Contenzioso fiscale e sospensione estiva dei termini: attenzione a calcolare correttamente i termini!

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 16 Settembre 2014

Riparte il contenzioso fiscale dopo i canonici 46 giorni di sospensione estiva: ecco tutti i dettagli a cui fare attenzione (soprattutto per i casi di accesso ad istituti deflattivi del contenzioso) per non sbagliare il calcolo dei termini.

L'art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742 che, per *ius receptum***, si applica anche al rito 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 questi 46 giorni, tutte le scadenze processuali si interrompono** e, **nel caso in cui la decorrenza del termine abbia avuto inizio prima del 1° agosto, il tempo assegnato dal legislatore per il compimento dell'adempimento (presentazione del ricorso, deposito di atti…) riprenderà a decorrere alla fine del periodo di sospensione, con ciò determinandosi una parentesi temporale.**

Ripartono, quindi, a breve tutte le attività fiscali.

Sospensione delle liti tributarie ma non per i procedimenti cautelari

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

Il periodo di sospensione è valso per tutte le liti tributarie e quindi sono state soggette alla sospensione tutti gli atti indicati all'art. 19 del D. Lgs. 546/1992, che identifica gli atti impugnabili nonchè l'oggetto del ricorso.

La sospensione ha trovato 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).

Invece, la sospensione, per effetto di quanto disposto dall'art. 3 della legge 742/1996, **non trova applicazione ai procedimenti cautelari.**

Il Reclamo mediazione

Come è noto, l'art. 17-bis, del D.Lgs.n.546/92, norma introdotta dall'art. 39, c. 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha istituzionalizzato il cd. **reclamo mediazione.**

L'art.1, c. 611, lett. a, della legge n. 147 del 27 dicembre 2013 (cd. Legge di stabilità 2014) ha inciso sull'art. 17-bis, del D.Lgs.n.546/92.

Il comma 9 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, stabilisce che

> *"Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data".*

L'art. 1, c. 611, della legge n. 147 del 2013, **ha eliminato i successivi periodi, in base ai quali**

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

> *"Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale", ed ha aggiunto il seguente "Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali".*

Quindi, per le istanze presentate avverso gli atti notificati a decorrere dal 2 marzo 2014, qualora il procedimento di mediazione non si sia concluso con un accoglimento o con la formalizzazione di un accordo, i termini per la costituzione in giudizio delle parti di cui agli artt. 22 e 23 del D.Lgs. n. 546 del 1992 decorrono, in ogni caso, dal compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio.

In altri termini, osserva la circolare n. 1/2014, la notifica del provvedimento dell'Ufficio che respinge o accoglie parzialmente l'istanza non rileva ai fini della decorrenza dei termini per la costituzione in giudizio delle parti.

Inoltre, il termine di 90 giorni deve essere computato applicando le disposizioni sui termini processuali e quindi tenendo conto anche della sospensione feriale dei termini processuali dal 1° agosto al 15 settembre, di cui alla legge n. 742 del 969.

Trovano, ancora, applicazione tutte le disposizioni relative alla sospensione o interruzione dei termini processuali.

In pratica, dal 16 settembre ripartono i termini per la mediazione.

STRUMENTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO

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

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

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 (art. 6 c 3) ha previsto (nell'ipotesi di cui all'art. 6, c. 2 - accertamento non preceduto da invito a comparire di cui all'art. 5, del D.Lgs. n. 218/97) 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.

C.M. n.235/1997
"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.

R.M. n. 159/1999

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

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, per. 2, della richiamata L. 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 circolare n. 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 adesion**e, 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.*

Il pensiero della Cassazione sulla sospensione dei termini per l'accertamento con adesione

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

Con la **sentenza n. 2682 del 4 febbraio 2011** (ud. del 4 giugno 20100) 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.

La definizione dei pvc

L'art. 83, comma 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", con il 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'Agenzia delle entrate, lo stesso notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'articolo 7.

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

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.

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, ha consentito 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 ha trovato applicazione 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 terzo della sanzione indicata, qualora tale pagamento intervenga "entro il termine di proposizione del ricorso".

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

Riduzione della sospensione dei termini

Per effetto del D.L. n.132 del 12 settembre 2014, pubblicato in G.U. n. 212 del 12 settembre 2014, ed in vigore dal successivo 13 settembre, il legislatore, intervenendo sulla legge n.742/1996, ha ridotto la sospensione dei termini, che avrà vigore dal 6 al 31 agosto.

Su questo argomento leggi anche:

- Sospensione feriale dei termini 2019 - Anche il Fisco va in vacanza!
- La sospensione feriale dei termini: alcuni effetti pratici
- Inapplicabilità della sospensione feriale ai termini non processuali

16 settembre 2014

Gianfranco Antico

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