

Dl «Rilancio» approvato il 13 maggio 2020

Laura Ambrosi
e Annamaria Paolillo

Atti tributari, nuovi termini di impugnazione

Esclusi dal rinvio gli atti di irrogazione di sanzioni

Il Dl "Rilancio" ha segnatamente modificato l'attuale situazione dei termini processuali tributari. Le nuove previsioni, non di semplice comprensione ed applicazione, devono coordinarsi con le norme introdotte in questi ultimi mesi in occasione dell'emergenza sanitaria. Occorre così una mappatura dettagliata delle tipologie di atti impositivi al fine di comprendere sia la data per l'eventuale pagamento, sia quella per la proposizione del ricorso. Peraltro, il nuovo decreto non interviene sugli altri termini processuali, i quali quindi dovranno considerare solo la sospensione introdotta dal Dl "Cura Italia".

DL RILANCIO – PROROGHE DEI VERSAMENTI LEGATI AD ATTI IMPOSITIVI

Il Dl "Rilancio" ha **prorogato al 16 settembre 2020** una serie di **pagamenti** legati in generale alla macrocategoria degli atti impositivi.

Più precisamente si tratta dei versamenti derivanti da pretese erariali, che scadrebbero naturalmente nel periodo compreso tra il 9 marzo ed il 31 maggio 2020 relativi a:

- 1) atti di accertamento con adesione;
- 2) accordo conciliativo;
- 3) accordo di mediazione;
- 4) atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita;
- 5) atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi;
- 6) atti di recupero dei crediti di imposta indebitamente utilizzati;
- 7) avvisi di liquidazione per omesso, carente o

tardivo versamento dell'imposta di registro, successioni, donazioni, e imposta sostitutiva sui finanziamenti;

8) pagamenti in acquiescenza degli avvisi di accertamento.

La proroga si applica **anche** alle eventuali **rate** delle somme pretese in tali atti: vale a dire, quindi, che se nel periodo tra il 9 marzo ed il 31 maggio 2020 fossero in scadenza una o più rate del piano di dilazione, anche queste sono rinviate al 16 settembre, senza alcuna penalità.

Sono stati rinviati anche i versamenti per le definizioni agevolate (Dl 119/2018), con la conseguenza che non ci sarà alcuna decadenza se non si sono versati gli importi dovuti in questo periodo.

Tutti i versamenti prorogati potranno essere **effettuati**, senza sanzioni e interessi, in un'unica soluzione **entro il 16 settembre 2020** ovvero mediante rateazione fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con scadenza il 16 di ciascun mese.

TERMINI DI IMPUGNAZIONE – PROROGA

Il decreto "Rilancio" interviene altresì per la **notifica del ricorso in primo grado**.

In realtà tale nuova disposizione, poiché va coordinata con le attuali, introdotte anche a seguito dell'emergenza sanitaria, non si presenta di facile applicazione.

Innanzitutto, la prima difficoltà attiene all'individuazione dell'atto oggetto di rinvio e, in secondo luogo, alla fase pre-processuale in cui si trova.

Occorre ricordare che il decreto Cura Italia aveva introdotto una sospensione dei termini di impugnazione dal 9 marzo all'11 maggio 2020 e, pertanto, agli ordinari termini processuali si devono sommare 64 giorni.

Tale previsione, ancora in vigore, riguarda tutti gli adempimenti processuali quindi la proposizione del ricorso, il relativo deposito, eventuali memorie, l'impugnazione in appello, l'appello incidentale, il ricorso in Cassazione, le relative costituzioni in giudizio, ecc.

Si tratta cioè di una sospensione che coinvolge in generale i termini processuali.

Il decreto "Rilancio", invece, ha introdotto una novità che riguarda **solo** la proposizione del ricorso in primo grado relativamente ad alcuni atti espressamente individuati.

Per quanto riguarda gli:

- › atti di liquidazione a seguito di **attribuzione della rendita**;
- › atti di liquidazione per omessa registrazione di **contratti di locazione** e di contratti diversi;
- › atti di recupero dei **crediti** di imposta **indebitamente utilizzati**;
- › avvisi di liquidazione per **omesso**, carente o tardivo **versamento** dell'imposta di **registro**, **successioni**, donazioni, e imposta **sostitutiva** sui finanziamenti

non sembrano esserci particolari dubbi di applicazione della norma.

Si tratta di provvedimenti normalmente impugnabili entro 60 giorni dalla notifica con la conseguenza che nell'ipotesi in cui il citato termine scadesse **naturalmente** nel periodo compreso tra il 9 marzo ed il 31 maggio, il ricorso potrà essere proposto entro il 16 settembre 2020.

Va da sé che nella diversa ipotesi in cui i 60 giorni scadessero oltre il 31 maggio 2020, non slitteranno a settembre, ma potranno eventualmente beneficiare **solo** della sospensione dei termini prevista per l'emergenza sanitaria.

Ovviamente la durata di tale sospensione dipenderà dal giorno di notifica del provvedimento.

ESEMPIO N. 1

Per esemplificare si pensi ad un atto di recupero di un credito indebitamente compensato (provvedimento espressamente individuato nell'elenco del nuovo decreto "Rilancio") notificato il 6 marzo 2020.

I 60 giorni per il pagamento sarebbero scaduti il 5 maggio 2020 (senza considerare alcuna proroga o sospensione previste in precedenti decreti), ossia nel periodo compreso tra il 9 marzo ed il 31 maggio 2020.

Secondo la nuova disposizione il versamento ovvero l'eventuale impugnazione può essere rinviata al 16 settembre 2020.

Ne consegue così che per tali atti impositivi, non si dovrà considerare la sospensione dei termini di 64 giorni da sommare ai 60 giorni ordinari, bensì ci sarà un rinvio direttamente al 16 settembre 2020.

ESEMPIO N. 2

Si ipotizzi che il provvedimento sia stato notificato il 2 aprile 2020 con la conseguenza che i 60 giorni per il pagamento ovvero l'impugnazione scadebbero il 1° giugno 2020.

Poiché tale termine è oltre il periodo che consentirebbe l'automatico rinvio al 16 settembre 2020 (disciplinato dal decreto "Rilancio"), deve seguire regole ordinarie.

E pertanto, poiché la decorrenza dei termini inizia a decorrere nel periodo di sospensione processuale Covid-19 (prevista dal Dl Cura Italia dal 9 marzo all'11 maggio), i 60 giorni devono essere calcolati dal 12 maggio 2020.

La scadenza quindi per l'impugnazione è l'11 luglio 2020.

AVVISI DI ACCERTAMENTO

Con riferimento agli atti di accertamento, la nuova disposizione non può certo dirsi che brilla per chiarezza. Per comprendere il termine di impugnazione occorre distinguere le diverse ipotesi che potrebbero verificarsi.

Innanzitutto, il decreto "Rilancio" rinvia **esclusivamente** gli **atti suscettibili di acquiescenza**. Si tratta cioè della possibilità di pagare entro 60 giorni dalla notifica beneficiando delle sanzioni ad un terzo.

Il contribuente per poter accedere a questo beneficio non deve aver presentato l'istanza di adesione né il ricorso.

Consegue pertanto che slittano **automaticamente** al 16 settembre 2020 (sia per il pagamento sia per il ricorso in primo grado) solo gli accertamenti i cui 60 giorni scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo ed il 31 maggio 2020¹.

Si tratta, in sostanza di tutti i provvedimenti notificati dal 7 gennaio 2020 all'1 aprile 2020, per i quali però non è stata presentata adesione.

AVVISI DI ACCERTAMENTO PER I QUALI È STATA PRESENTATA ADESIONE

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia presentato l'istanza di adesione, occorre innanzitutto ricordare che è **ordinariamente** prevista una **sospensione di 90 giorni** del termine per impugnare (quindi 60 + 90 dalla data di notifica).

In tale contesto, giova evidenziare che il decreto "Rilancio" ha altresì risolto l'annosa questione legata al cumulo della sospensione con i termini previsti per l'adesione.

Finalmente, infatti, con una norma di interpretazione autentica, è stato precisato che la sospensione dei termini Covid-19 (articolo 83, comma 2, Dl 18/2020 e s.m.) si cumula con l'altra sospensione (di 90 giorni) prevista ordinariamente dalla procedura di accertamento con adesione.

In queste ipotesi, occorre pertanto comprendere come individuare il termine di impugnazione.

Il decreto "Rilancio" ha rinviato a settembre solo i casi in cui sia possibile l'acquiescenza, con la ovvia conseguenza che la presentazione dell'istanza di adesione, automaticamente esclude tale rinvio.

Per questi provvedimenti, quindi, occorrerà considerare solo la sospensione di 64 giorni prevista per dal Dl Cura Italia.

In linea di massima, è possibile affermare che per tutti gli atti notificati dal 9 ottobre 2019 fino al 7 marzo 2020 per i quali è stata presentata l'istanza di adesione, i termini di impugnazione sono di 214 giorni, ossia 60 giorni ordinariamente previsti, + 90 per l'adesione + 64 sospensione Covid-19.

Per gli atti notificati, invece, dopo il 9 marzo 2020 per i quali è stata presentata istanza di ade-

sione, il termine per l'impugnazione di 150 giorni (ossia 60+90) decorrerà dal 12 maggio.

Per completezza occorre evidenziare che il decreto Rilancio con riferimento all'**adesione** crea un altro **paradosso**.

Nell'elenco degli atti è testualmente indicato che sono rinviati al 16 settembre anche i versamenti di «**atti di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218**».

Quindi per tali atti è altresì prevista l'impugnazione entro lo stesso termine.

Tuttavia, così per come è scritta la norma, poiché il rinvio riguarda i versamenti, l'unica ipotesi in cui in adesione sono dovute delle somme, è quando è stato sottoscritto il relativo accordo.

Il citato articolo 7 prevede, infatti, che dalla sottoscrizione dell'atto di adesione, il contribuente ha 20 giorni per il versamento delle somme definite.

Va da sé che la norma pare rinviare solo tali pagamenti e, quindi, i casi in cui i citati 20 giorni scadono nel periodo compreso tra il 9 marzo ed il 31 maggio 2020.

Si tratta, in linea di massima, delle adesioni sottoscritte dal 18 febbraio all'11 maggio 2020.

Il decreto poi precisa che per tali atti anche la relativa impugnazione è rinviata al 16 settembre 2020.

Tuttavia, in concreto si dovrebbe trattare di ipotesi assolutamente rare.

È il caso, infatti, in cui il contribuente pur avendo sottoscritto l'adesione, ritenga di voler comunque rinunciarvi ed impugnare.

ESEMPIO N. 3

Un contribuente il 20 febbraio 2020 ha sottoscritto un atto di adesione su un accertamento. I 20 giorni per il versamento scadebbero l'11 marzo, ma in applicazione delle nuove previsioni, è rinviato al 16 settembre.

Entro tale data, il contribuente potrebbe rinunciare all'adesione e quindi presentare ricorso.

ESEMPIO N. 4

Un contribuente il 15 maggio ha sottoscritto un atto di adesione ad un accertamento. I 20 giorni per il versamento scadono il 4 giugno, e poiché non beneficiano di alcun rinvio, occorrerà versare entro tale data le somme accordate.

1 Per completezza occorre altresì rilevare che tale previsione non sembra in contrasto con l'articolo 68 del Dl Cura Italia, il quale aveva rinviato solo i pagamenti delle somme affidate all'agente della riscossione. Gli accertamenti esecutivi, infatti, fino al novantesimo giorno dalla notifica non vengono affidati.

CARTELLE DI PAGAMENTO

La **sospensione** dei versamenti derivanti da **cartelle** di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, originariamente prevista dal Dl Cura Italia per i versamenti dovuti nel periodo compreso tra l'8 marzo il 31 maggio 2020, è stata **prorogata al 31 agosto 2020**.

Nonostante le perplessità già espresse a seguito dell'emanazione del Dl 18/2020, la nuova disciplina non è intervenuta a modificare le modalità di versamento previste dall'articolo 68, del sopra richiamato decreto, al termine del periodo di sospensione.

Pertanto, i versamenti oggetto di sospensione dovranno essere **effettuati** in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, ossia **entro settembre 2020**.

In altri termini sembrerebbe, stante il dato letterale della norma, che i contribuenti, laddove si avvalessero della sospensione dei versamenti, non potrebbero beneficiare, alla scadenza del termine di sospensione, della rateizzazione delle somme dovute.

Dovrebbero così valere le indicazioni fornite in alcune Faq pubblicate sul sito dell'agenzia Entrate Riscossione, secondo le quali, se nelle more della scadenza il contribuente presenterà istanza di rateazione, entro il 30 settembre 2020, potrà versare la prima rata.

Per quanto riguarda i **piani di dilazione** in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento dei piani di dilazione, emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 agosto 2020, la nuova disciplina prevede che la decadenza del debitore dalle rateazioni accordate dall'agente della riscossione e gli altri effetti di tale decadenza previsti dalla legge, si determinano in caso di mancato pagamento di dieci, anziché cinque, rate.

La norma interviene poi anche sul termine di pagamento delle rate della cd. **rottamazione-ter** e del cd. **saldo e stralcio** in scadenza tra il 28 febbraio e il 31 marzo 2020. È stato previsto che il versamento di tutte le rate di tali istituti agevolativi, in scadenza nell'anno in corso (2020), possa essere eseguito **entro il 10 dicembre 2020**.

Tuttavia, viene precisato che, ove il contribuente si avvalga di detta proroga non troverà applicazione il termine di tolleranza di cinque giorni previsto dall'articolo 3, comma 14-bis, del Dl 119/2018.

Per quanto attiene ai **termini di impugnazione** delle cartelle di pagamento, il termine **non** sembra rientrare nella disposizione prevista dal nuovo decreto, che proroga al 16 settembre 2020.

Ne consegue così che per l'impugnazione del-

le cartelle di pagamento, occorrerà considerare solo la sospensione Covid-19 di 64 giorni.

Tuttavia, considerata la proroga al 30 settembre prevista per il pagamento delle somme risultanti da cartelle di pagamento, ne dovrebbe conseguire che il contribuente potrà presentare ricorso potendo poi versare il dovuto nelle more del giudizio fino a fine settembre.

Va, infatti, ricordato che la **mera impugnazione non** sospende l'obbligo di pagamento. Va da sé, quindi, che per tali ricorsi, non sarà necessario, almeno fino a fine settembre, proporre l'istanza di sospensione del versamento.

ESEMPIO N. 5

Si ipotizzi che una cartella di pagamento sia stata notificata il 10 marzo 2020. I termini per l'impugnazione scadranno il 11 luglio 2020, mentre il pagamento potrà essere effettuato entro il 30 settembre 2020.

ATTI DI IRROGAZIONE/CONTESTAZIONE DI SANZIONI

Tali provvedimenti sembrano **esclusi** da ogni **rinvio**, con la conseguenza che per l'eventuale impugnazione occorrerà considerare solo la sospensione Covid-19 di 64 giorni. Ovviamente, entro la stessa data potrà avvenire il pagamento con il beneficio delle sanzioni ad un terzo, atteso che la norma fa riferimento al termine per la proposizione del ricorso.

ALTRI TERMINI PROCESSUALI

Il rinvio a settembre è comunque riferito solo alla notifica del ricorso in primo grado, con la conseguenza che per tutti gli altri adempimenti processuali anche relativamente ad altri gradi (costituzione, memorie, appelli, ecc.) i termini dovranno considerare **solo i 64 giorni**.

PAUSA ESTIVA

Una riflessione occorre per la **sospensione** ordinariamente prevista per la **pausa estiva** decorrente come noto dall'1 al 31 agosto di ogni anno.

Secondo un principio consolidato della giurisprudenza di legittimità la sospensione feriale **non è cumulabile** con altri tipi di sospensioni,

avendo scopi e finalità diversi².

Tali pronunce riguardavano la sospensione prevista dalle norme sulla definizione agevolata delle controversie. La nuova sospensione Covid-19 potrebbe verosimilmente essere trattata analogamente e quindi potrebbe concludersi che non interverrà alcun cumulo. Vale a dire, quindi, che in tutti i casi in cui il termine scadrà nel mese di agosto, l'impugnazione dovrà avvenire l'1 settembre 2020.

Nella diversa ipotesi in cui il termine scada oltre il mese di agosto, non occorrerà sommare anche i 31 giorni.

ESEMPIO N. 6

Un avviso di accertamento è stato notificato il 10 febbraio 2020 e qualche giorno più tardi è stata presentata istanza di accertamento con adesione.

Per tale ragione, va sicuramente escluso che possa essere rinviato automaticamente al 16 settembre 2020 e opererà così solo la sospensione di 64 giorni.

Il termine di impugnazione pertanto sarà l'11 settembre 2020. Si dovranno cioè sommare i giorni 60 + 90 + 64, senza sommare alcun giorno per la pausa estiva.

ESEMPIO N. 7

Un avviso di accertamento è stato notificato il 7 gennaio 2020 e qualche giorno più tardi è stata presentata istanza di accertamento con adesione.

Il termine di impugnazione sarà l'1 settembre 2020 poiché i 214 giorni (60+90+64) scadrebbero il 4 agosto, ma trattandosi di un momento in cui i termini processuali sono ordinariamente sospesi, slitta al primo giorno utile, cioè il primo settembre.

TABELLA DI SINTESI DELLE SCADENZE PROCESSUALI

TIPO DI ATTO	SCADENZA IMPUGNAZIONE
Atti notificati fino all'8/10/2019 (con o senza adesione) non rientrano nella sospensione Covid	
Atti notificati dal 9/10/2019 se è stata presentata istanza di adesione	
Avvisi di accertamento, rettifica e liquidazione	214 gg (60+90+64) dopo la notifica dell'atto
Atti notificati dal 9/10/2019 fino al 6/1/2020 senza istanza di adesione non rientrano nella sospensione Covid	
Atti notificati dal 7/1/2020 all'1/4/2020 e non è stata presentata istanza di adesione (acquiescenza scade tra 9/3 e 31/5/2020)	
Avvisi di accertamento	16/9/2020
Atti di liquidazione a seguito di attribuzione della rendita	16/9/2020
Atti di liquidazione per omessa registrazione di contratti di locazione e di contratti diversi	16/9/2020
Atti di recupero (articolo 1, comma 421, legge 311/2004)	16/9/2020
Avvisi di liquidazione emessi in presenza di omesso, carente o tardivo versamento dell'imposta di registro, dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta sostitutiva sui finanziamenti, dell'imposta sulle assicurazioni	16/9/2020
Atti di irrogazione/contestazione sanzioni (se notificati fino al 7 marzo)	124 gg (60+64)
Atti di irrogazione/contestazione sanzioni (se notificati dal 9 marzo)	60 gg a decorrere dal 12 maggio
Atti notificati dal 7/1/2020 al 7/3/2020 ed è stata presentata istanza di adesione (ove possibile in base alla natura dell'atto)	
Avvisi di accertamento/rettifica/liquidazione	214 gg (60+90+64) dopo la notifica dell'atto
<i>N.B.: se il termine cade nel periodo 1/8-31/8 è prorogato all'1 settembre 2020, se invece cade successivamente si ritiene non debba sommarsi il periodo di 31 gg (sospensione feriale)</i>	
Atti notificati dal 9/3/2020 ed è stata presentata istanza di adesione (ove possibile in base alla natura dell'atto)	
Avvisi di accertamento/rettifica/liquidazione	150 gg (60+90) a decorrere dal 12 maggio 2020
<i>N.B.: si ritiene non debba sommarsi il periodo di 31 gg (sospensione feriale)</i>	
Si segnala ai fini del computo delle scadenze che il 7 marzo 2020 era sabato e, pertanto, il termine slitta al lunedì 9 marzo 2020.	

2 Cass. 9438/2017, n. 16347 del 28/6/2013, n. 23576 del 20/12/2012, n. 16876 del 24/7/2014, n. 23047 del 11/11/2015 ed altre analoghe.

TERMINI DI DECADENZA

Il decreto "Rilancio" è altresì intervenuto sui **termini di decadenza** per la **notifica** degli **atti impositivi**. È stato previsto che, in deroga allo Statuto del contribuente (ossia la legge 212/2000 peraltro erroneamente indicata come decreto) gli atti di accertamento, contestazione, irrogazione sanzioni, recupero crediti imposta, liquidazione e rettifica, per i quali i termini di decadenza scadono tra il 9 marzo ed il 31 dicembre 2020, sono emessi entro fine anno, ma notificati nel 2021, salvo casi di indifferibilità e urgenza. Sono le ipotesi di violazioni costituenti **reato** o per le quali è ravvisato il **pericolo di riscossione**.

La proroga di un anno della notifica degli atti impositivi prevista dal decreto "Rilancio" potrebbe riguardare in realtà un numero ridotto di atti. La nuova norma non sembra, infatti, coordinarsi con i maggiori tempi di rettifica, assegnati dai precedenti decreti legge agli uffici e legati alla sospensione dei versamenti.

EMISSIONE E NOTIFICA

È sicuramente singolare la scelta di differire di **un anno solo** la **notifica** degli atti, mentre l'**emissione** deve avvenire **entro il 2020**. A tal fine l'elaborazione o l'emissione sarà provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'agenzia, compresi i sistemi di gestione documentale. Si tratta di informazioni presumibilmente riscontrabili attraverso un accesso agli atti, salvo che gli uffici non decidano di allegare tali dati agli atti notificati.

ATTI PROROGATI

L'aspetto più delicato riguarda l'individuazione dei provvedimenti oggetto di proroga. Sostanzialmente il decreto rinvia al 2021 la notifica di **tutti gli atti impositivi** i cui termini di decadenza

scadono tra il 9 marzo ed il 31 dicembre 2020, ferme restando le disposizioni del comma 1 dell'articolo 67 del Dl Cura Italia.

Tale norma ha sospeso dall'8 marzo al 31 maggio i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso da parte degli enti impositori.

Come chiarito dalle circolari nn. 11 e 8 del 2020, anche in considerazione delle previsioni dell'articolo 67, comma 4, si tratta *«dello spostamento in avanti del decorso dei termini per la stesura durata della sospensione»*.

In concreto, tutto ciò che ordinariamente scade entro il 31 dicembre 2020, è differito del numero di giorni intercorrenti tra l'8 marzo ed il 31 maggio 2020, ossia 85 gg (a dire il vero, c'è qualche perplessità anche su tale numero, atteso che l'ultima circolare ne indica 84, non includendo, come dovrebbe, il primo o l'ultimo).

Ne consegue che la rettifica di tutte le dichiarazioni del 2015 non scadrebbe più il 31 dicembre 2020, ma il 26 marzo 2021 (in virtù dei citati 85 giorni) e, pertanto, non troverebbe applicazione la nuova norma sulla proroga di un anno della notifica. Essa, infatti, fa letteralmente riferimento agli atti i cui termini di decadenza scadono al 31 dicembre 2020.

Analoga questione riguarda buona parte degli **atti di irrogazione e contestazione sanzioni e di liquidazione** ai fini del registro, donazioni e successioni. La decadenza del potere di rettifica per questi tributi matura, di norma, trascorsi due o tre anni dal compimento dell'atto.

Va da sé che, tutti gli atti che avrebbero scadenza ordinaria (ai fini della rettifica) dopo l'8 ottobre 2020, slitterebbero al 2021 (in virtù dei ripetuti 85 giorni) e, quindi, non beneficerebbero della proroga della notifica nell'anno successivo.

Poiché appare singolare che la norma sul decreto "Rilancio", per le finalità dichiarate, riguardi così pochi atti, è verosimile che si tratti dell'ulteriore mancato coordinamento normativo che complica ancor più il calcolo dei termini.