

Esperienze professionali

MANCATA ADESIONE E TERMINI PER IL RICORSO

L'Amministrazione Finanziaria contesta l'interpretazione che considera utile, per il ricorso, il maggior termine previsto in caso di accertamento con adesione anche quando l'accordo tra contribuente e fisco non viene raggiunto

di Luigi e Giuseppe Dragone*

— Il giudizio tributario, è noto, viene introdotto con la presentazione, entro un determinato termine, di un ricorso avverso un avviso di accertamento o altro atto dell'Amministrazione Finanziaria. Esso ha la duplice funzione di chiamare in giudizio l'Ufficio impositore e di richiedere la tutela giurisdizionale al Giudice competente. Il termine (ordinario) è di 60 giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato¹, di ulteriori 90 giorni nel caso in cui venga presentata eventuale domanda di accertamento con adesione², di ulteriori 46 giorni, che si aggiungono ai primi, ai secondi o ad entrambi, nell'ipotesi di sospensione feriale dei termini processuali³. Il computo dei termini viene effettuato, anche in materia tributaria, secondo il disposto degli articoli 2963 e 2964 del codice civile.

Accertamento con adesione

L'art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 218/97, prevede che il contribuente raggiunto da un atto di accertamento, possa aderirvi e pervenire così alla definizione in via amministrativa della controversia. In questo caso, al fine di agevolare la conciliazione, è prevista una sospensione del termine per l'impugnazione dell'atto di 90 giorni. L'Ufficio, ricevuta l'istanza deve invitare il contribuente a comparire entro 15 giorni per dare ini-

zio al contraddittorio, che si perfeziona con la sottoscrizione del verbale di constatazione. Qualora non si raggiunga l'accordo entro il termine, al contribuente non rimarrà che prestare acquiescenza o proseguire nell'*iter* del contenzioso e presentare il ricorso.

Il Ministero delle Finanze⁴ nel riprodurre alcuni esempi di calcolo dei termini, ha evidenziato che la sospensione feriale produce effetti anche sull'accertamento con adesione. Questa si applica ogni volta che il periodo di sospensione di 90 giorni, determinato dalla presentazione dell'istanza, ricade, come termine iniziale o finale, nell'arco temporale compreso tra il 1° agosto e 15 settembre, e ogni volta che il periodo feriale è ricompreso nell'arco dei 90 giorni.

Sospensione feriale dei termini

Agli effetti del computo dei termini, il periodo di tempo compreso tra il 1° agosto ed il 15 settembre va sempre escluso. Ne deriva che il termine massimo per impugnare l'atto di accertamento è di 196 giorni dalla sua notifica (60 + 90 + 46). Sempre in tema di computo dei termini di impugnativa nel periodo cosiddetto "feriale", la Corte di Cassazione⁵ ha recentemente stabilito che se una sentenza viene pubblicata durante il periodo feriale, il termine di sospensione ricomincia a

* Collegio di Milano

NOTE

¹ Art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/92.

² Art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/97.

³ Art. 1 della legge 7 ottobre 1969, n. 742.

⁴ Con risoluzione n. 159/E dell'11 novembre 1999.

⁵ Sentenza n. 12051 del 28 settembre 2001.

decorrenza dalla sua cessazione. Infatti, in caso di termine "lungo"⁶ la Corte ha individuato, per una decisione depositata il 24 giugno 1998, il seguente conteggio: dal 25 giugno 1998 al 31 luglio 1998 decorrono 37 giorni; dal 16 settembre 1998 al 31 luglio 1999 decorrono 319 giorni; dal 16 settembre 1999 al 24 settembre 1999 decorrono 9 giorni, necessari a raggiungere i 365 giorni previsti per l'impugnazione. Come si può notare, la Corte ha considerato due periodi di sospensione feriale.

Mancata adesione

Abbiamo detto che il contraddittorio con l'Ufficio può comportare la definizione della controversia. In altri casi, l'accordo non si raggiunge, ed il termine di 90 giorni spira senza esito. Altre volte ancora, prima della scadenza, le parti redigono un verbale di mancato accordo che viene sottoscritto dal rappresentante dell'Ufficio e dal contribuente.

Ci si chiede, in quest'ultimo caso, se al contribuente spetta, comunque, per il deposito del ricorso, l'intero periodo di 90 giorni, compresi i giorni successivi alla data del verbale di mancato accordo. Sull'argomento manca una presa di posizione ufficiale da parte del Ministero e non si comprende il motivo per il quale, lo stesso⁷, abbia affrontato più volte la questione della cumulabilità della sospensione feriale dei termini processuali con quella prevista dall'accertamento con adesione, ma non intervenga su questa delicata questione. Gli Uffici sono, naturalmente, per la negativa. In occasione della costituzione in giudizio sollevano l'eccezione di inammissibilità e chiedono il rigetto del ricorso. Ritengono che la *norma* disponga non già un'interruzione del termine di 60 giorni, bensì una mera sospensione di detto termine. La differenza non è di poco conto. La sospensione è l'arrestarsi del decorso della prescrizione che può riprendere, in determinate circostanze, continuando dal punto in cui era avvenuto l'arresto.

L'interruzione invece ricomincia a decorrere dal momento dell'interruzione stessa. Ciò comporterebbe, secondo tale tesi, che una volta sottoscritto il verbale di mancato accordo, da questo giorno ricomincerebbero a decorrere i termini per giungere ai 60 giorni utili per la proposizione del ricorso, senza poter usufruire degli ulteriori giorni, fino a 90, concessi.

Tale orientamento è condiviso dalla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso⁸, la quale ritiene che

una volta concluso negativamente il procedimento di adesione non vi è più motivo per cui il termine resti ulteriormente sospeso.

Un esempio

Si espone qui di seguito, come esempio, un caso concreto. L'avviso di accertamento impugnato era stato notificato in data 17 luglio 1999. La scadenza, quindi, per il ricorso, era il 31 ottobre 1999. L'istanza di accertamento con adesione viene presentata il 26 ottobre 1999. Giorni trascorsi n. 55. Mancano 5 giorni alla scadenza. Il termine ultimo per il deposito del ricorso è ora fissato per il 29 gennaio 2000 (giorni 60, più 90, più 46 = 196). Data di sottoscrizione del verbale negativo 7 dicembre 1999. Data di deposito del ricorso 15 gennaio 2000. Secondo il contribuente il ricorso è tempestivo.

Secondo l'Ufficio il ricorso è tardivo. Non va dimenticato che anche la "*ratio*" della norma sull'accertamento con adesione tende a favorire le economie processuali e cioè la definizione in via stragiudiziale di una potenziale controversia, dando così la possibilità al contribuente, pur di non affrontare il giudizio tributario, di procedere a definire il gravame secondo il dettato di tale istituto.

La tesi del contribuente

L'opinione degli Uffici tendente a far dichiarare inammissibile il ricorso perché presentato oltre i termini è da ritenere inattendibile.

Non vi è dubbio che il legislatore, nell'approvare il contenuto del citato art. 6, nulla ha fatto trasparire sulla possibilità di interrompere i termini per il deposito del ricorso, una volta che si sia perfezionato e sottoscritto, in un senso o nell'altro, il verbale di contraddittorio. Ne deriva che il contribuente che intenda anteporre alla via giurisdizionale un tentativo di composizione in via amministrativa, può perseguire questa strada senza l'incombente timore di ricorrere nella decadenza dell'impugnativa al decorso dei sessanta giorni. A questo punto va considerato che è diritto del contribuente presentare l'istanza di adesione nell'ultimo dei 60 giorni utili per impugnare l'accertamento.

Al momento in cui viene perfezionato il contraddittorio mediante redazione dell'apposito verbale, che, secondo l'opinione dell'Ufficio, annulla il residuo ter-

mine per lo spirare dei 90 giorni, non vi è più la possibilità di depositare tempestivamente nei termini il ricorso.

Lavori parlamentari

Risolutiva per l'interpretazione della norma è la raccolta degli atti parlamentari. Nella discussione della Commissione dei Trenta sullo schema di decreto legislativo si legge che la proposta emendativa presentata dal deputato Armani, viene respinta. Tale emendamento prevedeva che la sospensione operasse automaticamente solo fino al giorno del contraddittorio. Risulta evidente che la volontà del legislatore è contraria⁶. Nei commenti al decreto legislativo in parola si legge: "un importante effetto connesso all'istanza di definizione è rappresentato dalla sospensione per 90 giorni dai termini di impugnazione: ciò consentirà al contribuente di seguire l'*iter* dell'eventuale definizione senza l'affanno dell'approssimarsi della scadenza dei termini per proporre ricorso, nel caso in cui l'accordo con l'Ufficio non andasse in porto"¹⁰.

Conclusioni

In conclusione, la controversia avanti la Commissione Tributaria Provinciale, di cui si è detto, nata in conseguenza della richiesta di inammissibilità del ricorso, che secondo l'Ufficio, risultava tardivo, si è favorevolmente conclusa per il contribuente con l'annullamento dell'avviso d'accertamento. La commissione¹¹, con felice sintesi ha ritenuto che: "la sospensione dei termini per la proposizione del ricorso opera nei confronti di tutti i coobbligati al fine di non favorire la formazione di un contenzioso inutile. Detta sospensione è un evento oggettivo che non può essere diminuito o compresso a discrezione delle parti ed ove, come nella fattispecie, tale disposizione non risulta vincolata al decorso della introdotta procedura stragiudiziale, i termini della sospensione stessa non possono che essere intangibili. Al riguardo, infatti, non vi è dubbio che il legislatore, nell'approvare il contenuto del citato art. 6, nulla ha fatto trasparire sulla possibilità di interrompere i termini per il deposito del ricorso una volta che si fosse perfezionato e sottoscritto, in un senso e nell'altro, il verbale di contraddittorio".

NOTE

⁶ Art. 327, comma 1°, c.p.c..

⁷ R.M. n. 159/E dell'11 novembre 1999.

⁸ Sezione n. 7, sentenza n. 308/7/99 del'11 ottobre 1999.

⁹ Cfr. pagg. 26 e seguenti della rivista "Guida Normativa" n. 129 del 23 luglio 1997.

¹⁰ Cfr. commento al d.lgs. n. 218/97 in "Guida Normativa" n. 129 del 23 luglio 1997 a pagg. 36 e 37.

¹¹ Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sezione n. 31, sentenza n. 795, Presidente Scuffi, Relatore Moroni.

FORUM FISCALE

Rivista mensile diretta da

Bruno Frizzera

Il Sole 24 Ore

Abbonamento annuo 2003

€ 100,00 - Copia € 12,00

Pagg. 99

— Con la nascita di *Forum fiscale*, diretto da Bruno Frizzera, la "famiglia" delle pubblicazioni specialistiche de *Il Sole 24 Ore* si completa con una rivista mensile di approfondimento.

L'argomento privilegiato è ovviamente il fisco, ma il periodico sin d'ora promette di ampliare gli orizzonti ad ambiti ad esso collegati, soprattutto in un contesto, quale quello attuale, caratterizzato da grandi mutamenti legislativi.

La suddivisione della rivista appare razionale, con la previsione della sezione *Focus* - costituente il "cuore" del periodico - che accoglie gli approfondimenti e la sezione *Orientamenti* destinata ad ospitare la prassi e la giurisprudenza di rilievo, unitamente alla rubrica *Finestre*

che prospetterà gli spazi dedicati alle altre tematiche di rilievo comunque incidenti in ambito tributario.



Un ulteriore proficuo strumento di lavoro per quanti intendono approfondire tematiche di grande respiro comunque ricorrenti nella quotidianità professionale.