

PROCESSO TRIBUTARIO: SOSPENSIVE ENDOPROCESSUALI EFFETTIVE E AUSPICATE

Sommario: 1. Sospensive giudiziali; 2. Riscossione “senza ruolo”.

1.SOSPENSIVE GIUDIZIALI

L'innovazione, DL 78/2010, sull'anticipazione dell'intervento dei Concessionari della Riscossione dei tributi nelle attività esecutive coattive, in futuro liberate dalla mera notifica dei soli avvisi di accertamento, IVA e Dirette, (riscossione “senza ruolo”, scompare la “cartella” quale atto intermedio, accorpendo l'avviso di accertamento le funzioni di intimidazione al pagamento con forza esecutiva, nuova declinazione dell'imperatività degli atti impositivi), rivaluta la funzione cautelare endoprocessuale, v. art. 47 DLgs. 546/92 affidata al giudice di merito. Tale funzione, è strumentale al giudizio di merito, in quanto connaturata ad esso, ne condivide le sorti, non può essere dichiarata ex lege decaduta prima della sua conclusione¹ in funzione del mero decorso del tempo (tardività della decisione di merito), alludo alle originarie, v. cit. DL 78, determinazioni, limitazioni cronologiche (rimosse) nel provvedimento cautelare. La tutela cautelare giudiziale, è regolata dalla norma *de qua*, successivamente integrata dal DL 8 aprile 2008, n. 59 che ha introdotto una norma speciale l'art. 47-bis del DLgs. n. 546/92, limitata alla disciplina della sospensiva nel procedimento di recupero degli aiuti di stato, non applicandosi l'innovazione cit. al procedimento *ex moratoria* regolato dal comma 3, art. 24 del DL n. 185/08 che invece esclude ogni possibilità di sospensiva interinale, amministrativa e giudiziale. Invero, una lettura più attenta della sospensione cautelare regolata dal recente art. 47-bis DLgs. 546/92, dovrebbe estenderla anche a tali procedimenti, diversamente risulterebbe contraria alla Carta costituzionale e al diritto comunitario. Il contribuente, in base all'art. 47/546, potrà richiedere al giudice tributario (CTP), anche con

¹ Il riferimento è alla limitata efficacia nel tempo del provvedimento cautelare inizialmente previsti nel DL 78/2010, comma 9, art. 38, vincoli poi rimossi. Sul profilo cronologico della sospensione cautelare e sulle sue criticità v. GLENDI, *Nuove frontiere per la tutela cautelare*, in Corr. Trib., n. 27/2010, 2163 ss., il quale osserva che...*Benchè l'innovazione sia stata dallo stesso legislatore rapportata al fine di accelerare la riscossione, in realtà essa snatura l'essenza stessa della misura cautelare, che, nell'impianto dell'art. 47 del DLgs. 546/92, è strumentale al giudizio di merito e non può quindi essere normativamente avulsa da tale funzione attraverso una caducazione ex lege operata automaticamente e al di fuori di ogni riferimento alla decisione di merito in ragione della quale era stata prevista.*

iniziativa disgiunta dal ricorso principale, “l’inibitoria” sull’atto impositivo impugnato ovvero la sospensione della sua esecutività e del pagamento intimato, giacchè la contestazione giudiziale della pretesa pubblica non vale *ex sé* ad inibire i poteri di autotutela esecutiva conferiti all’ente impositore. In altri termini, il ricorso principale non sospende la riscossione coattiva sull’atto impositivo (esecutorietà provvisoria ex art. 15 del DPR 602/73) non avendo quella forza inibitoria. L’efficacia temporale della misura *de qua* non è ad oltranza, v. *infra*, essendo limitata al deposito della sentenza di primo grado, con l’effetto deteriore che la stessa, decorso tale momento, sarà immediatamente esecutiva. E’ ben nota l’assenza di rimedi inibitori ai gradi successivi al primo altrove invece previsti, v. tanto nel processo amministrativo quanto in quello civile. Difatti, nel sistema processuale tributario, opera il principio di immediata esecutività di tutte le sentenze, ancorchè non definitive, oggetto di gravame (l’art. 47 interviene solo sull’atto impositivo), per cui non è esperibile una richiesta di sospensione al giudice dell’impugnazione (nel caso di appello) o al giudice che ha emesso la sentenza impugnata (nel caso di ricorso per cassazione e di revocazione). Siffatta conclusione, verrebbe rafforzata dall’esistenza nel sistema processuale di una norma di garanzia, v. *infra* art. 68 del DLgs. 546/92 sulla riscossione coattiva frazionata delle imposte a decorrere dalle sentenze di merito, con funzione crescente in correlazione ai gradi di merito e quindi allo stadio di progressivo avanzamento del processo. Dunque di crescente affidabilità dell’accertamento impugnato. In altri termini, un contenimento alla facoltà di avvalersi della funzione esecutiva, solo entro i limiti della declaratoria di non illegittimità/infondatezza recata dalla sentenza intermedia non definitiva. La legittimità/fondatezza dell’operato dell’AF obliterato da un accertamento giudiziale adesivo, non definitivo, libera la studiata esecutorietà progressiva. Si vuole dire che, alle prefate limitazioni poste dalla norma cit. alle esecuzioni delle sentenze non definitive, consegue un effetto indiretto, occulto di predeterminata provvisoria sospensiva dell’esecutorietà appunto parziale delle sentenze di merito. Dunque, su una parte del tributo dovuto accertato giudizialmente, l’esecuzione verrebbe differita. Alludo al subentro di un autonomo regime di esecuzione provvisoria e parziale delle sentenze caratterizzato, osserva *supra*, dal fatto, di non

ammettere alcuna forma coazione esecutiva su una parte della pretesa pubblica. Un risultato, *de facto* omologo all'inibitoria giudiziale attraverso l'emarginato, garantista microsistema di esecuzione parziale in corso di causa a seguito di sentenze di merito. Dunque, il sistema processuale, da un lato riconosce una sicura esecutività delle sentenze tributarie intermedie, in assoluta coerenza con il generale principio della esecutività di tutte le sentenze, per altro verso evita altresì le conseguenze eversive dell'assenza di un vuoto di tutela cautelare sulle stesse, *retro* illustrato, invece altrove previsto, attraverso un'esecutorietà controllata, crescente in funzione del grado di affidamento dell'avviso di accertamento. Va rilevato che, la riscossione segmentata in pendenza di causa di cui all'art. 68/546, in funzione del *decisum* delle commissioni, ha un regime derogatorio, non applicandosi a quei tributi, quelli locali, rispetto ai quali resti consentita *ab initio* la riscossione coattiva integrale a titolo provvisorio, senza che operino le limitazioni di cui alla norma *de qua*, e salvi piuttosto i soli effetti preclusivi derivanti dalla pronuncia intermedia d'illegittimità della pretesa pubblica. Invero, sull'assenza di rimedi inibitori sulle sentenze di merito, è stato anche sostenuto che le sentenze tributarie diversamente da altre, le quali prevedono statuizioni di condanna ad una prestazione di fare o non fare, hanno effetti meramente dichiarativi di rigetto del ricorso principale², sicché la provvisoria esecuzione avviene sulla base del provvedimento impugnato non sostituendosi la sentenza che rigetta il ricorso all'atto impugnato (la natura dichiarativa ne risulta rafforzata). Dunque, la sentenza che rigetta il ricorso, non è sostitutiva dell'atto impugnato, lasciando inalterata la sua realtà giuridica, con l'effetto che è lo stesso ad essere messo in esecuzione nell'ambito dei poteri di autotutela esecutiva. Pertanto, la sospensione delle sentenze di merito di rigetto, seguendo questa linea di pensiero (tutela cautelare concerne

² Sulla natura dichiarativa delle sentenze di merito v. PALMA, *Sull'applicabilità di strumenti di sospensione cautelare nei gradi del giudizio tributario successivi al primo*, in Boll. Trib., n. 8/2010, 652 ss., il quale osserva che ...*la sentenza tributaria produce effetti meramente dichiarativi, limitandosi ad accertare l'inesistenza del diritto all'annullamento dedotto dalla parte, sicché anche la provvisoria esecuzione che ne deriva avviene sulla base del provvedimento impugnato...ad ulteriore argomentazione della natura dichiarativa delle sentenze delle CT si è anche rilevato che non essendo prospettabili domande di condanna da parte dell'ufficio il riconoscimento di effetti esecutori alle sentenze de quibus contrasterebbe con il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato rigorosamente delineato dall'art. 112 del c.p.c.*

invece l'atto) è un falso problema³. Difatti, muta la prospettiva, trattandosi di capire solo se al giudice dell'impugnazione sia attribuito lo stesso potere di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato che l'art. 47 limita al giudizio di primo grado. Con le valutazioni che seguono, l'analisi riprenderà il generale rimedio cautelare di cui all'art. 47 del DLgs. 546/92, rivalutato dalla nuova esecutorietà degli avvisi di accertamento, sdoppiati fra atti impostivi in senso proprio ed atti esattivi per riconduzione del titolo esecutivo all'interno dello stesso.

Si apre una coda interinale, incidentale nel processo tributario di merito, finalizzata a neutralizzare, attraverso l'aspirazione del contribuente all'applicazione a suo favore dello strumento cautelare, l'esecutività dell'atto medesimo. Profilo critico ultroneo, ripreso più avanti, è la pienezza della tutela cautelare, v. in pendenza del giudizio di legittimità o del giudizio sul gravame per interposizione dell'appello, alludo all'estensione della tutela *de qua* alle sentenze di merito e non solo agli atti impostivi (espansione ad oltranza, oltre la decisione di merito, v. *infra*), in quanto la disponibilità delle misure cautelari nel sistema processuale è limitata solo al primo grado, v. deroghe per le sanzioni, v. art. 19, comma 2 DLgs. 472/97, potendo essere invocata la tutela solo di fronte al giudice di prime cure (è esclusa in entrambi i gradi di giudizio). Dunque, gli effetti della sospensione, *retro* illustrati, cessano con il deposito della sentenza di primo grado, v. art. 47/546. La delimitazione, contenimento della tutela cautelare entro il primo grado di giudizio è incompatibile con i parametri legali, violando gli artt. 3, 24 e 113 Cost.⁴ oltre ad essere intollerabile che lo stesso contribuente venisse privato della suddetta tutela nel mentre le ragioni di merito sono al vaglio del giudice. Difatti, una lettura integrata delle norme cit., che escluda *tout court* la possibilità di chiedere al giudice dell'appello - sia nelle more del giudizio di legittimità che in quello del gravame - la sospensione interinale dell'esecutività della decisione di merito, esporrebbe il sistema ad

³ Questi profili con rigore metodologico sono esaminati da TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi la Commissione tributaria regionale*, Boll. trib., 1999, 1733 ss.

⁴ Invero, l'esclusione della tutela oltre il primo grado potrebbe violare ultronei principi costituzionali, il profilo di indagine è affrontato da TUNDO, *La tutela cautelare nel procedimento di recupero degli aiuti di Stato da moratoria*, in Corr. Trib., n. 4/2020, 299 ss., il quale osserva che ...vi sono ulteriori principi costituzionali che potrebbero essere violati dall'anzidetta interpretazione parziale della norma in esame. Si fa riferimento, in particolare, ai principi stabiliti dagli artt. 111 Cost. e 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (cd. CEDU), adottata a Roma il 4 novembre 1950.

evidenti censure di incostituzionalità (ingiustificate limitazioni della tutela per determinate categorie di atti, sentenze o atti impositivi). La questione - la sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione delle sentenze di appello impugnate per cassazione - è "coperta" da un giudizio di incostituzionalità al fine di verificare la compatibilità dell'esclusione *de qua* in relazione ai parametri legislativi di riferimento. Il giudice sovraordinato delle leggi, si è pronunciato per la sua infondatezza, v. Sent. 17 giugno 2010, n. 217⁵, in quanto l'applicazione dell'inibitoria è impedita proprio per l'esclusione contenuta nell'art. 49 del DLgs. 546/92. Invero, non vi dovrebbe essere un vuoto di tutela, in quanto il sistema endoprocessuale, conosce una forma occulta, indiretta di tutela cautelare, *retro* illustrata, attraverso l'esecuzione non integrale delle sentenze di merito, in relazione alla progressione del giudizio tributario, v. art. 68 DLgs. 546/92, questo dovrebbe essere sufficiente a garantire comunque il contribuente. Per altro, non esiste un principio di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, con mera discrezionalità del legislatore, ma le ingiustificate degenerazioni dello stesso sono a tutti ben note, se si guarda alle omologhe (sul profilo della tutela cautelare) disposizioni nel giudizio civile ovvero a quella che assicura la protezione cautelare anche dopo il giudicato, essendo prevista in pendenza di revocazione straordinaria, v. deroghe⁶.

La funzione incidentale nel processo, concorre con quella interinale amministrativa sulla sospensione dei ruoli prevista dall'art. 39 del DPR 602/73 (ha la paternità l'ente impositore) nell'assicurare un momento di tutela multilaterale al contribuente destinatario di atti impositivi "non definitivi" - in attesa di un pronunciamento giurisdizionale sugli stessi. Invero, tale tutela può essere solo virtuale, violata non di rado, in quanto verosimilmente le inibitorie, sospensive giudiziali, possono essere discusse ed intervenire, quando la conversione legale dell'avviso di accertamento in

⁵ Sul ragionamento seguito dal giudice di legge che *asl* contrario sembrerebbe non escludere la sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza d'appello impugnata per cassazione, v. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in GT, n. 10/2010, 848 ss.

⁶ Sul profilo critico della delimitazione della tutela cautelare, V. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in Corr. Trib., n. 30/2010, 2401 ss., il quale osserva che *.....il fatto che nel processo amministrativo la tutela cautelare venga sempre riconosciuta e che nel processo civile la protezione cautelare si estenda pur dopo il giudicato, essendo prevista in pendenza di revocazione straordinaria, con la sola eccezione della revocazione delle sentenze della Suprema Corte di cassazione ex art.391-bis, comma 6, c.p.c., non è frutto di una mera discrezionalità del legislatore ordinario; rientra, invece, nell'ambito della garanzia costituzionale del diritto di azione come sopra correttamente inteso.*

titolo esecutivo, v. *infra* sulla tendenziale abbandono del ruolo, è già intervenuta e dunque il contribuente ha pagato le somme dovute, v. art. 15 del DPR 602/73 sugli accertamenti non definitivi. Si vuole dire che, decorso il 31 giorno dalla scadenza del termine per la notifica del ricorso, il presupposto avviso di accertamento diventa titolo esecutivo, l'esecuzione inizia sulla base di esso, per cui la sospensiva postuma potrà rivelarsi superflua, inidonea a ripristinare, v. le ben note difficoltà, il pregiudizio subito dal contribuente (negato il presupposto dell'invocata tutela). E' evidente, che sui tali avvisi di accertamento che incorporano questa nuova funzione esecutiva, v. *infra*, sarà sempre invocabile la tutela cautelare, di cui all'art. 47 del DLgs. 546/92 sulla base dell'attualità ed imminenza del pregiudizio, invece considerato assente per gli attuali avvisi di accertamento (la cui esecuzione è "coperta" dai ruoli) stante un difetto di immediata esecutorietà.

2.RISCOSSIONE "SENZA RUOLO"

Come già ricordato, cambia il volto della futura riscossione delle imposte, attraverso la concentrazione nell'avviso di accertamento delle funzioni di intimidazione immediata al pagamento dei tributi richiesti con il predetto avviso (nuovo titolo esecutivo), quale riflesso dell'assunta imperatività dal provvedimento amministrativo. Con lo spostamento dell'efficacia esattiva dal ruolo agli avvisi di accertamento, scompare la distinzione fra atti impositivi ed atti esattivi e le relative code giurisdizionali avverso di essi. Pertanto, gli avvisi dovranno contenere l'intimazione ad adempiere gli importi emarginati, ridotti in caso di tempestiva presentazione del ricorso (sopravviveranno le norme, v. art. 15 DPR 602/73 sull'iscrizione provvisoria dei tributi non "coperti" da avvisi di accertamento definitivi). L'immediata loro esecutorietà, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è stato detto poc'anzi, quale attributo consustanziale del provvedimento impositivo, una sua caratteristica intrinseca, connaturata alla sua indiscussa imperatività. Scompare la cartella, quale contenitore del titolo esecutivo e del precetto. Il fine, v. relazione al DL 78/2010, è di anticipare la riscossione dei tributi dovuti, ispirata a criteri di celerità e razionalità, senza veicolarla attraverso ultronei atti sequenziali intermedi, v. cartella di pagamento e portare a rapido soddisfacimento (anche coattivo) le pretese pubbliche. Si evitano, v. *infra*, che le

irregolarità ed i vizi della notifica del ruolo vadano a travolgere il titolo esecutivo validamente formato. Il credito tributario, ancorchè certo, liquido ed esigibile, resta inattuato.

L'innovazione *de qua*, sulla soppressione dei ruoli, nella riscossione delle somme dovute in base agli avvisi di accertamento IVA e Dirette non è generalizzata, salvo future estensione ad altri tributi da stabilirsi mediante regolamenti normativi, in quanto residuerà la riscossione da ruoli ovvero sulla base della cartella di pagamento. Così, il ruolo sarà obbligatorio, sopravviverà quale ordinaria forma di riscossione ordinaria, per i tributi diversi da quelli cit., v. Registro o tributi locali, ovvero anche per i tributi *retro* cit., ma reclamati con modalità endoprocedimentali diverse rispetto agli avvisi di accertamento e rettifica (per le quali opera la deroga, l'innovazione in esame). Il riferimento, è alle iscrizioni dirette a ruolo da controllo cartolare delle dichiarazioni periodiche IVA e Dirette. In tale ult. fattispecie, il ruolo, primo atto fiscale conosciuto dal contribuente, si qualifica come atto impositivo e non come atto della riscossione salvo rivalutare l'autonomia endoprocessuale delle prodromiche comunicazione di irregolarità, anomalie nei profili dichiarativi prevedendone la loro impugnazione. Ancora, sulla sopravvivenza della cartella di pagamento nella riscossione in base ai "ruoli", i profili sanzionatori autonomi non coevi ai tributi, e per le somme, v. tributi locali, dovute in base progressione endoprocessuale, v. deposito sentenze delle Commissioni Tributarie. Sempre sul perimetro della norma primaria, dovrebbero rientrare nella definizione di avvisi di accertamento, anche quelli cd. parziali, i quali pertanto saranno soggetti alla riscossione senza ruolo. Dovrebbero essere esclusi dalla novella sulla nuova riscossione, gli accertamenti che rettificano, amplificano l'imponibile IRAP, i dubbi su tale esclusione, nascono dalla norma di cui all'art. 25 del decreto istitutivo del tributo che prevede un riallineamento IRAP ed Imposte dirette sulle procedure di controllo ed accertamento, applicandosi su tali profili endoprocedimentali le disposizioni in materia di imposte sui redditi. Invero, il richiamo testuale nella norma primaria DL 78/2010, art. 29 all'IVA e alle Imposte sui redditi, non consente un'estensione a tributi non nominati, ancorchè armonizzati ai primi sui profili istruttori, *retro* illustrati. Pertanto, un accertamento multilaterale, che accerti violazioni plurime riferite anche al tributo regionale, sul piano esecutivo subirà una discontinuità

funzionale. La riscossione sarà duale ovvero immediata per l'IVA e le Dirette, differita per l'IRAP, dovendo la medesima, restare vincolata alla cartella di pagamento. Sono esclusi dalla nuova riscossione senza ruoli, gli accertamenti definiti in adesione, sulla base dell'ovvia considerazione che il pagamento dei tributi dovuti è effettuato dal contribuente (coevo alla definizione *de qua*), laddove invece il pagamento degli stessi è dilazionato nel tempo, le rate eventualmente non pagate, v. DLgs. 218/97, art. 8, comma 1, saranno riassorbite attraverso il ruolo, il competente Ufficio delle Entrate provvede difatti a iscrivere a ruolo e alla notifica della consueta cartella di pagamento. L'esclusione degli accertamenti, con nuovi imponibili definiti preventivamente in adesione del contribuente, sono esclusi dalla novella, in quanto l'AF non notifica alcun avviso di accertamento, aderendo senza ritardi il contribuente agli stessi.

Il ruolo, ha enfatizzato, per gli avvisi di accertamento, la cui esecuzione in futuro non sarà più "coperta" dalle cartelle di recepimento, (nuovo titolo esecutivo) l'alterità soggettiva nella riscossione coattiva, alludo alla risolutiva partecipazione alla stessa dell'ente impositore, il quale doveva tempestivamente formare lo stesso, v. i termini decadenziali da DPR 602/73 ex artt. 17 e 25 (es. accertamenti definitivi), affidati, consegnati in esecuzione al Concessionario. In altri termini, il sistema della riscossione basato sul regime dell'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella, era duale, caratterizzato dalla spiegata plurisoggettività funzionale: esaltava la funzione sia dell'ente impositore, cui era affidato la formazione del ruolo (titolo esecutivo, non essendo sufficiente a tali fini esecutivi l'avviso di accertamento) e sia del Concessionario, il quale "eseguiva" il ruolo ricevuto, con una dilatazione delle procedure esecutive. Tale sistema, basato sulla prefata alterità soggettiva, era di garanzia per il contribuente ma soprattutto dell'evasore, in quanto lo stesso, poteva far affidamento sui ritardi dell'esecuzione, v. *infra* l'allungamento della sequenza endoprocedimentale nella riscossione dei tributi accertati, attraverso atti intermedi in futuro soppressi (v. cartella). Alludo alle lungaggini burocratiche dovute alla necessaria notificazione di un ultroneo atto prodromico alla riscossione coattiva, non essendo a tal fine sufficiente il presupposto avviso di accertamento, v. la cartella di pagamento, in assenza della quale la riscossione non

iniziava. Quest'ultima, esposta agli eventuali vizi propri del Concessionario, il quale, non di rado commetteva errori nelle notifiche delle cartelle, neutralizzati dal giudice di merito. "Saltava" la pretesa tributaria per un vizio nell'atto "finale", al di là della fondatezza della pretesa (prevale il vizio di metodo). In altri termini, la progressione endoprocedimentale, *retro* illustrata, era di tutela per il contribuente, il quale poteva fare affidamento su tale "appendice" (invero, è la premessa) e su tempi dilatati della riscossione coattiva, per "ridurre" nelle more volontariamente le proprie garanzie patrimoniali. Pertanto, la scelta del legislatore, v. DL 78/2010 di concentrare, la riscossione nell'accertamento attraverso la soppressione della cartella di pagamento, è di reazione ad un sistema che non funzionava, v. la risibile percentuale di riscossione coattive del complessivo carico loro (Concessionari) affidato. Nella relazione al prefato DL, si legge che l'innovazione vuole evitare che il contribuente possa neutralizzare la procedura esecutiva attraverso azioni di sottrazione delle garanzie patrimoniali. Invero, se questa è la finalità sovraordinata nel DL, il sistema conosce strumenti per tutelare l'AF ancor prima della riscossione, v. le attività istruttorie, interinali obliterate dai processi verbali di constatazione, alludo alle ipoteche ed ai sequestri conservativi adottati sulla base di essi, v. art. 22 DLgs. 472/97 (autorizzati dal giudice tributario), quando l'Ufficio ha *fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito*. Con la novella, la fase di riscossione non sarà più complementare, disgiunta dall'accertamento: un unico atto assolverà alla plurima funzione di preconstituire il titolo esecutivo ed il precetto fiscale per l'adempimento. L'Agente, ancorchè spogliato dell'onere di notificare la cartella, dovrà osservare termini decadenziali nell'avvio dell'espropriazione forzata per non vanificare il recupero di un credito tributario certo (31 dicembre del secondo anno successivo alla definitività dell'accertamento, v. art. 29, comma 1, lett. e) del DL n. 78/2010). Lo stesso, potrà iscrivere ipoteca e fermi, dal giorno stesso dell'affidamento in carico delle somme indicate nell'atto impositivo.

Solo un atto interinale, in un procedimento incidentale cautelare, potrà neutralizzare l'esecutorietà *de qua*, v. *infra*, differendolo *sine die* fino al deposito della sentenza di primo grado. Difatti, la sospensiva, osserva *supra*, "copre" fino al pronunciamento giurisdizionale di merito, decadendo con

essa. La concentrazione della riscossione sugli avvisi di accertamento (nuovo titolo esecutivo) - la riscossione da ruolo sarà limitata ai tributi diversi dalle Dirette ed IVA e per quest'ultimi ai controlli cartolari - ha la funzione non solo di accelerare i tempi di recupero dei tributi accertati, impedendo che il debitore possa svilire, con raggiri ed artifici, le proprie garanzie patrimoniali (invero il DLgs 74/00 nel recente inasprimento è un deterrente per le volontarie riduzioni patrimoniali), ma anche di eliminare un atto intermedio (la cartella di pagamento) fonte di ultronee code giurisdizionali e rallentamenti nell'esecuzione, v. vizi propri dell'atto. Con l'innovazione *de qua*, l'inutile decorso del termine 90 gg. dalla notifica degli avvisi di accertamento (breve differimento da concordato per adesione) autogenera il titolo esecutivo nell'avviso medesimo, abilitando il Concessionario ad effettuare le attività esecutive. Si auspica un utilizzo delle nuove norme da parte degli uffici *cum grano salis*, in coerenza con le raccomandazioni rassicuranti, sovraordinate del Direttore Befera. Le prefate sospensive amministrative ovvero giurisdizionali, segnano un momento di discontinuità nel sistema della riscossione senza ruolo, vulnerando la progressione dell'attività esecutiva del Concessionario, impedendogli l'incedere nell'esecuzione medesima che riprenderà il suo vigore con il pronunciamento di reiezione del ricorso principale. La sospensiva giurisdizionale sugli avvisi di accertamento, ritrova alta attualità in quanto è anticipata l'esigenza della tutela, verificata la nuova esecutorietà degli avvisi stessi, con l'effetto che il presupposto *periculum* sussisterà rispetto ad essi atti impositivi.

AVV. FABIO CIANI

UNIVERSITA' ROMA TRE