FISCAL FOCUS

a cura di **Antonio Gigliotti**

www.fiscal-focus.it

www.fiscal-focus.info

N. 415

FISCAL NEWS

La circolare di aggiornamento professionale

03.10.2011

Ricorso tributario e sospensiva

Categoria	*Contenzioso*
Sottocategoria	*Processo tributario*

L'avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA emesso a partire dal 1° ottobre 2011 dall'Agenzia delle Entrate e relativo ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, sarà immediatamente esecutivo decorsi 60 giorni dalla notifica.

Di conseguenza, per il contribuente si rileverà di fondamentale importanza invocare la sospensiva giudiziale.

Sospensiva che dovrà necessariamente essere presentata contestualmente al ricorso, poiché gli agenti della riscossione per tali atti non saranno più tenuti a notificare successivamente la cartella.

Premessa

Dal 1° ottobre 2011 entreranno in vigore gli avvisi di accertamento immediatamente esecutivi previsti ai sensi dell'art. 29, D.L. 78 del 31 maggio 2010, convertito con modifiche, dalla L. n. 122 del 30 luglio 2010 e successive modificazioni.

In estrema sintesi, tale nuova tipologia di avviso di accertamento cumulerà la cartella esattoriale, che non dovrà più essere successivamente redatta e notificata. Tali atti diventeranno immediatamente esecutivi, decorsi 60 giorni dalla notifica e dovranno espressamente recare l'avvertimento che, decorsi ulteriori 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, sarà affidata direttamente in carico agli agenti anche e soprattutto ai fini dell'esecuzione forzata.

Informat srl
Via Alemanni 1, 88040 Pianopoli (CZ)
Via Vecchia Ferriera, 13, 36100 Vicenza
Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756
E-mail: info@fiscal-focus.it
P. Iva 03046150797

E' evidente che la novità in commento ridurrà in maniera significativa l'attività degli agenti della riscossione, giacché essi non saranno più tenuti a notificare alcun atto al contribuente, salvo l'eventuale intimazione ad adempiere entro 5 gg. (ex art. 50, DPR 602/1973), nel caso di esecuzione forzata effettuata entro un anno dalla notifica dell'accertamento.

Tuttavia, nonostante tale drastica riduzione dell'attività legata alla riscossione, il citato art. 29, lett. f, prevede comunque la spettanza dell'aggio – ovvero della somma che l'agente di norma percepisce per la sua attività di riscossione - interamente a carico del contribuente, unitamente al rimborso delle spese relative alle procedure esecutive. Tradotto, l'aggio dovuto sarà pari al 9%.

A partire del 1° ottobre 2011: accertamento immediatamente esecutivo, ovvero l'avviso cumula la cartella	
Avvisi di accertamento emessi ai fini	→ delle imposte sui redditi; → dell'imposta sul valore aggiunto; → ed il connesso provvedimento di erogazione delle sanzioni.
Relativi ai periodi di imposta	→ in corso ala data del 31 dicembre 2007.
Definitività dell'accertamento:	trascorsi 90 gg, ossia: → 60 gg., termine per presentare ricorso + 30 gg., termine trascorso il quale verranno dati in carico all'agente riscossore.
Aggio a carico del contribuente	→ al 9%

Orbene il contribuente/ricorrente, previa impugnazione dell'atto, al fine di **bloccare l'esecutività dell'avviso**, potrà chiedere una sospensiva giudiziale ed, eventualmente, anche amministrativa, in modo tale da tutelarsi nell'attesa che si arrivi alla definizione della controversia.

La parola d'ordine, quindi, sarà guadagnare tempo, soprattutto se ritiene che la pretesa dell'amministrazione non sia affatto dovuta o possa ingenerare, comunque, un danno.

Sospensiva giudiziale

Ma quali sono i presupposti per potere ottenere la sospensiva?

Di per sé l'istanza di sospensione giudiziale è:

→ un atto incidentale proponibile contestualmente al ricorso ovvero con separato atto successivo.

Informat srl
Via Alemanni 1, 88040 Pianopoli (CZ)
Via Vecchia Ferriera, 13, 36100 Vicenza
Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756
E-mail: info@fiscal-focus.it
P. Iva 03046150797

Tuttavia, **nel caso degli avvisi di accertamento esecutivi,** emessi a partire dal 1° ottobre 2011 dall'Agenzia delle Entrate, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi:

→ **la sospensiva dovrà necessariamente essere <u>depositata contestualmente</u> alla proposizione del ricorso.**

La necessità di presentare contestualmente il ricorso e l'eventuale istanza di sospensiva giudiziale è dovuta:

→ alla soppressione dell'obbligo per l'agente di notificare successivamente la relativa cartella di pagamento.

Presupposti per la sospensiva

L'istanza in commento è **prevista ex art. 47 del d.lgs. 546/92**, il quale individua i **presupposti** sostanziali che devono ricorrere affinché la Commissione Tributaria provinciale possa emettere il provvedimento di sospensione.

Tali presupposti sono individuati:

→ *nel fumus boni juris;*

→ *periculum in mora*.

Per **fumus boni juris** si intende:

→ la probabilità che il giudizio si concluda in favore del contribuente;

Per **periculm in mora**, invece, si intende:

→ il danno grave ed irreparabile che al contribuente potrebbe derivare dall'obbligo di dover fare fronte, in quel momento, ad una pretesa dell'Ente creditore che appaia, con ogni probabilità illegittimità.

Modalità presentazione istanza sospensione giudiziale, ex art. 47, del D.lgs. 546/1992	→ *unitamente al ricorso oppure.* → *con separato atto successivo* ***<u>In caso di avviso di accertamento immediatamente esecutivo:</u>*** → *contestualmente al ricorso*
Requisiti per ottenere il provvedimento di accoglimento	→ ***fumus boni juris*** *– fondatezza della domanda del ricorrente;* → ***periculum in mora****, possibilità che dall'esecuzione derivi un danno grave ed irreparabile*

Informat srl
Via Alemanni 1, 88040 Pianopoli (CZ)
Via Vecchia Ferriera, 13, 36100 Vicenza
Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756
E-mail: info@fiscal-focus.it
P. Iva 03046150797

Decisione sulla sospensiva da parte della CTP entro 180 gg.

Il D.L. 70/2011, convertito con L. 106/2011, è, altresì, intervenuto sui termini concessi alle Commissioni tributarie provinciali per decidere sulla richiesta di sospensiva formulata dal ricorrente.

Tale intervento è consistito **nell'inserimento di un V comma - bis, nell'art. 47 del D. lgs. 546/1992** il quale stabilisce che:

→ il contribuente che abbia fatto istanza di sospensione dell'esecuzione, in occasione dell'impugnazione dell'avviso di accertamento, avrà diritto all'ottenimento di una pronuncia, sull'accoglimento o meno di essa, **entro il termine di sei mesi** (**180 giorni**).

Quindi, la C.T.P. avrà a sua disposizione il detto termine di **180 gg**. entro il quale sarà tenuta ad emettere:

→ un'apposita ordinanza di **diniego** ovvero di **accoglimento**.

In tale ultimo caso, evidentemente, non sarà possibile procedere ad esecuzione forzata, nei confronti dei beni del debitore, fintanto che non avvenga il deposito della sentenza di primo grado.

E ciò, a tutto vantaggio del ricorrente debitore che abbia ottenuto la salvifica sospensiva.

Prima della riforma (decreto "Sviluppo"), invece, il giudice tributario doveva decidere sulla sospensiva in occasione della prima udienza utile e che tale termine era ordinatorio e non perentorio.

Decisione sulla sospensiva, ex art. V comma – bis art. 47 L.546/92 appena introdotto	
Prima della riforma	→ *Alla prima udienza utile dopo il deposito (termine ordinatorio)*
Dopo la riforma	→ *obbligatoriamente entro 180 gg. dal deposito*

Iscrizione al ruolo provvisorio

Si noti, poi, che qualora il contribuente decida di impugnare l'avviso di accertamento, entro il termine di 60 giorni concesso per inoltrare il ricorso, l'ufficio provvederà, comunque, ad iscrivere provvisoriamente a ruolo:

→ un somma che pari ad **1/3** della maggiore imposta accertata.

Informat srl
Via Alemanni 1, 88040 Pianopoli (CZ)
Via Vecchia Ferriera, 13, 36100 Vicenza
Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756
E-mail: info@fiscal-focus.it
P. Iva 03046150797

Impugnazione dell'avviso di accertamento	→ *Entro 60 gg. dalla notifica dell'avviso* *Conseguenze, dopo la riforma:* → *iscrizione provvisoria a ruolo di 1/3 delle maggiori somme contestate, al posto del 50%, previsto ante - riforma*

Sospensiva in via d'urgenza

Si rammenta, inoltre, che ai sensi dell'**art. 47, del D.lgs. 546 del 1992, III comma**:

→ *"in caso di **eccezionale urgenza** il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio".*

L'art. 47, comma III, D.lgs. 546/92, tuttavia non chiarisce se per presidente debba essere inteso quello della Commissione tributaria provinciale, o di una sua Sezione.
Negli anni, non sono intervenute pronunzie che abbiano dato una responso certo al quesito.
Comunque sia, l'orientamento prevalente ritiene che la competenza vada stabilita a seconda che l'istanza sia stata depositata unitamente al ricorso oppure con separato atto successivo.
*Nel primo caso, infatti, la decisione sulla sospensiva in via di urgenza sarebbe del **presidente della commissione** mentre, nel secondo caso, del **presidente della Sezione** al quale il ricorso è stato assegnato.*
*Vi è da registrare, comunque, che, proprio per tale ambiguità interpretativa, la norma trova scarsa applicazione anche se il Consiglio di presidenza di Giustizia tributaria, con le **delibere 19.2.2008 e 122/2010**, nel prendere atto della difficoltà di fissare le udienze per la trattazione delle istanze di sospensiva, prima entro 60 giorni dalla notifica delle cartelle, con tutte le conseguenze negative per il debitore, ha esortato tutte le C.t.p. a dare maggiore attenzione alla richiesta di sospensiva presentata ex art. 47, comma III, L. 546/92.*

Sospensiva in casi eccezionale urgenza	→ *in caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.*
Competente a decidere	→ *presidente della C.t.p. se la causa non è stata ancora assegnata;* → *presidente del Collaggio, se la causa è stata assegnata ad una Sezione*

Informat srl
Via Alemanni 1, 88040 Pianopoli (CZ)
Via Vecchia Ferriera, 13, 36100 Vicenza
Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756
E-mail: info@fiscal-focus.it
P. Iva 03046150797

Sospensiva amministrativa

La sospensiva giudiziale ordinaria od in via d'urgenza, però, non è l'unica via che il contribuente può percorre nel tentativo di bloccare temporaneamente l'esecutività in un atto, al fine di guadagnare tempo utile alla propria difesa.

Il medesimo, infatti, potrà anche depositare:

→ un'istanza di sospensione in sede amministrativa.

Il rimedio della sospensiva amministrativa:

→ non è alternativo alla sospensiva giudiziale, ma con essa cumulabile.

In buona sostanza, in concomitanza alla sospensiva richiesta di fronte alla **Commissione tributaria di prima istanza, potrà essere richiesta la sospensione della riscossione, a titolo provvisorio ed in attesa della sentenza di primo grado, all'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'accertamento.**

L'Amministrazione finanziaria dovrà pronunciarsi entro la data dalla medesima fissata per la chiusura del procedimento.

Presupposti

Quanto ai presupposti per poterla ottenere, essi saranno gli stessi richiesti per la sospensiva giudiziale ossia, la probabile fondatezza della domanda del contribuente (**fumus**) e il pericolo che possano intervenire conseguenze gravi ed irreparabili per il debitore nel tempo che sarà necessario al giudice per decidere il merito della pretesa creditoria (**periculum in mora**).
Questo, quindi, a grande linee gli strumenti in aiuto del contribuente.

Sospensiva amministrativa: è cumulabile con l'istanza giudiziale e non alternativa ad essa	
Istanza di sospensione amministrativa	→ *Rivolta all'Agenzia delle Entrate che ha emesso l'atto.*
Modalità di presentazione	→ dovrà essere redatta su carta semplice; → depositata presso l'Ufficio che ha emesso il provvedimento contestato; → ad essa dovranno allegarsi sia la copia dell'atto impugnato che la copia del ricorso presentato in C.t.p.

Informat srl
Via Alemanni 1, 88040 Pianopoli (CZ)
Via Vecchia Ferriera, 13, 36100 Vicenza
Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756
E-mail: info@fiscal-focus.it
P. Iva 03046150797

Presupposti	→ fumus boni juris → periculum in mora (gli stessi di quella giudiziale)
Provvedimento	*Espresso:* → *di accoglimento* → *di rigetto* *<u>In caso di rigetto,</u> l'amministrazione dovrà:* → *comunicare il perché intende rigettare l'istanza, indicando i motivi;* → *invitare l'istante a formulare entro 10 giorni, osservazioni scritte*

Sospensione automatica esecuzione forzata

Infine, si segnala che sensi **dell'art. 7 del D. L. 70/2011,** convertito con **L. 106/2011**, recante misure di semplificazione fiscale, l'esecuzione forzata relativa agli avvisi immediatamente esecutivi dal 1° ottobre 2011 resterà *sospesa*:

→ *"per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione…"*

Ne discende che.

→ **a partire dal 1° ottobre 2011, sarà operativa la sospensione automatica di 180 giorni degli atti di accertamento trasmessi dall'Agenzia delle Entrate ad Equitalia, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto che saranno esecutivi, e relativi ai periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011.**

Lo scenario, quindi, è completamente mutato.
Evidentemente, la descritta sospensione automatica di 180 giorni decorrenti dall'affidamento in carico degli atti agli agenti della riscossione è giunta in aiuto di tutti quei contribuenti che, dal 1° ottobre 2011, potrebbero vedersi notificare un avviso di accertamento esecutivo.

Sospensione automatica di 180 gg.	→ opera per gli avvisi accertamento immediatamente esecutivi → decorre dall'affidamento degli atti in carico all'agente riscossore

Informat srl
Via Alemanni 1, 88040 Pianopoli (CZ)
Via Vecchia Ferriera, 13, 36100 Vicenza
Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756
E-mail: info@fiscal-focus.it
P. Iva 03046150797

Eccezione alla sospensione automatica

Attenzione, infine, perché il citato articolo 7, D.L. 70/2011, lascia inalterati due principi, contenuti nell'art. 29 D.L. 78/2010, che si confermano, pertanto, come le eccezioni alla regola.

La sospensione in parola non si applica:

→ con riguardo alle azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norma ordinarie a tutela del creditore.

Ne discende che, ogni qualvolta sussista un fondato pericolo per la riscossione, da ravvisare successivamente all'affidamento in carico degli atti (e quindi sempre dopo almeno 90 giorni dalla notifica al contribuente):

→ **l'aggressione patrimoniale potrebbe avvenire anche prima dei centoottanta giorni previsti dalla novella legislativa in esame.**

In altre parole, viene fatta salva la possibilità dell'ente creditore di richiedere ed ottenere l'adozione, da parte del giudice, di misure atte a tutelare i suoi propri interessi.

Tra queste, tanto per citarne alcune:

- iscrizione di ipoteche;
- sequestri conservativi;
- fermi amministrativi o di veicoli e di somme di denaro.