

COVID-19: LE NOVITÀ DEL “DECRETO LIQUIDITA’ IMPRESE” NEL PROCESSO TRIBUTARIO

di Maurizio Villani e Antonella Villani

1. IL “DECRETO LIQUIDITA’ IMPRESE” NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il **D.L. 8 aprile 2020 n. 23**, c.d. “Decreto Liquidità Imprese” - pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 94 dell’8 aprile 2020 ed in vigore dal 9 aprile 2020, recante *"Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali"* – ha apportato nuove modifiche ed esteso le misure urgenti già precedentemente previste da altri decreti per il contenimento dell’emergenza epidemiologica COVID-19.

In particolare, **l’art. 36** del citato decreto, rubricato *“Termini processuali in materia di giustizia civile, penale, amministrativa, contabile, tributaria e militare”* **prevede la proroga del termine di sospensione già disposto dall’art. 83 D.L. 18/2020 (c.d. “Decreto Cura Italia”)** delle udienze nonché del decorso dei termini procedurali fino all’11 maggio 2020 e, conseguentemente, lo spostamento del termine iniziale al 12 maggio 2020 del periodo previsto per adottare le misure organizzative nei diversi uffici giudiziari.

La norma in commento, proseguendo la distinzione già effettuata dall’art. 83 del c.d. “Decreto Cura Italia”, suddivide le misure urgenti in due fasi temporali distinguendo un primo periodo che va dal 9 marzo 2020 all’11 maggio 2020 ed un secondo periodo che va dal 12 maggio 2020 al 30 giugno 2020. E invero, la citata norma, al **comma 1 estende per ulteriori 26 giorni il periodo di sospensione già precedentemente stabilito dall’art. 83 del “Decreto Cura Italia”** che aveva, appunto, posto la data del 15 aprile quale termine finale di sospensione delle udienze e dei termini procedurali. Tale periodo di 26 giorni, previsto dall’art. 36 qui in esame, si somma, dunque, ai 38 giorni (9 marzo – 15 aprile) già previsti con il “Decreto Cura Italia”. Di conseguenza, alla luce del combinato disposto degli artt. 83 D.L. 18/2020 (c.d. “Cura Italia”) e 36 D.L. 23/2020 (c.d. “Liquidità Imprese”), **il periodo totale di sospensione dovrà calcolarsi dal 9 marzo all’11 maggio 2020, per un totale di 64 giorni.** Detto periodo di sospensione si applica non solo alle udienze - per le quali deve essere disposto il rinvio d’ufficio - ma anche a tutti i termini procedurali (presentazione ricorso introduttivo, controricorso, depositi, impugnazioni, etc.). A titolo esemplificativo, dunque, per il calcolo del nuovo termine di impugnazione di un atto impositivo i cui termini ordinari di impugnazione (60 gg.) scadono nel periodo tra il 9 marzo e l’11 maggio 2020, occorrerà sommare ai 60 giorni ordinari i 64 giorni di sospensione COVID-19.

In seguito alla proroga dei termini di sospensione delle udienze e dei termini processuali, si è reso necessario spostare il termine iniziale del periodo previsto per la c.d. “fase 2”. A riguardo, il **comma 2** dell’art. 36 cit. sposta alla data del **12 maggio 2020** (anziché 16 aprile 2020, come inizialmente previsto dall’art. 83 “Decreto Cura Italia”) il giorno iniziale del periodo da cui riprenderanno le udienze (non solo quelle indifferibili di cui all’art. 83, co. 3 Decreto Cura Italia) e ricominceranno a decorrere tutti i termini procedurali. Per tale fase, è prevista l’adozione di misure organizzative elencate all’art. 83, co. 7, Decreto Cura Italia che potranno essere disposte dai capi degli uffici giudiziari; tra le varie misure organizzative è, peraltro, previsto lo svolgimento da remoto delle udienze nel rispetto del contraddittorio e dell’effettiva partecipazione delle parti.

Tanto premesso:

- **nel periodo compreso tra il 9 marzo e l’11 maggio 2020 su tutto il territorio nazionale si intendono sospese tutte le udienze - per le quali, dunque, deve essere disposto il rinvio d’ufficio, salvo i casi espressamente previsti dall’art. 83, co. 3, D.L. 18/2020- nonché tutti i termini per il compimento degli atti processuali;**
- **nel periodo successivo – dal 12 maggio al 30 giugno- i capi degli uffici giudiziari potranno adottare misure organizzative, anche relative alla trattazione degli affari giudiziari, necessari per consentire il rispetto delle indicazioni igienico – sanitarie.**

In merito alla sospensione dei termini per il **compimento degli atti processuali**, si evidenzia che **la sospensione non ha carattere preclusivo potendo le parti comunque compiere gli atti processuali in via esclusivamente telematica e senza accesso agli uffici giudiziari**. Difatti, la *ratio* sottesa alla sospensione delle udienze e dei termini procedurali trova la sua fonte nelle esigenze di sicurezza pubblica con l’obiettivo di evitare assembramenti all’interno degli uffici giudiziari e contatti ravvicinati tra le persone; ne discende, dunque, che ben possono trovare applicazione modalità alternative di compimento dei suddetti atti come, appunto, le modalità telematiche.

Si evidenzia che per ciò che attiene al compimento di atti in modalità esclusivamente telematiche, mentre con il Decreto Cura Italia tale ipotesi era limitata solo a quei procedimenti già facoltativamente incardinati con modalità telematica prima del 1° luglio 2019 ovvero per i giudizi tributari instaurati in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019 (data in cui il PTT è divenuto obbligatorio), di contro, con il “Decreto Liquidità alle Imprese”, l’obbligo di utilizzare le modalità telematiche è stato esteso a tutte le controversie tributarie, anche a quei giudizi iniziati con modalità analogiche. Sul punto, **l’art. 29 “Decreto Liquidità alle Imprese”** ha previsto che *<<Gli enti impostori, 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. (...)»>>.

Con il citato articolo, dunque, **l'obbligo di utilizzare le modalità telematiche**, già previsto per i giudizi tributari instaurati in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019, **è stato esteso a tutte le controversie tributarie**, anche se gestite da una o più parti con le tradizionali modalità analogiche. Sul punto, **la Circolare n. 9/E del 13 aprile 2020** ha chiarito che *<<L'articolo 29 del DL 23 del 2020 introduce l'obbligo di notifica e deposito con le modalità telematiche esclusivamente per gli enti impositori, gli agenti della riscossione e soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e per le parti assistite da un difensore abilitato che si sono costituite in giudizio con modalità analogiche. La norma non si riferisce invece ai soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del D.lgs. n. 546 del 1992, per i quali vale quanto previsto dall'articolo 16-bis comma 3-bis del medesimo decreto, secondo cui l'utilizzo delle modalità telematiche per le notifiche e i depositi nel processo tributario costituisce una facoltà, e non un obbligo>>.*

2. TABELLA DI SINTESI DELLE MISURE URGENTI ADOTTATE IN MATERIA DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA NEL PERIODO DI EMERGENZA COVID-19

Il “Decreto Liquidità Imprese” si aggiunge ad una serie di **misure urgenti varate dal Governo in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica**, con l'obiettivo di far fronte alla crisi sanitaria, economica e finanziaria causata dalla diffusione del virus Covid-19. In linea generale, le misure adottate sono volte al finanziamento e al potenziamento della capacità di intervento dei soggetti pubblici impegnati sul fronte dell'emergenza; al sostegno ai lavoratori e alle aziende per la difesa del lavoro e del reddito; al sostegno alla liquidità delle famiglie e delle imprese; a prevedere interventi in materia fiscale tesi alla sospensione degli obblighi di versamento di tributi e contributi e di altri adempimenti fiscali, nonché all'adozione di misure urgenti in materia di giustizia.

In tema di **giustizia e contenzioso**, i diversi interventi ministeriali rispondono alla necessità di limitare il contagio, mediante l'adozione di disposizioni volte ad evitare gli assembramenti negli uffici giudiziari e agevolare la digitalizzazione del processo.

Con specifico riguardo alla **materia della giustizia tributaria**, gli interventi non sono stati fin da subito chiari e tempestivi. A riguardo si osserva che i **decreti nn. 9/2020** (emanato solo per i Comuni di cui all'allegato 1 al D.P.C.M. 1° marzo 2020, oggi abrogato) e **11/2020** hanno quasi

totalmente ignorato gli atti tributari e del processo tributario. Basti pensare all'articolo 1, comma 2, del D.L. 11/2020, che sospendeva dal 9 marzo 2020 fino al 22 marzo 2020 *<<i termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti indicati al comma 1, ferme le eccezioni richiamate>>*, estendendo dette previsioni al processo tributario per effetto del comma 4 del medesimo articolo. Il richiamo operato dal citato comma 2 ai procedimenti di cui al comma 1, aveva lasciato spazio a diverse interpretazioni tra gli operatori del settore, tanto che alcuni hanno ritenuto che la sospensione non si riferisse ai termini di tutti i procedimenti, ma soltanto ai procedimenti con udienze fissate nel periodo tra il 9 e il 22 marzo 2020. Secondo tale interpretazione, dunque, erano da considerarsi esclusi dalla sospensione gli atti tributari impugnabili i cui termini di impugnazione scadevano in quel periodo, non essendoci un procedimento pendente. A tal proposito, tuttavia, la relazione illustrativa al D.L. 11/2020 già chiariva che il comma 2 dell'art. 1 era da intendersi applicabile a tutti i procedimenti e i processi civili e penali pendenti, anche a quelli per cui non era stata fissata udienza nel periodo interessato.

Eppure, tale *impasse* è stata definitivamente superata dall'art. 83 del successivo D.L. 18/2020 (c.d. **Decreto Cura Italia**) che ha espressamente previsto che la sospensione dei termini si applicasse a qualsiasi atto del procedimento (e non solo del processo), precisando che devono intendersi sospesi *<<i termini stabiliti per la fase delle indagini preliminari, per l'adozione dei provvedimenti giudiziari e per l'adozione della loro motivazione, per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e del procedimento esecutivo, per le impugnazioni e, in genere, riguarda tutti i termini procedurali>>*. Ulteriori chiarimenti sono intervenuti con le **Circolari n. 5/E e 6/E**. In particolare, con la Circolare n. 5/E del 20 marzo 2020 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la sospensione del termine per ricorrere ai sensi del citato articolo 83, comporta anche la sospensione del termine per il versamento degli importi recati dall'avviso di accertamento dovuti in sede di acquiescenza all'atto, ovvero, in caso di impugnazione, a titolo di versamento provvisorio in pendenza di giudizio; mentre con la Circolare n. 6/E del 23 marzo 2020 è stato chiarito che la sospensione trova applicazione anche in caso di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. Da ultimo, il **Decreto Liquidità alle Imprese ha previsto all'art. 36** una proroga del termine di sospensione delle udienze e dei termini procedurali nonché, **all'art. 29**, rilevanti novità in materia di processo tributario, prevedendo:

- a) l'obbligo di utilizzo delle modalità telematiche (già previsto per i giudizi tributari instaurati in primo e in secondo grado con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019) per tutte le controversie tributarie, anche se gestite da una o più parti con le tradizionali modalità analogiche, ad eccezione dei soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi

- dell'art.12, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992, per i quali l'utilizzo delle modalità telematiche per le notifiche e i depositi nel processo tributario costituisce una facoltà, e non un obbligo;
- b) l' introduzione del comma 1 ter nell'articolo 16 del Dlgs 115/2002 (Testo unico sulle spese di giustizia - Tusg), che modifica il procedimento notificatorio in materia di sanzioni per le violazioni dell'obbligo di versare il contributo unificato per le procedure giurisdizionali;
- c) la proroga della sospensione alla data del 31 luglio 2020 per l'attività del contenzioso degli enti impositori.

Di seguito, un elenco riepilogativo dei diversi decreti che hanno emanato misure urgenti espressamente individuate o applicabili, in quanto compatibili, ai procedimenti tributari.

Decreto Legge	Articolo	Destinatari	Cosa viene sospeso e disposto	Periodo di sospensione
D.L 9/2020 <i>“Misure urgenti di sostegno per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.”</i>	Art. 10 <i>“Misure urgenti in materia di sospensione dei termini e rinvio delle udienze processuali”.</i>	Solo Comuni di cui all'allegato 1 al D.P.C.M. 1° marzo 2020 (oggi abrogato)	<ul style="list-style-type: none"> - rinvio d'ufficio delle udienze processuali a data successiva al 31 marzo 2020 (salvo alcune eccezioni etc.); - sospensione dei termini per il compimento di qualsiasi atto processuale, comunicazione e notificazione; - sospensione del decorso dei termini perentori, legali e convenzionali, sostanziali e processuali, comportanti prescrizioni e decadenze da qualsiasi diritto, azione ed eccezione, nonché dei termini per gli adempimenti contrattuali. 	<p style="text-align: center;">dal 3 marzo al 31 marzo</p> <p style="text-align: center;">dal 22 febbraio al 31 marzo</p>
D.L. 11/2020 <i>“Misure straordinarie ed urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenere gli effetti negativi sullo svolgimento dell'attività</i>	Art. 1 <i>“Differimento urgente delle udienze e sospensione dei termini nei procedimenti civili, penali, tributari e militari”.</i> N.B. L'art. 1 è stato abrogato	Tutto il territorio nazionale	<ul style="list-style-type: none"> - rinvio d'ufficio delle udienze dei procedimenti civili e penali pendenti presso tutti gli uffici giudiziari, (salvo determinate eccezioni, quali misure cautelari reali e personali, minori, etc); - sospensione dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti indicati al comma 1. <p>N.B. A riguardo si osserva che Il richiamo operato dal citato</p>	dal 9 marzo al 22 marzo 2020

giudiziaria.”	dall'art. 83, comma 22, D.L. 17.03.2020, n. 18 con decorrenza a dal 17.03.2020.		comma 2 «ai procedimenti di cui al comma 1» aveva indotto alcuni a ritenere che la sospensione dei termini riguardasse soltanto i procedimenti civili con udienze fissate nel periodo tra il 9 e il 22 marzo 2020, da rinviare d'ufficio, non invece i termini riferibili a tutti i procedimenti. Questa interpretazione è, tuttavia, disattesa dal nuovo dl n. 18 del 2020.	
<p>D.L.18/2020 “Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19.” (c.d. Decreto Cura Italia)</p>	<p>Art. 83 “Nuove misure urgenti per contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti in materia di giustizia civile, penale, tributaria e militare”</p>	<p>Tutto il territorio nazionale</p>	<p>- sospensione ex lege delle udienze pendenti presso tutti gli uffici giudiziari (salvo eccezioni di cui al co.3). N.B. Il rinvio, in questo caso, è previsto espressamente dalla legge e va disposto “d’ufficio” senza necessità di attendere l’udienza o celebrare il rinvio stesso alla presenza delle parti;</p> <p>-sospensione ex lege del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto processuale (salvo eccezioni di cui al co.3). Si intendono pertanto sospesi tutti i termini procedurali:</p> <ul style="list-style-type: none"> • adozione di provvedimenti giudiziari e per il deposito della loro motivazione; • proposizione degli atti introduttivi del giudizio; • le impugnazioni (appelli, ricorsi per cassazione, riassunzioni, appelli incidentali, etc.); • 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 Dlgs 31 dicembre 1992 n. 546; • pagamento del tributo in pendenza di giudizio (nel caso di impugnazione) 	<p>dal 9 marzo al 15 aprile 2020</p>

			<p>ovvero al pagamento delle sanzioni in misura ridotta (nel caso di acquiescenza all'atto) per gli avvisi di accertamento cosiddetti esecutivi, il cui termine per la presentazione del ricorso era ancora pendente alla data del 9 marzo (come chiarito da C.M. n. 5/E del 20 marzo 2020);</p> <ul style="list-style-type: none"> • presentazione istanza di adesione (come chiarito da C.M. n. 6/E del 23 marzo 2020). <p>In particolare la norma precisa che:</p> <p>a) ove il decorso del termine abbia avuto inizio durante il periodo di sospensione (dunque tra il 9 marzo e il 15 aprile), l'inizio stesso è differito alla fine di tale periodo;</p> <p>b) quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita d'ufficio l'udienza o l'attività da cui decorre il termine, così da consentirne il rispetto dello stesso</p> <p>- misure organizzative demandate ai capi degli uffici giudiziari</p>	<p>dal 16 aprile al 30 giugno 2020</p>
<p>D.L.23/2020 <i>“Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici,</i></p>	<p>Art. 29 <i>“Disposizioni in materia di processo tributario e notifica degli atti sanzionatori relativi al contributo unificato e attività del</i></p>	<p>Tutto il territorio nazionale</p>	<p>- obbligo di notifica e deposito con modalità esclusivamente telematiche per gli enti impositori, gli agenti della riscossione, i soggetti iscritti nell'albo di cui all'art.53 del D.Lgs. 447/1997 e per le parti assistite da un difensore abilitato, in relazione a tutte le controversie tributarie, anche se le parti erano costituite in giudizio con modalità</p>	<p>dal 9 aprile (data di entrata in vigore della norma)</p>

<p>nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali. (Decreto liquidità imprese)”</p>	<p>contenzioso degli enti impositori”</p> <p>Art. 36 “Termini processuali in materia di giustizia civile, penale, amministrativa, contabile, tributaria e militare”.</p>	<p>Tutto il territorio nazionale</p>	<p>analogiche (co. 1). N.B. La norma non si riferisce ai soggetti che stanno in giudizio senza assistenza tecnica ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del D.lgs. n. 546 del 1992).</p> <p>- introduzione del comma 1 ter nell’articolo 16 del Dlgs 115/2002 (Testo unico sulle spese di giustizia - Tusg), che semplifica e modifica il procedimento notificatorio in materia di sanzioni per le violazioni dell’obbligo di versare il contributo unificato per le procedure giurisdizionali (co.2);</p> <p>- sospensione fino al 31 luglio delle attività del contenzioso degli enti impositori (co. 3).</p> <p>- sospensione ex lege delle udienze pendenti presso tutti gli uffici giudiziari (salvo eccezioni di cui all’art. 83, co.3, D.L. 18/2020);</p> <p>-sospensione ex lege del decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto (salvo eccezioni ex art. 83, co.3, D.L. 18/2020). N.B. Si applicano le medesime previsioni di cui al precedente art. 83 Decreto Cura Italia (v. supra);</p> <p>- misure organizzative demandate ai capi degli uffici giudiziari</p>	<p>Il termine del 15 aprile (di cui al precedente art. 83 D.L. 18/2020) è prorogato all’11 maggio</p> <p>Il termine iniziale del 16 aprile - periodo previsto per adottare le misure organizzative di cui all’art. 83, co. 7, D.L.</p>
--	--	---	--	---

				18/2020 - è spostato al 12 maggio
--	--	--	--	---

Lecce, 16 aprile 2020

Avv. Maurizio Villani

Avv. Antonella Villani