Legittimo il cumulo delle sospensioni dei termini

di Commercialista Telematico

Pubblicato il 30 Maggio 2011

analizziamo come calcolare in modo esatto la sospensione dei termini quando il contenzioso è interessato da più norme che applicano la sospensione dei termini

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2682 del 4 febbraio 2011 (udienza del 4 giugno 2010), riconosce – ai fini procedimentali e processuali - l'esistenza del principio della cumulabilità delle sospensioni dei termini previste:

a) per la proposizione del ricorso introduttivo del processo da parte del contribuente, *ex* art. 21 del D. Lgs. n. 546/1992;

b) per la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6, c. 3, D. Lgs. n. 218/1997;

c) per accedere – a suo tempo - alla definizione delle liti potenziali, *ex* art. 15 della L. n. 289/2002;

d) per la sospensione feriale *ex* L. n. 742/1969.

L'interessante pronunciamento si fonda, innanzitutto, sul presuppostodella mancanza di una regola che vieti tale cumulo, ma tiene anche contodelle peculiarità di ciascuno dei termini previsti, in ragione della funzione tipica che svolgono.

La pronuncia rileva, quindi, sotto un duplice profilo: innanzitutto perché offre lo spunto per definire il contenuto giuridico della compatibilità dei primi due termini, anche alla luce della definizione di un generale principio di ammissibilità del cumulo, e poi perché introduce un'ottica particolarmente garantista nei confronti del contribuente.

I giudici prendono spunto dalla definizione del rapporto tra il riconoscimento della facoltà – in capo al contribuente – di impugnare l'atto impositivo notificatogli e quello di proporre istanza di adesione avverso il medesimo atto, affermando che il termine per l'impugnazione ex art. 21 del D. Lgs. n. 546/1992 ricomincia a decorrere *dopo* il compimento del novantesimo giorno dalla proposizione dell'istanza di accertamento con adesione[1]. Con la conseguenza che tempestivo potrà definirsi il ricorso presentato dal contribuente entro i sessanta giorni decorrenti dai novanta di sospensione dell'impugnazione prevista a seguito di proposizione - da parte dello stesso - dell'istanza di accertamento con adesione[2].

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il ragionamento che conduce al riconoscimento dello "slittamento" del termine di presentazione del ricorso – a fronte della presentazione di un'istanza di adesione – parrebbe trovare fondamento, principalmente, nella necessità di garantire il diritto del contribuente al contraddittorio[3], in ossequio alle regole di correttezza e buona fede, il cui rispetto è imposto ad entrambe le parti del rapporto tributario.

In altre parole, se esiste un diritto del contribuente ad essere coinvolto – in via preventiva – dall'ufficio titolare del potere impositivo, deve anche riconoscersi - in capo al medesimo ufficio - l'obbligo (e non la mera facoltà) di convocare il contribuente ed esaminare le ragioni dello stesso prima dell'emissione di un provvedimento a suo carico, in ossequio al diritto di difesa che costituisce un principio generale inviolabile, sia in sede procedimentale, sia in sede processuale[4]. Sempre la necessità di garantire il rispetto della regola del contraddittorio impedisce che la sospensione di novanta giorni del termine per impugnare l'atto impositivo - concessa a seguito di istanza da accertamento con adesione – venga meno per il fatto che le parti abbiano formalizzato il mancato raggiungimento dell'accordo ancor prima della scadenza dei suddetti novanta giorni[5]. E ciò sul presupposto che, l'art. 6, c. 3, D.Lgs. n. 218/1997 garantisce il riconoscimento di un (ragionevole) lasso di tempo, a favore del contribuente, affinché questo valuti la convenienza di aderire o meno al contenuto dell'accordo, in considerazione della necessità di evitare inutili lungaggini processuali, in proporzione al grado di verosimiglianza dell'atto tributario ed in relazione al grado di incisività della pretesa tributaria in esso contenuta, a prescindere dal buon esito dell'accordo.

Il collegamento della funzione dell'accertamento con adesione alla regola del contraddittorio parrebbe trovare ulteriore conferma nell'orientamento interpretativo che non impedisce al contribuente – che abbia esplicitamente, od implicitamente, riconosciuto di essere tenuto al pagamento di un tributo contenuto in una procedura di accertamento con adesione – ogni ulteriore contestazione in merito all'*an debeatur*, fatto salvo il rapporto tributario da considerarsi estinto. Ricostruzione questa che trova la sua *ratio* nella teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria non soltanto da parte dell'amministrazione finanziaria, ma anche per il contribuente, che non può rinunciare, in alcun modo, all'*an debeatur*, potendo soltanto accettare il *quantum debeatur*, così come stabilito con l'ufficio.

Il fatto che la legge non riconosca al contribuente la facoltà di disporre del contenuto dell'obbligazione tributaria sulla base della sua volontà produce i suoi effetti anche sul piano processuale, in relazione al rapporto tra i termini di presentazione del ricorso *ex* art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'istanza *ex* art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997. Non sembrando possibile che il contribuente rinunci ad avvalersi al più ampio termine di impugnazione previsto per un dato tipo di rapporti tributari (ed in rapporto agli atti ad essi connessi), senza un'esplicita previsione normativa in tal senso.

Questa considerazione, da sola, appare sufficiente a giustificare la regola del cumulo, considerando soprattutto la singolarità della previsione di ciascun termine, in ragione delle motivazioni sottese alla scelta legislativa di prevederlo.

Correttamente, infatti, la Corte, una volta risolta la questione della (piena) compatibilità dei termini di ricorso e di adesione (rispettivamente previsti agli artt. 21 del D Lgs. n. 546/1992 e 6 del D.Lgs. n. 218/1997), riconosce la cumulabilità di questi termini con gli altri autonomamente disposti dal Legislatore tributario sul presupposto che la

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

previsione della sospensione feriale (ai sensi della L. n. 742/1969) e l'accesso alla definizione delle liti potenziali (ex art. 15 della L. n. 289/2002) risultino svincolati dalla prima questione, essendo autonomamente applicabili anche nel caso di specie, alla luce dei principi generali del diritto[6] e delle circostanze fattuali in cui si svolge l'intera vicenda processuale.

30 maggio 2011

Valeria Fusconi ed Eleonora Bartolotta

1 Nel senso della sospensione del termine per novanta giorni si esprime l'Agenzia delle Entrate con la circolare 28 giugno 2001, n.65/E, ove è stato espressamente affermato che l'art.6 del D.Lgs. n. 218 del 1997 "*non correla peraltro in alcun modo il periodo di sospensione all'eventuale anticipato esito negativo dell'istanza di adesione prodotta dal contribuente, rispondendo unicamente alla finalità di consentire alle parti lo svolgimento del contraddittorio senza pregiudizio dei diritti di difesa del contribuente*".

2 Sul punto, v. Corte di Cassazione, sentenze n. 2286 de 31 gennaio 2011; n. 28051 del 30 dicembre 2009; n. 1839, del 28 gennaio 2010.

3 Principio questo che è stato confermato anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997, con la L. n. 212/2000. Tale norma, in particolare, attribuisce portata generale al principio del contraddittorio allineando la previsione nazionale con il (prevalente) orientamento comunitario, attraverso il riconoscimento di un vero e proprio diritto al contraddittorio del contribuente, che *deve* essere coinvolto dall'Ufficio *prima* dell'emissione di un provvedimento a suo carico (v. Corte di Giustizia, causa C-349/07 del 18 dicembre 2008).

4 Sul punto si registra una contrapposizione interpretativa tra i giudici di merito, orientati in tal senso (v. CTP di Torino, sentenza n. 96/2009; CTP di Genova, sentenza n. 103/2009) e quelli di legittimità che, al contrario, ritengono facoltativa – da parte degli uffici – la convocazione del contribuente in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare l'attivazione del contenzioso in sede processuale (i particolare, v. Corte di Cassazione, sent. n. 28051/2009, *cit*.).

5 Sul punto v. Corte di Cassazione, sentenze n. 15170 e n. 15171 del 30 giugno 2006, ma anche la nota a commento dell'ordinanza n. 381/2011 della CTP Milano, commentata da FUSCONI su queste stesse pagine (*Istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere* in *Commercialista Telematico* di aprile 2011).

6 La previsione della sospensione feriale, ad esempio, trova esplicito fondamento direttamente nella disposizione di cui all'art. 36 della Costituzione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D