

CONTENZIOSO

Suspendibili in via cautelare i provvedimenti a contenuto negativo: nuove frontiere per la tutela dei contribuenti?

di **Silvio Rivetti**

OneDay Master

Novità del contenzioso tributario

Scopri di più

In materia di **contenzioso tributario**, si annovera, tra **gli atti impugnabili**, ai sensi dell'**art. 19, D.Lgs. n. 546/1992**, al suo comma 1, lett. h), anche il **diniego o la revoca di agevolazioni fiscali**. È da domandarsi se, in un giudizio avente a oggetto un **diniego o una revoca di agevolazioni**, sia applicabile a favore del contribuente la **tutela cautelare** ex **art. 47, D.Lgs. n. 546/1992**: ad esempio, nel giudizio concernente l'impugnazione di una **comunicazione di scarto di un'opzione di cessione del credito o di sconto in fattura**, posta in essere all'esito dell'esperimento dei controlli preventivi ex **art. 122-bis, D.L. n. 34/2020**, la quale rende impossibile al contribuente incapiente fruire delle sue **detrazioni in via alternativa**.

Vale la pena ricordare, in proposito, che il citato **art. 47** prevede che il ricorrente, se dall'atto impugnato può **derivargli un danno grave e irreparabile**, può richiedere al giudice tributario, innanzi a cui il giudizio è pendente, la **sospensione dell'esecuzione** dell'atto stesso, a mezzo di **motivata istanza** contenuta nel ricorso (o in un atto separato). Per inciso, è anche utile notare che la Riforma fiscale di cui al D.Lgs. n. 220/2023 ha reso più "maturo" il **sub-procedimento cautelare in esame**, qualificando l'ordinanza del Collegio di prime cure che decide sulla sospensiva espressamente impugnabile innanzi alla **Corte di Giustizia Tributaria di II grado**, entro il termine perentorio di **15 giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria**, per mezzo di un reclamo **il cui esito è definitivo** e non più ulteriormente impugnabile (**art. 47** cit., comma 4).

Si noti che al procedimento di reclamo si applicano le stesse norme procedurali che regolano il **procedimento cautelare di prima istanza**, di cui al citato **art. 47, commi da 2 a 4**; e non si applica invece il comma 5, che consente al giudice del riesame di **disporre la sospensione parziale o di imporre garanzie o cauzioni**). Tornando al tema in esame, si noti che la lettura proposta dall'Amministrazione finanziaria, nella **circolare n. 38/E/2015**, è piuttosto **restrittiva**: per non potersi chiedere, *"in linea di principio"*, la **sospensione dei dinieghi** espressi o taciti di agevolazioni, in quanto atti a contenuto *"non impositivo"*; e in quanto in tali casi l'ordinanza di sospensione *"imporrebbe all'Amministrazione finanziaria un obbligo di fare"*.

A questo proposito, è da notare, tuttavia, come la più recente [circolare n. 21/E/2024](#) abbia stabilito una **nozione più ampia di “atto di imposizione”**, potenzialmente idonea a ricomprendere anche i **provvedimenti di diniego di agevolazione**: qualificando impositivo *“qualunque atto mediante il quale l’amministrazione finanziaria eserciti il proprio potere autoritativo con effetti di natura patrimoniale **pregiudizievoli** nei riguardi del contribuente”*.

Ora, rilevato che un diniego di agevolazione di per sé e senz’altro esprime un **contenuto pregiudizievole** a danno del contribuente, a prescindere dell’effettivo recupero dell’imposta dovuta a mezzo di un successivo atto di accertamento o recupero; e considerato quanto sottolinea la stessa [circolare n. 38/E/2015](#), per cui la funzione tipica della sospensiva è proprio quella di **paralizzare temporaneamente** *“gli effetti **pregiudizievoli** dell’atto impugnato”* nell’attesa della sentenza di I grado, potrebbe allora dubitarsi che la storica posizione dell’Agenzia delle Entrate espressa in materia sia ancora pienamente attuale; e così dubitarsi che un **diniego di agevolazione non possa essere mai oggetto di sospensione**.

Pare, quindi, sostenibile che il contribuente possa essere ammesso, in via cautelare, a **fruire delle detrazioni d’imposta** convertite in crediti fiscali oggetto di opzione di cessione o sconto ex [art. 121, D.L. n. 34/2020](#), allorché tale opzione risulti **annullata all’esito dei controlli preventivi** ex [art. 122-bis](#) del citato D.L. n. 34/2020, con **comunicazione di scarto impugnata** innanzi al giudice. In questo senso dispone, invero, la recente ordinanza della CGT di I grado di Roma, sez. 19, 1° agosto 2024, n. 2469, con la quale è stata accolta l’istanza di sospensione proposta dai ricorrenti avverso l’annullamento dell’opzione di trasferimento dei crediti d’imposta derivanti da **interventi edilizi**. Secondo il giudice capitolino, correttamente può essere sospesa *“la paralisi della concessione dell’agevolazione”*, determinata dal controllo preventivo erariale; e **pur essendo gli atti impugnati “a contenuto negativo”**, perché di fatto coincidenti con dinieghi di agevolazione, nondimeno secondo la Corte romana è possibile **paralizzarne temporaneamente gli effetti giuridici**, come determinati dall’ufficio: rendendosi così, par d’intendere, praticabile l’immediato impiego in compensazione dei crediti d’imposta, pur in pendenza di giudizio.

L’ordinanza in commento, a ben vedere, non deve sorprendere né considerarsi aliena **rispetto al sistema**, se si considera che, nei fatti, la **sospensibilità di provvedimenti “a contenuto negativo”** è **fattispecie già positivamente contemplata nel nostro ordinamento**. Invero è da ricordare che l’[art. 23, comma 3, D.Lgs n. 472/1997](#), ammette espressamente la sospensione giudiziale ex [art. 47, D.Lgs. n. 546/1992](#), dei provvedimenti di “fermo di rimborso”, pacificamente impugnabili innanzi al giudice tributario ai sensi dello stesso [art. 23, comma 3](#), sopra richiamato.