

CONTENZIOSO

Sospensione dell'atto impugnato: esonero dalla garanzia con bollino ISA

di Angelo Ginex



La **legge di riforma del processo tributario** è intervenuta anche in materia di **effetti premiali** in favore dei soggetti a cui si applicano gli **indici sintetici di affidabilità fiscale** (cd. ISA), prevedendo all'[articolo 2 L. 130/2022](#) la modifica dell'istituto della **tutela cautelare** di cui all'[articolo 47 D.Lgs. 546/1992](#).

Innanzitutto è opportuno rammentare che l'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#) ha istituito gli **indici sintetici di affidabilità fiscale** per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni, con l'intento di favorire l'**emersione spontanea delle basi imponibili** e di stimolare l'**assolvimento degli obblighi tributari** da parte dei contribuenti, nonché il rafforzamento della **collaborazione** tra questi e l'amministrazione finanziaria, anche con l'utilizzo di forme di **comunicazione preventiva** rispetto alle scadenze fiscali.

Al **comma 2** della disposizione citata è testualmente previsto che gli indici, elaborati con una metodologia basata su **analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta**, rappresentano la sintesi di indicatori elementari tesi a verificare la **normalità e coerenza** della **gestione aziendale o professionale**, anche con riferimento a diverse basi imponibili, ed esprimono su una **scala da 1 a 10** il grado di **affidabilità fiscale** riconosciuto a ciascun contribuente, anche al fine di consentire a quest'ultimo, sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti, l'accesso al **regime premiale** di cui al **comma 11**.

Quest'ultima disposizione, infatti, riconosce una serie di **benefici fiscali** in relazione ai **diversi livelli di affidabilità fiscale** conseguenti all'applicazione degli indici, determinati anche per effetto dell'indicazione di **ulteriori componenti positivi**, non risultanti dalle scritture contabili, rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, per **migliorare il proprio profilo di affidabilità** nonché per accedere al ridotto **regime premiale**.

Come detto, la citata **novella** ha inteso operare una **correlazione** tra la **disciplina sugli ISA** e quella del **processo tributario**, andando a prevedere un **ulteriore effetto premiale** che trova applicazione in sede contenziosa e **agevola la sospensione dell'atto impugnato**.

In particolare, l'[articolo 47 D.Lgs. 546/1992](#) stabilisce che il ricorrente può chiedere la **sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato** qualora sussistano il **fumus boni iuris**, ovvero la **probabile fondatezza o verosimiglianza** della pretesa tributaria, e il **periculum in mora**, ovvero il pericolo attuale di un **danno grave e irreparabile** conseguente all'esecuzione dell'atto impugnato.

A tal fine, il ricorrente deve proporre un'**istanza motivata** di sospensione dell'atto impugnato, **unitamente al ricorso introduttivo** del giudizio oppure **con atto separato** da notificare alle altre parti e da depositare in segreteria, dinanzi al giudice investito del merito della controversia.

In caso di **eccezionale urgenza**, il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la **provvisoria sospensione dell'esecuzione** fino alla pronuncia del collegio. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con **ordinanza motivata non impugnabile**.

Ai sensi del **comma 5 dell'articolo 47 D.Lgs. 546/1992**, la sospensione può essere: **parziale**, quando il **fumus boni iuris** sussiste non in relazione alla totalità delle pretese, ma solo per alcune di esse; **condizionata alla prestazione di idonea garanzia** (ad esempio, la cauzione, la fideiussione bancaria o la fideiussione assicurativa).

È proprio su quest'ultima previsione che è intervenuta la citata novella, stabilendo che **la prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale"** e che sono tali i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#), ai quali sia stato attribuito un **punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti** a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.

Ciò significa che l'ottenimento di un **punteggio elevato** in tema di indici sintetici di **affidabilità fiscale** comporterà un **importante beneficio** per il contribuente che propone ricorso innanzi alle Corti di Giustizia tributaria, ovvero il **non dover prestare la garanzia prevista** in caso di **sospensione dell'esecuzione** dell'atto impugnato ai sensi dell'[articolo 47 D.Lgs. 546/1992](#).

Sulla **reale portata applicativa** della norma, invece, sussistono **molti dubbi**: si ritiene che la **platea** dei soggetti che concretamente potranno beneficiare di tale effetto premiale sarà **esigua**, visto, da un lato, le **rigorose condizioni richieste** (punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 in tutti gli ultimi tre periodi d'imposta precedenti) e, dall'altro, le **difficoltà degli ultimi anni** (crisi, Covid-19, guerra in Ucraina, ecc.).

Comunque la **riforma** non si è limitata a modificare il solo **comma 5 dell'articolo 47 citato**, ma ha apportato **ulteriori novità**.

Infatti, l'[articolo 4, comma 1, lettera f\), della L. 130/2022](#) ha previsto che la **trattazione** dell'istanza di **sospensione** deve essere fissata dal Presidente **non oltre il trentesimo giorno dalla sua presentazione**, la quale deve essere **comunicata almeno cinque giorni liberi prima**. Inoltre, l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione **non potrà coincidere** con l'udienza di trattazione del merito della controversia.

Al **comma 4 dell'articolo 47 del D.Lgs. 546/1992**, è stato inoltre previsto che il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile **nella stessa udienza di trattazione dell'istanza**.

Da ultimo, è stato **abrogato** il **comma 5-bis dell'articolo 47 citato**, il quale prevedeva che l'istanza di sospensione fosse **decisa entro 180 giorni** dalla data di presentazione della stessa.