

Profili di incertezza dei termini decadenziali per la notifica degli atti impositivi nel contesto emergenziale da COVID-19^(*)

Uncertainty profiles regarding the deadlines for the notification of tax documents in the context of the COVID-19 emergency

di Benedetta Benincasa - 18 dicembre 2025

Abstract

Il contributo si propone di analizzare la disciplina dei termini di decadenza per la notifica degli atti impositivi nel sistema tributario italiano, soffermandosi sugli effetti derogatori delle misure emergenziali adottate durante la pandemia COVID-19. Dopo aver richiamato il quadro ordinario, che stabilisce termini specifici entro cui l'Amministrazione può esercitare il potere impositivo, variabili a seconda del tributo, si esaminano le proroghe disposte dai D.L. n. 18/2020 ("Cura Italia") e n. 34/2020 ("Rilancio"), con particolare attenzione alla portata delle disposizioni e alle interpretazioni amministrative e giurisprudenziali divergenti circa la loro cumulabilità. L'intervento del legislatore (D.Lgs. 12 giugno 2025, n. 81) – prima – e la sentenza della Corte di Cassazione 30 giugno 2025, n. 17668 – poi – hanno contribuito a delineare un quadro più chiaro, offrendo spunti per affrontare il tema della certezza e prevedibilità dei termini nell'ordinamento, anche in contesti emergenziali, e fornendo un quadro coerente per la gestione degli accertamenti tributari.

Parole chiave: termini di decadenza, notifica atti tributari, misure emergenziali COVID-19, accertamenti tributari

Abstract

This article analyses the statute of limitations for notifying tax assessments in the Italian tax system, with a particular focus on the derogations introduced through emergency measures adopted during the COVID-19 pandemic. After outlining the ordinary framework, which sets specific deadlines for the exercise of taxing powers depending on the type of tax, the analysis turns to the extensions introduced by Decree-Law No. 18/2020 ("Cura Italia") and No. 34/2020 ("Rilancio"), with particular attention to their scope and to the divergent administrative and judicial interpretations concerning their cumulative application. The intervention of the legislator (Legislative Decree No. 81 of 12 June 2025) and the Supreme Court's judgment No. 17668 of 30 June 2025, have contributed to providing greater clarity, offering insights into the principles of certainty and predictability of deadlines in the legal system, even in emergency contexts, and furnishing a coherent framework for the management of tax assessments.

Keywords: statutes of limitation, notification of tax assessments, COVID-19 emergency measures, tax assessments

^(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2025 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

SOMMARIO: 1. Il quadro normativo. - 2. Le criticità emerse e gli orientamenti giurisprudenziali. - 3. Limiti della proroga e necessaria tutela del contribuente. - 4. Conclusioni.

1. Nel sistema tributario, come noto, i termini decadenziali entro cui va notificato l'atto impositivo sono contenuti nei testi normativi di riferimento, modulandosi in modo differente in ragione del diverso tributo (cfr. *ex multis* AMATUCCI A., *Prescrizione e decadenza nel diritto tributario*, in PERRONE L. - BERLIRI C., a cura di, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 465 ss.; AMATUCCI F., *Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della corte di giustizia UE*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 5 ss.; CARINCI A., *Dell'insostenibile leggerezza dei termini di decadenza dell'azione impositiva*, in *L'Accertamento*, 2018, 1, 6 ss.; COGLIATI DEZZA M., *Decadenza (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, vol. X, Roma, 1988, 1 ss.; FARRIF., *Prescrizione e decadenza (dir. trib.)*, in *Enc. Treccani – Diritto online*, 2018; GLENDI C., *Prescrizione e decadenza (diritto tributario)*, in *Nov. Dig. It.*, Appendice, vol. V, Torino, 1984, 1160 ss.).

Per giurisprudenza costante della Corte di Cassazione, la decadenza dell'Amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere di accertamento tributario, in quanto stabilita in favore e nell'interesse esclusivo del contribuente e in materia di diritti da esso disponibili, configura un'eccezione in senso proprio che, in sede giudiziale, deve essere dedotta dal contribuente, non potendo, quindi, essere rilevata d'ufficio dal giudice (cfr. Cass., 3 ottobre 2018, n. 24074; Cass., 21 ottobre 2015, n. 21398). In particolare, l'eccezione di decadenza, secondo la Suprema Corte, non è neppure preclusa: «qualora il contribuente, nel primo grado di giudizio, abbia censurato l'atto per violazione del termine di prescrizione, intendo sollevare un'eccezione "fondata sul decorso del tempo senza l'adozione da parte dell'ente creditore di atti idonei a manifestare, in forma recettizia, la volontà di agire per il pagamento". Ove, in appello, sia contestata la decadenza dall'azione accertatrice, non si è in presenza di una domanda nuova inammissibile ai sensi dell'art. 57 del DLgs. 546/92» (cfr. Cass., 8 giugno 2016, n. 11699).

Sotto questa prospettiva, il termine per l'accertamento dei tributi – quale che sia la sua qualificazione in termini di prescrizione o di decadenza – opera a presidio degli interessi del contribuente. Lo Statuto dei diritti del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212), all'art. 3, comma 3, ne sancisce l'improrogabilità al fine di preservare l'equilibrio tra l'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di contrastare efficacemente fenomeni evasivi/elusivi e il rischio di un'estensione indiscriminata e potenzialmente illimitata del potere accertativo (cfr. CONTRINO A., *Sulla lenta "agonia" della decadenza nei tributi diretti e il "colpo di grazia" della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, n. 6, 653 ss.; COLELLA A., *I riflessi processualistici del raddoppio dei termini di accertamento e del rapporto tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo nelle controversie tributarie*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 1 e pubblicato online il 29 maggio 2025, www.rivistadirittotributario.it).

Senonché la condizione di emergenza pandemica che ha caratterizzato gli ultimi anni ha portato, in deroga alla disciplina ordinaria, ad una produzione normativa emergenziale che ha ridefinito il perimetro di alcuni termini di prescrizione e decadenza in un più ampio lasso di tempo per le notifiche.

In particolare, il legislatore è intervenuto sulla materia per mezzo delle disposizioni del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. D.L. "Cura Italia") e del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. D.L. "Rilancio").

Precisamente, l'art. 67, comma 1, D.L. n. 18/2020, rubricato "*Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori*" ha disposto 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*». Tale previsione avrebbe "spostato in avanti" di 85 giorni tutti i termini per i quali, al 17 marzo 2020 (entrata in vigore del D.L. n. 18/2020) esisteva il potere impositivo.

Alla luce di tale primo intervento normativo, la prassi si è così consolidata nel sostenere che la sospensione introdotta dal citato art. 67 legittimasse lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (circ. 20 agosto 2020, n. 25/E, punto 3.10.4, secondo cui «*la sospensione introdotta dall'articolo 67 determinava lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione*»). Di conseguenza, a mero titolo esemplificativo, il termine di decadenza relativo al periodo di imposta 2016, corrispondente al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ai sensi dell'art. 43 D.P.R. n. 600/1973, è stato considerato, quindi, il 26 marzo 2023 e non il 31 dicembre 2022 (v. Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 27 gennaio 2022. Nello stesso senso la circ. Guardia di Finanza 14 febbraio 2022, prot. n. 0043494).

A tale disposizione si è, poi, sovrapposta una seconda e diversa deroga, prevista dall'art. 157, comma 1, D.L. n. 34/2020 rubricato "*Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali*", ai sensi del quale «*in deroga a quanto previsto all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di 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 ed 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 salvo casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi*».

Pertanto, attraverso questa ulteriore disposizione normativa, il legislatore ha previsto uno sdoppiamento dei termini, tra emissione dell'atto e la notifica, disponendo solo per quest'ultima una proroga dei termini, e ciò purché si trattasse di atti emessi al 31 dicembre 2020. In altri termini secondo tale norma, gli atti di accertamento dovevano essere emessi entro il 31 dicembre 2020, ma potevano essere notificati tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022.

2. Il quadro di disordine normativo delineato ha dato luogo, come era prevedibile, a un contenzioso diffuso, nel quale è stata frequentemente sollevata l'eccezione di decadenza, in particolare con riferimento ai termini di notifica delle cartelle di pagamento, rispetto ai quali si sono spesso stratificate le diverse proroghe introdotte dalla legislazione emergenziale.

Anche gli orientamenti giurisprudenziali formatisi conseguentemente sono stati eterogenei, mettendo di volta in volta in luce differenti modalità di coordinamento tra le disposizioni e offrendo soluzioni non univoche.

Il primo elemento di discordanza delle Corti di Giustizia tributaria ha riguardato l'estensione temporale della prima deroga al regime ordinario disposta dal c.d. Decreto Cura Italia ovvero la sopradescritta sospensione degli 85 giorni. La giurisprudenza di merito pronunciata, ha ritenuto di confermare la possibilità, per l'Agenzia delle Entrate, di notificare gli accertamenti beneficiando della suddetta proroga (cfr. CGT di primo grado di Latina, 25 ottobre 2023, n.

974/3/23; CGT di primo grado di Taranto, 13 luglio 2023, n.734/2/23; CGT di primo grado di Torino, 21 novembre 2022, n. 890/6/22). La motivazione sottesa a tale orientamento è la stessa utilizzata dalla prassi prima richiamata (v. circ. n. 25/E/2020); l'art. 67, comma 1, D.L. n. 18/2020 avrebbe introdotto una sospensione dei termini nel vero senso della parola, che, se isolatamente considerata, posticipa di 85 giorni tutti i termini che erano pendenti quando la norma è entrata in vigore, quindi all'8 marzo 2020.

Di contro, il menzionato orientamento è stato censurato da diverse Corti di Giustizia tributaria, sulla base di differenti argomentazioni. Così, la CGT di primo grado di Prato, con sentenza n. 87/2/23, ha considerato che sarebbe tanto illogico quanto immotivato ipotizzare che il legislatore abbia, allo stesso tempo, imposto il rispetto del termine decadenziale in scadenza il 31 dicembre 2020, anno di pandemia, e lo abbia, invece, prorogato di 85 giorni per gli accertamenti degli anni successivi e relativa ad un contesto in cui l'emergenza pandemica è ormai superata. Più di recente di taluna giurisprudenza di merito (tra cui CGT di primo grado di Torino, 13 dicembre 2024, n. 1491/3/24; CGT di secondo grado della Campania, 21 ottobre 2024, n. 5925/7/24; CGT di primo grado di Taranto, 10 giugno 2024 n. 930/3/24; CGT di primo grado di Udine, 3 aprile 2024, n. 77/3/24) che ha sostenuto la tesi secondo cui, la proroga degli 85 giorni non può avere un effetto "a cascata" per le annualità successive a quelle in cui si è verificato l'evento eccezionale, potendo, invece, operare per le sole annualità caratterizzate dall'emergenza epidemiologica quindi per il 2020 e per il 2021. Più precisamente, la CGT di primo grado di Udine, con sentenza 3 aprile 2024, n. 77/3/24, ha argomentato che, essendo venuta meno la situazione eccezionale di emergenza, i termini ordinari sarebbero stati ripristinati e le disposizioni eccezionali non produrrebbero alcun effetto sulle annualità e sulle scadenze successive.

La descritta contraddittorietà delle pronunce, insieme alla confusione normativa ed interpretativa, ha determinato, persino, che talune Corti di Giustizia tributaria demandassero la questione ex art. 363-bis c.p.c. all'esame della Suprema Corte di Cassazione in sede di rinvio pregiudiziale al fine di risolvere i dubbi interpretativi sopra indicati (cfr. CGT di primo grado di Gorizia, sez. II, 13 novembre 2024, per i tributi erariali, *in primis* imposte sui redditi e IVA; CGT di primo grado di Lecce, sez. I, 19 novembre 2024, in relazione ai tributi locali). Tuttavia, anche in tali occasioni l'Ecc.ma Corte ha confermato gli argomenti della prassi, sposando la tesi favorevole all'Erario e dichiarando inammissibile il rinvio. (cfr. Cass., 23 gennaio 2025, decreto n. 1630; Cass., 15 gennaio 2025, ord. n. 960).

A chiarire definitivamente i dubbi in merito all'applicabilità temporale della sospensione degli 85 giorni, è intervenuto finalmente il legislatore stabilendo, all'art. 22 D.Lgs. 12 giugno 2025, n. 81 (c.d. "*Decreto correttivo della riforma fiscale*") che, per le annualità in scadenza dal 31 dicembre 2025 in poi, invece, la proroga non opera più.

Tuttavia, i dubbi interpretativi hanno continuato a permeare la disciplina dei termini e l'Amministrazione finanziaria, in errata applicazione di quanto disposto dall'art. 157 D.L. n. 34/2020, ha continuato a notificare atti nulli perché, cumulate le proroghe (da un lato la sospensione di 85 giorni e dall'altro la proroga relativa alla sola notifica dell'atto al 28 febbraio 2022 a condizione che fosse stato emesso entro il 31 dicembre 2020) ha beneficiato della possibilità di notificare oltre i termini ordinari non solo gli avvisi di accertamento già emessi al 31 dicembre 2020, come avrebbe voluto la norma, ma, anche, quelli emessi nel termine ulteriore degli 85 giorni *bonus*.

A far chiarezza sul tema in analisi, la Corte di Cassazione, con la pronuncia 30 giugno 2025, n. 17668, ha finalmente sancito che, per espressa disposizione dello stesso art. 157, non si tiene conto dell'ulteriore proroga degli 85 giorni di cui all'art. 67, comma 1, D.L. n. 18/2020,

che rimane assorbita. Secondo tale interpretazione, l'art. 157, comma 1, D.L. n. 34/20, e successive modifiche e integrazioni, ha determinato uno sdoppiamento dei termini, uno per l'emissione dell'atto e l'altro per la notifica, per favorire la ripresa dell'attività economica dei contribuenti distribuendo la notifica (e solo quella) in un più ampio lasso di tempo rispetto agli ordinari termini di decadenza. Tale disposizione si porrebbe, quindi, come norma speciale rispetto all'art. 12 D.Lgs. n. 159/2015 e ciò, a ben vedere, appare in linea con la qualifica della natura di norma speciale che la stessa Agenzia delle Entrate aveva evidenziato con la circ. n. 25/E/2020, la quale, al punto 3.10.4 quesito 4, precisava che «[...] può ritenersi ormai superata l'applicazione del periodo di sospensione dei termini prevista ex art. 67, in quanto lo stesso periodo (8 marzo – 31 maggio 2020) è ora ricompreso nel più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall'art. 157 (entro il 31 dicembre 2020)».

3. Ebbene, l'intervento della Suprema Corte sul punto potrebbe essere risolutivo, allineandosi anche alle garanzie a tutela del contribuente sancite sia dalle norme nazionali (L. n. 212/2000) che europee (CEDU) ed internazionali.

La sospensione dei termini, infatti, può operare a favore della Amministrazione finanziaria solo ove non comprima oltremodo gli interessi del contribuente: è necessario, allora, evitare un trascinarsi a cascata della proroga dei termini con effetto "moltiplicativo" (cfr. CONTRINO A., *Sulla lenta "agonia" della decadenza nei tributi diretti e il "colpo di grazia" della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, cit.).

Al contrario, un'eccessiva estensione temporale dell'azione di accertamento determinerebbe una lesione dei diritti fondamentali del contribuente, il quale rimarrebbe esposto per un periodo indefinito al rischio di contestazioni, con conseguente incertezza patrimoniale e difficoltà nel predisporre una difesa effettiva. La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (*ex multis*, *Jussila c. Finlandia*, Grande Camera, 23 novembre 2006; *Buffalo S.r.l. c. Italia*, 3 luglio 2003) ha più volte sottolineato come la certezza del diritto, la prevedibilità delle conseguenze fiscali e il rispetto del principio di proporzionalità siano condizioni essenziali per garantire il diritto di proprietà (art. 1, Protocollo n. 1, CEDU) e il diritto a un equo processo (art. 6 CEDU). Di conseguenza, la prevedibilità dei termini di decadenza costituisce, quindi, un presidio irrinunciabile per l'equilibrio tra le esigenze di accertamento erariale e la tutela dell'affidamento legittimo del contribuente.

Tale prospettiva si colloca all'interno di un quadro più ampio concernente il ruolo e la funzione della giurisdizione tributaria, istituzionalmente preordinata ad assicurare una tutela effettiva del contribuente contro possibili abusi da parte dell'Amministrazione finanziaria (cfr. FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 4 ss., spec. 13-14 e 36-37).

Secondo questa impostazione – già da tempo valorizzata anche in sede europea (tra le altre, Corte EDU, 3 maggio 2011; Corte EDU, 3 maggio 2007; Corte EDU, 18 maggio 1999; Corte EDU, 28 giugno 1984) – il giudice è chiamato a svolgere un effettivo scrutinio sull'esercizio del potere impositivo, funzione che ha assunto un rilievo ancor più marcato alla luce dell'evoluzione della normativa fiscale e del progressivo rafforzamento dei poteri istruttori dell'Agenzia delle Entrate.

4. In conclusione, l'analisi condotta mette in evidenza come la disciplina emergenziale introdotta durante la pandemia da COVID-19 abbia inciso in modo profondo sul regime ordinario dei termini decadenziali, generando rilevanti incertezze applicative

e un ampio dibattito interpretativo in giurisprudenza. La recente pronuncia della Corte di Cassazione (sent. n. 17668/2025) ha tuttavia offerto un contributo chiarificatore, qualificando l'art. 157 D.L. n. 34/2020 quale norma di carattere speciale e riconoscendo l'assorbimento della sospensione dei termini prevista dall'art. 67 D.L. n. 18/2020. Tale intervento ermeneutico consente di ricomporre un quadro interpretativo che, sino ad allora, appariva frammentato e disomogeneo.

In questa prospettiva, la certezza dei termini di decadenza si conferma come presidio imprescindibile a tutela del contribuente, in coerenza con i principi di legalità, prevedibilità e proporzionalità che permeano tanto l'ordinamento nazionale quanto quello sovranazionale. Solo un equilibrato temperamento tra l'interesse erariale all'accertamento e l'affidamento del contribuente può, infatti, garantire la stabilità dei rapporti giuridici e il pieno rispetto dei diritti fondamentali, come affermato anche dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo. In tale contesto, il rispetto del principio di decadenza assume una funzione sistemica, volta a impedire quella progressiva "dissoluzione" dell'istituto che rischierebbe di minarne la stessa *ratio* di garanzia.

Permane, tuttavia, la criticità rappresentata dalla proliferazione di norme derogatorie, che – moltiplicandosi all'interno della legislazione tributaria – hanno determinato un fenomeno di sostanziale disapplicazione dei principi generali. Tale tendenza impone di prendere atto di una significativa *deminutio* del valore sostanziale dell'art. 3 L. n. 212/2000, il cui ruolo di presidio dei principi di chiarezza e certezza del diritto non può essere considerato recessivo. Nondimeno, la disposizione in parola continua a rappresentare, *in bonam partem*, un argine contro derive interpretative e prassi amministrative eccessivamente orientate alla tutela dell'interesse erariale, riaffermando la necessità di un corretto bilanciamento tra esigenze pubblicistiche e garanzie del contribuente, fondamento imprescindibile dello Stato di diritto tributario.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI A., *Prescrizione e decadenza nel diritto tributario*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 465 ss.

AMATUCCI F., *Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della corte di giustizia UE*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 1, 5 ss.

CARINCI A., *Proroghe e raddoppi, ovvero della relatività del fattore temporale nell'azione impositiva*, in AA.VV., *Per un nuovo Ordinamento tributario*, Padova, 2019, tomo II, 805 ss.

CARINCI A., *Dell'insostenibile leggerezza dei termini di decadenza dell'azione impositiva*, in *L'Accertamento*, 2018, 1, 6 ss.

CASTALDI L., *Intorno al principio di autonomia dei periodi impositivi e ai termini decadenziali di accertamento*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 1, 194 ss.

CONTRINO A., *Sulla lenta "agonia" della decadenza nei tributi diretti e il "colpo di grazia" della sentenza delle SS.UU. n. 8500/2021*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, n. 6, 653 ss.

COGLIATI DEZZA M., *Decadenza (diritto tributario)*, in *Enc. giur.*, vol. X, Roma, 1988, 1 ss.

COLELLA A., *I riflessi processualistici del raddoppio dei termini di accertamento e del rapporto tra autotutela sostitutiva e accertamento integrativo nelle controversie tributarie*, in

Riv. tel. dir. trib., 2025, 1 e pubblicato online il 29 maggio 2025,
www.rivistadirittotributario.it

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2005, 340

FALSITTA G., *Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria*, in FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 4 ss., spec. 13-14 e 36-37

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 358 ss.

FARRI F., *Le (in)certezze nel diritto tributario*, in *Dir.Prat. Trib.*, 2021, 720-739;

FARRI F., *Prescrizione e decadenza (dir. trib.)*, in *Enc. Treccani – Diritto online*, 2018

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 407 ss.

GLENDI C., *Prescrizione e decadenza (diritto tributario)*, in *Nov. Dig. It.*, Appendice, vol. V, Torino, 1984, 1160 ss.

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022