
Accertamento con adesione e mediazione fiscale: le nuove regole per la sospensione dei termini

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 9 Gennaio 2017

sono state aggiornate le norme che regolano la sospensione feriale dei termini: occorre fare molta attenzione al calcolo dei termini processuali quando si è in presenza di istanza di accertamento con adesione o procedura di mediazione fiscale; ecco come fare...

I vari strumenti deflativi introdotti si preoccupano di assicurare al contribuente una pausa di riflessione, per la gestione del contraddittorio, senza con ciò intaccare i diritti del contribuente, salvaguardando i termini per l'eventuale successiva impugnazione.

Analizziamo, pertanto, l'operatività della sospensione dei termini nell'ambito della mediazione e dell'accertamento con adesione, alla luce delle modifiche apportate dal D.L. n. 193/2016, conv. in Legge n. 225 dell'1 dicembre 2016, alla sospensione da adesione.

MEDIAZIONE

Il comma 1 dell'articolo 17-bis, del D.Lgs. n. 546/92, stabilendo che *“il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa”*, ha di fatto semplificato le modalità di instaurazione del procedimento.

Pertanto, nelle controversie in questione, la proposizione dell'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo/mediazione.

Come rilevato nella circolare n. 38/2015, *“Il procedimento di reclamo/mediazione è introdotto automaticamente con la presentazione del ricorso”*, senza più la necessità di un'apposita istanza di reclamo, motivata sulle stesse ragioni che sarebbero state portate all'attenzione del giudice nella eventuale fase giurisdizionale col successivo deposito del ricorso, decorsi i termini previsti per la

conclusione del procedimento.

Gli stessi estensori del documento sopra citato osservano che il venir meno della necessità di presentazione di un'apposita istanza giustifica anche la mancata riproposizione della previgente disposizione che dichiarava espressamente applicabili al procedimento di reclamo, in quanto compatibili, le norme sulla proposizione del ricorso (per espressa previsione normativa, al procedimento si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e all'art. 22 c. 4 del D.Lgs. n. 546 del 1992, nonché, con riferimento alla fase di vera e propria mediazione, l'art. 48 del medesimo decreto).

Nell'attuale configurazione il procedimento di reclamo/mediazione è, infatti, connaturato al processo.

Resta ferma, naturalmente, per le controversie in questione, la facoltà per il contribuente di inserire nel ricorso una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa, già esercitabile, sulla base del testo normativo antecedente, attraverso la presentazione del reclamo (cfr. C.M. n. 38/2015).

Il comma 2, dell'articolo 17-bis, del D.Lgs. n. 546/92, prevede che *“Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo”*.

La proposizione del ricorso apre, quindi, una fase amministrativa di durata pari a 90 giorni entro la quale deve svolgersi il procedimento di reclamo/mediazione.

Tale fase (che si colloca temporalmente tra l'avvio dell'azione giudiziaria, coincidente con la notifica del ricorso, e l'eventuale instaurazione del giudizio, i termini per la costituzione del ricorrente restano sospesi durante il procedimento), è finalizzata all'esame del reclamo e dell'eventuale proposta di mediazione, con l'obiettivo di evitare, in caso di esito positivo, che la causa sia portata a conoscenza del giudice.

Il termine di 90 giorni va computato dalla data di notifica del ricorso all'ente impositore.

Se la notifica del ricorso è effettuata a mezzo del servizio postale, il predetto termine decorre dalla data di ricezione del ricorso da parte dell'ente destinatario, in analogia con quanto accade per la decorrenza del termine per la costituzione in giudizio del ricorrente.

Il termine di 90 giorni è soggetto alla sospensione dei termini processuali nel periodo feriale, come esplicitato dal comma 2, ultimo periodo, dell'articolo 17-bis.

Per effetto di quanto previsto dall'art. 1, della L. 07.10.1969, n. 742, come modificato dall'art. 16, del D.L. n. 132 del 12.9.2014 cd. Decreto giustizia, convertito, con modificazioni, in L. n.162 del 10.11.2014, il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie ed a quelle amministrative è sospeso di diritto dall'1 al 31 agosto di ciascun anno e riprende a decorrere alla fine del periodo di sospensione (prima la pausa estiva aveva inizio il sempre l'1 agosto ma cessava il 15 settembre).

Come rilevato nella citata circolare n. 38/2015, in pendenza del procedimento di reclamo/mediazione, e cioè a decorrere dalla notifica del ricorso e nei successivi 90 giorni, calcolati applicando le regole dei termini processuali.

- Il ricorso non è procedibile, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 17-bis. Ciò significa che l'azione giudiziaria può essere proseguita, attraverso la costituzione in giudizio del ricorrente, solo una volta scaduto il termine per lo svolgimento dell'istruttoria. Come previsto dal successivo comma 3, il termine di 30 giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente, previsto dall'art. 22 del D.Lgs.n.546/92, decorre solo dopo lo scadere del termine dilatorio di 90 giorni; inoltre, la commissione tributaria provinciale, se rileva che la costituzione in giudizio è avvenuta prima dello scadere dei novanta giorni, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.
- Sono sospesi ex lege la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di contestazione, come previsto dal comma 8 dell'articolo 17-bis. Tale disposizione stabilisce altresì che, decorso il termine di 90 giorni senza che vi sia stato accoglimento del reclamo o perfezionamento della mediazione, il contribuente è tenuto a corrispondere gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta per il periodo di sospensione. La disciplina sul punto ricalca quella previgente, fatta eccezione per la previsione (contenuta nel comma 9-bis, ultimo periodo, del vecchio articolo 17-bis e non riproposta nel nuovo testo) che dichiarava inoperante la sospensione legale per i casi di improcedibilità del ricorso a seguito di prematura costituzione in giudizio del ricorrente. Pertanto, ora, la sospensione legale della riscossione, che consegue automaticamente alla presentazione del ricorso, opera anche nel caso in cui il contribuente si costituisca prima dello scadere del termine di 90 giorni.

Gli effetti sopra descritti si producono esclusivamente nel caso di rituale instaurazione delle controversie alle quali è applicabile l'art. 17-bis. Pertanto, qualora il ricorso sia inammissibile (perché ad esempio presentato tardivamente) oppure sia proposto avverso un atto non rientrante nell'ambito di applicazione

del reclamo/mediazione, i termini per la costituzione in giudizio del ricorrente decorrono dalla notifica del ricorso stesso e, inoltre, non opera la sospensione legale della riscossione.

ACCERTAMENTO CON ADESIONE

Nella concreta attuazione dell'istituto dell'accertamento con adesione a regime (D.Lgs. n. 218/97) l'ipotesi più frequente di richiesta di concordato è costituita dall'istanza inoltrata dal contribuente a seguito di notifica di avviso di accertamento o rettifica.

La norma contenuta nel secondo comma dell'art. 6, del D.Lgs. n. 218/97, consente al contribuente (in assenza di analoga iniziativa dell'Ufficio e successivamente alla notifica di avviso di accertamento o rettifica non preceduto da invito a comparire) di proporre autonomamente istanza di accertamento con adesione, chiedendo l'instaurazione del contraddittorio in ordine alle violazioni contestate con l'atto notificato.

L'istanza, redatta in carta libera, deve contenere il riferimento all'atto avverso il quale è proposta e l'indicazione del recapito, anche telefonico (è opportuno indicare il proprio indirizzo e-mail) del contribuente e può essere indifferentemente consegnata o spedita all'Ufficio che ha emesso l'atto impositivo.

In ordine alle modalità di presentazione dell'istanza, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito (cfr. circ. n. 28 dell'8 aprile 2002) che si considera tempestiva la domanda spedita per posta entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, purché vengano rispettate dal contribuente le modalità prescritte dall'art. 20 del decreto legislativo n. 546 del 1997 (plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento).

Sulla base di tale interpretazione, assolutamente condivisibile, anche il termine di sospensione di novanta giorni di cui all'art. 6, c. 3, decorre dalla data certa di spedizione dell'istanza.

Va precisato che l'istanza, in ogni caso, deve essere presentata prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale e che, comunque, l'impugnazione dell'atto nel corso del procedimento di adesione comporta la rinuncia all'istanza stessa.

La presentazione dell'istanza prevista dall'art. 6, c. 2, del D.Lgs. n. 218/97, genera, fra l'altro, la sospensione per 90 giorni dei termini di impugnazione dell'atto.

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 legislatore delegato ha, infatti, disposto una sospensione di 90 giorni dei termini per ricorrere, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente¹.

Sul punto è sorta una vera e propria querelle: se trattasi di sospensione automatica ovvero condizionata all'esito del contraddittorio.

Senza andare qui a ripercorrere le varie posizioni giurisprudenziali, oggi il legislatore ha chiuso la questione, nell'ambito del D.L. n. 193/2016 (art. 7-quater, c. 18, introdotto in sede di conversione in legge n. 225 dell'1 dicembre 2016), disponendo che *“i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale”*.

Leggi anche: [Regole e termini dell'accertamento con adesione](#)

9 gennaio 2017

Gianfranco Antico

¹ Più precisamente, la relazione 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”*.