

# Alert

## Tax Review

### **Procedura di accertamento con adesione e cumulabilità della sospensione dei termini processuali da COVID-19: luci e ombre per la certezza del diritto**

Il decreto Cura Italia (già convertito in legge) ha previsto all'art. 67 la sospensione per il periodo 8 marzo - 31 maggio 2020 dei termini amministrativi per l'attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori. Al successivo art. 83 lo stesso decreto ha previsto la sospensione dei termini processuali civili, penali, tributari, militari, nonché quelli delle giurisdizioni speciali e degli arbitrati rituali per il periodo 9 marzo - 15 aprile. Tale ultimo periodo di sospensione è stato poi esteso fino all'11 maggio 2020 dal successivo decreto Liquidità (non ancora convertito).

#### **DUBBI INTERPRETATIVI VECCHI E NUOVI**

Ebbene sin da subito, in ambito tributario, si è posto un problema di carattere interpretativo di non poco rilievo per i contribuenti e i loro difensori: quali sono, in tempo di pandemia, i termini per proporre ricorso dinanzi la Commissione tributaria provinciale in caso di attivazione della procedura di accertamento con adesione?

Per tale procedura precontenziosa è prevista *ex lege* (art.6, D.lgs. n.218 del 1997) la sospensione di 90 giorni del termine ordinario di 60 giorni per l'impugnazione dell'atto impositivo dinanzi al giudice tributario. La sospensione in questione ha la finalità di dare tempo (90 giorni appunto) al contribuente e all'amministrazione per valutare la possibilità di chiudere la controversia in sede stragiudiziale. Ciò con un chiaro intento deflattivo del contenzioso.

Il *busillis* interpretativo che si pone ora, in tempo di pandemia, è quale sia il termine di sospensione "straordinaria" che si cumula a quello "ordinario" dei 90 giorni previsto nella procedura di accertamento con adesione: quello di 63 giorni (9 marzo – 11 maggio 2020) previsto dall'art. 83 del decreto Cura Italia per i termini processuali, ovvero quello di 84 giorni (8 marzo 31 maggio 2020) previsto dall'art. 67 dello stesso decreto per la sospensione dell'attività amministrativa?

#### **NATURA PROCESSUALE O PROCEDURALE DELLA SOSPENSIONE PREVISTA NELL'AMBITO DELLA PROCEDURA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE?**

Il dubbio discende dal fatto che la procedura di accertamento con adesione pur collocandosi in una fase precontenziosa e quindi "amministrativa", produce effetti sul processo tributario determinando la

# Alert

## Tax Review

sospensione di 90 giorni dei termini per impugnare gli atti impositivi. Di qui l'interrogativo: il termine di 90 giorni va considerato processuale o procedurale?

In proposito la giurisprudenza della Suprema Corte ha assunto posizioni oscillanti, anche nelle più recenti pronunce coeve tra loro.

In alcuni casi i Giudici di legittimità hanno affermato che il termine di sospensione previsto dalla procedura di accertamento con adesione ha natura "processuale" e, per questo, lo hanno ritenuto cumulabile ad esempio con il termine di sospensione feriale che è certamente un termine processuale.

In particolare, nella recente ordinanza n. 5039, depositata il 21 febbraio 2019, si trova statuito: «va confermata la consolidata giurisprudenza di questa Corte (da ultimo Cassazione n. 31683 del 2018), che ha ritenuto applicabile la sospensione feriale al termine per proporre istanza di adesione, in applicazione dell'articolo 7-quater, comma 18 D.L. n. 193/2016, convertito nella legge n. 225/2016, ove è precisato che «i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale».

Come si vede tale posizione interpretativa trova conforto in una norma (art. 7-quater, comma 18 D.L. n. 193/2016), "nascosta" nella puntiforme legislazione fiscale, nella quale gli interventi non sono mai sistematici e strutturali, ma disseminati in una normativa così copiosa e variegata, nella quale anche l'operatore del diritto più attento rischia di perdersi.

Tale stato di cose dovrebbe indurre a ritenere definitivamente accertata la natura "processuale" del termine di 90 giorni previsto nell'ambito della procedura di adesione.

E, invece, siffatta conclusione, nonostante la presenza di una norma di legge, non garantisce un grado di certezza del diritto che sia degno di tale nome.

La Cassazione, infatti, in pronunce anche coeve a quelle appena richiamate, ha assunto una posizione interpretativa diametralmente opposta – pure questa inopinatamente qualificata come "consolidata" – nella quale è stata esclusa la cumulabilità al termine di sospensione dei 90 giorni di quello previsto per la sospensione feriale (1-31 agosto). Ciò proprio in ragione del fatto che il primo non avrebbe natura processuale, ma procedurale (in tal senso *ex multis* Cass., sez. trib., 15 marzo 2019, n.7386 e Cass., sez. 6<sup>a</sup>, 5 giugno 2015, n. 11632).

Come troppo spesso accade nel diritto tributario, la giurisprudenza di legittimità su una medesima questione assume posizioni interpretative non solo diverse tra loro, ma addirittura antitetiche. Ciò comporta che l'esito del giudizio per il "povero" contribuente è rimesso talvolta quasi ad un "lancio di dadi": quale delle due posizioni interpretative OPPOSTE assumerà il Collegio chiamato a giudicare la singola causa? Il rischio è quello di scoprire *ex post* che il ricorso è considerato fuori termini e di conseguenza respinto.

# Alert

## Tax Review

In questa specifica materia, l'oscillazione delle posizioni interpretative assunte dalla Corte di legittimità si rende tanto più irragionevole visto che vi è una norma del 2016 che - con l'ambizioso intento di risolvere il problema alla radice - ha stabilito a chiare lettere che la sospensione feriale dei termini si cumula a quella dei 90 giorni prevista in caso di attivazione dell'accertamento con adesione, riconoscendo così implicitamente la natura processuale del termine.

### **COSA CAMBIA IN TEMPO DI PANDEMIA?**

La questione sulla natura del termine di sospensione "ordinario" previsto per la procedura di accertamento con adesione - irrisolta, vista la posizione oscillante della giurisprudenza - torna alla ribalta oggi che si deve stabilire se detto termine si cumuli alla sospensione straordinaria "processuale" o a quella straordinaria "amministrativa" previste in tempo di pandemia.

A tentare di risolvere il dilemma è intervenuta in prima battuta l'Amministrazione finanziaria che, nella circolare 6/E del 23 marzo 2020, ha affermato che il termine dei 90 giorni si cumula con la sospensione dei termini processuali fissata in 63 giorni e non con quella di 84 giorni prevista per l'attività amministrativa. L'Amministrazione, con la successiva circolare n. 11/E del 6 maggio 2020 ha "precisato" - andando oltre il dibattito giurisprudenziale tuttora aperto - che, a suo dire, alla sospensione dei 90 + 63 giorni si applichi anche la sospensione processuale feriale dal 1° al 31 agosto 2020, ogniqualvolta la sospensione dei 90 giorni venga a ricadere in questo arco temporale.

Il legislatore "pandemico", da parte sua, è intervenuto sul punto con una norma di interpretazione autentica, confermando, in sede di Decreto Rilancio (art. 158), che la sospensione dei 90 giorni prevista nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione è cumulabile a quella di 63 giorni prevista dal Cura Italia per i termini processuali.

Si può legittimamente affermare che tale norma di "rilancio" sancisce definitivamente la natura processuale al termine di 90 giorni previsto nell'ambito della procedura di accertamento con adesione? Viene così implicitamente avallata anche la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria sulla cumulabilità anche del termine processuale di sospensione feriale? Chi può dirlo!

### **CONCLUSIONI: MONITE E AUSPICI PER UNA CERTEZZA NEL DIRITTO**

Con un certo grado di certezza si può ritenere che - per effetto dell'intervenuto normativo in sede di decreto Rilancio (art. 158) - in tutti i casi in cui il contribuente abbia attivato la procedura di accertamento adesione prima del 9 marzo 2020 - con la conseguenza che il termine dei 90 giorni per addvenire o meno a d un accordo con l'amministrazione ricade è interessato dalla sospensione straordinaria da COVID-19 - il ricorso andrà proposto entro  $(90+60+63=)$  213 giorni.

Tuttavia, non è possibile avere un altrettanto certo grado di certezza nel determinare se ai 213 giorni si possano legittimamente sommare anche quelli del mese di agosto 2020 di sospensione feriale dei termini processuali.

# Alert

## Tax Review

La cautela per i contribuenti (e i loro difensori) sembra d'obbligo...visto l'altalenante posizione della giurisprudenza di legittimità e considerato anche che la posizione interpretativa dell'Amministrazione finanziaria è pur sempre "di parte" e non fonte del diritto!

*Ad majora*.....in attesa di un intervento normativo ad hoc oppure, meglio ancora, di una pronuncia delle Sezioni Unite sul tema, visto che in passato l'intervento legislativo non è riuscito ad arginare le opposte interpretazioni del Giudice di legittimità.

03.06.2020

**La presente Newsletter ha il solo scopo di fornire aggiornamenti e informazioni di carattere generale. Non costituisce pertanto un parere legale né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza legale specifica.**

**Claudio Giordano, Partner**

**E:** c.giordano@nmlex.it

**T.:** +39 06 695181

**Alice Cogliati Dezza, Associate**

**E:** a.cogliatidezza@nmlex.it

**T.:** +39 06 695181

**Vasillaq Buta, Associate**

**E:** v.but@nmlex.it

**T.:** +39 06 695181

**Per chiarimenti o informazioni potete contattare gli autori oppure il Vostro Professionista di riferimento all'interno dello Studio**

[www.nunziantemagrone.it](http://www.nunziantemagrone.it)