà a decorrere soltanto dal 12 maggio 2020.

Tuttavia per i termini che sarebbero iniziati a decorrere dal 9 marzo all’11 maggio 2020 l’inizio del loro decorso è differito alla fine di detto periodo e quindi alla data del 12 maggio 2020. Pertanto la sospensione potrà avere una durata variabile da un massimo di 64 giorni ad un minimo di 1 giorno.

Naturalmente in tal caso per il computo di tali termini occorrerà partire dal 12 maggio 2020 in quanto la Corte di Cassazione ha ritenuto non applicabile il principio *dies a quo non computatur in termine* per quanto attiene alla sospensione feriale dei termini.

In ogni caso, per tutto il periodo di durata della sospensione potranno continuare ad essere compiuti tutti gli atti processuali poiché tali atti sono validi, anche se sono posti in essere nel corso del periodo di efficacia della sospensione.

In tal senso si è espressa anche la Corte di Cassazione nella relazione sulle disposizioni del d.l. n. 18/2020 pubblicata il 1° aprile 2020, laddove ha chiarito che il modello adottato dal legislatore all’art. 83 “*richiama all’evidenza la disciplina della cd. ‘sospensione feriale’, contenuta nell’art. 92 del r.d. 30 gennaio 1941, n. 12*” e non dà luogo alla “*sospensione dei processi, sicché non si applica l’art. 298, primo comma, c.p.c., a tenore del quale «durante la sospensione non possono essere compiuti atti del procedimento»*”.

Tuttavia gli atti processuali potranno essere eseguiti soltanto con modalità telematica.

In particolare, se da un lato il Direttore Generale delle Finanze con la determinazione n. 6121 del 25 marzo 2020 ha interdetto l'accesso al pubblico presso le commissioni tributarie, dall'altro il Primo Presidente della Corte di Cassazione con il Provvedimento del 25 marzo 2020 ha disposto che *“l'accesso ai servizi ... potrà riguardare soltanto i procedimenti non sospesi ai sensi dell'art. 83, comma 3, del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18”* e pertanto dal 26 marzo alla data del 15 aprile 2020 poi differita all'11 maggio 2020 tanto la Cancelleria Centrale Civile, quanto le cancellerie delle Sezioni Civili riceveranno *“in deposito solo gli atti afferenti i procedimenti non sospesi”* ai sensi della predetta norma.

Inoltre, il comma 1 dell'art. 29 del d.l. n. 23/2020 ha reso obbligatorio l'utilizzo di modalità telematiche per il compimento di tutti gli atti processuali e quindi anche per gli atti processuali che, essendo relativi a giudizi instaurati con modalità cartacea prima del 1° luglio 2019, non era obbligatorio l'utilizzo di modalità telematiche.

Ed infatti, tale disposizione ha stabilito che *“gli enti impositori, gli agenti della riscossione e i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 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 23 dicembre 2013, n. 163, e dai successivi decreti attuativi”*.

Infine, nel corso dell'esame parlamentare del d.l. n. 18/2020 il Governo ha presentato un emendamento per consentire il deposito in via telematica degli atti davanti alla Corte di Cassazione fino al 30 giugno 2020.

La sospensione dei termini disposta dal comma 2 dell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 è cumulabile con la sospensione di 90 giorni del termine per la presentazione del ricorso introduttivo previsto dal comma 3 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218/1997 nel caso in cui prima del 9 marzo 2020 sia stata presentata istanza di accertamento con adesione e quindi tale termine decorra durante il periodo di sospensione dei termini.

È bensì vero che la Cassazione aveva escluso la cumulabilità della sospensione prevista dalla disposizione con la sospensione feriale di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, sebbene non vi fosse alcuna disposizione di legge che precludesse tale cumulo. Tuttavia, il comma 18 dell'art. 7-*quater* del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193 ha stabilito in via di interpretazione autentica che *“i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale”*.

Inoltre, la *ratio* della sospensione disposta dal comma 2 dell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 e la relativa relazione illustrativa depongono chiaramente favore della cumulabilità delle due sospensioni.

Comunque, in questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 6/E del 23 marzo 2020, laddove ha rilevato che *“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'articolo 83 del decreto”* e cioè *“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 dal comma 3 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218 del 1997, - sia la sospensione prevista dall'art. 83 del decreto”* ed ha confermato tale conclusione anche nella circolare n. 8/E del 3 aprile 2020 ai paragrafi 2.7. e 2.8.

Infine, il comma 2 dell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 ha sospeso anche il decorso del termine di 90 giorni a cui è subordinato il deposito del ricorso per mediazione.

Tale disposizione ha infatti sospeso anche il termine previsto dal comma 2 dell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546/1992 secondo cui *“per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro ... il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo”*. Pertanto, per i ricorsi già notificati prima del 9 marzo 2020 il termine di 90 giorni per la conclusione della procedura di mediazione deve essere cumulato al termine di 64 giorni di sospensione, mentre per i ricorsi notificati dopo il 9 marzo tale termine inizia a decorrere dal 12 maggio 2020.

La sospensione del termine disposta dal comma 2 dell'art. 83 non dovrebbe invece riferirsi né al termine di prescrizione previsto dal comma 2 dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 per l'impugnazione del silenzio-rifiuto formatosi relativamente ad una istanza di rimborso, né per la presentazione dell'atto introduttivo di un giudizio di ottemperanza poiché anche in tal caso non è previsto un termine di decadenza processuale.

Né sembra poter operare con riferimento a tali ipotesi il comma 8 del medesimo art. 83. Ed infatti tale disposizione, prevedendo che, *“per il periodo di efficacia dei provvedimenti di cui ai commi 5 e 6 che precludano la presentazione della domanda giudiziale è sospesa la decorrenza dei termini di prescrizione e decadenza dei diritti che possono essere esercitati esclusivamente mediante il compimento delle attività precluse dai provvedimenti medesimi”*, sembra consentire la sospensione dei termini

di prescrizione per azionare un diritto solo nell'ipotesi in cui per effetto delle misure adottate risulta impossibile compiere l'atto idoneo ad interrompere il decorso del termine di prescrizione.

Senonché in entrambi i casi non dovrebbe risultare impossibile compiere attività che implicino l'esercizio del diritto di credito del contribuente potendo essere non solo compiuti atti interruttivi del decorso del termine di prescrizione ma potendo anche essere notificati e depositati i relativi ricorsi essendo ad oggi pienamente operante il processo tributario telematico.

2. IL RINVIO DELLE UDIENZE DAVANTI ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE E ALLA CORTE DI CASSAZIONE

Il comma 1 dell'art. 83 del d.l. n. 18 ha disposto il rinvio d'ufficio delle udienze davanti alle Commissioni Tributarie e alla Cassazione già fissate dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 successivamente a quest'ultima data.

Ed infatti il combinato disposto del comma 1 e 21 dell'art. 83 del decreto-legge n. 18 hanno statuito che *“dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 le udienze dei procedimenti civili e penali”* e tributari *“pendenti presso tutti gli uffici giudiziari sono rinviate d'ufficio a data successiva all'11 maggio 2020”*.

Tuttavia, le commissioni tributarie stanno disponendo il rinvio delle udienze di trattazione dei ricorsi e degli appelli già fissate a data da destinarsi o a nuovo ruolo.

Non è chiaro se sono rinviate anche le camere di consiglio fissate dal 9 marzo 2020 all'11 maggio 2020 dalle Commissioni tributarie per la trattazione delle istanze di sospensione dell'esecuzione degli atti impositivi notificati al contribuente o delle sentenze pronunciate da tali commissioni.

Ed infatti, l'efficacia della sospensione prevista dal d.l. n. 18/2020 risulta dubbia in quanto tra i casi previsti dal comma 3 del predetto art. 83, nei quali le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non operano, rientrano anche *“i procedimenti di cui agli articoli 283, 351 e 373 del codice di procedura civile”*, che disciplinano i procedimenti cautelari per la sospensione dell'esecuzione delle sentenze pronunciate dai giudici civili di primo grado e di appello, nonché *“in genere, tutti i procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti”*.

Applicando tale previsione, per quanto compatibile, in materia tributaria si potrebbe ritenere che i procedimenti cautelari instaurati davanti alle commissioni tributarie non rientrino tra quelli per i quali sussiste l'obbligo di rinvio d'ufficio. Pertanto

tali camere di consiglio potrebbero essere confermate, pur con l'adozione delle misure di sicurezza previste dai commi 5 e 7 dell'art. 83.

Tuttavia ad oggi le Commissioni Tributarie sembrano orientate a disporre il rinvio anche delle camere di consiglio fissate per la trattazione delle istanze di sospensione cautelare, avendo ricevuto comunicazione di numerose ordinanze di rinvio.

Inoltre, alcuni dei procedimenti cautelari già instaurati potrebbero non ritenersi connotati da ragioni di particolare urgenza in virtù dell'art. 68 del decreto-legge n. 18/2020. Ed infatti con tale disposizione è stata disposta *con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie* 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, nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 luglio 2010, n. 122”* e che *“i versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione”* e sono sospesi i versamenti dovuti in base *“agli atti di cui all'articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, e alle ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160”*.

Sempre il comma 2 dell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 ha differito anche le udienze pubbliche fissate davanti alle Commissioni Tributarie dal 16 aprile 2020 fino al 3 giugno 2020 nel caso in cui la sospensione non consentisse il rispetto del termine per il deposito di documenti o di memorie o altro adempimento processuale.

In particolare, tale disposizione ha stabilito che, in tal caso, se il termine *“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”*. Pertanto il differimento è accordato per le udienze pubbliche già fissate fino alla data del 1° giugno 2020 davanti alle Commissioni Tributarie (poiché l'art. 32 del d.lgs. n. 546/1992 attribuisce un termine di 20 giorni liberi per il deposito di documenti e 10 giorni liberi per il deposito di memorie).

Per le udienze davanti alle commissioni tributarie già fissate nel periodo che va dal 12 maggio 2020 al 30 giugno 2020, il comma 6 dell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 non ha previsto un differimento d'ufficio, ma ha lasciato ai capi degli uffici giudiziari la facoltà di decidere le misure organizzative da adottare.

Tale disposizione stabilisce infatti che *“i capi degli uffici giudiziari, sentiti l'autorità sanitaria regionale, per il tramite del Presidente della Giunta della Regione, e il Consiglio dell'ordine degli avvocati, adottano le misure organizzative, anche relative alla trattazione degli affari giudiziari, necessarie per consentire il rispetto delle indicazioni igienico-sanitarie fornite”* dalle autorità competenti.

Sono state rinviate a nuovo ruolo le udienze pubbliche fissate davanti alla Corte di Cassazione fino alla data del 30 giugno 2020, nonché le camere di consiglio fissate fino al 31 maggio 2020, con esclusione di talune di quelle fissate dall'11 maggio 2020 fino al 31 maggio 2020.

In particolare, il Primo Presidente della Corte di Cassazione ha disposto il rinvio a nuovo ruolo il 9 marzo scorso di tutte le udienze e camere di consiglio civili fissate sino al 22 marzo e successivamente con provvedimento del 13 marzo di tutte le udienze e camere di consiglio civili fissate sino al 10 aprile.

Inoltre, il Primo Presidente della Corte di Cassazione con decreto del 31 marzo 2020, ha stabilito che *“tutte le cause fissate per la trattazione in udienza pubblica nel periodo fino al 30 giugno 2020 sono rinviate a nuovo ruolo per la data successiva al 30 giugno 2020”* e che *“tutte le cause fissate per la trattazione in adunanza camerale del periodo fino al 31 maggio 2020 sono rinviate a nuovo ruolo”*,

Tuttavia lo stesso Primo Presidente ha stabilito che *“dall'11 al 31 maggio 2020 le Sezioni Unite e le Sezioni civili possono tenere una adunanza camerale per ciascuna sottosezione della Sezione sesta, per la trattazione dei procedimenti già fissati per i quali gli avvisi alle parti siano stati comunicati o possano essere comunicati in tempi tali da consentire il rispetto dei termini concessi dalla legge alle parti”* ed che *“la Quinta Sezione”* terrà la relativa adunanza *“il terzo venerdì del mese”*, mentre nel successivo mese possono essere fissate due adunanze camerale e cinque per la Sezione Sesta.

3. LA SOSPENSIONE DEI TERMINI PER IL VERSAMENTO DELLE SOMME DOVUTE SULLA BASE DI ATTI IMPOSITIVI RELATIVI AI TRIBUTI ERARIALI, AI TRIBUTI LOCALI, AI TRIBUTI DOGANALI E ALLE ENTRATE DEGLI ENTI E DELLE RELATIVE SENTENZE

Il comma 1 dell'art. 68 del d.l. n. 18 ha sospeso dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020 i termini per il versamento delle somme dovute sulla base degli atti impositivi ivi indicati relativi alle imposte sui redditi, IRAP ed IVA, alle altre imposte indirette, ai tributi locali, ai tributi doganali e alle entrate degli enti.

In particolare, tale disposizione ha statuito che *“con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo*

dall'8 marzo al 31 maggio 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 luglio 2010, n. 122 e cioè degli avvisi di accertamento esecutivi relativi alle imposte sui redditi, l'IRAP e l'IVA, nonché alle somme dovute all'INPS.

Inoltre, il comma 2 ha esteso *“le disposizioni di cui al comma 1 ... anche agli atti di cui all'articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44”* e cioè agli atti di accertamento doganale e *“alle ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160”* e cioè agli atti relativi alle entrate patrimoniali degli enti.

L'art. 83 del d.l. n. 18/2020, sospendendo il termine per la presentazione del ricorso, ha sospeso anche il termine per il versamento delle imposte dovute sulla base degli avvisi di accertamento emessi ai sensi dell'art. 29 del d.l. n. 78/2010 fino alla scadenza del nuovo termine.

Nel caso in cui il termine per la presentazione del ricorso venga a scadenza dopo il 31 maggio 2020 anche le somme dovute sulla base degli avvisi di accertamento dovranno essere versate entro tale termine. Pertanto, il contribuente non dovrebbe avere interesse a fruire della sospensione dei termini di versamento disposta dall'art. 68 del d.l. n. 18/2020 dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020.

Per contro, nel caso in cui il termine per la presentazione del ricorso venga a scadere prima del 31 maggio 2020, occorre capire se sia applicabile la sospensione dei termini di versamento dalla data di scadenza del termine per la presentazione del ricorso fino alla data del 31 maggio 2020.

Sebbene la rubrica dell'articolo 68 del d.l. n. 18/2020, recando l'indicazione *“Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione”* potrebbe indurre a ritenere sospesi soltanto i versamenti dei carichi che siano stati già affidati all'agente della riscossione per l'esecuzione coattiva, la formulazione letterale del comma 1 dell'art. 68 del decreto-legge n. 18, dovrebbe invece indurre a ritenere tale sospensione applicabile a prescindere dall'avvenuto affidamento.

Tale disposizione stabilisce infatti che *“sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020, derivanti ... dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 31 luglio 2010, n. 122”*.

Senonché l’Agenzia delle Entrate nella circolare 20 marzo 2020 n. 5/E ha escluso che, nel caso in cui il termine per la presentazione del ricorso venga a scadere prima del 31 maggio 2020, il termine per il versamento delle imposte dovute sulla base degli avvisi di accertamento sia ulteriormente sospeso fino al 31 maggio 2020.

Ed infatti, Essa ha concluso che dovrebbe escludersi *“che agli avvisi di accertamento emessi ai sensi dell’articolo 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 si applichi la sospensione dei termini per il versamento”*, che sarebbe 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”*.

Tuttavia, a suo avviso, considerando che *“l’esecuzione forzata da parte dell’agente della riscossione resta comunque sospesa per un periodo di centottanta giorni dall’affidamento e che, anche a seguito della comunicazione di presa in carico inviata dall’agente al debitore, non è previsto un termine di versamento, la sospensione dei ‘termini di versamento’ recata da ultimo dall’articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 in relazione agli accertamenti cosiddetti esecutivi”* dovrebbe intendersi riferita soltanto *“ai versamenti dovuti dal contribuente relativamente ai carichi affidati per i quali lo stesso si è avvalso della modalità di pagamento dilazionato ai sensi dell’articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602”*.

La presa di posizione così assunta dall’Agenzia delle Entrate non sembra condivisibile in quanto il comma 1 dell’art. 68 del d.l. n. 18/2020 prevede la sospensione dei termini dei versamenti “derivanti” in via generale dagli avvisi di accertamento previsti dall’art. 29 del d.l. n. 78/2010.

Del resto, l’intento del legislatore sembra quello di sospendere anche i termini di versamento delle somme dovute sulla base di avvisi di accertamento esecutivi, come risulta dalla relazione illustrativa al decreto-legge, laddove si afferma che il comma 1 dell’art. 68 *“prevede la sospensione dei termini dei versamenti che scadono nel periodo dall’8 marzo al 31 maggio 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi di accertamento esecutivi emessi dall’Agenzia delle entrate e dagli avvisi di addebito emessi dagli enti previdenziali”*, senza alcun riferimento all’avvenuto affidamento del carico all’agente della riscossione.

Né può essere addotto a giustificazione della mancata sospensione il fatto che *“l’esecuzione forzata da parte dell’agente della riscossione resta comunque sospesa per un periodo di centottanta giorni dall’affidamento”* per il fatto che, se il termine di versamento rimanesse pendente, l’Agenzia delle Entrate Riscossione potrebbe richiedere il pagamento degli aggi, adottare *“azioni cautelari e conservative, nonché*

... ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore” e considerare il carico fiscale come pendente agli effetti della erogazione di rimborsi.

Comunque, l’Agenzia delle Entrate Riscossione sul proprio sito internet ha chiarito non solo che nel periodo di sospensione intercorrente tra l’8 marzo e il 31 maggio sono sospese le “attività di notifica di nuove cartelle e degli altri atti di riscossione”, ma anche che “durante il periodo di sospensione l’Agenzia non può attivare alcuna procedura cautelare (esempio: fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (es. pignoramento)”.

Peraltro v’è da chiedersi se l’Agenzia delle Entrate, avendo ritenuto che l’art. 68 del d.l. n. 18/2020 non sospenda il termine per il versamento delle somme di cui sia richiesto il pagamento sulla base di avvisi di accertamento, non ritenga anche che tale disposizione non sospenda neppure il termine per il versamento delle somme di cui sia stato richiesto il pagamento mediante intimazioni di pagamento emesse per dare esecuzione alle sentenze delle Commissioni Tributarie e della Cassazione.

Il comma 1 lettera a) dell’art. 29 del d.l. n. 78/2010 stabilisce infatti che devono essere inviati dall’Agenzia delle Entrate “*successivi atti da notificare al contribuente, ... in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell’IRAP e dell’IVA ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ai sensi dell’articolo 8, comma 3-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell’articolo 48, comma 3-bis, e dell’articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell’articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nonché in caso di definitività dell’atto di accertamento impugnato*”.

Del resto, la sospensione del termine per l’impugnazione degli atti impositivi così individuati non dovrebbe comportare anche la sospensione del termine per il versamento delle somme richieste con tali atti poiché il versamento deve essere eseguito “*entro sessanta giorni dal ricevimento della raccomandata*”.

Infine, il riferimento alle disposizioni contenute nella lettera b) del comma 1 dell’art. 29 del d.l. n. 78/2010 effettuato dall’Agenzia delle Entrate è fuorviante poiché tale disposizione, laddove stabilisce che “*gli atti di cui alla lettera a) divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso e devono espressamente recare l’avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste ... è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell’esecuzione forzata*” e che l’esecuzione stessa “*è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall’affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a)*”, non incide sul termine posto a carico del contribuente per

effettuare il versamento che scade comunque entro il termine per presentare ricorso ovvero entro 60 giorni dalla ricezione dell'atto.

Non è prevista la sospensione dei termini di versamento di somme richieste con atti impositivi non collegati al termine per la presentazione del ricorso, come ad esempio i termini di versamento delle somme richieste con avvisi di liquidazione per imposta di registro e altre imposte indirette che scadono dopo 60 giorni dalla loro notifica.

In questo senso sembra esprimersi anche l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 8/E del 3 aprile 2020. In particolare, Essa ha ivi precisato che per tutti gli atti impositivi per i quali il comma 3 dell'art. 2 del d.lgs. n. 159/2015 ha previsto la facoltà di fruire della riduzione ad un terzo delle sanzioni irrogate, dietro versamento di tale importo entro il termine per la proposizione del ricorso, la sospensione di tale termine disposta dal comma 2 dell'art. 83 del d.l. n. 18/2020 comporta anche la sospensione del termine di versamento della sanzione ridotta.

Per contro, la stessa Agenzia ha precisato che per tutti gli atti impositivi per i quali il termine per il versamento delle somme dovute non è collegato al termine per la proposizione del ricorso *“non opera alcuna sospensione per il versamento in considerazione del fatto che l'articolo 62 del Decreto esclude dalla sospensione dei termini i versamenti, ad eccezione di quelli in autoliquidazione espressamente previsti”*.

Roma-Milano 16 aprile 2020