

Roma, 07 febbraio 2007

OGGETTO: Richiesta di parere in materia di sospensione amministrativa della riscossione – art. 39 d.P.R. 602/1973.

Con la nota in riferimento codesta Direzione regionale ha chiesto il parere della scrivente in merito all'ambito di applicazione dell'istituto della sospensione amministrativa della riscossione previsto dall'articolo 39, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

ESPOSIZIONE DEL QUESITO

In particolare, è stato chiesto di conoscere se la facoltà concessa agli Uffici locali dell'Agenzia di sospendere la riscossione “... *in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario o al contribuente*” possa essere esercitata, non soltanto per le somme iscritte a ruolo a seguito di liquidazione della dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma anche per le somme iscritte a ruolo a seguito di avviso di accertamento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

La Direzione Regionale istante ritiene che la sospensione amministrativa del ruolo, anche in caso di iscrizione derivante da avviso di accertamento, rientri all'interno dell'ordinario potere di autotutela.

RISPOSTA DELLA DIREZIONE CENTRALE

L'Amministrazione finanziaria ha chiaramente affermato la non applicabilità della sospensione amministrativa della riscossione per le somme iscritte a ruolo a seguito di avviso di accertamento, se non per vizi propri del ruolo, con la risoluzione del 17 dicembre 1981, prot. n. 7216, posizione in seguito ribadita con la risoluzione del 19 maggio 1986, prot. n. 1983.

Con il primo dei richiamati documenti di prassi è stato, infatti, chiarito che: *“L'Intendente di finanza, in pendenza di ricorso presentato dal contribuente ai sensi dell'art. 16 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, può disporre, a norma dell'art. 39, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, con provvedimento motivato, la sospensione totale o parziale della riscossione dei carichi tributari iscritti a ruolo fino alla decisione della adita Commissione tributaria di primo grado.*

Come si evince dal letterale disposto del primo comma del citato articolo 39, la facoltà di sospensione sussiste solamente quando sia proponibile e sia stato proposto dal contribuente ricorso avverso l'iscrizione a ruolo ai sensi del secondo comma del predetto articolo 16 del d.P.R. n. 636.

Resta quindi esclusa per l'Intendente di finanza la possibilità di adottare provvedimenti sospensivi nel caso di istanze avanzate in pendenza di contestazioni avanti la Commissione tributaria di primo grado adita dal

contribuente con ricorso avverso l'accertamento eseguito a suo carico dal competente Ufficio Imposte Dirette.

Tale esclusione trova la sua giustificazione nella norma contenuta nell'articolo 15 del citato d.P.R. n. 602 che richiede, dopo la notifica dell'atto di accertamento, l'iscrizione provvisoria di un terzo dell'imposta corrispondente all'imponibile od al maggior imponibile accertato dall'Ufficio”.

Da tali assunti discende che: quando [...] la iscrizione a ruolo è preceduta dalla notificazione dell'avviso di accertamento, come accade per le iscrizioni provvisorie eseguite ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 602, l'Intendente di finanza, qualora sia stato proposto ricorso contro il ruolo e ne venga richiesto, può concedere la sospensione solamente con riguardo agli eventuali vizi del ruolo essendo ad esso preclusa ogni valutazione, ai fini della sospensione, circa la fondatezza della pretesa tributaria che ha formato oggetto dell'impugnato accertamento dell'Ufficio”.

Con la successiva risoluzione prot. n. 1983 del 1986 è stato ulteriormente chiarito che: “Resta quindi esclusa per l'Intendente di finanza la possibilità di adottare provvedimenti sospensivi nel caso di istanze avanzate in pendenza di contestazioni avanti la Commissione tributaria di I grado adita dal contribuente con ricorso avverso accertamento eseguito a suo carico dal competente Ufficio delle imposte dirette.

Né può essere disposta la sospensione della riscossione nel caso in cui il contribuente, presentato il ricorso avverso l'avviso di accertamento, produca, a seguito di iscrizione in via provvisoria, ricorso contro il ruolo proponendo le stesse eccezioni già sollevate nel gravame avverso l'avviso di accertamento”.

I citati documenti di prassi furono emessi sotto la vigenza del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, in un sistema di giustizia tributaria che non prevedeva la sospensione giudiziale in corso di causa dell'esecuzione dell'atto impugnato; l'orientamento a suo tempo espresso deve essere vieppiù confermato alla luce dell'attuale contesto normativo, ed in specie dell'articolo 47 del d.lgs. 31

dicembre 1992, n. 546, che disciplina compiutamente la sospensione dell'atto impugnato da parte della commissione tributaria provinciale.

In tal senso, d'altronde, si era già espressa l'Amministrazione finanziaria con la circolare del 23 aprile 1996, n. 98, parte 8, in cui è stato chiarito che: *“circa la riscossione coattiva a mezzo ruoli dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta di registro, dell'imposta di successione e donazione, dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, di cui all'articolo 67, commi 1 e 2, lettera a) del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, si avverte che, per effetto dell'abrogazione espressa, operata dall'articolo 71, dell'articolo 11, comma 5, del decreto legge 13 maggio 1991, n. 151, convertito dalla legge 12 luglio 1991, n. 202, non è più possibile richiedere la sospensione in via amministrativa delle cennate iscrizioni a ruolo, fermo restando per tali fattispecie la sola tutela cautelare prevista dall'articolo 47”*.

Tuttavia, occorre rilevare che l'articolo 2-*quater* del decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, al comma 1-*bis*, aggiunto dalla legge 18 febbraio 1999, n. 28, espressamente prevede che *“Nel potere di annullamento o di revoca [...] deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato”*.

Dunque, la facoltà di sospendere il ruolo discende della più ampia potestà di autotutela e deve, di conseguenza, essere assoggettata alle regole dettate dal menzionato articolo 2-*quater* del d.l. n. 564 del 1994 e dal decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37.

A tale soluzione l'allora Dipartimento delle entrate era già giunto con la circolare del 6 marzo 1998, n. 77, rilevando al riguardo che: *“... il potere di autotutela includa logicamente anche quello di sospensione degli effetti dell'atto al fine di consentire all'ufficio di valutarne la legittimità e la fondatezza, prima di adottare l'eventuale provvedimento di annullamento.”*

Il potere di sospendere l'efficacia dell'atto è, però, strumentale a quello di annullamento e dunque prima di accordare la sospensione della riscossione, che

deve essere richiesta nell'ambito della procedura di autotutela, gli Uffici sono tenuti a valutare le concrete possibilità che l'atto che ha dato origine all'iscrizione al ruolo sia revocato o annullato in via amministrativa o contenziosa (valutazione del c.d. *fumus boni juris*).

Inoltre occorre valutare il pericolo per il contribuente di subire un danno grave ed irreparabile a seguito della riscossione coattiva (c.d. *periculum in mora*).