

## **Le misure fiscali del "Decreto Rilancio". Profili rilevanti in materia di Tributi Locali**

Piattaforma Zoom  
22 giugno 2020

### **Cumulabilità della sospensione dei termini processuali e della sospensione nell'ambito dell'accertamento con adesione**

*di Ernestino Bruschetta*

#### **1. Non è stato un déjà vu.**

L'art. 1 l. 7 ottobre 1969 n. 742, dispone che durante le cosiddette ferie giudiziarie tutti i termini processuali, salve le tassative eccezioni successivamente stabilite, sono sospesi.

Regola che vale anche per il processo tributario, non solo perché quest'ultimo è pacificamente da ricomprendersi tra i processi amministrativi, per i quali l'art. 1 l. n. 742 cit. prevede espressamente la sospensione feriale dei termini; ma, anche, perché la sospensione feriale dei termini del processo tributario è richiamata, sia dall'art. 40, comma 4, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, che disciplina l'istituto dell'interruzione processuale; sia dall'art. 6, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 545, laddove si chiede al presidente della commissione di costituire la sezione che durante la sospensione feriale deve trattare i ricorsi cautelari. Del resto, in dottrina, come in giurisprudenza, la sospensione feriale dei termini del processo tributario è sempre stata data per scontata (Cass. sez. trib. 19874 del 2012; Cass. sez. trib. 10350 del 2003; Cass. sez. trib. 8850 del 2003).

Il problema della cumulabilità della sospensione feriale dei termini processuali, con la sospensione per giorni novanta del termine per la proposizione del ricorso davanti alla commissione tributaria, sospensione prevista dall'art. 6, comma 3, d.lgs. 19 giugno 1997 n. 218 che disciplina il procedimento di accertamento con adesione, si è subito

posto all'attenzione dei pratici. L'interrogativo era, tutto sommato, abbastanza semplice, quasi banale; e può riassumersi come appresso. Il termine di sospensione di giorni novanta stabilito dall'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218 cit., che disciplina il procedimento di accertamento con adesione, doveva considerarsi o meno un termine processuale? Perché, all'evidenza, se a questo termine di sospensione si è disposti a riconoscere natura processuale, lo stesso rientra nella disciplina della sospensione feriale dei termini, atteso che l'art. 1 l. n. 742 cit. sospende tutti i termini processuali.

La prassi, con ben tre circolari, n. 235/97, n. 159/99, n. 65/01, ebbe a risolvere correttamente la questione, nel senso della cumulabilità dei due termini di sospensione; anche se, per la verità, senza mai affermare chiaramente che il termine di sospensione previsto dalla disciplina del procedimento di accertamento con adesione avesse natura processuale; limitandosi, la circolare n. 159 cit., soltanto a riconoscere, al termine di sospensione di novanta giorni ex art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218 cit., soltanto una <<logica connessione>> con i termini processuali; oltre che a ravvisare, nelle due sospensioni dei termini, feriale e di novanta giorni in caso di presentazione dell'istanza per l'accertamento con adesione, <<diverse finalità>>. Era poi particolarmente interessante, nella ridetta circolare n. 159 cit., lo <<specchietto>> sinottico, che accompagnava l'affermazione di cumulabilità; uno <<specchietto>> che simulava, con minuzia di esempi, tutte le possibili ricadute pratiche, in modo da rendere tranquillo il contribuente sulla cumulabilità delle due sospensioni dei termini.

La soluzione era, comunque, tanto pacifica che, fino al 2015, la cassazione la riconobbe, in più di una occasione, implicitamente, presupponendola senza particolari riflessioni (v. per es. Cass. sez. trib. n. 10360 del 2015; Cass. sez. trib. n. 11403 del 2015, in cui si statuiva che la mancanza di un verbale di accordo, a seguito di invito a comparire, non comportava rinuncia al procedimento di accertamento con adesione, per cui si doveva ritenere che il termine di sospensione di novanta giorni continuasse a decorrere fino al suo spirare).

Sol che, sempre nel medesimo 2015, su di una eccezione formulata dall'ufficio, quest'ultimo evidentemente dimentico delle sue stesse circolari, la cassazione, più precisamente la sua sezione sesta (Cass. sez. VI-T n. 11632 del 2015), ebbe ad affermare che il termine di sospensione di novanta giorni stabilito per il procedimento di accertamento con adesione, in quanto introduttivo di un procedimento amministrativo, non aveva natura <<giurisdizionale>>; cosicché, la cit. sez. VI-T, ai fini della tempestività del ricorso proposto davanti alla commissione tributaria, con ciò prendendo a prestito la giurisprudenza formatasi in tema di condono, quest'ultima nel senso che il termine per aderire alla definizione agevolata aveva natura non processuale, bensì amministrativa (Cass. sez. trib. n. 16876 del 2014; Cass. sez. trib. n. 16347 del 2013), decise per la non cumulabilità delle due sospensioni.

La sentenza della cit. sez. VI-T, che si sarebbe potuto comodamente relegare a episodio, visti i contrari, nel tempo ripetuti, precedenti, venne però bissata dalla conforme Cass. sez. trib. n. 7995 del 2016, creando un contrasto che solo l'intervento delle Sezioni Unite, secondo la prassi interna alla Corte, avrebbe potuto risolvere; con ciò, rendendo, nelle more, drammatica la situazione, per la possibilità di una piccola ecatombe di ricorsi, per la cui proposizione i contribuenti avevano pedissequamente seguito, oltre che la logica, le istruzioni fornite dalla stessa amministrazione.

L'epilogo, come noto, venne a concentrarsi sull'interpretazione autentica, contenuta nell'art. 7 *quater*, comma 18, d.l. 22 ottobre 2016 n. 193 conv. con modif. in l. 1° dicembre 2016 n. 225, per cui: <<I termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività' giurisdizionale>>; una interpretazione autentica, appunto, opportunamente suggerita ad evitare il pericolo di vedere dichiarati inammissibili, dopo molti anni, numerosi ricorsi; ricorsi proposti, come appena ricordato, seguendo le *guide-lines* erariali.

Alla interpretazione autentica, si adeguò, prontamente, senza discussioni, la Suprema Corte (Cass. sez. trib. n. 5039 del 2019).

## **2. A specchio.**

Con l'art. 83, comma 2, d.l. 17 marzo 2020 n. 18 conv. con modif. in l. 24 aprile 2020 n. 27 sono stati sospesi, per COVID, dal 9 marzo al 15 aprile 2020, tutti i termini processuali, oltreché il termine per la proposizione del ricorso davanti alle commissioni provinciali.

Come noto, la disposizione è stata interessata da due fondamentali modifiche. Con la prima, ex art. 36, comma 1, d.l. 8 aprile 2020 n. 23 conv. con modif. in l. 5 giugno 2020 n. 40, il termine di sospensione è stato prorogato fino all'11 maggio 2020. Con la seconda, ex art. 158, comma 1, d.l. 19 maggio 2020 n. 34, invece, viene stabilito, con norma chiaramente di interpretazione autentica, che la sospensione dei termini prevista dall'art. 83, comma 2, d.l. n. 18 cit. <<si intende in ogni caso cumulabile con la sospensione del termine di impugnazione prevista per la procedura di accertamento con adesione>>.

In mezzo, prima della legge di interpretazione autentica, stanno le preoccupazioni, espresse dalla dottrina, in più di una occasione, circa la cumulabilità delle due sospensioni. Una dottrina che, generalmente, ha invocato prudenza, agendo, evidentemente, lo sgradevole retrospensiero di quanto in precedenza avvenuto in tema di cumulabilità con la sospensione feriale dei termini processuali.

Una preoccupazione che nemmeno era stata sedata da ben due circolari dell'Agencia, la n. 5/20 (alla nota n. 3), la n. 6/20 (a pag. 3), che, seppure in modo assertivo, avevano riconosciuto espressamente che le due sospensioni erano cumulabili; tanto che, si è ritenuto indispensabile di dover intervenire con la rammentata legge di interpretazione autentica.

## **3. Una conclusione.**

Se si confrontano le due fattispecie, non si può fare a meno di osservare che i problemi sottesi all'esattezza teorica del riconoscimento legislativo del cumulo, sono nella sostanza sovrapponibili.

Difatti, anche per il riconoscimento del cumulo con la sospensione COVID, tutto dipende dalla risposta alla stessa domanda: la sospensione prevista in caso di presentazione dell'istanza di accertamento con

adesione ha o non ha carattere processuale? Giacché, se la sospensione del termine prevista dall'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218 cit. ha carattere processuale, non può che cumularsi con il termine di sospensione COVID, che come quello feriale, ha sicura natura processuale, entrambi sospendendo il termine per proporre ricorso alla provinciale.

Ora, che il termine di sospensione ex art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218 cit. abbia natura processuale, <<giurisdizionale>> secondo il lessico adottato dalla sez. VI-T della Corte, lo si può, appunto, facilmente ricavare dalla circostanza che lo stesso interviene a sospendere un termine processuale, quello di sessanta giorni fissato dall'art. 21, comma 1, d.lgs. n. 546 cit. per la proposizione del ricorso davanti alla provinciale. Infatti, solo un termine processuale ne può sospendere un altro avente la stessa natura, come affermato *a contrario* anche dalla stessa cassazione, secondo cui, come abbiamo visto, il termine per aderire al condono, avendo natura amministrativa, non può sospendere quello processuale per la proposizione del ricorso davanti alla commissione tributaria.

Del resto, i termini di sospensione feriale e quello ex art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218 cit. hanno causa diversa; il primo è destinato a reintegrare le energie psico-fisiche del difensore, che in quel periodo non si deve preoccupare del processo, che perciò viene sospeso; il secondo, invece, garantisce lo *spatium deliberandi* che la legge ritiene necessario per raggiungere un accordo con l'amministrazione; per cui, non si può abbreviare lo *spatium deliberandi*, solo perché questo coincide con quello destinato al riposo feriale. Il difensore, difatti, ha diritto di riposare dal 1° al 31 agosto; come, anche di usufruire interamente del termine per raggiungere un accordo con l'ufficio; termine, quest'ultimo, che pertanto non potrà che riprendere a decorrere da quando saranno finite le ferie giudiziarie; quando, cioè, sarà consumato per intero il diritto al riposo dall'attività giudiziaria.

Identico ragionamento vale per la sospensione COVID, la cui causa specifica è la tutela della salute pubblica durante il periodo emergenziale; non è possibile, cioè, anche in questo caso, abbreviare lo *spatium deliberandi*, previsto per l'accertamento con adesione, perché

quest'ultimo coincide con il periodo in cui il difensore è costretto ad astenersi dall'attività processuale, per evitare il diffondersi del contagio; solo una volta spirato il termine di sospensione previsto dall'art. 83, comma 2, d.l. 18 cit., potrà riprendere a decorrere il termine processuale di sospensione previsto dall'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218 cit.; termine, che il contribuente ha diritto di usufruire per intero, essendo, prima, impossibilitato a farlo a cagione della sospensione *ex lege* dell'attività processuale, sospensione predisposta per la tutela della salute pubblica; riprenderanno, cioè, finita la sospensione COVID, a decorrere tutti i termini processuali, incluso quello di sospensione a seguito dell'istanza che introduce il procedimento per adesione.