

Sospensione feriale e accertamento con adesione

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 8 Agosto 2016

siamo a fine luglio e sta per iniziare il periodo di sospensione feriale dei termini relativo al contenzioso tributario: in caso di presentazione di istanza di accertamento con adesione come vanno calcolati i termini processuali se l'atto s'interseca con la sospensione estiva

Come è noto, il D.Lgs. n. 218/97 (art. 6, comma 2), per consentire all'ufficio ed al contribuente di valutare con la dovuta attenzione il contenuto dell'atto di accertamento cui l'istanza di adesione si riferisce, ha previsto una sospensione di 90 giorni dei termini per ricorrere, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente.

A sua volta, per effetto dell'art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742, come modificato dall'art. 16, del D.L. n. 132 del 12 settembre 2014 (cd. Decreto giustizia), convertito, con modificazioni, in Legge n.162 del 10 novembre 2014, il Fisco sospende i termini per ricorrere l'1 agosto per riprenderli l'1 settembre (in pratica i termini processuali sono sospesi di diritto dall'1 al 31 agosto).

In questo nostro intervento affrontiamo la questione aperta relativa all'applicazione della sospensione dei termini al procedimento di accertamento con adesione.

Le indicazioni di prassi

Già la prima circolare esplicativa dell'istituto dell'accertamento con adesione (n. 235/E/1997) ha precisato 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”* (allora vigente).

Tale posizione è stata ribadita con la R.M. n. 159/E dell'11 novembre 1999, che ha affermato 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, per. 2, della richiamata legge n. 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.

Principio confermato ancora successivamente dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 65/2001¹, che ha precisato che il periodo di sospensione di 90 giorni non costituisce termine di riferimento per la conclusione del procedimento di accertamento con adesione, atteso 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 oggi dei 31 giorni per la sospensione feriale.

La posizione della giurisprudenza

La massima giurisprudenza di legittimità si è attestata inizialmente sulle posizioni dell'Amministrazione Finanziaria.

Infatti, con la **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 giorni previsti dalla sospensione dei termini per il periodo feriale, e la sospensione dei termini previsti per effetto delle proroghe da condoni). Per la Corte di Cassazione, "*di tali diversi periodi di sospensione dei termini la società contribuente aveva il pieno diritto di poterne usufruire non essendo previsto da alcuna norma di legge il divieto di cumulabilità delle sospensioni, nè a tale cumulo osta alcuna altra ragione di opportunità essendo diverse le rationes sulle quali dette previsioni sono fondate; a titolo esemplificativo, occorre ricordare che la sospensione del termine per l'impugnazione D.Lgs. n. 218 del 1997, ex art. 6, comma 3, di 90 giorni si fonda sulla necessità di dare al contribuente un ragionevole lasso di tempo per valutare la convenienza o meno di aderire al concordato tributario dopo avere esaminato il carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e l'opportunità di evitare una contestazione giudiziaria (Cass. n. 28051/2009), mentre quello previsto dalla L. n. 289 del 2002 era finalizzato a non distogliere i funzionali dell'A.F. dall'esame delle pratiche di definizione agevolata con altre diverse incombenze; infine la sospensione feriale di cui alla L. n. 742 del 1969 è ispirata all'irrinunciabilità del diritto alle ferie*".

L'indirizzo assunto è stato sostanzialmente ridefinito con l'**ordinanza n. 11632 del 5 giugno 2015** (ud. 7 maggio 2015), con cui la Corte di Cassazione, richiamando precedenti pronunce, intervenendo in materia di tributi locali (ICI), ha ritenuto inapplicabile la sospensione dei termini per il periodo feriale ai

procedimenti non giurisdizionali quale quello dell'accertamento con adesione. *“La giurisprudenza di questa Corte è nel senso di ritenere inapplicabile la sospensione dei termini per il periodo feriale ai procedimenti non giurisdizionali. In questa direzione, superando l'orientamento espresso da Cass. n. 2682/11, si è ormai stabilmente affermato che la sospensione del termine per l'impugnazione degli atti d'imposizione tributaria prevista dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 3, è volta a garantire un concreto spatium deliberandi in vista dell'accertamento con adesione (il cui esperimento resta, appunto, consentito) e va riferita al relativo procedimento, che ha natura amministrativa (cfr. Cass. n. 28051 del 2009), per di più escludendo la cumulabilità della sospensione disposta da detta disposizione con quella prevista in tema di condono - L. n. 289 del 2002, art. 15, specificamente ritenendo che '... la sospensione prevista dalla legge sul condono incide sui tempi per la proposizione del ricorso giurisdizionale in concordanza col tempo concesso per il perfezionamento della definizione agevolata (art. 15, comma 2)”. In secondo luogo, gli ermellini fanno proprio una precedente pronuncia (Cass. n. 16347 del 2013), secondo cui “la non cumulabilità è coerente alla non cumulabilità della sospensione dei termini feriali con quelli di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 16, affermata da Cass. 28 giugno 2007, n. 14898 e 11 marzo 2010, n. 5924 - cfr. Cass. n. 10741/2014; 16877/2014, Cass. n. 16876/2014; Cass. n. 23576/2012”. Facendo dunque applicazione al caso di specie di siffatti principi generali, idonei a superare il diverso avviso espresso dalla prassi amministrativa (R.M. n. 159/1999), osserva la Corte che “nessun errore in diritto risulta avere commesso la CTR che ha correttamente ritenuto di non applicare la sospensione del periodo feriale al termine di 90 giorni relativo all'accertamento con adesione – intervenuto dopo 54 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, poi concludendo che il termine per la proposizione dell'appello - pure computando la sospensione feriale (46 giorni) per il residuo del termine di 60 dalla notifica dell'atto di accertamento (pari a 4 giorni) - era ormai decorso all'epoca della proposizione dell'impugnazione - sia essa avvenuta il 10 ottobre 2009 - come ritenuto dalla parte ricorrente (pag. 8 ricorso) ovvero il 10 novembre 2009 come indicato in sentenza”.*

Principio sostanzialmente confermato dall'**ordinanza della Corte di Cassazione n.7995 del 20 aprile 2016** (ud. 16 marzo 2016)², secondo cui è *“inapplicabile la sospensione dei termini per il periodo feriale ai procedimenti non giurisdizionali. In questa direzione, superando l'orientamento espresso da Cass n. 2682/11, si è ormai stabilmente affermato che la sospensione del termine per l'impugnazione degli atti d'imposizione tributaria prevista dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, comma 3, è volta a garantire un concreto spatium deliberandi in vista dell'accertamento con adesione (il cui esperimento resta, appunto, consentito) e va riferita al relativo procedimento, che ha natura amministrativa (cfr. Cass. n. 28051 del 2009). Si è per di più esclusa la cumulabilità della sospensione disposta da detta*

ultima disposizione con quella prevista in tema di condono L. n. 289 del 2002, art. 15, in quel contesto pure aggiungendo, che tale soluzione è coerente con la non cumulabilità della sospensione dei termini feriali con quelli di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 16 - cfr. Cass. 16877/2014, Cass. n. 16876/2014; Cass. n. 23047/2015“.

Brevi conclusioni

Il question time n. 5-06008 del 9 luglio 2015, con il quale in Commissione Finanze alla Camera era stato rilevato che dalle ultime modifiche presenti nel D.Lgs. della riscossione e del contenzioso emergeva la volontà legislativa di ritenere applicabile la sospensione dei termini feriali anche ai procedimenti amministrativi, che si collocano nella fase antecedente a quella processuale, così come peraltro già previsto per la mediazione, non ha trovato conferma legislativa.

La norma espressamente sospende i termini di impugnazione, con la conseguenza che dovrebbero (il condizionale a questo punto è d’obbligo) cumularsi gli eventuali 31 giorni.

26 luglio 2016

Gianfranco Antico

1 Le Entrate hanno, fra l’altro, puntualizzato che *“la negativa conclusione del procedimento non incide sul periodo di sospensione dei termini per ricorrere previsto dal co. 3 dello stesso art. 6. Tale norma assegna, infatti, alla presentazione dell’istanza di adesione l’effetto automatico e predeterminato di sospensione, per 90 giorni, dei termini per impugnare l’atto di accertamento notificato dall’ufficio, non prevedendo alcuna causa di decadenza dalla sospensione stessa”*. L’intervento di prassi puntualizza che la disposizione in esame non correla in alcun modo il periodo di sospensione all’eventuale anticipato esito negativo dell’istanza di adesione e, pertanto, *“sia sul piano testuale che di ricostruzione logico-sistematica non è fondatamente sostenibile la comprimibilità del periodo di sospensione fissato dalla legge in novanta giorni”*.

2 In detta sentenza, legittimamente, la Corte ha osservato che sul rispetto del termine dei 60 giorni, previsto dall’art. 12, c. 7, della L. n. 212/2000, non incide l’eventuale sospensione dei termini. In pratica, l’atto di accertamento, trascorsi i 60 giorni, può essere emesso anche nel mese di agosto.