


Eliminato il limite di durata della sospensiva che pregiudicava il diritto di difesa dei cittadini

 a cura di Luigi Ferrajoli

La manovra economica ha apportato importanti novità in materia di contenzioso tributario con specifico riferimento all'istituto della sospensione e alla concentrazione della riscossione nell'accertamento.

SOSPENSIONE DEL PAGAMENTO

In pendenza di contenzioso. Il vigente sistema processuale della riscossione prevede che, in pendenza di un giudizio avanti la Commissione tributaria provinciale, il contribuente, ai sensi dell'articolo 47 del Dlgs 546/1992, possa chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, qualora da questo possa derivargli un danno grave e irreparabile. La sospensione viene chiesta con apposita istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato, notificata alle altre parti e depositata in segreteria. Nei casi in cui l'istanza venga accolta, l'udienza di trattazione deve aver luogo entro 90 giorni dalla pronuncia. Gli effetti della sospensione dell'atto impugnato cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

L'articolo 38, comma 9, della manovra finanziaria, così come formulato nel decreto legge, al fine di accelerare la riscossione, aveva profondamente modificato in peggio l'articolo 47 del Dlgs 546/1992, prevedendo che gli effetti della sospensione avessero fine, in ogni caso, decorsi 150 giorni dalla data del provvedimento di sospensione (quand'anche non fosse interve-

nuta la sentenza definitiva del grado di giudizio).

Le stesse modifiche, inoltre, venivano apportate all'articolo 24 del Dlgs 46/1999 in tema di iscrizione a ruolo dei crediti degli enti previdenziali.

L'originaria formulazione del dettato normativo è stata successi-

IL TETTO DI 150 GIORNI
PREVISTO NEL DL
ERA ILLEGITTIMO
ANCHE PERCHÈ IMPONEVA
IL VERSAMENTO
O IL PATTEGGIAMENTO
SENZA ATTENDERE
L'ESITO DERIVANTE
DAL PRIMO GRADO
DI MERITO

vamente cancellata in sede di conversione, in quanto illegittima nella parte in cui non solo limitava e pregiudicava seriamente il diritto di difesa, ma soprattutto, perché costringeva il contribuente a pagare (o patteggiare con il Fisco), senza peraltro modificare il rito processuale tributario, onde coordinarne l'incedere con la rapidità della fase esecutiva assicurata dalla novella senza attendere l'esito del primo grado di merito.

È opportuno evidenziare che nell'ambito della lotta all'evasione fiscale è in ogni caso imprescindibile rispettare il diritto costituzionale di difesa, che non deve

mai essere limitato o annullato, costringendo sempre il contribuente a pagare, tenuto conto del breve periodo di sospensione e, di conseguenza, a patteggiare con il Fisco per evitare ulteriori danni economici e morali, anche per somme non dovute.

Il comma 9 dell'articolo 38 imponeva, dunque, che la sospensione esaurisse gli effetti soltanto qualora la definizione del giudizio avvenisse entro 150 giorni dall'emissione dell'ordinanza che accoglieva la sospensione. Una simile previsione normativa, qualora fosse stata approvata dal Senato, sarebbe risultata incompatibile con la *ratio* sottostante all'istituto della sospensione e con i requisiti richiesti dal Legislatore, ovvero sia il *fumus boni juris* e il *periculum in mora*.

In particolare, imporre una limitazione temporale all'efficacia della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato si porrebbe in palese conflitto con il requisito del pericolo di un danno grave e irreparabile che deve sussistere ai fini dell'accoglimento dell'istanza.

Il *periculum in mora* si verifica quando, nel periodo di tempo necessario a far valere un diritto in via ordinaria mediante proposizione del ricorso avanti la commissione tributaria provinciale, il contribuente potrebbe subire un danno grave e irreparabile, in considerazione delle condizioni economiche del ricorrente e delle conseguenze che potrebbero derivare dall'esecuzione dell'atto impugnato.

A titolo esemplificativo si potreb-

L'ANALISI DEGLI ESPERTI

GUIDA PRATICA

► PROCESSO TRIBUTARIO: TERMINI DI DURATA

Proposizione del ricorso e richiesta di sospensione dell'atto impugnato	
Fissazione udienza di sospensione	
Concessione della sospensione con ordinanza	
Udienza di trattazione	Entro 90 giorni dalla pronuncia dell'ordinanza sulla sospensione
Deposito della sentenza	Entro 30 giorni (termine non perentorio)

be verificare una sproporzione evidente fra il vantaggio derivante al creditore procedente (Fisco) e il pregiudizio derivante al debitore esecutato (contribuente ricorrente).

L'irreparabilità del danno va intesa come irreversibilità delle conseguenze sfavorevoli che il ricorrente potrebbe subire dall'esecuzione dell'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, ovvero l'impossibilità della restituzione *in integrum* (reintegrazione del bene nella sua entità originaria). Ad esempio, un'impresa potrebbe correre il rischio di pignoramento e della conseguente asportazione di beni aziendali strumentali all'attività dell'impresa stessa.

Al fine di evitare il verificarsi di una simile situazione, il Giudice tributario può concedere la sospensione del pagamento delle somme richieste con l'atto emesso dall'amministrazione finanziaria.

Fissare un limite temporale di efficacia della sospensione dell'atto amministrativo, anteriore alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, renderebbe vane le finalità sottese al procedimento cautelare in questione, in quanto il contribuente si troverebbe comunque costretto a provvedere al pagamento prima della definizione del contenzioso nel caso in cui, come di solito avviene, il giudizio non si dovesse concludere entro 150 giorni dall'ordinanza di accoglimento di sospensione.

Ciò è tanto più evidente se si considera il fatto che il conten-

zioso raramente si conclude in tempi veloci, nonostante l'udienza di trattazione debba essere fissata entro 90 giorni dalla pronuncia dell'ordinanza di sospensione e la Commissione tributaria debba depositare la sentenza nel termine di 30 giorni dall'udienza, termine in ogni caso non perentorio.

Tenuto conto del carico di lavoro dei Giudici tributari, soprattutto se si tratta di decidere cause di estrema difficoltà, accade raramente che le Commissioni tributarie rispettino il termine di 30 giorni previsto per il deposito della sentenza, donde appare improbabile allo stato dei fatti e alla luce del vigente sistema processual-tributario una celere definizione del contenzioso.

Non solo, occorre considerare che, anche qualora il contribuente ottenesse il decreto di provvisoria sospensione ex articolo 47, comma 3, i 150 giorni si esauriscono in breve tempo, laddove si consideri che la Commissione tributaria deve fissare le successive udienze di convalida e di merito. Non solo, ammesso che venga convalidato il decreto, il termine di 150 giorni decorre sempre dall'iniziale decreto di sospensione, in quanto la previsione della Finanziaria disponeva tassativamente che in ogni caso, decorsi 150 giorni dalla data del provvedimento di sospensione gli effetti della sospensione cessavano. Alla luce di tutte le questioni sopraesposte, il citato comma della Finanziaria avrebbe comportato il rischio in capo al contribuente di dover pagare per fatti

altrui, senza alcuna responsabilità a lui imputabile. Oltretutto, le suddette assurde modifiche si sarebbero dovute applicare anche a tutti i processi in corso, con il rischio di perdita di efficacia di molte sospensive già concesse, calpestando così, ancora una volta, i principi dello Statuto dei diritti del contribuente circa l'irretroattività delle norme e l'affidamento.

In mancanza della necessaria e urgente riforma organica del processo tributario, le assurde e illegittime modifiche dell'articolo 47 potrebbero essere tacciate di incostituzionalità per lesione del diritto di difesa (articolo 24 della Costituzione) e per lesione dell'iniziativa economica e della proprietà (articoli 41 e 42 della Costituzione).

DEFLAZIONE
DEL CONTENZIOSO

Corretta procedura. L'articolo 48-ter della manovra finanziaria ha apportato modifiche in materia di deflazione del contenzioso e di razionalizzazione della riscossione, intervenendo sull'articolo 3, comma 2-bis) del Dl 40/2010. Il riferito articolo prevede che al fine di contenere la durata dei contenziosi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole, le controversie tributarie pendenti che originano dai riscorsi

iscritti a ruolo nel primo grado da oltre dieci anni per le quali risulti soccombente l'amministrazione finanziaria dello Stato nei primi due gradi di giudizio possono essere definite con modalità ben precise.

In particolare, la lettera b) dell'articolo 2 stabilisce che le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione possono essere estinte con pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia e contestuale rinuncia a ogni eventuale pretesa di equa riparazione.

A tal fine il contribuente può presentare apposita istanza alla competente segreteria o cancelleria con attestazione del relativo pagamento.

L'articolo 48-ter della Finanziaria ha aggiunto il seguente periodo: «l'avvenuto pagamento estingue il giudizio a seguito di attestazione degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria comprovanti la regolarità dell'istanza ed il pagamento integrale di quanto dovuto».

L'integrazione normativa comporta che il contenzioso possa estinguersi allorquando venga verificata la corretta espletazione della procedura deflattiva.

CONCENTRAZIONE DELLA RISCOSSIONE NELL'ACCERTAMENTO

Potenziamento dell'attività.

L'articolo 29 della manovra ha introdotto notevoli cambiamenti in materia di accertamento, disponendo il potenziamento delle attività di riscossione mediante la concentrazione della riscossione stessa già nella fase amministrativa vera e propria.

In particolare, il Legislatore ha previsto che a partire dal 1° luglio 2011 l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto e il connesso provvedi-

mento di irrogazione delle sanzioni devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero in caso di tempestiva proposizione del ricorso e a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'articolo 15 del Dpr 602/1973 (parziale riscossione nelle more del giudizio).

L'intimazione ad adempiere al pagamento sarà altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto e ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni.

I riferiti atti diverranno esecutivi decorsi 60 giorni dalla notifica e dovranno espressamente recare l'avvertimento che, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

Nella denegata ipotesi in cui il contribuente non provveda al pagamento delle imposte, nella misura richiesta *ex lege* in caso di proposizione di ricorso, l'agente della riscossione senza la preventiva notifica della cartella di pagamento in quanto già contenuta nell'avviso di accertamento, procederà a espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo.

In sostanza l'atto amministrativo diverrà titolo esecutivo di per sé atto a legittimare l'esecuzione forzata in caso di mancato pagamento delle imposte richieste in pendenza di giudizio.

L'entrata in vigore della norma sulla concentrazione della riscossione nell'accertamento genererà certamente dei riflessi anche nell'ambito del contenzioso tributario, in particolare per ciò che concerne la sospensione dell'atto amministrativo. E infatti, è diffusa la prassi che vede numerose Commissioni tributarie rigettare le richieste di sospensione dell'atto impugnato qualora non sia stata ancora emessa e notificata al contribuente la cartella di pagamento, con effetti pregiudizievoli per il ricorrente che si vede costretto a pagare anche quando ricorrono i presupposti richiesti ai fini dell'accoglimento della sospensione.

La riferita previsione legislativa avrà dunque l'effetto di rendere più agevole ottenere la sospensione del pagamento delle imposte nelle more del giudizio avanti le Commissioni tributarie, purché sussistano i presupposti del *fumus boni juris* e del *periculum in mora*.

Le disposizioni contenute nella manovra in materia di contenzioso tributario hanno il merito di rendere più efficiente e celere il procedimento tributario dalla fase amministrativa a quella relativa al giudizio pendente nelle Commissioni tributarie.

La previsione contenuta nell'articolo 29 in ordine alla concentrazione della riscossione nell'accertamento garantirà un sistema più efficace di tutela del contribuente che potrà, sempreché ricorrano i presupposti di legge, ottenere con maggior facilità la sospensione del pagamento delle imposte nelle more del giudizio. Parimenti la cancellazione della previsione in ordine alla limitazione temporale di efficacia degli effetti della sospensiva appare conforme ai principi di difesa che in nessun caso possono essere pregiudicati a favore del Fisco in assenza di validi e superiori ragioni nell'interesse dello Stato. ■