GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

Termini di decadenza e di prescrizione nel regime emergenziale Covid tra imprecisioni normative e confusionismi giurisprudenziali

di Graziella Glendi

25 febbraio 2025

Sommario: 1. La questione controversa – 2. La disciplina emergenziale dei termini di decadenza e di prescrizione per la notifica degli atti degli enti impositori statali – 3. La disciplina emergenziale dei termini di decadenza e di prescrizione per la notifica degli atti degli enti impositori territoriali – 4. La disciplina emergenziale dei termini di decadenza e prescrizione per la notifica degli atti da parte dell'Agente della riscossione – 5. Auspicio conclusivo.

1. La questione controversa

La disciplina emergenziale Covid sui termini di decadenza e di prescrizione a carico degli enti impositori e dell'agente della riscossione, con il rincorrersi di scomposti interventi normativi e continue proroghe, ha indubbiamente creato più problemi che risolverne, lasciando malsani strascichi che si trascinano a tutt'oggi.

A fronte delle divergenti interpretazioni del dettato normativo sulla portata della "sospensione" dei termini, ovvero se valevole solo per quelli in scadenza nell'arco temporale individuato dalle norme, o "a cascata", con spostamento in avanti anche dei termini di mero transito, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Gorizia, con ordinanze del 13 e del 18 novembre 2024, e

quella di Lecce, con ordinanza del 19 novembre 2024, avevano proposto rinvii pregiudiziali *ex* art. 363-*bis* c.p.c. con particolare riferimento alla disciplina prevista dall'art. 67, d.l. n. 18/2020.

Con provvedimento del 23 gennaio 2025, la Prima Presidente della Corte di Cassazione ha dichiarato inammissibili i rinvii pregiudiziali in quanto la questione dell'interpretazione dell'art. 67 d.l. n. 18/2020 è stata nelle more "affrontata e risolta" dalla Suprema Corte, Sez. I civile, con l'ordinanza 15 gennaio 2025, n. 960. La Corte di Cassazione, nell'ordinanza, ha affrontato il tema in riferimento alla prescrizione di crediti non tributari azionati dall'agente della riscossione tramite l'insinuazione al passivo nel fallimento (liquidazione giudiziale) eccepita rispetto ad avvisi di addebito o intimazioni di pagamento in precedenza notificati. Avendo l'agente della riscossione opposto la sospensione Covid (peraltro *ex* art. 68, e non 67, d.l. n. 18/2020), la Corte ha ritenuto che, comportando "le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi", o contributi, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, "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", come disposto dall'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 159/2015 richiamato dal comma 4 dall'art. 67, e dall'art. 68, d.l. n. 18/2020, deve ritenersi applicabile la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza, non soltanto in relazione alle attività da compiersi nell'arco temporale normativamente previsto, ma anche alle attività non in scadenza. In sostanza, con uno spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione.

Se è vero che la questione è stata "affrontata" e "decisa" dalla Prima Sezione della Cassazione, per cui è venuto meno il presupposto del rinvio pregiudiziale, tuttavia non può affatto dirsi che essa sia stata "risolta" con l'ordinanza n. 960/2025.

La questione, infatti, a parere di chi scrive, necessita di migliore approfondimento, in particolare in ambito tributario, rispetto al mero esame letterale, effettuato dalla Suprema Corte, del solo primo periodo del comma 1 dell'art. 12, d.lgs. n. 159/2015, richiamato dall'art. 67, comma 4, d.l. n. 18/2020. Occorre, infatti, sforzandosi di superare la naturale resistenza ad affrontare il ginepraio davanti al quale ci si trova, procedere, con umiltà e pazienza, nell'esame integrale del dato normativo. E, così facendo, comprendere che non si va da nessuna parte se non ci si avvede che la disciplina di riferimento non è affatto una sola, ma ce ne sono almeno tre (la terza, come si vedrà, declinata in una serie di plurime differenziate proroghe).

La prima disciplina riguarda i termini di decadenza[1] e di prescrizione per la notifica degli atti degli enti impositori statali; la seconda concerne i termini di decadenza e di prescrizione per la notifica degli atti degli enti impositori territoriali; la terza, infine, attiene ai termini di decadenza e di prescrizione per la notifica degli atti da parte dell'agente della riscossione. Tutte e tre sono connotate da regole proprie, non confondibili tra loro. L'unico dato parzialmente comune è costituito dal rinvio all'art. 12, d.lgs. n. 159/2015, sebbene ad esso, significativamente, le norme emergenziali Covid facciano rimando in modo assai diverso.

2. La disciplina emergenziale dei termini di decadenza e di prescrizione per la notifica degli atti degli enti impositori statali

Dopo un primissimo intervento sulle misure di gestione del fenomeno pandemico delimitate alla c.d. zona rossa, con l'art. 67 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, intitolato "Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori", il legislatore ha stabilito, al comma 1, che "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". Sempre al comma 1, il legislatore ha previsto, per lo stesso periodo, la sospensione di ulteriori termini[2], dettando, poi, al comma 2, altre disposizioni relative agli interpelli e, al comma 3, altre ancora relative alla sospensione, sempre dall'8 marzo al 31 maggio 2020, delle attività non aventi carattere di indifferibilità ed urgenza ivi elencate.

Con il comma 4, il legislatore ha, infine, disposto che, "con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'art. 12, commi 1 e 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159". Giova subito evidenziare che nell'originaria formulazione il riferimento era *tout court* all'art. 12, d.lgs. n. 159/2015, e l'espressa indicazione dei soli commi 1 e 3, con esclusione, quindi, del comma 2 del citato art. 12, è stata inserita dalla legge di conversione 24 aprile 2020, n. 27.

Poco dopo, il legislatore è, però, nuovamente intervenuto, prescrivendo, con l'art. 157 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, per quanto qui interessa, al comma 1, che, "in deroga a quanto previsto dall'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n, 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1°

marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi".

Al comma 7-*bis*, aggiunto all'art. 157 in sede di conversione, il legislatore ha precisato che "le disposizioni contenute nel presente articolo non si applicano alle entrate degli enti territoriali".

Si è, quindi, realizzata una diversificata disciplina dei termini degli enti impositori, per le entrate erariali, da un lato, e per le entrate degli enti locali, dall'altro.

Con riguardo alle prime, l'art. 157, comma 1, d.l. n. 34/2020, ha inequivocabilmente portato al superamento del periodo di "sospensione" (dall'8 marzo al 31 maggio 2020, che, inclusa la data iniziale, è pari a 85 giorni) di cui all'articolo 67, comma 1, d.l. n. 18/2020, del quale, infatti, è espressamente indicato nello stesso art. 157 di non doversi tenere conto per il calcolo del termine di decadenza.

Deve, dunque, ritenersi che, in forza di quanto disposto dal subentrato art. 157, per gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione relativi a tributi erariali, per i quali i termini di decadenza andavano a scadere tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020, la regola sia che, esclusa la rilevanza del periodo di sospensione indicato nell'art. 67, essi andavano "emessi"**[3]** entro il naturale termine di decadenza del 31 dicembre 2020, e, poi, dovevano essere "notificati, successivamente, nel periodo compreso", all'esito di proroghe, "tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022".

Siffatta conclusione, che circoscrive la disciplina emergenziale per il termine decadenziale di notifica degli accertamenti tributari dell'ente impositore erariale a quanto prescritto dall'art. 157 comma 1, d.l. n. 34/2020, discende, sia dalla compiuta disciplina ivi contenuta, con la chiara ed espressa esclusione, per il calcolo del termine, del periodo di sospensione di 85 giorni previsto dall'art. 67, d.l. n. 18/2020, sia dall'ovvia considerazione di inverosimiglianza dell'ipotesi che il legislatore emergenziale abbia, nel contempo, imposto il rispetto del termine decadenziale ordinario per gli atti di accertamento in scadenza il 31 dicembre 2020, anno di pandemia, con mera proroga del termine di notifica, ai sensi del citato art. 157 del d.l. n. 34/2020, e lo abbia, invece, *tout court* differito di 85 giorni per gli accertamenti degli anni a venire, i cui termini di decadenza andavano, o andranno, a scadere quando l'emergenza è ormai largamente superata **[4]**.

Tant'è vero che la stessa Agenzia delle entrate pare aver provveduto con nota interna della Direzione centrale di Roma**[5]** a invitare gli uffici a non considerare più la proroga degli 85

giorni, ma a fare riferimento alla scadenza ordinaria del termine di decadenza, e che, comunque, il contenzioso con l'Agenzia delle entrate non risulta neppure significativo, avendo, evidentemente, i funzionari preposti assunto un atteggiamento prudenziale notificando gli atti nei termini decadenziali ordinari, o superato la questione in ragione del differimento dovuto alla realizzazione del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio, per il quale, nell'imminenza della scadenza, è prevista la proroga di 120 giorni.

3. La disciplina emergenziale dei termini di decadenza e di prescrizione per la notifica degli atti degli enti impositori territoriali

Come detto, la disposizione sopra esaminata non si applica agli atti degli enti territoriali. Per essi vale, dunque, quanto disposto dall'art. 67, d.l. n. 18/2020.

Come sopra riportato, il comma 1 dell'art. 67 si limita a individuare nel periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020 il termine di "sospensione" delle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso. Ai fini che ne occupa rileva il comma 4, che, "con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori" (territoriali), rimanda, in deroga all'art. 3, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente, e, quindi, al divieto ivi contenuto di proroghe dei termini, a quanto disposto dai soli commi 1 e 3 dell'art. 12, d.lgs. n. 159/2015.

Pare utile, prima di procedere all'analisi dei citati commi 1 e 3 dell'art. 12, d. lgs. n. 159/2015, rimarcare che la norma è stata introdotta con la finalità, come si legge nella Relazione di accompagnamento, di dettare una disciplina generale e uniforme per eventi eccezionali, in precedenza diversamente articolata dagli interventi normativi via via occasionati dalle varie situazioni di emergenza**[6]**.

Alla luce di questa finalità è quindi possibile leggere il comma 1 dell'art. 12 del d.l. n. 159/2015 quale regola generale che impone la stessa durata del periodo emergenziale di fermo attività (da individuare, poi, nella sua specificità temporale, tramite le singole disposizioni emergenziali), sia a favore dei soggetti tenuti a versare tributi o contributi, sia a favore degli enti impositori per le attività ad essi spettanti, sia in relazione ai termini processuali in favore di entrambi. La norma, infatti, incentra il suo contenuto precettivo nella correlazione del periodo rilevante per tutti gli adempimenti, stante la disposta uniformità temporale tra le disposizioni in materia di sospensione dei termini per il versamento con la sospensione, "per un corrispondente periodo di tempo, per le stesse entrate", dei termini previsti per gli adempimenti processuali e per i termini di prescrizione e decadenza a carico degli enti impositori. Come, dunque, si evince dal testo e

com'è stato, infatti, rilevato, la *ratio* posta a fondamento di tale disciplina è quella di realizzare "una sorta di simmetria dei regimi di sospensione o di proroga dei termini connessi a fatti straordinari"**[7]**, sia per le incombenze a carico del contribuente, sia per quelle a carico degli enti, oltre che per i termini processuali.

Tale parallelismo è stato evidenziato nell'ordinanza n. 960/2025, facendone derivare che, come sono sospesi i termini di versamento, così sono sospesi i termini di prescrizione e di decadenza, per arrivare a concludere che la sospensione di questi ultimi si applica anche agli anni intermedi di decorrenza del termine.

Il combinato disposto dell'art. 67, commi 1 e 4, del d.l. n. 18/2020 e dell'art. 12, commi 1 e 3, del d.lgs. n. 159/2015, però, non dice questo.

Innanzi tutto, il comma 1 dell'art. 67 d.l. n. 18/2020 non si occupa dei versamenti. Se mai, se ne occupa l'art. 62 del d.l. n. 18/2020, che, al comma 1, indica il medesimo periodo dall'8 marzo al 31 maggio 2020.

In ogni caso, quanto ai versamenti, lo stesso art. 12, d. lgs. n. 159/2015, dopo aver disposto il parallelismo evidenziato dall'ordinanza n. 960/2025, sempre al comma 1, aggiunge che, "salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione". Corrispondentemente, l'art. 62, d.l. n. 18/2020 nel dettare la specifica disciplina emergenziale Covid per i versamenti, prevede, al comma 6, che gli adempimenti del contribuente "sospesi" ai sensi del comma 1 "sono effettuati entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni". Quindi, entro il mese successivo alla fine della "sospensione", come prescritto dalla normativa generale dell'art. 12.

Derivandone, in base alla lettera della legge, la conclusione esattamente opposta a quella affermata dalla Suprema Corte. E cioè che, come non opera per le annualità successive a quella incisa dalla finestra temporale intercorrente dall'8 marzo al 31 maggio 2020 la ripresa degli adempimenti tributari e dei pagamenti, da effettuare entro il 30 giugno 2020, ovvero 30 giorni dopo la fine della sospensione, del pari, non può essere consentito agli uffici di estendere la sospensione della loro attività per 85 giorni in più, al di là dell'anno di riferimento del 2020**[8]**.

Dovendosi aggiungere, quanto ai termini processuali, che la normativa emergenziale Covid, con l'art. 83 del d.l. n. 18/2020 e, poi, con l'art. 36, comma 1, d.l. 8 aprile 2020, n. 23, ha, pur essa, contenuto la sospensione nel perimetro dell'anno pandemico, dall'8 marzo 2020 fino all'ultima proroga dell'11 maggio 2020.

Che il legislatore abbia voluto circoscrivere entro l'anno pandemico (2020), oltre agli adempimenti di spettanza del contribuente e ai i termini processuali, anche la dilazione dei termini di decadenza e di prescrizione a carico degli uffici impositori, risulta, vieppiù, dimostrato dal fatto che, in sede di conversione del d.l. n. 18/2020, è stato eliminato dall'art. 67 il riferimento al comma 2 dell'art. 12, d.lgs. n. 159/2015. Se tale eliminazione non fosse avvenuta, sarebbe stata, infatti, operante, per i termini di decadenza e di prescrizione scadenti entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione (nel caso solo il 2020), la "proroga" ivi prevista fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

Pertanto, nella disciplina emergenziale Covid in esame, proprio lo stretto parallelismo tra i termini per i versamenti, i termini processuali e i termini di prescrizione e di decadenza di cui trattasi, a differenza di quanto affermato dalla Suprema Corte con l'ordinanza n. 960/2025, comporta che, scadendo il termine dei versamenti il 30 giugno 2020, riprendendo i termini processuali l'11 maggio 2020, si debba escludere, anche per i termini di prescrizione e decadenza a carico degli uffici qualsivoglia "spostamento in avanti del decorso dei termini", al di là delle attività da compiersi nel periodo temporale dall'8 marzo al 31 maggio 2020, con estensione per gli anni da accertare il cui termine era, in quel periodo, di mero passaggio.

Il fatto è, com'è stato segnalato in dottrina**[9]** e da una parte della giurisprudenza di merito**[10]**, che quanto disposto dall'art. 67 del d.l. n. 18/2020, per l'emergenza pandemica, non è una vera e propria "sospensione" in senso tecnico, ma una "proroga" del termine. Così come non si riferisce ad una "sospensione" in senso tecnico quanto disposto dall'art. 12 d.lgs. n. 159/2015, a cui l'art. 67 rimanda.

Il termine, infatti, non viene "congelato", come accade con le sospensioni dei termini, ma solo "spostato", tant'è vero che "i versamenti oggetto di sospensione devono poi essere effettuati, in unica soluzione, entro il mese successivo", cioè 30, e non 85, giorni dopo. Mentre, ripetesi, se di vera e propria "sospensione" si trattasse, il parallelismo agevolativo disposto tanto per gli adempimenti del contribuente, quanto per le attività degli uffici (come per i termini processuali) comporterebbe che l'identico meccanismo, ritenuto valevole per gli uffici dall'ordinanza dalla Suprema Corte in commento e da parte della giurisprudenza di merito**[11]**, dovrebbe, evidentemente, valere anche per gli adempimenti dei contribuenti e per i termini processuali. Circostanza, invece, *expressis verbis* esclusa dal dettato normativo. Sicché manca del tutto proprio il parametro della "sospensione", intesa in senso tecnico, del termine per i versamenti, sul quale la Suprema Corte ha fondato l'affermata sussistenza di una (pari) sospensione per i

termini di decadenza e di prescrizione.

Deve, allora, ritenersi che il legislatore, quando ha utilizzato la parola “sospensione”, lo ha fatto in senso atecnico, con il mero significato di fermo delle attività, da valere, per lo stesso identico periodo di tempo, sia per quelle a carico dei contribuenti, sia per quelle di competenza degli uffici, con ripresa, poi, variamente declinata.

Siffatta conclusione risulta, altresì, confermata dal richiamo, contenuto nell’art. 67 d.l. n. 18/2020 al comma 3 dell’art. 12, d.lgs. n. 159/2015. In tale comma, ribadendosi il più volte evidenziato parallelismo del periodo di fermo attività, sia in favore dei contribuenti, sia in favore degli uffici, viene specificato che anche “l'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1”.

La previsione, se, a un primo sguardo, pare nulla aggiungere al tema che ne occupa, riferendosi alla notifica delle cartelle di pagamento, contiene, invece, un dato assai significativo, sempre al fine di una corretta interpretazione delle norme, costituito dall’indicazione del comportamento che l’ente, nel caso l’agente della riscossione, deve tenere “durante il periodo di sospensione di cui al comma 1”, ovvero quello di non procedere. A riprova che la parola “sospensione” utilizzata dal legislatore va intesa nel senso di fermo attività e nulla più.

Di conseguenza, per i tributi locali, non interessati dal disposto dell’art. 157, d.l. n. 34/2020, la lettura dell’art. 67, d.l. n. 18/2020, in relazione ai richiamati commi 1 e 3 dell’art. 12 d.lgs. n. 159/2020 porta a concludere che l’ente locale ha semplicemente avuto un periodo di ulteriori 85 giorni rispetto alla scadenza del 31 dicembre 2020 per notificare gli atti impositivi che sarebbero scaduti a quella data.

4. La disciplina emergenziale dei termini di decadenza e prescrizione per la notifica degli atti da parte dell’Agente della riscossione

Passando, infine, all’art. 68, d.l. n. 18/2020, che specificamente attiene alla fattispecie trattata dall’ordinanza n. 960/2025, relativa all’eccepita prescrizione di crediti (non tributari) azionati dall’ente riscossore in sede di insinuazione al passivo nel fallimento (ora liquidazione giudiziale), va subito detto che la sua formulazione è assai diversa dal precedente art. 67, relativo alle attività degli uffici degli enti impositori, del cui esame si è, invece, inconferentemente interessata la Corte.

L’art. 68, al comma 1, si occupa, infatti, della sospensione dei termini dei versamenti “in scadenza” nel periodo dall’8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 (spostato in avanti a più riprese), derivanti da cartelle di pagamento o avvisi di addebito, ribadendo che “i versamenti devono

essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione", e aggiungendo che "si applicano le disposizioni di cui all'art. 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159". Quindi, anche il comma 2, che, per l'appunto, correlativamente, si occupa dei termini di prescrizione e decadenza a carico dell'agente della riscossione "che scadono" entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione. Prescrivendo che i detti termini sono "prorogati", in deroga all'art. 3, comma 3, della legge 212/200, "fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione".

Se già si è detto, quanto al significato da attribuire alla parola "sospensione", che la disciplina positiva stessa esclude potersi considerare quale sospensione "in senso tecnico", siffatta constatazione risulta vieppiù rafforzata dalla lettura della disposizione in esame. Atteso che le nozioni di sospensione in senso tecnico e di proroga sono, come noto, diverse e incompatibili tra loro. Per cui vale, o la sospensione del termine (con ripresa, alla fine della sospensione, da conteggiare per lo stesso numero di giorni della durata della sospensione), o la proroga (con ripresa, una volta decorsi i giorni della proroga), mentre non ha alcun senso prorogare un termine già sospeso.

Ai sensi del combinato disposto dell'art. 68, comma 1, d.l. n. 18/2020 e dell'art. 12, commi 1, 2 e 3, d.lgs. n. 519/2015, si deve, dunque, concludere che, per gli atti della riscossione indicati nell'art. 68 i cui termini di decadenza o di prescrizione "scadevano" entro il 31 dicembre 2020 e il 31 dicembre 2021, è stabilita una proroga fino al 31 dicembre del secondo anno successivo**[12]**.

Poiché l'ordinanza n. 960/2025 neppure menziona il comma 2 dell'art. 12 d.lgs. n. 159/2015, richiamato dall'art. 68 d.l. n. 18/2020, e siccome non risultano chiare le date di notifica degli atti presi a parametro per calcolare la prescrizione rispetto alla domanda di insinuazione al passivo avvenuta il 22 luglio 2022, non è dato comprendere se, nella specie, la scadenza della prescrizione cadesse nell'anno 2020 o 2021, come, peraltro, sembrerebbe di capire. Se così fosse, in applicazione del citato comma 2 dell'art. 12, richiamato dall'art. 68, d.l. n. 18/2020, andava, in effetti, applicata la proroga.

Ma non certo una generalizzata "sospensione" del termine per la durata di 542 giorni (corrispondente al periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021), né, tanto meno, per tutti gli anni di passaggio del termine di decadenza o, ancor peggio, vista la durata ordinariamente decennale, di prescrizione.

Va, poi, aggiunto che la disciplina degli atti di riscossione non si è fermata all'esaminato art. 68.

Successivamente, il legislatore, verosimilmente non reputando che i termini di decadenza per la notifica della cartella di pagamento per i controlli sulla dichiarazione di cui alle lett. a) e b) dell'art. 25, comma 1, d.p.r. n. 602/1973, rientrassero completamente nella proroga sopra vista, ha stabilito, con l'art. 157, comma 3, d.l. n. 34/2020, che i suddetti termini di decadenza sono "prorogati di quattordici mesi relativamente: a) alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli articoli 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; b) alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; c) alle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600". Con scadenza, dunque, per i controlli *ex* art. 36-*bis*, d.p.r. n. 600/1973 e 54-*bis*, d.p.r. n. 633/1972 relativi alla dichiarazione presentata nel 2018, al 28 febbraio 2023 rispetto al termine naturale del 31 dicembre 2021, e con scadenza, per i controlli formali *ex* art. 36-*ter*, d.p.r. n. 600/1973 sulle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, rispettivamente, al 28 febbraio 2023, invece che 31 dicembre 2021, e 29 febbraio 2024, invece che 31 dicembre 2022.

Non pago, il legislatore emergenziale Covid, con il d.l. 22 marzo 2021, n. 41**[13]** ha, poi, introdotto nell'art. 68, d.l. n. 18/2020 il comma 4-*bis.* In cui, "con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione" (dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021), "e, successivamente, fino alla data del 31 dicembre 2021, nonché, anche se affidati dopo lo stesso 31 dicembre 2021, a quelli relativi alle dichiarazioni di cui all'articolo 157, comma 3, lettere a), b), e c), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77", è stata disposta, alla lett. b), la proroga dei termini di decadenza e prescrizione "di ventiquattro mesi, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e a ogni altra disposizione di legge vigente". Al riguardo, vi è chi ha ritenuto che quest'ultima disposizione, in quanto espressamente derogatoria di "ogni altra disposizione di legge vigente", dovrebbe aver superato le sopra menzionate prescrizioni dell'art. 157, comma 3, lett. a), b) e c), del d.l. n. 34/2020**[14]**.

Di certo vi è che non risulta affatto semplice il coordinamento delle intervenute varie proroghe. E, altresì, che, trattandosi di proroghe (per di più assai differenziate nella loro durata), non è

prospettabile alcuna ipotesi di c.d. “sospensione a cascata”. Sicché pare ovvio concludere che, se il termine di decadenza o di prescrizione non rientra in nessuna delle prefigurate proroghe sopra esaminate, la scadenza resta ferma e non si applica alcuna dilazione del termine, tanto meno di 542 giorni.

5. Auspicio conclusivo

Concludendo, dunque, dall’ordinanza n. 960/2025 della Suprema Corte non si evince alcun dato risolutivo di generale portata ai fini di un chiarimento sulla normativa in oggetto. E sarebbe oltremodo auspicabile che la Sezione tributaria della Suprema Corte approfondisse la questione, per offrire, da par suo, un contributo articolato e appagante su questa problematica, tanto aggrovigliata e complessa quanto delicata, afferendo a termini la cui alterazione va sottoposta al vaglio di attenta ponderazione.

[1] I termini per la notifica degli atti di accertamento o di liquidazione tributari sono di decadenza, sia per gli enti impositori statali, sia per gli enti impositori locali.

[2] Relativi alle istanze di interpello e ai termini di cui all'art. 7, comma 2, d.lgs. n. 128/2015, ai termini di cui all’art. 1-*bis* d.l. n. 50/2017 e 31-*ter* e 31-*quater* del d.p.r. n. 600/1973, nonché ai termini relativi alle procedure di cui all'art. 1, commi da 37 a 43, della legge n. 190/2014.

[3] Fornendo il comma 5 dell’art. 157, d.l. n. 34/2020 le indicazioni ai fini della prova a carico dell’Agenzia delle entrate dell'avvenuta elaborazione e emissione degli atti o delle comunicazioni entro il 31 dicembre 2020.

[4] Considerando i termini di cui art. 43 d.p.r. n. 600/1973 e la modifica che ha portato, a decorrere dall’anno 2016, il termine di decadenza al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, per i casi di omessa presentazione o presentazione nulla, al 31 dicembre del settimo anno successivo, a voler aderire alla tesi della c.d. “sospensione a cascata”, la conseguenza sarebbe che, per l’anno 2016, la scadenza si verificherebbe il 26 marzo 2023 per i contribuenti che hanno presentato la dichiarazione e il 26 marzo 2025 per i contribuenti che non l’hanno presentata; per l’anno 2017, rispettivamente, il 25 marzo 2024 e il 26 marzo 2026, e, per l’anno 2018, rispettivamente, il 26 marzo 2025 e il 26 marzo 2027. L’anno 2019 non dovrebbe valere perché la dichiarazione nel periodo dall’8 marzo al 31 maggio 2020 non era ancora stata presentata.

[5] Di cui si è data notizia sulle Riviste specializzate, in particolare in *Il Sole 24 ore* del 12 marzo 2024.

[6] Come sottolineato da A. Benigni, in A Benigni-R. Maglio, *Decadenza e prescrizione nel diritto e nel processo tributario*, Torino, 2022,189, citando *ivi*, 186-187, i pregressi frammentati interventi normativi collegati al sisma del 23 novembre 1980, che aveva interessato la Basilicata e la Campania, e al sisma che aveva colpito nel 1997 i territori dell'Umbria e delle Marche.

[7] A. Benigni, *Decadenza e prescrizione nel diritto e nel processo tributario*, cit., 190.

[8] Come ritenuto, tra le molte, da CGT I grado Milano, n. 1186/2023, confermata dalla CGT II grado Lombardia, n. 2329/2024; CGT I grado Latina, n. 474/2024, in *Fisco*, 2024, 3103-3104, con commento di F. G. Carucci, *Atti di accertamento in scadenza* post *2020: non opera la sospensione di 85 giorni.*

[9] A. Carinci, *L'azione dell'agente della riscossione ai tempi dell'epidemia di Covid-19*, in *Pandemia da "Covid-19" e sistema tributario* (a cura di A. Contrino – F. Farri), Pisa, 2021, 122. Che si tratti di "proroga" e non di "sospensione" del termine, l'A. lo rileva con riferimento all'azione dell'agente della riscossione, ma tale constatazione vale anche con riguardo all'art. 67 e all'art. 12, d.lgs. n. 159/2015, richiamato, sia dall'art. 67, sia dall'art. 68 del d.l. n. 18/2020. D'altro canto, proprio dal tenore dell'art. 67, ove si parla confusamente di "sospensione", sia con riguardo a termini (commi 1 e 2), sia ad attività (comma 3), quali quelle "non aventi carattere di indifferibilità ed urgenza", si evince l'utilizzo atecnico del sostantivo di cui trattasi.

[10] CGT I grado di Prato, 24 settembre 2024, n. 143; CGT I grado di Udine, 23 ottobre 2024, n. 206.

[11] Ad es., CGT I grado Messina, n. 6618/2024; CGT II grado Lazio, n. 6470/2024, che, peraltro, rimanda, in tema di accertamento TASI, al comma 2 dell'art. 12, invece escluso dall'art. 67, d.l. n. 18/2020.

[12] Sebbene non sia chiaro se si tratti sempre del 31 dicembre 2023, sia per i termini di decadenza naturalmente scadenti al 31 dicembre 2020, sia per i termini di decadenza naturalmente scadenti al 31 dicembre 2021, in quanto, se si intende che il termine è sempre prorogato al 31 dicembre 2023, per il 2020 la proroga sarebbe di tre anni.

[13] C.d. "Decreto Sostegni", convertito dalla l. 22 maggio 2021, n. 69.

[14] In tal senso si esprime A. Benigni, *Decadenza e prescrizione nel diritto e nel processo tributario*, cit., 205, sostenendo che, in conseguenza dell'introduzione del comma 4-*bis* nell'art. 68, d.l. n. 18/2020, il legislatore ha introdotto "una proroga di 24 mesi per due distinte tipologie di carichi affidati all'agente della riscossione: a) carichi affidati nel periodo intercorrente tra l'otto marzo 2020 ed il 31 dicembre 2021, a prescindere dalla natura del carico; b) carichi derivanti dalle liquidazioni (*ex* art. 36-*bis*, d.p.r. n. 600/1973 e 54-*bis*, d.p.r. n. 633/1972) relative alle dichiarazioni dei redditi e IVA presentate nel 2018, e carichi per i controlli formali (*ex* art. 36-*ter*, d.p.r. n. 600/1973) relativo alle dichiarazioni presentate nel 2017 e 2018, a prescindere dalla data di affidamento all'agente della riscossione".