

---

# La sospensione feriale dei termini nel processo tributario

---

di [Gianfranco Antico](#)

**Publicato il 23 Luglio 2012**

Il 1° Agosto il Fisco va in ferie: tutte le regole per calcolare i termini corretti per l'accertamento con adesione, definizione del P.V.C., definizione agevolata delle sanzioni e acquiescenza, comunicazioni di irregolarità...

L'art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742 - che trova applicazione anche nel processo tributario -, dispone che

*“il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed a quelle amministrative è sospeso di diritto dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno e riprende a decorrere alla fine del periodo di sospensione”.*

**Pertanto, durante questa pausa di 45 giorni tutte le scadenze processuali si interrompono.**

Ciò sta a significare che nel caso in cui, per esempio, un avviso di accertamento sia stato notificato prima del 1° agosto, il tempo assegnato dal legislatore per la presentazione del ricorso riprenderà a decorrere al termine del periodo di sospensione, con ciò determinandosi una parentesi temporale durante la quale non maturano né decadenza, né prescrizione.

## La mediazione

L'art. 39, c. 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'art.17-bis, rubricato "Il reclamo e la mediazione", per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti dell'Agenzia delle entrate, notificati a decorrere dal 1° aprile 2012, pena l'inammissibilità del ricorso.



L'istituto si caratterizza per la presenza sostanzialmente di tre criteri individuati dalla norma, la cui contestuale sussistenza impone di esperire preventivamente e obbligatoriamente la procedura di mediazione, prima di adire il giudice:

- tipologia di atto impugnato;
- parte resistente nell'eventuale giudizio;
- valore della controversia.

Il contribuente deve esperire la fase amministrativa ogni qual volta intenda impugnare uno degli atti individuati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, emessi dall'Agenzia delle entrate, e il valore della controversia non sia superiore a ventimila euro, e pertanto:

- avviso di accertamento;
- avviso di liquidazione;
- provvedimento che irroga le sanzioni;
- ruolo;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto emanato dall'Agenzia delle entrate, per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

**Non sono, invece, oggetto di mediazione le controversie concernenti i seguenti atti:**

- cartella di pagamento;

- avviso di mora, oggi avviso di intimazione;
- iscrizione di ipoteca sugli immobili;
- fermo di beni mobili registrati;
- atti relativi alle operazioni catastali.

Nel caso tuttavia in cui il contribuente eccepisca la mancata notifica di un atto presupposto riconducibile all'attività dell'Agenzia delle entrate, il contribuente è comunque obbligato a presentare preliminarmente l'istanza di mediazione.

**Sono escluse espressamente dalla mediazione le controversie concernenti il recupero di aiuti di Stato.**

Il nuovo istituto trova applicazione con riferimento alle controversie di valore non superiore a ventimila euro, determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12, del D.Lgs. n. 546/92.

In pratica, per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

In presenza di impugnazione cumulativa avverso una pluralità di atti, in relazione agli atti aventi un valore non superiore a ventimila euro, il contribuente è tenuto ad esperire il tentativo di mediazione.

Relativamente alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori.

Nel caso in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta, occorre fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta.

In ipotesi di avviso di accertamento che si limiti a ridurre o ad azzerare la perdita dichiarata (senza accertamento di un reddito), il valore è determinato sulla base della sola imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

Qualora, a seguito della rettifica della perdita, l'avviso di accertamento rechi anche un imponibile o, comunque, un'imposta dovuta, il valore è, invece, dato dall'importo risultante dalla somma dell'imposta "virtuale", come prima calcolata, e dell'imposta commisurata al reddito accertato.

In caso di accertamento che rettifica in aumento l'imposta dovuta da persona fisica che aveva utilizzato una perdita d'impresa per ridurre altri redditi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e dall'imposta "virtuale" relativa all'eventuale parte di perdita riportabile.

Sono escluse dalla mediazione le fattispecie di valore indeterminabile, quali, ad esempio, quelle relative ai provvedimenti di diniego di iscrizione e di cancellazione dall'Anagrafe unica delle Onlus o quelle concernenti esclusivamente la spettanza di un'agevolazione.

Pur se la mediazione produce effetti anche sui contributi previdenziali e assistenziali, il valore della lite va, ovviamente, determinato al netto dei contributi accertati.

Il nuovo istituto trova applicazione con riferimento

*“agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012”.*

Per atti notificati dal 1° aprile 2012 si intendono gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data.

In merito alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi od altri accessori, atteso che il ricorso giurisdizionale non può essere proposto prima del decorso di novanta giorni dalla data di presentazione della domanda di restituzione, la nuova procedura di mediazione trova applicazione con riferimento alle fattispecie di rifiuto tacito per le quali, alla data del 1° aprile 2012, non siano decorsi novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di rimborso.

Per converso, la norma non si applica alle controversie riguardanti i rifiuti taciti per i quali, alla data del 31 marzo 2012, sia già decorso il termine di novanta giorni dalla presentazione della relativa istanza.

Rileviamo che la circolare n. 9/E del 19 marzo 2012 ha affermato che

*“al termine di proposizione dell'istanza di mediazione si applicano inoltre le disposizioni sulla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, di cui alla legge 7 ottobre 1969, n. 742, stante lo stretto nesso tra la presentazione dell'istanza e la proposizione del ricorso giurisdizionale, nonché il richiamo espresso all'applicabilità dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, contenuto – come si è detto – nel comma 6 dell'articolo 17-bis in argomento”.*

Tuttavia, la sospensione di diritto dal 1° agosto al 15 settembre

*“non trova, invece, applicazione nel corso della procedura di mediazione vera e propria, di cui ai commi 7 e seguenti del citato articolo 17-bis, che deve pertanto concludersi comunque nel termine di novanta giorni, trattandosi di una fase amministrativa e non processuale”.*

Sull'argomento leggi anche: [Mediazione e conciliazione dopo la Riforma della Giustizia Tributaria](#)

## La sospensione del contenzioso tributario

**Il periodo di sospensione vale, innanzitutto, per tutte le liti tributarie e quindi sono soggetti alla sospensione tutti gli atti indicati all'art. 19 del D. Lgs. 546/1992, che identifica gli atti impugnabili nonché l'oggetto del ricorso e in particolare:**

- avvisi di accertamento, di rettifica o di liquidazione del tributo;
- provvedimento di irrogazione di sanzioni e atto di contestazione;
- ruolo, cartella di pagamento e avviso di mora;
- provvedimento di diniego di agevolazioni o di rigetto di domande di definizione agevolata;
- rifiuto - espresso o tacito - di restituzione di tributi;
- ogni altro atto impugnabile davanti ai giudici tributari.

La sospensione trova, quindi, applicazione per tutti gli adempimenti processuali cui sono tenuti sia il ricorrente (contribuente) che la parte resistente (uffici finanziari, ente locale, Concessionario per la riscossione) e precisamente:

- proposizione del ricorso introduttivo;

- costituzione in giudizio del ricorrente;
- deposito di documenti e di memorie illustrative;
- proposizione dell'atto di appello;
- proposizione del ricorso per Cassazione;
- riassunzione della causa rinviata dalla Corte di Cassazione alla Commissione tributaria di merito;
- eventuali adempimenti conseguenti ad avvenimenti che possono causare l'interruzione o sospensione del processo, secondo quanto previsto dagli artt. 39 e 40 del D. Lgs. 546/1992.

## **I procedimenti cautelari non vengono sospesi**

Invece, per effetto di quanto disposto dall'art. 3 della legge 742/1996, la sospensione non si applica per i procedimenti cautelari<sup>1</sup>.

Infatti almeno una sezione, nel periodo di sospensione feriale dei termini processuali, assicurerà lo svolgimento delle udienze sulle domande relative alla concessione di ipoteca o l'autorizzazione al sequestro conservativo, a garanzia del credito fiscale emergente in base al p.v.c. , all'atto di contestazione delle violazioni o al provvedimento di irrogazione della sanzione.

## **Sospensione dei termini e strumenti deflativi del contenzioso**

L'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n.218/97

Per dar modo all'ufficio ed al contribuente di valutare con la dovuta attenzione il contenuto dell'atto di accertamento cui l'istanza di adesione si riferisce, il D.Lgs. n. 218/97 ha previsto una sospensione di 90

giorni dei termini per ricorrere, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

Più precisamente, la relazione governativa al D.Lgs. n. 218/1997 chiarisce che se la definizione non si formalizza nel lasso di tempo intercorrente fra la notifica dell'accertamento e il termine di scadenza per la relativa impugnazione, la proposizione di quest'ultima comporta rinuncia all'istanza di accertamento con adesione.

Le istruzioni ministeriali contenute nella circ. 235/E/1997 precisano che

*“per i termini di impugnazione si deve ovviamente considerare anche la sospensione feriale, dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno, prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742”.*

Cosicché, in caso di presentazione dell'istanza, 20 giorni dopo la notifica dell'atto di accertamento e/o rettifica comincerà la sospensione dei 90 giorni, al termine della quale - in caso di esito negativo del contraddittorio - riprenderanno a trascorrere i normali termini a difesa, che consentiranno al contribuente di presentare il ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale nei successivi 40 giorni.

Un'ulteriore precisazione in tal senso è stata offerta con la R.M. n. 159/E dell'11 novembre 1999, che ha ribadito che il periodo di sospensione di 90 giorni, di cui all'art.6, c. 3, del D.Lgs. 218/1997, rientra - per logica connessione con i termini processuali - nell'ambito applicativo dell'art.1, secondo periodo, della richiamata legge 742/1969, dal momento che i due periodi di sospensione in argomento assolvono a diverse finalità: quello feriale è collegato al periodo in cui ricadono i termini processuali, mentre quello dei 90 giorni è connesso, invece, ad un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di concordato.

Pertanto, tali distinti periodi di sospensione non possono che applicarsi cumulativamente, così che il periodo di sospensione feriale è applicabile ogni qual volta il periodo di sospensione di 90 giorni venga a ricadere, come termine iniziale o come termine finale, nell'arco temporale che va dal 1° agosto al 15 settembre, come anche nell'ipotesi in cui il periodo feriale sia ricompreso nel periodo dei 90 giorni.

Si tratta di effetti di sospensione automatica, i quali si verificano a prescindere dall'esito del contraddittorio e dell'eventuale perfezionamento o meno dell'adesione, così come confermato dall'Agenzia delle Entrate con la circ. 65/2001, con la quale è stato precisato che il periodo di sospensione di 90 giorni non costituisce termine di riferimento per la conclusione del procedimento di accertamento con adesione, dato che la sottoscrizione dell'atto può "... validamente intervenire entro il

termine ultimo d'impugnazione ", comprensivo sia dei 90 concessi dal D.Lgs 218/1997, sia dei 45 giorni per la sospensione feriale.

Sul punto si rileva, che con sentenza n. 2682 del 4 febbraio 2011 (ud. del 4 giugno 2010) la Corte di Cassazione ha legittimato il cumulo dei sessanta giorni previsti per la proposizione del ricorso introduttivo con il termine dei novanta giorni disposto per la sospensione dei termini previsti dall'accertamento con adesione, ai quali vanno aggiunti i quarantasei giorni previsti dalla sospensione dei termini per il periodo feriale, e la sospensione dei termini previsti sino al 16 aprile 2003 per gli accertamenti notificati nel 2002, i cui termini per l'impugnazione scadevano il 31 dicembre 2002.

E da ultimo, con ordinanza n. 140 del 15 aprile 2011 (ud. del 6 aprile 2011) la Corte Costituzionale ha ritenuto sempre sussistente la sospensione dei 90 giorni, una volta presentata l'istanza di accertamento adesione, anche se anteriormente è stato formalizzato il mancato accordo, rigettando la questione di legittimità costituzionale sollevata in riferimento al principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione, dell'art. 6, c. 3, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

## La definizione dei PVC

L'art. 83, c. 18, del D.L. n. 112/2008, ha introdotto, nell'ambito del D.Lgs. n. 218/97, dopo l'art. 5, l'art. 5-bis, titolato "Adesione ai verbali di constatazione", col quale

*"Il contribuente può prestare adesione anche ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".*

La norma si rivolge alle attività di accertamento rilevanti ai fini delle imposte dirette ed IVA.

L'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione e deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data della notifica del verbale medesimo mediante comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate ed all'organo che ha redatto il verbale.

Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione al competente Ufficio dell'Agazia delle entrate, lo stesso notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'articolo 7.

Il beneficio si applica solo nel caso di integrale definizione del verbale che deve intervenire entro 30 giorni dalla consegna del verbale medesimo.

L'ufficio delle Entrate competente dispone di 60 giorni di tempo per notificare l'atto di definizione dell'accertamento parziale, redatto in conformità alle disposizioni di cui all'art. 7 dello stesso decreto legislativo n. 218/97.

Qui non gioca la sospensione dei termini, atteso che non si è in presenza di un atto impugnabile.

E pertanto il contribuente se ha ricevuto un pvc il 16 luglio non potrà beneficiare della sospensione dei termini per la presentazione dell'istanza.

## **Definizione agevolata delle sanzioni e acquiescenza**

Strettamente dipendenti e connessi alla sospensione dei termini processuali sono anche gli istituti della definizione agevolata delle sanzioni e della rinuncia all'impugnazione, rispettivamente disciplinati dall'art. 17, c. 2, del D. Lgs. 472/1997 e dall'art. 15 del D. Lgs. 218/1997, norme che riconnettono gli effetti premiali ivi contenuti alla circostanza che il pagamento intervenga "entro i termini di proposizione del ricorso".

Pertanto, la sospensione dei termini processuali ed il conseguente "slittamento" dell'eventuale proposizione del gravame, consente al contribuente di disporre di ulteriori 45 giorni per effettuare i pagamenti utili alla definizione della controversia.

Vale la pena di rammentare che la definizione agevolata (art. 17 D. Lgs. 472/1997) è riferita esclusivamente alle sanzioni e non comporta acquiescenza rispetto al tributo mentre la rinuncia all'impugnazione (art. 15 D. Lgs. 218/1997) comporta – oltre la riduzione ad 1/3 delle sanzioni ovvero ad 1/6 nelle ipotesi espressamente previste – la definitività del provvedimento di accertamento e gli ulteriori effetti previsti dall'art. 2, cc. 3, 4 e 5 dello stesso decreto.

Sempre in tema di definizione agevolata delle sanzioni, la sospensione dei termini feriali si applica anche al procedimento di irrogazione delle sanzioni, disciplinato dall'art. 16 del D. Lgs. 472/1997 (come modificato dall'art. 2 del D. Lgs. 99/2000), che consente al trasgressore e agli obbligati in solido di definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione indicata, qualora tale pagamento intervenga "entro il termine di proposizione del ricorso".

## **Le memorie difensive dello Statuto del Contribuente**

A mente del comma 7 dell'articolo 12 della Legge n. 212/2000, il contribuente sottoposto a verifica ha il diritto di formulare osservazioni e richieste entro 60 giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione da parte degli organi di verifica: le osservazioni formulate saranno oggetto di valutazione da parte degli uffici dell'amministrazione finanziaria, imponendo all'attività di accertamento dell'ufficio una battuta d'arresto della durata di almeno 60 giorni.

Il fine del legislatore è quello di imporre una riflessione all'ufficio e di modificare gli elementi di accertamento eventualmente errati o carenti, sulla base di precisi imput forniti dal contribuente.

Tuttavia, il riferimento ai termini processuali – contenuto nell'art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742 - ci fa propendere per la soluzione negativa: inapplicabilità della sospensione feriale.

## **La chiusura degli esercizi**

Come è noto, qualora siano state contestate ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni in giorni diversi dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato decreto legislativo n. 472 del 1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese.

In deroga all'art.19, c. 7, del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di euro 50.000 la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi.

La sospensione è disposta dalla direzione regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio in relazione al domicilio fiscale del contribuente.

Gli atti di sospensione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro sei mesi da quando è stata contestata la terza violazione.

L'esecuzione e la verifica dell'effettivo adempimento delle sospensioni di cui al comma 2 è effettuata dall'Agenzia delle entrate o dalla Guardia di finanza.

Le disposizioni di cui all'art. 12, cc. da 2 a 2-quater, del D.Lgs. n.471/1997, si applicano alle violazioni constatate a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (29 novembre 2006).

La chiusura degli esercizi potrà comunque avvenire anche d'estate, in quanto non trattasi di termini processuali.

## **Le comunicazioni di irregolarità**

In questi giorni i contribuenti stanno ricevendo varie comunicazioni di irregolarità, definibili, con il pagamento, e sanzione ridotta (ove prevista), entro 30 giorni dalla notifica.

Per esempio, se un contribuente ha ricevuto una comunicazione il 15 luglio, per potere dei vantaggi previsti, deve versare entro 30 giorni, non potendosi applicare la sospensione dei termini.

23 luglio 2012

Gianfranco Antico

Leggi anche: [I capisaldi della sospensione feriale dei termini processuali](#)

## NOTE

1 Si rileva che con sentenza n. 7854 del 6 aprile 2011 (ud. del 23 febbraio 2011) la Corte di Cassazione ha ricordato che “le opposizioni all’esecuzione o agli atti esecutivi sono escluse dalla sospensione feriale...”.

Infatti, prosegue la sentenza, “l’esclusione dalla sospensione feriale dei - termini (dal 1 agosto al 15 settembre di ogni anno), prevista dalla L. 7 ottobre 1969, n. 742, art. 3, per tali opposizioni (Cass. 30 gennaio 1978, n. 431, Cass. 16 settembre 1980, n. 5273, Cass. 14 febbraio 1981, n. 929, Cass. 26 ottobre 1981, n. 5592, Cass. 21 dicembre 1998, n. 12768, Cass. ord. 6 dicembre 2002, n. 17440, Cass. 15 giugno 2004, n. 11271, Cass. 22 ottobre 2004, n. 20594, Cass. 10 febbraio 2005, n. 2708; tra le più recenti, v.: Cass., ord. 9998/10; in motivazione, Cass. sez. un. 10617/10; Cass., ord. 28 gennaio 2011, n. 2120; Cass. 1 febbraio 2011 n. 2345), si applica anche al termine per proporre ricorso per cassazione: il principio sancito dalla L. n. 742 del 1969, art. 3, secondo cui talune cause, quali quelle di opposizione all’esecuzione o agli atti esecutivi, non sono sottoposte a sospensione durante il periodo feriale, deve intendersi riferito all’intero corso del procedimento, sicchè esso ha indiscutibilmente riferimento anche ai termini per proporre ricorso per cassazione; la norma citata, invero, anche nella parte in cui richiama l’art. 92 dell’ordinamento giudiziario, si riferisce pur sempre a controversie che abbiano una determinata natura (tale, cioè, da giustificare l’esigenza di una sollecita trattazione), e non già all’organo giudiziario presso il quale pende la controversia medesima (giurisprudenza consolidata; in materia di opposizione all’esecuzione o agli atti esecutivi, v., tra le altre: Cass., ord. 6 febbraio 2004, n. 2342; Cass., ord. 18 gennaio 2006, n. 818; Cass., ord. 18 gennaio 2006, n. 817; Cass. 2 marzo 2010, n. 4942; Cass. 1 febbraio 2011, n. 2345; per altre tipologie di cause sottratte alla sospensione: Cass. 4 dicembre 1991 n. 13055, Cass. 20 giugno 1994, n. 5932, Cass. 24 marzo 1995, n. 3478, Cass. 4 marzo 2000, n. 2450, Cass. 26 luglio 1996, n. 6753, Cass. 4 novembre 1997, n. 10823, Cass. 8 aprile 1998, n. 3629, Cass. 3 gennaio 2001, n. 44)”.