



Edizione di venerdì 17 Marzo 2023

CASI OPERATIVI

Detrazione Iva in caso di assenza di operazioni attive in un anno
di Euroconference Centro Studi Tributari

DICHIARAZIONI

Nel prospetto del quadro RS il recupero della SuperAce
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

IVA

Appalti immobiliari e utilizzo del plafond Iva di esportatore abituale
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

REDDITO IMPRESA E IRAP

Plusvalenze pex: requisito della commercialità delle società che operano nel settore energetico
di Stefano Rossetti

CONTENZIOSO

Sospensione dell'esecuzione e mancata richiesta di rateizzazione
di Luigi Ferrajoli

CASI OPERATIVI

Detrazione Iva in caso di assenza di operazioni attive in un anno

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Una società immobiliare di gestione, con codice ATECO 682001, costituita nel 2018 e proprietaria di soli 2 immobili (D/10 e A/3) e di terreni agricoli concessi in affitto (in esenzione iva) per un breve periodo da febbraio 2019 a giugno 2020, il 1° marzo 2022 concede in affitto a un nuovo cliente per l'attività di agriturismo i suddetti immobili, sempre in regime di esenzione Iva.

La situazione contabile Iva negli anni è la seguente:

- 2018 – solo fatture acquisto e nessuna fattura di vendita con credito finale di 300 euro;
- 2019 – fatture di acquisto per spese amministrative e manutenzione immobili e fatture di vendita emesse in esenzione Iva (esente totale) – in dichiarazione Iva è stato barrato VF30 col.3 -VF32;
- 2020 – fatture di acquisto per spese amministrative, manutenzioni e acquisto di arredi e fatture di vendita emesse in esenzione Iva (esente totale) – in dichiarazione Iva è stato barrato VF30 col.3 -VF32;
- 2021 – fatture di acquisto per spese amministrative e nessuna fattura di vendita.

Non avendo nell'esercizio 2021 alcuna operazione attiva, ma avendo solo ricevuto fatture di acquisto, è possibile considerare interamente detraibile l'Iva dei fornitori?

Il registro vendite è stato movimentato solo dalla registrazione delle fatture fornitori per il *reverse charge*.

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



DICHIARAZIONI

Nel prospetto del quadro RS il recupero della SuperAce

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365



Il **prospetto del quadro RS** destinato al **calcolo dell'Ace**, nel modello Redditi SC 2023 regista l'inserimento di qualche nuova colonna destinata ad accogliere il **calcolo dell'effetto recapture della SuperAce**.

In modo particolare, il **rgo RS 112 A** regista l'importo del **credito d'imposta da restituire** laddove la variazione incrementale del patrimonio netto al 31.12.2022 sia **inferiore a quella determinata al 31.12.2021**.

Si tratta del primo di **due possibili effetti recapture** derivanti dalla fruizione, nel precedente periodo d'imposta, della cosiddetta SuperAce.

Si ricorderà che, in tal caso, la variazione diminutiva pari al 15% dell'incremento di patrimonio netto poteva essere **trasformata in un credito d'imposta** fruibile a riduzione dei debiti rilevati nel Modello F24.

Nel caso in cui nel periodo d'imposta 2022, per effetto di attribuzione di riserve ai soci, la variazione incrementale a fine anno fosse **inferiore a quella del 2021**, una parte o l'intero credito d'imposta va **restituito**, e quindi esposto nel rigo precedentemente segnalato.

A tale proposito va messo in evidenza che l'[articolo 19, comma 4, D.L. 73/2021](#) stabilisce che, verificandosi la situazione sopra descritta: **“il credito d'imposta è restituito in proporzione a tale minore importo”**.

Con tale disposizione appare chiaro che la **restituzione massima della agevolazione SuperAce** (trasformata in credito d'imposta) non può che essere **l'intero credito d'imposta fruito**, quindi è scongiurata la eventualità (che, peraltro, sarebbe totalmente iniqua) che ci si possa trovare non solo a restituire il credito d'imposta ma anche a dover eseguire versamenti ove la variazione incrementale 2022 non solo si riduca azzerando l'intera variazione 2021, ma anche incida in negativo alla base Ace 2020.

Sul punto va notato, come del resto già alcuni lettori di questo quotidiano hanno segnalato, che **la medesima chiarezza non vi è nella ipotesi diversa di fruizione della SuperAce quale variazione diminutiva e non come credito d'imposta**.

Infatti, nel successivo **comma 5** del citato [articolo 19](#), sempre in presenza di variazione incrementale 2022 inferiore a quella del 2021, si afferma che “il **reddito complessivo ai fini dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15 per cento della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso**”.

Applicata alla lettera tale disposizione sembrerebbe **autorizzare variazioni in aumento anche superiori rispetto a quella diminutiva derivante dalla SuperAce**.

Si veda il seguente esempio:

Base Ace 2020 = 1.000

Incremento Super Ace 2021 = 100

Distribuzione ai soci nel 2022 = 2.000.

Posto che il patrimonio netto al 31.12.2010 sia 10.000 si avrà che nel 2021 la variazione incrementale sia 1.100 (di cui 100 suscettibili di SuperAce), mentre nel 2022 la variazione incrementale negativa comporta una differenza di – 900; **ma a questo punto bisogna pensare che sia questa la base per calcolare il 15% di incremento reddituale 2022?**

Chi scrive ritiene che **la risposta al quesito non possa che essere negativa**, per diversi motivi.

In primo luogo, sotto il **profilo logico-sistematico** va notato che la norma di cui al citato comma 5 è scritta per evitare che sia fruito il beneficio SuperAce, a fronte di una variazione incrementale 2021 non persistente nei due periodi d'imposta successivi.

Ma non vi è dubbio che il massimo della penalizzazione non potrà che essere l'importo della variazione diminutiva del 15% fruitta nel 2021.

In secondo luogo, va segnalato che **anche l'interpello 229/2023 ha escluso che una base Ace negativa al 2020 possa ridurre l'effetto SuperAce nel 2021**, ma se escludiamo l'effetto SuperAce, quale può essere la conseguenza di un prelevamento dei soci che porti in negativo la base Ace?

Ebbene la risposta è che semplicemente **non si avrà alcun beneficio ai fini Ace**, non già che si abbia una variazione in aumento generata da una “eccessiva” distribuzione ai soci.

Se il patrimonio netto 2010 fosse 1.000, con incremento al 2019 di 100 e prelevamento di 150

nel 2020, la conseguenza sarà stata la **non fruizione di alcun beneficio Ace nel 2020**, non già una variazione in aumento del reddito.

La **variazione in aumento** è specificamente disposta dall'[articolo 19, comma 5, D.L. 73/2021](#), con riferimento **esattamente alla variazione diminutiva SuperAce** e quello sarà il tetto massimo della restituzione.

Sul punto, tuttavia, **sarebbe auspicabile un chiarimento ufficiale della Agenzia delle Entrate** attesa la formulazione letterale ambigua del citato comma 5.

Sul medesimo tema, poi, va segnalato che una **operazione alquanto diffusa a fine 2022 genera una ripercussione negativa ai fini del recapture**.

Ci si riferisce all'assunzione della **delibera di distribuzione ai soci di utili pregressi per poter beneficiare, quale ultima occasione, della fiscalità agevolata, in capo ai soci** persone fisiche con partecipazioni qualificate, della tassazione del dividendo (ante-ritenuta d'imposta 26%).

Sul punto va segnalato, da una parte, che la **mera delibera di distribuzione comporta una riduzione del patrimonio netto**, rilevante ai fini Ace anche **senza che si debba realizzare l'effettiva distribuzione ai soci**.

D'altra parte, va ricordato che l'**effetto recapture della SuperAce dipende dalla riduzione** (per attribuzione ai soci) della **variazione incrementale del patrimonio netto**: ma affinché tale effetto *recapture* si manifesti non è necessario che venga deliberata la distribuzione proprio di quegli utili che nel 2021 hanno generato l'affetto SuperAce.

Potrebbe, infatti, comportare incremento reddituale anche la distribuzione di riserve vecchie, addirittura generate prima dell'avvento dell'Ace, cioè prima del 2010. È pertanto molto probabile che il **beneficio della fruizione della tassazione agevolata del dividendo sui soci** presenti, quale **rovescio della medaglia**, un **incremento reddituale causato dal recapture SuperAce**.

IVA

Appalti immobiliari e utilizzo del plafond Iva di esportatore abituale

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



OneDay Master

ESPORTAZIONI, PLAFOND DI ESPORTATORE ABITUALE E IMPORTAZIONI

Scopri di più >

Il soggetto passivo Iva che ha maturato la qualifica di **esportatore abituale** può utilizzare il plafond per l'acquisto di beni e servizi in generale, **fatta eccezione per l'acquisto di immobili ed aree edificabili**, nonché per i beni e servizi con **Iva oggettivamente indetraibile**.

La motivazione di tali esclusioni va ricercata principalmente nel fatto che la possibilità di acquistare beni e servizi senza Iva non costituisce un'agevolazione fiscale, bensì un **aiuto finanziario** finalizzato ad evitare l'emersione di cospicui crediti Iva in capo al soggetto che effettua "a valle" operazioni senza addebito di Iva (in quanto non imponibili) ed acquista "a monte" beni e servizi con il pagamento dell'Iva.

In questo contesto è più chiara la posizione dell'Amministrazione Finanziaria ([circolare 145/E/1998](#)) che ha **espressamente esteso il divieto di utilizzo del plafond** "per l'acquisizione di fabbricati, in dipendenza di contratti di appalto aventi per oggetto la loro costruzione o di leasing; e ciò in quanto (...) l'esclusione è evidentemente da estendere a tali modalità di acquisizione dei fabbricati stessi, che realizzano un effetto equivalente".

Con riferimento ai **fabbricati acquisiti in forza di un contratto di appalto**, la Corte di Cassazione ([sentenza n. 7504 del 15.04.2016](#)) ha disconosciuto la tesi del Fisco che aveva escluso, nel caso di specie, l'applicabilità della disciplina del *plafond*, ritenendo che **la realizzazione del fabbricato** avesse solamente la **veste formale dell'appalto**, ma che in realtà **dovesse qualificarsi, ai fini Iva, come una "cessione di beni"**.

Secondo la citata sentenza, "non ha trovato seguito nell'ordinamento nazionale dell'imposta" il più ampio concetto di cessione previsto a livello comunitario che include nel novero delle operazioni costituenti **cessione di beni** "anche operazioni **prive della caratteristica dello scambio di un bene verso un corrispettivo**, quali a) la consegna di un lavoro eseguito in base ad un contratto d'opera", nonché b) la consegna di *taluni lavori immobiliari*".

In virtù di ciò, secondo i giudici della Suprema Corte, occorre riconoscere legittimità giuridica soltanto alla definizione interna di “**cessione di beni**” di cui all’[articolo 2 D.P.R. 633/1972](#) (“*atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento di beni di ogni genere*”) e alla nozione di “**prestazione di servizi**”, recata dall’[articolo 3 D.P.R. 633/1972](#), secondo cui “*costituiscono prestazioni di servizio le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, (...)*”.

Conseguentemente, precisa la medesima sentenza, **non può essere posto alcun dubbio in merito alla “classificazione” del contratto d'appalto come prestazione di servizi** atteso che il citato [articolo 3 D.P.R. 633/1972](#) lo cita espressamente e, quindi, “*è agevole ritrarre la conclusione che (...) l'appalto che abbia ad oggetto la realizzazione di un opificio industriale non costituisca cessione* in quanto l’acquisizione avviene a titolo originario ed è diretta conseguenza dell’attività lavorativa dell’appaltatore e qualora, sia, come nella specie, eseguito a beneficio di un committente che rivesta la qualifica di esportatore abituale, **sia esente da imposizione a mente dell’articolo 8, comma primo, lett. c), D.P.R. 633/1972**”.

Nel [principio di diritto n. 14/2019](#) l’Agenzia esprime il proprio pensiero “negativo” in relazione all’utilizzabilità del plafond per “**l’acquisto**” di **un immobile tramite appalto**, limitando il beneficio all’acquisto dei servizi relativi all’installazione degli impianti industriali, e non anche ai servizi di installazione di impianti relativi all’edificio, poiché per questi deve confermarsi la prevalenza del regime di inversione contabile, di cui all’[articolo 17, comma 6, lett. a-ter, D.P.R. 633/1972 \(circolare 37/E/2015\)](#).

La posizione dell’Agenzia deve essere interpretata nel senso che il divieto di utilizzo del **plafond** riguarda l’ipotesi in cui oggetto dell’appalto è la costruzione dell’immobile.

In tale ipotesi, infatti, **non può trovare applicazione il reverse charge di cui all’articolo 17, comma 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/1972** (nel qual caso, come detto, la questione non si porrebbe), e l’Iva deve essere applicata nei modi ordinari (con il sistema della rivalsa).

Trattandosi di una differente modalità per l’acquisizione del bene immobile, secondo l’Agenzia è **preclusa la possibilità di utilizzare il plafond di esportatore abituale**.

Resta immutata la possibilità di **acquistare senza imposta beni e servizi** funzionali al ciclo economico dell’impresa, ferma restando la prevalenza dell’inversione contabile nelle ipotesi già descritte.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Plusvalenze pex: requisito della commercialità delle società che operano nel settore energetico

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

PARTICIPATION EXEMPTION IN PRATICA

[Scopri di più >](#)



Tra i requisiti che devono essere integrati per far sì che una plusvalenza possa essere qualificata per l'esenzione ai sensi dell'[articolo 87 Tuir](#) vi è il **requisito della commercialità**, il quale rappresenta quello di più difficile valutazione, soprattutto se oggetto di cessione sono le quote di una società in fase di **start up** che opera nel **settore energetico**.

In relazione al rapporto intercorrente tra il **requisito della commercialità e la fase di start up**, con la [circolare 7/E/2013](#) l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *“il requisito della commercialità può considerarsi sussistente già nella fase di start up, sempreché la società partecipata, dopo aver ultimato le fasi prodromiche ed essersi dotata di un sistema organizzativo autonomo, inizi successivamente a svolgere l’attività per la quale è stata costituita”* e, più in generale, che *“perché si possa considerare sussistente il requisito della commercialità è necessario che l’impresa sia dotata di una struttura – frutto di una attività di organizzazione e predisposizione delle risorse necessarie – idonea all’avvio del processo produttivo in tempi ragionevoli in relazione all’attività d’impresa”*.

Nel dettaglio, il documento di prassi sopra citato fornisce delle esemplificazioni utili nell'analisi dei criteri per la verifica della commercialità nei seguenti casi:

- **fase di start up seguita dall’attività commerciale:** in questa ipotesi, l'esercizio dell'attività d'impresa – dopo la conclusione della fase preparatoria – realizza un effetto “trascinamento all'indietro” del requisito della commercialità, permettendo di considerare la sussistenza di questo requisito già dall'inizio fase di “start up” e, pertanto, attribuendo rilevanza a tale fase prodromica, sotto il profilo temporale, ai fini del riconoscimento del requisito di commercialità in capo alla partecipata;
- **fase di start up ancora in atto:** qualora al momento del realizzo della partecipazione la fase preparatoria non risulti ancora completata, il requisito della commercialità ai fini pex non ricorre, in quanto l'attività preparatoria ancora in atto non costituisce

condizione sufficiente al fine del riconoscimento del requisito di commercialità in capo alla partecipata; tuttavia, l'avente causa del trasferimento della partecipazione può computare – ai fini del requisito di commercialità della partecipata – il periodo di start up maturato in capo al dante causa, a condizione che, prima dell'ulteriore realizzo della partecipazione da parte dell'avente causa, la società partecipata abbia acquisito un carattere commerciale nel senso sopra precisato;

- **fase di inattività:** nel caso in cui una società neo costituita non abbia posto in essere alcun atto preparatorio ed abbia quindi avviato, solo in un momento successivo, la fase di start up, seguita poi dallo svolgimento dell'attività commerciale, il requisito di commercialità si considera maturato dall'inizio della fase di start up; il periodo relativo alla mera costituzione formale non assume rilievo alcuno ai fini della qualificazione del requisito della commercialità.

In particolare, la [circolare dell'Agenzia delle Entrate 7/E/2013](#), nel chiarire gli aspetti legati al trattamento della fase di start up nell'ambito dell'analisi del requisito della commercialità ai fini della participation exemption affronta il caso delle società operanti nel **settore energetico**.

Le società operanti nel settore della produzione di energia, per la peculiarità dell'attività che andranno a svolgere, prima di avviare l'attività tipica, pongono ordinariamente in essere una serie di attività preliminari che sono riconducibili alla fase di start up quali, a titolo meramente esemplificativo, **la ricerca dei siti ove ubicare gli impianti, l'ottenimento dei permessi/autorizzazioni, la progettazione e la costruzione degli impianti medesimi**.

L'Amministrazione finanziaria, ai fini della sussistenza del requisito della commercialità in capo alle società di produzione di energia elettrica dopo aver premesso che:

- *“in linea di principio, pertanto, soltanto al termine di tale iter [ricerca dei siti ove ubicare gli impianti, l'ottenimento dei permessi/autorizzazioni, la progettazione e la costruzione degli impianti medesimi] **la società disporrebbe di una struttura operativa potenzialmente idonea allo svolgimento dell'attività di produzione di energia e, quindi, solo da tale momento si configurerebbe l'esercizio di un'impresa commerciale ai fini pex**”;*
- *“occorre, tuttavia, precisare che nell'ambito dei procedimenti autorizzativi per la costruzione e l'esercizio di infrastrutture energetiche dichiarate di interesse pubblico o di pubblica utilità sulla base della normativa di settore [cfr., in particolare, la L. 239/2004, in materia di riordino del settore energetico], **il complesso delle attività concernenti le operazioni di finanziamento, di ricerca dei siti, di progettazione e realizzazione degli impianti, non ha natura meramente preparatoria ma integra immediatamente la realizzazione, seppur parziale, dell'oggetto sociale dell'impresa**”;*
- ha concluso che *“al pari di quanto già chiarito nel paragrafo precedente in ordine alle concessionarie di lavori pubblici, anche per tali soggetti [imprese di produzione di energia elettrica] **l'esercizio di impresa commerciale deve ritenersi sussistente già a partire dall'avvio del complesso delle attività in esame**”*.

Recentemente l'Amministrazione finanziaria ([risposta a istanza di interpello n. 883/2021](#))

esprimendosi sul requisito della commercialità in relazione a partecipazioni in imprese operanti nel settore del fotovoltaico ha confermato, sulla scorta del chiarimento forniti con la [circolare 7/E/2013](#), che **possono fruire della disciplina pex le cessioni di quote di società che hanno posto in essere attività propedeutiche alla produzione di energia elettrica mediante pannelli fotovoltaici.**

A maggior ragione, dunque, è sussistente il requisito della commercialità successivamente all'allaccio dei pannelli fotovoltaici alla rete elettrica.

CONTENZIOSO

Sospensione dell'esecuzione e mancata richiesta di rateizzazione

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione
**PROCESSO TRIBUTARIO: DALLA RIFORMA
ALLA TREGUA FISCALE**
[Scopri di più >](#)

Con la riforma del processo tributario attuata dal D.Lgs. 156/2015 è stata legistativamente riconosciuta la possibilità anche nel processo tributario di adire la **tutela cautelare anche nella fase delle impugnazioni** sia nel giudizio di appello che nel giudizio di cassazione.

Gli [articoli 52 e 62-bis D.Lgs. 546/1992](#) disciplinano, infatti, la fase cautelare nel giudizio di impugnazione, rispettivamente, nel giudizio di **appello** e nel giudizio di **cassazione**, consentendo al soggetto impugnante di chiedere la **sospensione dell'esecutività della sentenza** se sussistono **gravi e fondati motivi**.

Tale locuzione fa riferimento ai consueti presupposti del **fumus boni iuris** e del **periculum in mora**: sotto il secondo profilo, è richiesta una considerevole rilevanza del **pregiudizio** che l'esecuzione della sentenza potrebbe arrecare al ricorrente.

In un'ottica di rafforzamento della tutela della parte, al contribuente è accordata la possibilità di richiedere in ogni caso la sospensione dell'esecuzione dell'atto *“se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile”*.

Al contribuente è quindi consentito ottenere la sospensione degli effetti dell'atto impugnato anche quando questo sia confermato da una sentenza di merito.

La facoltà riconosciuta al contribuente di chiedere la **sospensione dell'atto oppure della sentenza** consente la **tutela cautelare in diverse ipotesi**; si pensi, ad esempio, al caso di **rigetto del ricorso introduttivo**, la cui sospensione lascerebbe comunque in piedi gli effetti dell'atto.

Inoltre, la possibilità di chiedere la sospensione dell'atto nei gradi successivi al primo offre tutela al contribuente nelle ipotesi di **sentenza di cassazione con rinvio**, tenuto conto che, per consolidato indirizzo della giurisprudenza di legittimità, il giudizio di rinvio costituisce una fase nuova ed autonoma, funzionale ad una **sentenza che non si sostituisce ad alcuna precedente pronuncia**, riformandola, ma statusisce direttamente sulle domande proposte dalle

parti.

Dunque, *“dopo la cassazione con rinvio la sentenza di primo grado e la sentenza di appello cassata si trovano sempre esattamente nella stessa condizione di inefficacia, di impossibilità di reviviscenza e di insuscettibilità di passaggio in giudicato”* (Corte di Cassazione, sentenza n. 23596/2011).

Ciò comporta che l'Amministrazione è **legittimata a riscuotere la pretesa erariale secondo le regole vigenti nella fase di impugnazione dell'atto impositivo.**

Ciò premesso, va considerato che molto spesso nella giurisprudenza tributaria di merito emessa in sede cautelare a seguito della presentazione dell'impugnazione contro sentenze emesse in primo grado o in grado di appello i **presupposti indicati dal legislatore** per la concessione della sospensione della sentenza o dell'atto impugnato **vengono ritenuti insussistenti** in ragione della sola **mancata richiesta da parte del contribuente della dilazione di pagamento**, che escluderebbe di per sé la sussistenza del requisito del pericolo di subire un danno grave ed irreparabile e ciò indipendentemente da qualunque valutazione della effettiva situazione di pericolo di grave pregiudizio ed alla concedibilità o meno della stessa dilazione di pagamento.

Tale interpretazione **non appare corretta** in relazione ad una attenta valutazione dei presupposti della domanda cautelare così come enunciati dal legislatore sui quali la giurisprudenza di merito ha chiarito che *“l'articolo 52, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del fumus boni iuris e del periculum in mora, ma richiede la sussistenza di gravi e fondati motivi per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, di un danno grave e irreparabile per la concessione della sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e la sospensione dell'esecuzione dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibrazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità del danno alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Il Collegio è chiamato a verificare la sussistenza dei gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile secondo un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggiore rilievo di uno compensare il minore rilievo dell'altro. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso”*. (CTR Lombardia, ordinanza n. 274/2018 del 14.02.2018).

Deve, pertanto, ritenersi che, da un lato, il difensore accorto, istante per la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza e dell'atto oggetto del giudizio, è bene abbia cura **di valorizzare prudentemente al meglio sia la presenza del fumus boni iuris che del periculum in mora**, pur, eventualmente, insistendo maggiormente sulla **gravità ed irreparabilità del danno**

provocabile dall'esecuzione della sentenza impugnata; e, dall'altro lato, che il Giudice tributario **non possa, in sede cautelare, desumere *de plano*, dalla mancata richiesta di dilazione di pagamento, l'inesistenza del pericolo di danno grave ed irreparabile** senza una attenta valutazione di tale requisito alla luce dell'attività concretamente svolta dal contribuente-istante.