

Ordinanza della Commissione tributaria Campania sul blocco dell'attività di riscossione

# Accertamento, stop in appello

## Con motivi fondati si può concedere la sospensione degli atti

Pagina a cura  
DI FRANCO SARRACINO  
E MAURIZIO TOZZI

**S**ospensione dell'accertamento in appello, risposta positiva della Ctr Campania. L'ordinanza 1/39/12 depositata l'11 gennaio scorso, consolida il solco già tracciato, tra le altre, dalle sentenze Ctr Lombardia n. 9 del 20/6/2011 e Ctr Emilia Romagna n. 13/2011 e 30/2011. Se sono ritenuti fondati, al primo sommario esame, i motivi adottati nell'appello, è possibile concedere la sospensione degli atti impugnati con conseguente blocco dell'attività di riscossione collegata alla sentenza di primo grado.

A inizio 2012 si registra l'ennesima presa di posizione della giurisprudenza delle Commissioni tributarie regionali a favore della possibilità di concedere la sospensione delle procedure di riscossione in sede di appello. A onor del vero, i giudici partenopei sono andati oltre, non fermandosi alla mera sospensione della sentenza di primo grado, bensì giungendo alla declaratoria di sospensione degli atti impugnati con il ricorso introdotto e nella specie dell'accertamento, nonostante lo stesso sia stato confermato dalla sentenza della Ctp. Viene dunque recepito quanto precisato dalla Corte costituzionale con l'ordinanza n. 119/07 secondo cui «oggetto del provvedimento di sospensione (in appello) non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione (di primo grado), bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado» (tesi peraltro condivisa dalla dottrina prioritaria).

In termini sostanziali, comunque, il risultato dell'ordinanza si affianca a quanto già stabilito da altri giudici di merito: in sede di appello, qualora la sentenza di primo grado, a una prima valutazione delle doglianze di parte e delle modalità con cui si è svolto il contenzioso, sia ritenuta non soddisfacente in relazione alle motivazioni addotte, è possibile nell'ottica della tutela cautelare del contribuente sospendere gli atti oggetto della controversia e, in particolare, le procedure della riscossione.

La casistica affrontata dai giu-

dici partenopei riguarda un accertamento sintetico eseguito nei confronti di un contribuente beneventano. Con un articolato appello il contribuente ha illustrato le diverse eccezioni che non erano state prese in considerazione sia dall'ufficio accertatore sia dai giudici di prima istanza, lamentando la violazione del disposto degli articoli 112 e 115 del cpc. In particolare, nell'appello si è contestata la decisione assunta solo sulla base di un mero confronto tra il reddito dichiarato e le operazioni di investimento effettuate, non esprimendosi invece relativamente alla rilevanza dei disinvestimenti e del risparmio accumulato nel tempo, nonché alle numerose eccezioni di legittimità poste, in primis l'applicazione dell'incremento patrimoniale «quinquennale» anche alle operazioni realizzate dal 2009 in poi, circostanza che non ha più ragione di essere in considerazione della nuova dizione dell'articolo 38 del dpr 600/73, a mente del quale dal 2009 le spese rilevano per intero nell'anno di sostenimento. A seguito di una prima sommaria valutazione di attendibilità di tali doglianze, l'organo interpellato, con la citata ordinanza n. 1/39/12, ha stabilito la sospensione dell'efficacia degli atti impugnati, conformandosi, seppur con i distinguo in precedenza descritti, a quanto già deciso da altre Commissioni regionali.

Il tutto, è noto, trae origine dalla posizione assunta dalla Corte costituzionale, che ha riconosciuto la possibilità di sospendere la sentenza tributaria di appello in pendenza del ricorso per Cassazione (Corte costituzionale n. 217/10), confermando, altresì, che la tutela cautelare costituisce una componente essenziale del diritto alla difesa (Corte costituzionale n. 281/10). Nella citata sentenza n. 217, peraltro, è effettuata un'accurata analisi dell'articolo 337 del cpc, dalla quale emerge che se è vero che detto articolo è inapplicabile al processo tributario per espresso disposto dell'art. 49, comma 1, dlgs 546/1992, è altrettanto vero che lo stesso è suddivisibile nella regola di fondo («l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa») e nella previsione di un'eccezione alla regola stessa riguar-



dante le disposizioni di cui, tra gli altri, all'articolo 283 del cpc. In particolare, detto articolo 283 prevede che «il Giudice d'appello, su istanza di parte proposta con l'impugnazione principale o incidentale, quando sussistono gravi e fondati motivi, anche in relazione alla possibilità di insolvenza di una delle parti, sospende in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata, con o senza cauzione».

Da tale quadro normativo è discesa la nota conclusione della Corte costituzionale, secondo cui «l'inapplicabilità al processo tributario, in forza dell'art. 49, dlgs 546/92, della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'art. 337 cpc e nel primo periodo dell'art. 373 comma 1, cpc, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate eccezioni alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospensibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione».

In buona sostanza, la Consulta ha ritenuto che la sospensione ex art. 283 cpc risulta compatibile con il giudizio d'appello in materia tributaria, in quanto il diritto alla difesa di cui all'art. 24 Costituzione comprende anche l'azione cautelare, fermo restando che, in materia di sanzioni, l'art. 19, comma 2, dlgs 472/97 consente, in ogni caso, che il giudice tributario di secondo grado può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'art. 47, dlgs 546/92. È pertanto necessario, in sede di appello, valutare la sussistenza dei «gravi motivi» richiesti dall'art. 283 cpc in relazione a quanto accaduto nella controversia di primo grado; motivi che, nell'ambito del processo tributario, sono ragionevolmente identificabili nel cosiddetto «fumus boni iuris», inteso come probabile fondatezza delle ragioni addotte nonché nel cosiddetto «periculum in mora», quale danno grave e irreparabile che potrebbe derivare dall'esecuzione dell'atto impugnato sulla base della sentenza di primo grado che lo ha avallato.

—© Riproduzione riservata—

## I precedenti giurisprudenziali

Già nel passato alcune Commissioni regionali si sono espresse favorevolmente in ordine alla possibilità di sospendere in secondo grado l'esecuzione della sentenza impugnata fino alla trattazione nel merito della vicenda, circostanza oltremodo interessante soprattutto per le procedure di iscrizione a ruolo, che in caso di sentenza negativa diventano oltremodo gravose. In primis è necessario richiamare la Ctr Lombardia, che proprio ancorandosi all'orientamento manifestato dal Giudice delle leggi con la citata sentenza n. 217/10, ha recentemente sospeso una sentenza di primo grado affermando che la relativa motivazione «può in effetti prestarsi a una lettura presupponendo un travisamento dei fatti, poiché la pretesa impositiva non ha a oggetto l'imputazione di maggiori ricavi, bensì la ripresa a tassazione di fatture di acquisto e dunque di costi relativi a fatture per operazioni inesistenti... La questione sarà rimandata al merito della causa... Resta però il fatto che quella motivazione pone dubbi non irrilevanti rispetto alla odierna istanza di so-

sensiva. ... Appaiono quindi ravvisabili nella fattispecie gravi e fondati motivi tali da giustificare la sospensione della esecuzione della sentenza impugnata» (Ctr Lombardia n. 9 del 20/6/2011). In senso conforme si è poi espressa la Ctr Emilia Romagna in ben due occasioni, con le sentenze n. 13/2011 e 30/2011 e oggi si aggiunge la commentata ordinanza n. 1/39/12 della Ctr Campania. In termini sostanziali, pertanto, in presenza di notevoli dubbi attinenti al primo deliberato, si impone, a seguito di un esame sommario, la necessità di sospendere i relativi effetti, nonché, per quanto necessario, l'esecutività dello stesso atto impugnato o in via subordinata quantomeno le sanzioni ex art. 19, comma 2, dlgs 472/97, posto che il dettato costituzionale vincola l'interprete a favorire un'interpretazione logico-sistemica che riconosca l'operatività della tutela interinale in via cautelare anche in sede di appello, a maggior ragione quando si deve porre un tempestivo rimedio a una palese ingiustizia perpetrata nella prima fase del giudizio.

—© Riproduzione riservata—

## Redditometro al test difensivo

L'ordinanza in esame consente anche una riflessione circa un evidente problema che riguarda il redditometro: l'assenza di un nuovo documento di prassi che faccia il punto sulla giurisprudenza della Corte di cassazione e sulle modalità con cui devono essere valutate le prove difensive prodotte dal contribuente. Il tema è abbastanza delicato, soprattutto alla luce di comportamenti da parte degli uffici non propriamente in linea nemmeno con le indicazioni della medesima sede centrale.

Più volte si è ribadito che il redditometro e in particolare l'accertamento fondato sulla sommatoria delle spese sostenute dal contribuente, è lo strumento di accertamento più equo in assoluto, se applicato idoneamente e alla luce dei principi dello Statuto del contribuente e, soprattutto, della Carta costituzionale, secondo cui il contribuente deve essere sottoposto a imposizione secondo un criterio di progressività e in relazione ai reali redditi percepiti. Proprio la corretta determinazione reddituale richiede l'obbligo di valutare qualsiasi elemento probatorio prodotto dal contribuente, con una «visione» estesa degli eventi che hanno consentito l'accumulo e disponibilità delle risorse finanziarie che sono state impiegate nell'acquisto di beni e servizi rilevanti. Da questo punto di vista, la medesima Agenzia delle entrate ha costantemente ribadito che qualsiasi attività difensiva è utile allo scopo, come sottolineato dalla corposa circolare n. 49 del 2007 (che indicava, tra l'altro, la possibilità di ricorrere ai redditi dei familiari, ai redditi esenti, alle vincite, alle eredità ecc.), nonché nei recenti documenti di prassi n. 12 del 2010 e n. 28 del 2011, laddove è evidenziato che il contribuente può legittimamente fare ricorso ai risparmi accumulati nel tempo, anche oltre il famoso quinquennio in precedenza disciplinato

dall'art. 38, comma 5, del dpr 600/73 (ossia la presunzione che gli acquisti patrimoniali siano effettuati con i redditi degli ultimi cinque anni), così come devono essere considerati i redditi finanziari disponibili per il soggetto, come nel caso delle locazioni degli immobili storici artistici, laddove a fronte della percezione di cospicui importi la norma comunque consente di dichiarare la minore della tariffa d'estimo della zona censuaria in cui ricade l'immobile. Non di rado, purtroppo, detti documenti di prassi sono inapplicati, mentre si assiste al richiamo della «deleteria» sentenza n. 6813 del 2009 della Corte di cassazione, assolutamente distante dal trend giurisprudenziale della medesima suprema Corte, secondo cui per giustificare l'accertamento sintetico possono essere utilizzati solo ed esclusivamente redditi esenti o soggetti a imposizione alla fonte, con l'ulteriore rischio che qualche commissione provinciale ancora si ancora a tale presupposto. In realtà, ogni capacità economica/finanziaria debitamente documentata dal contribuente deve essere valutata, alla luce di quanto indicato non solo nelle richiamate circolari, ma soprattutto dalla costante giurisprudenza della Corte di cassazione, in base alla quale è necessario valutare il complessivo patrimonio disponibile, formatosi legittimamente, come per esempio la restituzione dei finanziamenti dei soci, la documentazione del risparmio accumulato nel tempo, la documentazione bancaria che attesta non solo le disponibilità del conto corrente, ma anche le eventuali operazioni effettuate, come la compravendita di titoli, l'incasso di cedole e interessi ecc. Procedendo in tal senso, si giungerebbe a un perfezionamento dello strumento, che diventerebbe certamente efficace e pregnante nelle reali casistiche di evasione.

—© Riproduzione riservata—