Sospensione dei termini: è possibile il cumulo fra accertamento con adesione e sospensione feriale?

di Giovambattista Palumbo

Pubblicato il 29 Ottobre 2015

la sospensione del periodo feriale e la sospensione di novanta giorni prevista per il procedimento di accertamento con adesione

Non è cumulabile la sospensione del periodo feriale alla sospensione di novanta giorni prevista per il procedimento di accertamento con adesione.

Così la Corte di Cassazione con l'**Ordinanza n. 11632, depositata il 05.06.2015**, secondo cui la sospensione dei termini riguardante il periodo feriale non può essere applicata anche ai procedimenti non contraddistinti da natura propriamente giurisdizionale.

Richiamando pregressa giurisprudenza contraria e definendola superata, la Suprema Corte ha spiegato che la sospensione del termine di cui all'art.6, co.3 D.Lgs. n.218/97 è tesa a garantire (in vista dell'eventuale esperimento dell'accertamento con adesione) solo il tempo necessario per svolgere le opportune valutazioni in proposito.

La Corte di Cassazione ha poi richiamato propria giurisprudenza in grado di avallare tale diniego di cumulabilità, analogo infatti al divieto di sommatoria tra i termini feriali e quelli individuati dall'art.16 L. n.289/02 in materia di condono.

La questione non è certo di poco conto e potrebbe comportare la dichiarazione di tardività di migliaia di ricorsi, anche considerato che, fino ad oggi, anche una (seppur risalente) Risoluzione della stessa Agenzia delle Entrate riconosceva invece, contrariamente a quanto ora stabilito dalla Suprema Corte, la cumulablità tra le due sospensioni.

Come noto, anche nel processo tributario opera l'istituto giuridico della sospensione feriale dei termini.

A decorrere dal 1° agosto (compreso) fino al 1 settembre (compreso; prima della modifica ad opera del DL 132/2014, il termine finale era il 15 settembre), dunque, anche la giustizia tributaria sospende la propria attività per 30 giorni.

Come noto, il Decreto Legge n. 132/2014, convertito con modificazioni dalla L. 10 novembre 2014, n. 162, ha modificato la durata della cosiddetta "*sospensione feriale dei termini processuali*".

A decorrere dal 2015 la sospensione dei termini è dunque stabilita dal 1 al 31 agosto di ogni anno, mentre il precedente periodo prevedeva un'interruzione dal 1° agosto al 15 settembre.

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

La sospensione feriale dei termini processuali è disciplinata dalla L. n. 742 del 7 ottobre 1969, il cui comma 1 dell'art. 1 sancisce che:

- il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed a quelle amministrative è sospeso di diritto nel periodo sopra indicato e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione;

- l'inizio del decorso è differito alla fine del periodo di sospensione, ove il decorso stesso abbia inizio durante detto periodo.

A dire il vero la prassi dell'Agenzia era per certi versi contraddittoria nel sostenere tale cumulabilità.

Alla luce di quanto emergeva dalla **Circolare 9/2012**, in tema di mediazione, non era infatti chiaro se il periodo di sospensione per adesione si potesse cumulare con il periodo di sospensione feriale, come già evidenziato in una ormai risalente prassi dell'Amministrazione (Risoluzione n. 159/E dell'11 novembre 1999), oppure se la precedente Risoluzione dovesse ritenersi ormai superata dal nuovo indirizzo, espresso appunto nella citata Circolare del 19.03.2012, secondo cui, "*la sospensione di diritto dal 1° agosto al 15 settembre non trova invece applicazione nel corso della procedura di mediazione vera e propria … che deve pertanto concludersi comunque nel termine di novanta giorni, trattandosi di una fase amministrativa e non processuale*".

La sospensione feriale dei termini, del resto, come detto ora dai giudici di legittimità nella sentenza in esame, attiene solo ai **termini processuali e non anche ai termini sostanziali,** come senz'altro sono quelli relativi alla conclusione del contraddittorio per accertamento con adesione (e mediazione).

Le sole eccezioni previste a tale principio attengono infatti a quei termini che, pur essendo sostanziali, sono stabiliti per agire in giudizio a pena di decadenza (es. impugnazione di delibera condominiale, o, in ambito tributario, impugnazione dell'atto di accertamento), ma non è questo il caso del termine in esame.

Neppure è del tutto vero, del resto, che la decisione della Corte rappresenti un revirement rispetto alla propria pregressa giurisprudenza.

Che l'accertamento con adesione sia infatti un procedimento amministrativo non è in dubbio e come già stabilito dalla Corte di Cassazione (vedi Cass., Sez. prima Civile, sentenza 3842 del 26 febbraio 2004 e c onforme Cassazione, Sezione seconda, Sentenza n. 1280/07, depositata il 22 gennaio 2007), la sospensione feriale non si può applicare a termini che attengono ad un procedimento amministrativo.

La lettera e la ratio della normativa della legge n. 742 del 1969 (che si riconnette alla necessità della difesa tecnica in giudizio) non consente dunque di ampliarne l'applicabilità a termini che non sono processuali, ma attengono ad atti da compiersi nell'ambito di un procedimento amministrativo.

Come del resto già specificato dalla Corte Suprema, **Cass. Civ, Sez. I, con la sentenza n. 2978 del 26 marzo 1994**, la non applicazione della sospensione feriale dei termini "*in tanto determina la nullità dell'attività svolta, in quanto, in conseguenza di quella trattazione, risultino pregiudicati i diritti di difesa della parti, siccome tutelati da specifiche disposizioni*", laddove come noto, nel caso in esame, nessuna specifica disposizione prevede che anche la sospensione da adesione sia sottoposta ad ulteriore sospensione feriale.

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

La ratio della sospensione feriale dei termini, infatti, come detto, è quella di **assicurare il diritto alla difesa.**

E come ancora specificato dalla citata Cassazione (sent. n. 2978/94) la mancata applicazione della sospensione feriale "*non determina effetti pregiudizievoli se la continuità dell'iter processuale è pienamente assicurata per tutte le parti, sicchè ad esse sia riconosciuta, concretamente, la potenzialità difensiva che avrebbero avuto se la trattazione fosse stata ritualmente fissata*".

In sostanza, ciò che, in ogni caso, deve essere assicurato è il termine di 60 giorni per proporre ricorso.

Se quindi il periodo di sospensione feriale risulta già compreso in quello, più ampio, di sospensione da adesione, non esiste nessun diritto alla difesa da tutelare, essendo questo in realtà già tutelato (anzi, già più tutelato).

Viceversa, laddove il termine di sospensione "amministrativa" finisca durante il periodo di sospensione feriale, allora (come ancora confermato anche in riferimento alla mediazione nella Circolare 9/2012) la sospensione feriale esplica i propri effetti, ma non in riferimento al termine di sospensione da adesione, ma in riferimento al termine (processuale) di presentazione del ricorso, il cui decorso, altrimenti, laddove le due sospensioni non si cumulassero, ricadrebbe, anche se solo in parte, durante il detto periodo feriale.

Viceversa, le due sospensioni non si possono cumulare quando la sospensione da adesione (o da mediazione), cominciata prima o dopo il termine di inizio della sospensione feriale (primo agosto), decorra normalmente per 90 giorni, assicurando così sia un congruo termine (60 + 90 = 150) per la proposizione del ricorso (superiore, addirittura, sia a quello "ordinario" di 60 giorni che a quello che, eventualmente, già usufruisca della sospensione feriale: 60 + 30 = 90), sia anche un congruo termine per il contraddittorio per adesione (o mediazione).

In caso contrario, del resto, il periodo complessivamente ritenuto congruo per esplicare il diritto di difesa (sola ratio, si ripete, della sospensione feriale), sarebbe pari a 60 + 30 + 90, per un totale di ben 180 giorni, pari cioè a sei mesi, rispetto agli ordinari due; il che sembra onestamente un po' esagerato (anche in termini di speditezza della giustizia processuale).

Nel caso inoltre (possibile), in cui il contribuente (per le controversie soggette a tale procedimento) instauri sia il procedimento di adesione che poi di mediazione, addirittura i termini a disposizione per l'impugnazione diverrebbero 60 + 90 + 30 + 90, per un totale di ben 270 giorni, ben 9 mesi.

La sola cosa che quindi appare evidente è che il cumulo delle due sospensioni, per adesione e feriale, ancor più ora che è anche garantita la fase della ulteriore sospensione per la mediazione (almeno per gli atti definibili mediante tale procedura), non ha niente a che vedere con il diritto di difesa, già ampiamente garantito.

La (sola) regola applicabile, in tema di sospensione feriale, deve dunque essere, come confermato dalla Corte di Cassazione, quella per cui **sono sospesi solo i cosiddetti termini processuali, mentre quelli sostanziali, relativi a fasi amministrative, non subiscono la sospensione feriale.**

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

La conclusione, quindi, già raggiunta nella Risoluzione n. 159/E dell'11 novembre 1999, in base alla quale "*anche il periodo di sospensione di 90 giorni, di cui all'articolo 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218, rientra - per logica connessione con i termini processuali - nell'ambito applicativo dell'articolo 1, secondo periodo, della richiamata legge n. 742*", già di fatto superata, come visto, dalla Circolare 9/2012 in tema di mediazione, risulta oggi comunque superata dal chiaro indirizzo della Suprema Corte.

Nella Circolare 9/2012 si evidenziava peraltro che "*la sospensione di diritto dal 1° agosto al 15 settembre non trova invece applicazione nel corso della procedura di mediazione vera e propria … che deve pertanto concludersi comunque nel termine di novanta giorni, trattandosi di una fase amministrativa e non processuale*".

E del resto, come detto, per esplicita disposizione legislativa, la sospensione feriale riguarda solo i termini processuali e dunque, anche nell'ambito del processo tributario, la sospensione feriale si applica a tutti i termini previsti dalla disciplina del contenzioso tributario (e solo a questi) (cfr. Circolare n. 26/D del 4 aprile 2002, Circolare n. 133/E del 17 giugno 1999 e Circolare n. 98/E del 23 aprile 1996) e così, ad esempio, la sospensione trova pacifica applicazione, oltre che per la proposizione del ricorso, anche per la costituzione in giudizio e per il deposito di documenti e di memorie illustrative (cfr. artt. 49 e 51 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

La sospensione feriale non si estende invece, come detto, ai cosiddetti termini amministrativi o procedurali, laddove la sospensione per adesione non è disciplinata dal Dlgs 546/92 sul contenzioso tributario, ma dal Dlgs 218/97 e quindi, ancor più della mediazione (che almeno formalmente in tale decreto rientra), non può rientrare tra gli istituti a cui si applica il sistema (processuale) della sospensione feriale.

In caso contrario, peraltro, **si avrebbe una sospensione di una sospensione (e non di un termine di impugnazione).**

Appare evidente, allora, che non può essere possibile introdurre un'eccezione all'eccezione, aggiungendo alla già "eccezionale" sospensione di 90 giorni (da adesione) un'ulteriore, "eccezionale", sospensione di 30 giorni (quale è, appunto, quella della sospensione feriale).

La ratio della fino ad oggi ammessa (almeno sulla base della Risoluzione del 1999) cumulabilità era a ben vedere quella di "allargare" il più possibile il periodo a disposizione per concludere eventuali accordi "transattivi", cosa legittima e comprensibile; ma non in base alla disciplina della sospensione feriale ex L. n. 742 del 7 ottobre 1969.

La procedura civile, infatti, non può essere stravolta per fini che con il processo nulla hanno a che fare.

La (sola) regola applicabile in base a tale disciplina è infatti quella per cui sono sospesi i cosiddetti termini processuali, mentre quelli sostanziali, relativi ai rapporti tra privati (come devono in sostanza considerarsi quelli tra Amministrazione e contribuente nell'ambito del procedimento per adesione), non subiscono la sospensione feriale.

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

La non applicazione della sospensione feriale in sede processuale civile, anche nel caso di termini processuali, del resto, non è certo una "rarità".

I termini non soggetti alla sospensione feriale (citandone solo alcuni) sono infatti, per esempio, quelli:

- dei procedimenti di dichiarazione e revoca di fallimento;

- delle cause di opposizione allo stato passivo del fallimento;

- per le controversie in materia di lavoro privato e pubblico, previdenza e assistenza, procedimenti disciplinari;

- dei procedimenti cautelari ex art. 700 cpc;

- delle procedure di sequestro conservativo;

- delle cause di sfratto;

- delle cause di opposizione dell'esecuzione per motivi di merito;

- dei ricorsi gerarchici, in opposizione e straordinario;

- per il deposito del lodo nell'arbitrato rituale.

Affermare dunque la non applicazione della sospensione feriale anche al procedimento di accertamento con adesione non è una cosa tanto eccezionale.

La ratio di tale conclusione, come esplicitata anche dalla Corte, è che in tali casi il periodo di sospensione feriale non incide sul termine per impugnare (rispetto al quale, ex lege, vale la sospensione feriale), ma, semplicemente, "coincide" con il periodo di sospensione per adesione.

Vediamo infatti **un esempio**:

- avviso di accertamento notificato il 27 aprile;

- istanza di accertamento con adesione presentata il 18 giugno.

Dunque:

1) alla data del 18 giugno sono trascorsi 51 giorni dei 60 previsti per produrre ricorso;

2) dalla stessa data del 18 giugno iniziano a decorrere i 90 giorni previsti dall'articolo 6, comma 3, che vengono a scadere il 15 settembre e cui vanno poi sommati i residui 9 giorni risultanti dal precedente punto 1.

Non si può infatti in questo caso pretendere che, essendo intervenuta il 1° agosto la sospensione feriale, fino al 1 settembre, risultano decorsi soltanto 44 giorni dei 90 e i rimanenti 46 giorni, unitamente ai residui 9 utili per produrre ricorso, iniziano a decorrere solo dal 1 settembre.

In tal caso, come detto, ci sarebbe una sospensione della sospensione e non una sospensione del termine di impugnazione.

Cosa ancora più assurda se solo si riflette in ordine al fatto che, oltretutto, il termine di sospensione per adesione è molto più ampio di quello della sospensione feriale.

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

La sospensione feriale è dunque "*contenuta*" in quella per adesione; e questo già in evidente favor verso il contribuente.

Attenzione dunque alla possibile tardività dei ricorsi.

In ossequio alla regola generale sancita dall'art. 1 della L. n. 742 del 1969, il periodo feriale va quindi escluso dal computo dei giorni utili.

Pertanto, se il decorso del termine ha inizio durante questo periodo (in un qualsiasi giorno di tale periodo), l'inizio stesso è differito alla fine di tale periodo, nel senso che il computo dovrà essere effettuato a partire dalla fine del periodo feriale e, quindi, dal 1 settembre compreso (anche se festivo).

Dunque, con riferimento alla possibilità di presentare un ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale competente se il primo giorno per la proposizione del ricorso cade nel periodo feriale (1 agosto-1 settembre), il computo del termine di 60 giorni inizierà dal 1 settembre compreso.

29 ottobre 2015

Giovambattista Palumbo

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