

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PISA
DIPARTIMENTO DI ECONOMIA E MANAGEMENT



Corso di Laurea Magistrale in
Consulenza Professionale alla Aziende

**LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO
TRIBUTARIO**

Relatore:

Prof. Nicolò Zanotti

Candidato:

Alessandro Orsini

Controrelatore:

Prof. Giulia Boletto

Anno accademico 2015-2016

INDICE

PREMESSA	5
----------------	---

CAPITOLO I:

INTRODUZIONE ALLA TUTELA CAUTELARE

1. Introduzione al tema.....	8
1.1 La tutela cautelare all'interno dei principi costituzionali e comunitari quale strumento dell'effettività della tutela giurisdizionale.	8
1.2 La sospensione della riscossione dei tributi	10
2. Evoluzione dell'istituto nel tempo	12
2.1 Evoluzione storica	12
2.2 Il quadro normativo attuale: d.lgs. 546/1992.....	16

CAPITOLO II;

LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Presupposti della tutela: <i>fumus bonis iuris</i> e <i>periculum in mora</i>	19
2. Oggetto della sospensiva cautelare	24
2.1 Atti "impoesattivi"	28
3. Il procedimento cautelare	37
3.1 Forma e contenuto della domanda cautelare	38
3.2. <i>Iter</i> procedimentale.....	42
3.2.1. Fissazione della trattazione	42

3.2.2. Sospensione interinale e trattazione davanti al collegio in camera di consiglio	43
3.2.3. I provvedimenti collegiali: L'ordinanza di sospensione	46
3.2.4. Sospensione parziale o condizionata.....	48
3.2.5. Revoca o modifica dei provvedimenti cautelari di accoglimento o di rigetto dell'istanza	50
3.2.6. Rapporti con il giudizio sul merito: Fissazione della trattazione ed efficacia della sentenza di primo grado.....	52

CAPITOLO III;

LA TUTELA CAUTELARE NEI GIUDIZI DI IMPUGNAZIONE: L'EFFETTIVO RICONOSCIMENTO CON IL D.LGS. 24 SETTEMBRE 2015 N. 156

1. Premessa: Cenni sulla natura e l'oggetto del processo tributario	55
2. Le problematiche definite	60
2.1 Segue: La teoria dell'impugnazione-merito	63
2.2 Segue: la teoria dell'impugnazione-annullamento	65
2.3 Segue: l'orientamento della Corte costituzionale e della Suprema Corte di cassazione	68
3. Estensione della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156	71
3.1. Introduzione alla riforma.....	71
3.2. Potere cautelare del giudice d'appello: analisi art. 52, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.	77
3.2.1 L'oggetto della sospensiva.....	77
3.2.2. I presupposti della sospensiva.....	84

3.3. Una riforma tanto attesa quanto incompresa	86
3.4 Sospensione innanzi alla Corte di cassazione: art. 62- <i>bis</i> d.lgs. n. 546/1992	92
4. Sospensione condizionata	97

CAPITOLO IV;

PROBLEMATICHE APERTE E POSSIBILI SVILUPPI DELL'ISTITUTO

1. Assenza del reclamo avverso l'ordinanza cautelare	100
2. Tutela cautelare esperibile <i>ante causam</i>	106
3. Tutela cautelare degli atti negativi	112

CONCLUSIONI.....	117
------------------	-----

BIBLIOGRAFIA.....	128
-------------------	-----

PREMESSA

Nel presente elaborato scritto verrà affrontato il tema della tutela cautelare all'interno del processo tributario, istituto che è stato recentemente oggetto di revisione a seguito del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

Il lavoro sarà incentrato, principalmente, sullo studio dell'istituto all'interno del processo tributario; esigenze di coerenza sistematica, però, impongono, brevi approfondimenti di dottrina e giurisprudenza in materia civile ed amministrativa, anche al fine di comprendere l'originaria *ratio* dell'istituto.

Si valuterà quella che è stata la tutela cautelare in passato e quella che è oggi, anche con qualche spunto critico in relazione, da un lato, al suo concreto atteggiarsi nelle diverse fasi del processo tributario; dall'altro, offrendo qualche riflessione circa i suoi possibili sviluppi applicativi.

Il tema appare di particolare rilevanza nell'ambito dell'ordinamento tributario, considerato che la maggior parte degli atti emessi da parte dell'Amministrazione finanziaria, in virtù del potere di c.d. autotutela positiva che l'ordinamento le conferisce, sono immediatamente esecutivi. Questo significa che possono, dato il loro effetto recettizio, incidere direttamente nella sfera giuridica del contribuente, senza che sia necessario l'intervento di un giudice e che la loro esecuzione non sia sospesa neanche a seguito dell'impugnazione dell'atto di fronte alle Commissioni tributarie.

L'esigenza di garantire che, nelle more del processo, la parte ricorrente non soffra del tempo necessario per arrivare ad una pronuncia, è espressione a fondamento del generale principio di effettività della tutela giurisdizionale e del giusto processo, concetti garantiti dalla Costituzione agli artt. 24, 111 e 113 e desumibili anche dalla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo agli artt. 6 e 13.

Nella prima parte dell'elaborato, verrà effettuato un primo inquadramento generale dell'istituto in relazione ai principi costituzionali ed europei anzidetti, in modo da comprenderne l'importanza che, nel tempo, dottrina e giurisprudenza, di merito e costituzionale, gli hanno attribuito. Successivamente, verrà studiato

l'istituto all'interno del processo tributario analizzando l'*iter* procedimentale, dopo aver prima ripercorso la sua evoluzione storico-giuridica, dove, da un primo riconoscimento delle commissioni tributarie, si è passati prima all'introduzione di un contenzioso-tributario con il d.P.R. n. 636/1972 fino ad arrivare al formale riconoscimento come vero e proprio processo-tributario attraverso l'introduzione dei noti decreti legislativi 545 e 546 del 31 dicembre 1992 su espressa previsione della legge delega del 31 dicembre 1991, n. 413 che disponeva, all'art. 30, comma primo, lett. h), l'attribuzione alle Commissioni tributarie di un generale potere di sospensione.

La terza parte del lavoro sarà dedicata all'analisi dell'istituto nei giudizi di gravame. La riforma avvenuta con il d.lgs. n. 546/1992 non aveva previsto tale possibilità, sollevando numerose critiche da parte di dottrina e giurisprudenza, che analizzerò, seppur in maniera sintetica, attraverso le teorie proposte dai cultori in materia tributaria e le varie, contrastanti, sentenze della Corte Costituzionale. È da citare in maniera immediata la sentenza 17 giugno 2010, n. 217, poi confermata, che ha segnato il punto di svolta di una diatriba durata quasi un ventennio. Tali premesse serviranno per comprendere la questione di primaria importanza svoltasi in tale lavoro, riguardante le modifiche apportate dalla recente riforma dell'istituto, avvenuta con d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, con vigore dal 1 gennaio 2016.

Tale riforma ha novellato espressamente la tutela cautelare nei giudizi di gravame con la modifica dell'art. 52 e l'introduzione dell'art. 62-bis. Il legislatore tributario, però, non è stato molto chiaro nella dizione letterale, alla quale si sono susseguite teorie interpretative dei nuovi articoli da parte dell'Agenzia delle Entrate e dalla dottrina, delle quali non si condivide il risultato finale a cui sono giunte. Si proverà, quindi, ad esporre una interpretazione personale non in linea con quelle fino ad oggi fornite, se non per qualche tratto comune ad isolate pubblicazioni.

Il quarto ed ultimo capitolo del presente lavoro, si pone come obiettivo un'analisi delle questioni rimaste tuttora irrisolte, anche dopo le ultime novità introdotte con la riforma. Saranno analizzate le questioni relative alla mancanza di forme di

tutela cautelare *ante causam* e la non impugnabilità dell'ordinanza di sospensione, entrambe escluse per il solo processo tributario ed ammesse invece, a seguito dell'evoluzione legislativa e della giurisprudenza di legittimità, tanto nel processo civile che in quello amministrativo. Si proverà quindi a ravvisare e sostenere eventuali profili di incostituzionalità a seguito di tali mancanze. Sarà inoltre analizzata la discussa sospensione anche dei c.d. "atti negativi", attraverso le sue possibili modalità applicative.

Nelle conclusioni finali si farà una valutazione di quello che è l'istituto oggi, con riflessioni critiche sulle effettive esigenze di tutela che necessitano il processo tributario. Saranno offerti inoltre degli spunti di evoluzione dell'istituto in relazione all'applicazione delle forme di tutela previste nel rito civile e amministrativo.

CAPITOLO I:

INTRODUZIONE ALLA TUTELA CAUTELARE

1. Introduzione al tema

1.1 La tutela cautelare all'interno dei principi costituzionali e comunitari quale strumento dell'effettività della tutela giurisdizionale.

Il fondamento della tutela cautelare è il c.d. principio chiovendiano¹, per il quale la durata del processo non deve arrecare pregiudizio alla parte che ha ragione.

Nel corso degli anni si è assistito, in seno alla dottrina ed alla giurisprudenza, in particolare quella costituzionale², ad un progressivo recepimento del pensiero dell'illustre giurista italiano.

L'esigenza di garantire che la parte ricorrente non soffra del tempo necessario per arrivare ad una pronuncia, è espressione del generale principio di effettività della tutela giurisdizionale, rinvenibile negli art. 24 e 113 della Costituzione, nonché dal principio del giusto processo ai sensi dell'art. 111 Cost.

In ambito amministrativo ed all'interno del suo codice processuale, introdotto con il Decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, l'art 1 (rubricato "Effettività"), afferma il principio di effettività della tutela secondo "i principi della Costituzione e del diritto europeo".

In ambito europeo, l'applicazione dei principi di effettività della tutela giurisdizionale è desumibile dalla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, all'art. 6 (dal quale la riforma dell'art 111 Cost.³ ha recepito i principi del giusto processo) ed all'art. 13, che attribuisce ad ogni persona il diritto ad un "ricorso effettivo". La Corte di Giustizia Europea ha da sempre perseguito, con la sua

¹ G. Chiovenda, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, p. 81 ss

² Per un approfondimento sull'evoluzione giurisprudenziale storica della Consulta si veda: Corte Cost. 27 dicembre 1974, n. 284 ; Corte Cost. 1 aprile 1982, n. 63; Corte Cost. 28 giugno 1985, n. 190; Corte Cost. 16 luglio 1996, n. 249; Corte Cost. 24 luglio 1998, n. 336; Corte Cost. 31 maggio 2000, n.165.

³ Legge costituzionale, 25 novembre, 1999, n. 2

attività, la tutela dei diritti fondamentali dei cittadini. È principio ormai consolidato, in seno alla giurisprudenza della Corte, quello dell'effettività della tutela giurisdizionale, che costituisce un principio generale del diritto comunitario sancito dall'art. 6 CEDU e che deriva dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri⁴. Quale diritto fondamentale, essendo stato recepito dall'art. 47 CDFUE, il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva ha acquistato, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, "lo stesso valore giuridico dei Trattati", come enuncia l'art. 6, n. 1, TUE, e deve pertanto essere rispettato dagli Stati membri quando applicano il diritto dell'Unione (art. 51, n. 1, CDFUE).

In definitiva, la tutela cautelare è uno strumento necessario per ogni ordinamento giurisdizionale che voglia dirsi rispettoso dei principi Costituzionali ed europei, derivante dall'impossibilità che la tutela ordinaria sia istantanea, con la conseguenza che, durante lo spazio temporale necessario per arrivare all'emissione di un provvedimento ordinario, la parte che ha ragione potrebbe subire un pregiudizio irreparabile. La funzione tipica della tutela cautelare è conservativa, non anticipatoria.

Osservava Calamandrei che i provvedimenti cautelari garantiscono "l'efficacia e la serietà della funzione giurisdizionale", intendendo che la tutela serve "più che a far giustizia", difendendo i diritti soggettivi, "a garantire l'efficace funzionamento della giustizia⁵".

Il processo cautelare, ancorché incidentale a quello principale, presenta autonome caratteristiche strutturali che lo differenziano da questo. Il giudizio impugnatorio si fonda su un'azione di annullamento e si risolve in una decisione che incide sulla stessa permanenza in vita dell'atto. Quello cautelare, invece, è volto a conservare lo *status quo ante* e si conclude, in caso di accoglimento, con una pronuncia provvisoria che opera non sull'atto in sé, ma sui suoi effetti, ponendoli temporaneamente in uno stato di quiescenza.

Operato un breve inquadramento del tema, si vuole qui considerare l'istituto della tutela cautelare nello specifico campo del diritto tributario. Prima, però, si

⁴ Tra tutte si veda: Sentenze 15 maggio 1986, causa C-222/84, Johnston, in Raccolta 1986; Corte di Giustizia 15 ottobre 1987, c. 222/86, Heylens, in Raccolta 1987.

⁵ P. Calamandrei, Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, Padova, 1939, p 143.

ritiene opportuno, per una comprensione immediata del prosieguo, dedicare il prossimo paragrafo alle varie forme attraverso le quali è possibile ottenere quello che è l'effetto dell'istituto della tutela cautelare.

1.2 La sospensione della riscossione dei tributi

L'ordinamento tributario nazionale attribuisce a più soggetti/organi forme di sospensione della riscossione dei tributi, seppur in "modi" e "momenti" diversi. Quando si parla di "momenti diversi" ci si riferisce alla possibilità della sospensione della riscossione dei tributi anche in un momento antecedente l'emanazione di un qualsiasi atto impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria. Tale possibilità, infatti, è prevista in capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze ai sensi del d.P.R. n. 602/1973, dove, all'art. 19-*bis* si prevede che lo stesso possa sospendere la riscossione, per non più di 12 mesi, al verificarsi di situazioni eccezionali, a carattere generale o in relazione ad un'area significativa del territorio, che alterino gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto con il contribuente.

Ancora, la L. n. 212/2000⁶ con l'art. 9, prevede che lo stesso Ministero può, qualora si verificano eventi eccezionali ed imprevedibili, sospendere o differire l'adempimento degli obblighi tributari dei contribuenti interessati.

Nel momento in cui viene emesso un atto impositivo (tralasciando le ipotesi di sospensione della riscossione *ope legis* in presenza di accertamento esecutivo in materia di imposte dirette, Iva ed Irap⁷, ovvero in ipotesi di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione⁸), è l'Amministrazione finanziaria stessa che, in ipotesi di ricorso contro il ruolo da parte del contribuente, ha un

⁶ C.d. Statuto dei Diritti del Contribuente.

⁷ Il d.l. 78/2010, convertito in L. n. 122/2010 ha introdotto la sospensione automatica dell'esecuzione dell'atto impugnato, a prescindere dalla eventuale impugnazione, per un periodo di 180 giorni, con decorrenza dal termine di 30 giorni per l'affidamento in carico della riscossione all'Agente della riscossione.

⁸ Art. 6, comma 3, d.lgs. n. 218/1997, per il quale il termine per l'impugnazione e per il pagamento "sono sospesi per un periodo di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza del contribuente".

potere di c.d. autotutela esecutiva, avendo la facoltà di disporre, in tutto o in parte, la sospensione alla riscossione fino al momento in cui verrà pubblicata la sentenza della commissione tributaria provinciale.

Qualora il compito di procedere alla riscossione dell'imposta risultante da un avviso d'accertamento esecutivo o da ruolo, sia affidato ad Equitalia S.p.a. in qualità di Agente della riscossione, è previsto nell'ordinamento un potere di sospensione immediata della riscossione per i provvedimenti esecutivi o cautelari, quali l'ipoteca e il fermo amministrativo⁹, nel caso in cui entro 90 giorni dalla notifica degli stessi, venga fornita prova dell'illegittimità dell'atto emesso dall'ente creditore, prima della formazione del ruolo, ovvero della successiva cartella di pagamento o dell'avviso per i quali si procede.

Ancora con riferimento ai richiamati "modi diversi" della sospensione della riscossione dei tributi, ci si riferisce ad un concetto fondamentale all'interno dell'ordinamento tributario, per il quale l'Amministrazione finanziaria è dotata di un potere di c.d. autotutela positiva, che si sostanzia nella possibilità di emanare atti coercitivi che vanno ad incidere direttamente nella sfera giuridica del contribuente, senza che sia necessario l'intervento di un giudice.

Proprio in virtù di tale penetrante potere attribuito dall'ordinamento all'Amministrazione finanziaria, si percepisce la fondamentale differenza tra le modalità di ottenimento della sospensione alla riscossione; mentre, per la parte pubblica, la decisione di sospendere o meno un provvedimento avviene in autonomia (anche se sicuramente l'istanza sarà promossa dal contribuente) e comunque su una valutazione discrezionale della stessa, il contribuente, su cui effettivamente grava il pregiudizio della mancata concessione della sospensione da parte dell'Amministrazione finanziaria, ha la sola possibilità di chiedere tutela invocando una sospensione di natura giudiziale. Per il contribuente, stante il divieto di autotutela privata, il ricorso alla funzione giurisdizionale rappresenta la via che l'ordinamento concede per far valere le proprie ragioni e tutelare la propria posizione. La necessità di servirsi del processo (in particolare nel processo tributario dove la maggior parte degli atti sono immediatamente

⁹ Artt. 537 e 538 L. n. 228/2012 (legge stabilità 2013)

esecutivi) può però, tenuto conto della sua durata (fisiologica), non garantire una piena tutela alla parte che ha ragione, arrecando ingiustamente un pregiudizio “grave e irreparabile”.

In materia fiscale, è solo con l'introduzione dell'art. 47, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 che si è cercato di dare una risposta ad uno dei problemi più gravi dell'ordinamento tributario, ovverosia la tutela cautelare nel processo, non essendo fino ad allora previsto alcun potere cautelare specifico alle Commissioni tributarie. Fino ad allora infatti, giurisprudenza e difensori avevano provato, spesso invano, a cercare di percorrere strade alternative per far ottenere al contribuente ciò che nel '92 ha consentito l'art. 47.

2. Evoluzione dell'istituto nel tempo

2.1 Evoluzione storica

Prima di compiere un *excursus* storico sul tema della tutela cautelare nel processo tributario, è necessaria una premessa a monte.

Originariamente, le commissioni tributarie trovano la loro nascita con la legge n. 1836 del 14 luglio 1864, la quale attribuiva loro la competenza per le sole imposte dirette. Tale legge affidava alle Commissioni di primo grado (dette comunali) un ruolo attivo nell'accertamento dell'imposta, le quali operavano, in contraddittorio con il contribuente, una revisione delle schede formate dagli agenti finanziari e, quindi, procedevano a "deliberare sulla somma di reddito effettivo" attribuibile ai singoli contribuenti. Per quanto riguardava i tributi indiretti, invece, era prevista la facoltà di ricorsi amministrativi (meramente facoltativi) e dell'azione dinanzi al giudice ordinario. La parziale estensione della competenza delle commissioni tributarie alle imposte indirette, risale alla riforma del 1936-1937 (R.d.l. n. 1639/1936; R.d. n. 1516/1937).¹⁰

¹⁰ Per un maggiore approfondimento, M. Villani, *La competenza delle commissioni tributarie quali organi speciali di giurisdizione*, 2008, legali.com; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

In seguito all'entrata in vigore della Costituzione, è stata prevista una riorganizzazione della struttura dell'ordinamento giudiziario, prevedendosi la distinzione tra magistratura ordinaria e speciale. Con l'art. 102¹¹ inoltre, la Costituzione prevedeva il divieto di istituire giudici straordinari (non precostituiti), o speciali (cioè il giudice che avvia come cognizione esclusivamente solo una determinata materia). Questo impedimento era ritenuto tassativo ed era stato esteso a tutte le giurisdizioni speciali, prevedendosi che solo all'interno della giurisdizione ordinaria fosse possibile istituire apposite sezioni specializzate.

Prima dell'entrata in vigore della Costituzione però, come pocanzi detto, esisteva già una sorta di contenzioso-tributario, anche se sarebbe più corretto chiamarlo contenzioso-amministrativo¹², in quanto l'organo giudicante in realtà faceva parte della stessa amministrazione. In relazione alla possibile questione di legittimità Costituzionale, la Corte ha affermato che *“non è altra giurisdizione speciale quella che le leggi posteriori alla Costituzione hanno mantenuto tale e quale era prima e quale sarebbe stata senza di esse”*¹³. Il divieto riguarda quindi espressamente la creazione *ex novo* di giudici speciali ai quali venga attribuita competenza a giudicare su controversie prima sotto la giurisdizione dei giudici ordinari. In realtà la questione di legittimità costituzionale fu sollevata dopo che il sistema del contenzioso tributario fu riformato post Costituzione. Infatti il riconoscimento alle Commissioni tributarie della natura di organi giurisdizionali risale soltanto al 1972¹⁴, con l'introduzione del d.P.R. 636/1972¹⁵, il quale ha regolato il contenzioso fiscale fino all'introduzione del d.lgs n. 546/1992, ancora oggi in vigore.

¹¹ Art 102, 2° comma Cost., “Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura”.

¹² F. Tesauo, Giusto processo e processo tributario, in Rass. Trib., 2006.

¹³ Sentenze Corte Cost., 22 novembre 1962, n. 92 e Corte Cost. 27 maggio 1968, n. 49.

¹⁴ P. Russo, voce Processo tributario, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987, p. 756.

¹⁵ P. Russo, Manuale di diritto tributario, Il processo tributario, Milano, 2005, osserva come con l'introduzione del d.P.R. 636/1972 si sia avuto “ il riconoscimento una volta per sempre alle commissioni della natura di organi giurisdizionali”.

Quindi, rispetto un sistema del contenzioso anteriore alla Costituzione era stato introdotto un decreto legislativo con il quale si disciplina un vero e proprio processo rispetto ad una materia specifica. In realtà il 2° comma dell'art. 102 Cost. va letto ed interpretato tenendo in considerazione la VI disposizione transitoria della Costituzione stessa¹⁶, la quale disponeva un termine di cinque anni dove il legislatore poteva "revisionare gli organi speciali di giurisdizione attualmente preesistenti". Essendo tale termine solo ordinatorio e non perentorio, la Corte Costituzionale non ritenne che, con l'approvazione del d.P.R. n. 636/1972, fosse stato introdotto un giudice speciale, ma che si fosse soltanto effettuata una rivisitazione di un organo giurisdizionale previgente alla Costituzione.

Con riguardo al tema della sospensione della riscossione, non vi era nessuna norma che regolasse la materia cautelare all'interno del contenzioso fiscale né prima del d.P.R. 636/1972, né dopo tale riforma del contenzioso¹⁷.

Il tema fu motivo di notevoli dibattiti dottrinali per una sempre più sentita esigenza di accordare al contribuente una protezione cautelare giurisdizionale, in relazione alla possibile violazione degli artt. 24, 53, e 113 della Costituzione.

La giurisprudenza di merito aveva tentato di fare ricorso alla tutela inibitoria atipica di cui all'art 700 c.p.c., considerata come una clausola di chiusura dell'intero sistema processuale¹⁸ e considerato il rimando della disposizione

¹⁶Cost. Disposizioni transitorie e finali, "Entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari".

¹⁷ C.Glendi La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari), in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 22, "il problema dell'attivazione in campo tributario della tutela cautelare ebbe a manifestarsi appena dopo la riforma del 1972, incentrandosi sull'affermazione di principio per cui, in ogni caso, la tutela cautelare, tendendo ad evitare che la durata del processo possa irreparabilmente danneggiare la parte che avrà ragione, costituisce momento essenziale e imprescindibile dello stesso diritto di azione, espressamente riconosciuto dall'Art. 24 della Costituzione".

¹⁸ G. Ferrà Sospensione in via cautelare dell'atto impugnato e art. 700 c.p.c., in *Corr. trib.*, 1996, 48, p. 3599, scrive: "Nel previgente ordinamento processuale, recato dal d.P.R. n. 636/1972, numerosi erano stati i tentativi, specie nella giurisprudenza pretorile, volti a colmare tale lacuna, in forza dell'applicazione generalizzata dell'art. 700 c.p.c., considerato da più parti quale norma introduttiva di un principio di carattere generalissimo valido anche in campo amministrativo e, quindi, anche tributario, siccome posta a chiusura dell'intero sistema processuale".

dell'art.1 del d.P.R. 636/1972; orientamento sostenuto anche da parte della dottrina¹⁹.

Tentativo però vanificato da diverse pronunce della Corte di Cassazione²⁰ e in particolar modo dalla Consulta²¹ la quale, premesso che la potestà cautelare non costituiva componente essenziale della tutela giurisdizionale, stabiliva che il divieto di sospensione nel processo tributario trovava la sua *ratio* nella riscossione graduale *ex lege* nel corso del giudizio²² e che tale potere è attribuito non al giudice, ma all'intendente di finanza.²³

Una delle strade maggiormente praticate dai difensori era quella di proporre il ricorso alla Giustizia Amministrativa ex art. 21 della legge n. 1034 del 1971 (T.A.R), per motivi di legittimità²⁴, avverso il diniego dell'istanza di sospensione presentato, ai sensi dell'art. 39 d.P.R. n. 602/1973 all'intendente di finanza²⁵, all'ora incaricato di decidere o meno sulla sospensione. Essendo il diniego un provvedimento amministrativo si instaurava quindi un giudizio all'interno del processo amministrativo per vedersi garantita la tutela indirettamente sull'atto tributario, che viste le diverse durate dei due diversi processi accadeva che quando la Commissione tributaria emetteva la sentenza di merito, il giudizio ordinario non era ancora concluso.

¹⁹ L.Tosi, L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario riformato, in Boll. Trib., 1993, pp 789 e ss; G. Bellagamba, Il contenzioso tributario dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996, n. 259, Torino, 1996, pp. 165-166 rileva come "la dottrina, in generale, è sempre stata favorevole ad ammettere la possibilità della tutela cautelare nell'ambito della stessa giurisdizione tributaria o in ambito comunque giurisdizionale, magari in forza dell'art. 700 c.p.c."

²⁰ Cassazione sezioni unite, 5 marzo 1980, n. 1473, in Giust. Civ. 1980.

²¹ Sentenza Corte Costituzionale 1 aprile 1982, n. 63 "la potestà cautelare non costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex artt. 24 e 113 Cost., ma la sua disciplina è demandata alla legge ordinaria, alla quale spetta di regolare la materia".

²² d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art 15 allora vigente.

²³ Letteralmente, Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., pp. 24-5. "Il potere di sospendere l'atto impositivo spettava all'Intendente di Finanza, organo non super partes in quanto appartenente all'Amministrazione Finanziaria, e il procedimento di sospensione dell'atto impositivo impugnato, era esperibile solo in relazione alle imposte sui redditi e solo se l'impugnazione veniva effettuata per vizi propri del ruolo o della cartella esattoriale".

²⁴ Ferrau, Sospensione in via cautelare, cit., p. 3599, dove si legge che "il sindacato del giudice amministrativo poteva svolgersi soltanto in ordine ai profili di legittimità dell'atto impugnato, e non al merito".

²⁵ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. pp. 23-24.

2.2 Il quadro normativo attuale: d.lgs. 546/1992

“Il formale riconoscimento legislativo della tutela cautelare nell’ambito del processo tributario è il frutto di una lunga “battaglia” condotta da molta parte della dottrina e della giurisprudenza di merito contro l’atteggiamento di assoluta chiusura manifestato dalla Corte di cassazione e dalla Corte costituzionale²⁶”.

Così Glendi “punzecchia” la Consulta e la Suprema Corte, contro quell’atteggiamento di chiusura verso lo strumento cautelare, causato da una sfiducia verso il giudice tributario²⁷, spinta più da una logica conservatrice che dal bisogno di garantire una tutela giurisdizionale piena ed effettiva al contribuente, così come negli altri ordinamenti, specie in quello amministrativo. A conferma di ciò, anche la sempre più frequente sospensione della riscossione che i giudici amministrativi concedevano nelle more del processo tributario.

La delega al Governo della *“previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione della udienza entro novanta giorni”*, era contenuto nella lettera h) dell’art. 30, comma 1 della legge delega 30 dicembre 1991, n. 413.

Con l’art. 47 d.lgs. 546/1992, il Governo, ha dato attuazione alle direttive anzidette, attribuendo ufficialmente alle commissioni tributarie la competenza cautelare in materia cautelare. La norma è stata accolta con favore dalla dottrina, in quanto è andata a *“colmare un vuoto di tutela”*, considerando che *“il processo tributario era l’unico in assoluto ad essere privo di una tutela giurisdizionale, idonea a impedire l’attuazione della pretesa fiscale, quando ne potesse derivare*

²⁶ C. Glendi, voce Procedimenti cautelari, dir. trib., in Enc. giur. Treccani, Roma, 1999.

²⁷ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. p. 22-23 osserva che la “presa di posizione, totalmente negativa, assunta e persistentemente mantenuta, tanto dalla Corte di Cassazione quanto dalla Corte Costituzionale..., aveva in effetti la sua unica ragione d’essere storicizzata nella ritenuta, e difficilmente contestabile, inadeguatezza dei giudici tributari, così come allora reclutati e organizzati, all’esercizio di una funzione giurisdizionale che comprendesse anche il delicato impiego di poteri cautelari”.

*al contribuente un danno grave e irreparabile*²⁸. Non sono mancate, tuttavia, numerose critiche. Una delle quali attiene alla “confezione” stessa dell’art. 47: In primo luogo è stato inserito in un capo a sé, separato da quello riguardante “il procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale” ed immediatamente prima del capo dedicato alle impugnazioni, che “*se è un modo per sottolineare il carattere incidentale ed eventuale del relativo procedimento, contraddice, inevitabilmente, la prospettiva sequenziale dell’iter procedimentale descritta dal legislatore delegato*”²⁹. Anche la rubricazione ha fatto discutere, in quanto nonostante l’art. 47 sia intitolato “sospensione dell’atto impugnato”, l’oggetto della sospensione cautelare sarebbe l’esecuzione del provvedimento impugnato, e non la sua efficacia³⁰.

Altra e significativa critica riguarda la mancata previsione di un potere di sospensione nelle fasi di gravame, avendo l’art. 47 previsto la “sospensione dell’atto impugnato” solo da parte della Commissione tributaria provinciale. In realtà è più l’art. 49 del d.lgs 546/1992 che ha suscitato discussioni vista l’esclusione in via diretta dell’art. 337³¹ del c.p.c. , che a sua volta sembrava escludesse in via indiretta l’applicabilità delle norme del c.p.c. che consentono la sospensione dell’esecuzione delle sentenze in secondo e terzo grado³². L’apertura ad una tutela cautelare anche nei gradi successivi al primo si è avuta soltanto in tempi recenti, con il d.lgs 24 settembre 2015, n. 156. Vedremo poi, nel corso del lavoro, ulteriori profili di possibile inadeguatezza della disciplina cautelare in materia tributaria, che non sono stati risolti neanche con la recente riforma e che ancora fanno discutere. Mi limito ora a citarne solo alcuni, come la mancanza di previsione di forme di tutela cautelare *ante causam*, oppure la non reclamabilità dell’ordinanza cautelare emessa ai sensi dell’art. 47 d.lgs. n. 546/1992.

²⁸ Osserva Ferrà, Sospensione in via cautelare, cit., p 3600

²⁹ Così, G. D’abruzzo , Il procedimento cautelare nella riforma del processo tributario, in Riv. Dir. trib., 1997, p. 198.

³⁰ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. p. 50.

³¹ “*L’esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell’impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407*”.

³² Art. 283, 373, 401 c.p.c. Il tema verrà analizzato in maniera approfondita nel Capitolo III, a cui si rimanda.

Comunque sia, seppur con evidenti limiti e criticità, la revisione del 1992 al contenzioso tributario, ha prodotto una vera e propria evoluzione dello stesso, ora configurabile come un vero e proprio processo tributario³³.

³³ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. p. 21.

CAPITOLO II;

LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1. Presupposti della tutela: *fumus bonis iuris* e *periculum in mora*

La sospensione dell'esecuzione dell'atto può essere concessa in base alla sussistenza di determinati presupposti, comuni a tutti i settori dell'ordinamento.

Inevitabile ancora una volta il richiamo al lavoro di Calamandrei³⁴, il quale individua, nel *fumus boni iuris* e nel *periculum in mora*, i presupposti del provvedimento cautelare e nella sommarietà della cognizione, la caratteristica strutturale del procedimento.

Da un confronto con analoghi istituti del processo civile, agli artt. 373 e 700 c.p.c. e del processo amministrativo, all'art 21, ultimo comma, L. 6 dicembre 1971, n. 1034, viene in evidenza come solo il processo tributario ha contemplato espressamente, nella formula "delibato il merito" la valutazione sommaria dell'esistenza del diritto che costituisce oggetto del processo, con chiaro riferimento al *fumus*³⁵.

All'interno dell'ordinamento tributario, in base all'art. 47 del testo legislativo vigente, il contribuente può chiedere la sospensione degli atti tributari esecutivi, in attesa del giudizio, quando si concretizzano gli anzidetti presupposti del *fumus boni iuris*, cioè nella verosimile fondatezza delle ragioni del ricorrente, e del *periculum in mora*, con il quale si attesta che dall'esecuzione del provvedimento possa derivare un danno grave ed irreparabile.

Entrambi devono essere dimostrati nell'istanza cautelare, non essendo sufficiente, ad esempio, l'asserita illegittimità della pretesa tributaria ed il mero richiamo all'ammontare delle somme iscritte a ruolo. Il *fumus* è ricavabile dal contenuto del ricorso, mentre il *periculum* va motivato e documentato, non

³⁴ Calamandrei, Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, cit.

³⁵ B. Bellè, La tutela cautelare nel processo tributario, in Diritto e pratica tributaria, 2005, p. 118

potendo consistere in una mera allegazione o enunciazione di pregiudizio in *re ipsa*, come la giurisprudenza ha evidenziato³⁶.

Spesso viene utilizzato il “criterio dei vasi comunicanti”, secondo cui è addirittura possibile una combinazione combinata del quantum dei due presupposti, tale da consentire un bilanciamento o una compensazione tra gli stessi. Secondo tale tesi, a fronte di una situazione di pericolo particolarmente grave da far presagire un danno irreversibile, è consentito accordare la tutela cautelare anche laddove la prognosi di fondatezza del ricorso appaia meno forte di quanto ordinariamente richiesto a quei fini.

Analizziamo adesso nello specifico i due presupposti:

Il requisito del *fumus boni iuris* è racchiuso nel terzo e quarto comma dell’art. 47 d.lgs. 546/1992, nel momento in cui viene richiesta una delibazione del merito: “*in caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell’esecuzione fino alla pronuncia del collegio*” e che “*il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile*”.

È la ragionevole ammissibilità o fondatezza apparente (verosimile o probabile³⁷) del ricorso, desumibile da una valutazione sommaria richiesta al giudice, circa l’apparenza del diritto, senza un approfondimento di merito, atteso che la sospensione non può essere concessa laddove il ricorso appaia manifestamente infondato o inammissibile. Sul punto, infatti, pare condivisibile l’autorevole indirizzo dottrinale³⁸ secondo cui il giudice, nella valutazione del *fumus*, oltre a considerare un giudizio attinente al “merito”, debba inevitabilmente considerare anche un giudizio attenente al “rito”.

³⁶ Nel caso concreto si può citare la sentenza Commissione tributaria provinciale Reggio Emilia, Sez. VI, 7 maggio 1996, n.1, secondo la quale è stato “*ritenuto, altresì, non sussistente nemmeno la prova della possibilità del danno grave e irreparabile, non potendosi ritenere come tale il semplice richiamo dell’ammontare della somma da iscriversi a ruolo in via provvisoria*”

³⁷ Calamandrei, Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, cit. p. 150. “la cognizione cautelare si limita in ogni caso ad un giudizio di probabilità e di verosimiglianza (...): in sede cautelare basta che la esistenza del diritto appaia verosimile, ossia, per dir meglio, basta che, secondo un calcolo di probabilità, si possa prevedere che il provvedimento principale accerterà il diritto in senso favorevole a colui che richiede la misura cautelare”

³⁸ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. p. 27 e ss

Come detto in precedenza il *fumus* è ricavabile dal contenuto del ricorso; si dovrà quindi dimostrare che il diritto, che si vuole cautelare, molto probabilmente esiste a seguito di una delibazione poco approfondita della controversia tributaria. Tale delibazione non può mai trasformarsi in una anticipazione della decisione definitiva, né può ritenersi vincolante per questa.

Il *periculum in mora* è il fondato timore che, nelle more del processo, il contribuente possa subire, per effetto del pagamento delle imposte, un ulteriore e diverso danno grave ed irreparabile; il c.d. “danno da ritardo”. La norma va interpretata non in senso oggettivo, visto che il solo danno patrimoniale, derivante in modo diretto dal pagamento delle imposte, non giustificherebbe mai di per sé la sospensione, in quanto suscettibile di reintegrazione per equivalente attraverso un’azione di rimborso e considerando che il debitore è, normalmente, solvibile. Il danno patrimoniale in via oggettiva non è mai irreparabile. Il *periculum in mora* è invece, il danno indiretto che può derivare dalla lentezza fisiologica del processo e il danno sarà grave quando indirettamente il pagamento di quella somma mi potrà ledere un diritto attinente alla sfera personale³⁹. Tale requisito si manifesta quando il giudice ritiene che la mancata sospensione dell’atto impugnato possa recare al ricorrente un danno tale da non apparire eliminabile, in tutto o in parte, in caso di successivo accoglimento del ricorso.

La gravità dovrà essere valutata sia in senso quantitativo, quindi in relazione all’entità della pretesa erariale, sia in senso qualitativo, in relazione alle conseguenze che una mancata sospensione all’esecuzione può causare, come ad esempio, nei casi più gravi, la cessazione dell’attività e il conseguente licenziamento dei dipendenti⁴⁰.

³⁹ Osserva Calamandrei, Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, cit. p. 150 e ss “il *periculum in mora* che sta alla base delle misure cautelari non è dunque il generico pericolo di danno giuridico, al quale si può in certi casi ovviare con la tutela ordinaria: ma è specificamente il pericolo di quell’ulteriore danno marginale, che potrebbe derivare dal ritardo, reso inevitabile dalla lentezza del procedimento ordinario, del provvedimento definitivo. È la impossibilità pratica di accelerare la emanazione del provvedimento definitivo, che fa sorgere l’interesse alla emanazione di una misura provvisoria; è la mora di questo provvedimento definitivo, considerata in sé stessa come possibile causa di ulteriore danno, che si provvede a rendere preventivamente innocua con una misura cautelare, che anticipi provvisoriamente gli effetti del provvedimento Definitivo”.

⁴⁰ C.t.p. Latina, Sez. III - Ordinanza dell’8 maggio 1996, nella quale sono state riconosciute la gravità e l’irreparabilità del danno, dove la mancata sospensione e il versamento del tributo richiesto avrebbero

La Commissione tributaria deve valutare la irreparabilità del danno patrimoniale in relazione alle condizioni soggettive del ricorrente. A tal fine dovrà accertare che nel caso concreto non vi sia una sproporzione tra la soddisfazione della pretesa dell'amministrazione e la condizione economico-finanziaria del contribuente. La circolare 38/E del 23/04/1996⁴¹ disponeva che la Commissione tributaria potesse concedere la misura cautelare solo se il pregiudizio del contribuente fosse qualitativamente e quantitativamente maggiore rispetto al danno che subirebbe il fisco dal mancato introito delle imposte. Nel valutare il *periculum*, doveva quindi tenere conto anche dell'interesse erariale consistente sia nella esigenza di evitare le difficoltà della futura riscossione del credito, che nella necessità di evitare la perdita delle garanzie patrimoniali, nelle more della definizione della controversia tributaria. A questa interpretazione, sostenuta tra l'altro da parte della dottrina⁴², si preferisce aderire all'orientamento opposto, secondo il quale, citando B. Bellè⁴³, *“Non si può escludere che rientri tra i compiti del giudice il confronto comparativo di tutti gli interessi in gioco (...), questa valutazione, pur rappresentando un momento necessario, non si confonde nell'analisi della sussistenza dei requisiti del fumus e del periculum che restano parametrati alla situazione giuridico-economica rappresentata dal richiedente”*. L'irreparabilità deve essere intesa sia come una possibile nascita di una situazione economica negativa non più eliminabile tramite il giudizio principale⁴⁴, ma anche come possibile creazione di una situazione economica non sostenibile sotto il profilo di una corretta e sana attività d'impresa o professionale, causata da un inevitabile ricorso all'indebitamento⁴⁵.

comportato un'esposizione bancaria tale da comportare il pignoramento dei beni aziendali, con ripercussioni sulla situazione lavorativa dei dipendenti.

⁴¹ Si precisa che le circolari sono prassi e non fonti del diritto.

⁴² Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. p. 37 e ss.

⁴³ Bellè, La tutela nel processo tributario, cit. p. 121 e ss.

⁴⁴ C.t.p. di Bari Sez. X - Ordinanza n. 1 del 4 maggio 1996: *“all'esecuzione (...), può derivare alla ricorrente un danno grave ed irreparabile, attesa l'entità delle somme pretese dall'Amministrazione finanziaria, il cui pagamento potrebbe essere effettuato soltanto ricorrendo a mezzi del tutto straordinari, quali l'alienazione del proprio patrimonio immobiliare, patrimonio, peraltro, difficilmente liquidabile in tempi brevi se non offrendolo ad un prezzo notevolmente inferiore a quello di mercato”*.

⁴⁵ C.t.p. di Milano sez. XXXIV, ord. 7 ottobre 1996, dove il danno grave e irreparabile è stato ravvisato nello scarto fra gli interessi passivi gravanti su un contribuente costretto a ricorrere al credito per

Il ricorrente, per vedersi concessa la tutela, dovrà quindi esibire in giudizio conti correnti bancari, bilanci e libri contabili, a conferma dell'ulteriore danno indiretto patrimoniale derivante dall'esecuzione fiscale.

Va rilevato come un ulteriore danno potrebbe anche derivare dal fatto che il "divieto di compensazione orizzontale"⁴⁶ di cui all'art. 31 d.l. 78/2010, che non opera in caso di sospensiva; la sospensione riaprirebbe così, la possibilità di elidere o comunque sia diminuire obblighi di versamento. In questa prospettiva il danno non sarebbe solo nel versamento oggetto della controversia, ma nella paralisi della controversia.

Nel processo tributario è dubbio se la concessione della sospensiva necessiti, oltre ai requisiti finora esposti, anche di un terzo requisito: l'immediatezza del danno. Parte della dottrina ritiene che l'art. 47 non contenga nessuna espressione che possa portare a sostenere la sussistenza di tale ulteriore presupposto, al contrario dell'art. 700 del c.p.c. dove si parla di un pregiudizio "imminente e irreparabile". Ulteriore conferma a tale tesi secondo alcuni autori⁴⁷, sarebbe lo stesso art. 47, al comma 3 che prevede l'ipotesi di eccezionale urgenza in caso di sospensione da parte del presidente *inaudita altera parte*; questo comporterebbe l'estraneità dell'imminenza del pregiudizio nel caso di istanza di sospensione "ordinaria". Parte proprio da qui, invece, la tesi opposta in dottrina⁴⁸ per cui "*l'eccezionale urgenza del procedimento interinale non vale ad escludere l'urgenza nel procedimento ordinario ma, al contrario, la presuppone*"⁴⁹; urgenza che comunque, sia in grado di provocare un danno attuale.

assolvere l'obbligazione bancaria e quelli previsti in caso di rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria in caso di soccombenza.

⁴⁶ La compensazione può avvenire tra crediti e debiti relativi alla stessa imposta (compensazione verticale) oppure tra crediti e debiti relativi ad imposte diverse e contributi (compensazione orizzontale). Il contribuente può utilizzare i crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni fiscali per compensare eventuali debiti tributari e contributivi presentando un modello F24, nel quale viene esposta tale compensazione. Generalmente, qualsiasi somma da versare con il modello F24 può essere versata portando in compensazione eventuali crediti disponibili. Nel caso di compensazione orizzontale, il tetto massimo compensabile per ciascun credito è pari a € 516.456,90 annui (€ 1.000.000 per i subappaltatori del settore edile).

⁴⁷ L.Tosi, L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, cit.; A. Colli Vignarelli, Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, in Rass. trib., 1996, 585.

⁴⁸ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 5 e ss.

⁴⁹ Così, Bellè, La tutela nel processo tributario, cit., p. 123.

A sostegno anche l'art. 100 del c.p.c. afferma espressamente la necessità di questo presupposto stabilendo che “*per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse*”. L'attualità del pregiudizio, ovvero l'interesse ad agire, è un requisito essenziale per la tutela cautelare.

A mio avviso il requisito dell'immediatezza del danno non è proprio della nozione di *periculum* e non è da considerare, quindi, come presupposto necessario perché possa essere concessa la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato. Da non confondere, secondo me, è la differenza tra immediatezza ed attualità, spesso usati per esprimere il medesimo concetto.

È necessario che il presupposto cautelare contenga in sé la valutazione della probabile lesione della situazione giuridica di vantaggio oggetto del processo, derivante da un'attuale e non solo ipotetica esposizione ad un pericolo. In altre parole l'attualità consiste in una relazione tra la mancata sospensione e un probabile danno, che non per forza deve essere immediato, ma grave e irreparabile. Se si dubita che l'immediatezza del danno possa costituire un requisito essenziale, non pare dubbio che il pregiudizio debba avere comunque il carattere della attualità e che tale condizione esista, non se l'esecutività è immediata, ma quando si possa pronosticare che esso produrrà i suoi effetti prima della decisione di merito, visto che la sospensiva è finalizzata a scongiurare il pericolo connesso alla durata della lite.

2. Oggetto della sospensiva cautelare

L'effetto della sospensione è volto a far sì che l'atto impugnato non produca effetti dannosi per il contribuente.

L'individuazione degli atti avverso i quali è possibile domandare la sospensiva in materia tributaria, individuando quindi l'oggetto della sospensiva, è uno dei temi sui quali si è sempre discusso. Non esiste, infatti, un elenco predeterminato degli atti c.d. “sospensibili” e ciò comporta una serie di problematiche specie per ciò

che riguarda gli “atti negativi”, quali i dinieghi di rimborso, diniego e revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata.

La terminologia utilizzata dal legislatore per disciplinare la materia non ha aiutato certo tale individuazione. L’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, parlava di “*sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato*”. Ma il legislatore delegato non ha tenuto la stessa terminologia esprimendosi, all’art. 6, comma terzo, del d.lgs. 545 del 1992, in termini di “*sospensione cautelare del provvedimento impugnato*” e rubricando l’art. 47 del d.lgs. 546 del 1992 con “*sospensione dell’atto impugnato*”. Il primo comma dell’art. 47 d.lgs. 546 del 1992, riferisce gli effetti della sospensione all’esecuzione dell’atto; al terzo comma, invece, parla di provvisoria “*sospensione dell’esecuzione*” senza ulteriori riferimenti all’atto impugnato. Al sesto comma infine fa riferimento alla “*sospensione dell’atto impugnato*”. Stante la diversa terminologia usata all’interno dello stesso articolo si può dire che la dicitura “*sospensione dell’atto impugnato*” diventerebbe una forma contratta con lo scopo di richiamare l’istituto della tutela cautelare, ovvero le ipotesi di accoglimento del provvedimento⁵⁰.

L’art 19 d.lgs. n. 546 del 1992 contiene uno specifico elenco degli atti contro i quali è possibile proporre ricorso; l’analisi da effettuare è quella di stabilire se tale elencazione coincida con la sospensione cautelare degli atti impugnati oppure se ci si possa riferire solamente ad alcuni di essi.

Nessuno dubita della possibilità di richiedere la sospensiva dei provvedimenti diretti alla riscossione come il ruolo, la cartella di pagamento e l’avviso di intimazione di cui all’art. 50, 2° comma, d.P.R. n. 602 del 1973 (ex avviso di mora), precisando, però, che potrà essere chiesta ed ottenuta nell’ambito di impugnazione dei vizi propri degli atti in esame ex art. 19, terzo comma, d.lgs. 546 del 1992. Se infatti il ricorso venisse instaurato provvedimenti che sono semplicemente riproduttivi di atti autonomamente impugnabili, precedentemente notificati, la sospensione non potrà mai essere accolta, perché tali atti sarebbero

⁵⁰ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 50.

pienamente legittimi al punto che lo stesso ricorso sarebbe rigettato per mancanza dei presupposti atti alla sua instaurazione.

Al contrario, incerta è la sospendibilità degli atti impositivi, quali l'avviso di accertamento o di liquidazione dell'imposta (si ricorda che la disciplina degli avvisi di accertamento ha subito una modifica rivoluzionaria⁵¹, che verrà trattata nel paragrafo successivo, la quale ha attribuito efficacia esecutiva a tale provvedimento per le imposte sui redditi, Iva ed Irap. Ai fini dell'analisi sugli atti avverso i quali è possibile richiedere la sospensione, è utile far riferimento alla disciplina del "vecchio" avviso di accertamento "non esecutivo").

A Parte della dottrina⁵² che ammette la sospensione in ogni caso di qualunque atto previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, si contrappongono coloro⁵³ che ritengono sospendibili soltanto gli atti esattivi, argomentando che soltanto dei provvedimenti diretti alla riscossione si possono dire idonei ad arrecare un pregiudizio attuale al contribuente, in ragione della loro "efficacia esecutiva". Gli atti impositivi, sono si idonei ad arrecare un pregiudizio, ma solo in futuro, dovendo attendere l'iscrizione a ruolo delle somme richieste con l'avviso di accertamento (vecchio) dall'Amministrazione finanziaria; e sarà in quel momento, a giudizio in corso riguardante l'atto di accertamento, che potrà essere richiesta l'inibitoria di questo successivo atto.

Dottrina autorevole⁵⁴ sostiene che essendo questi atti impugnati finalizzati al recupero di somme da parte dell'erario, la sospensione cautelare, "*interferisce solo sulle attività consequenziali e quindi, in sostanza, sulla riscossione che potrà essere sospesa*" e che quindi la sospensione "*ancorché fatta valere nei giudizi d'impugnativa degli avvisi di accertamento, svolgerà i propri effetti, non sull'attività di iscrizione a ruolo, ma sulla riscossione, dopo che i ruoli sono già stati formati*". L'autore quindi ammette la sospensione cautelare nelle impugnative riguardanti avvisi di accertamento, ma solo per quelli per i quali è prevista la riscossione frazionata e non per quelle parti del provvedimento per le

⁵¹ d.l. 31 maggio 2010, n. 78 e dalla successiva legge di conversione n. 122 del 30 luglio 2010

⁵² G. Gilardi, in Gilardi - Loi - Patrone - Scuffi , Il nuovo processo tributario, Milano, 1993, 203

⁵³ Bafile , Il nuovo processo tributario, Padova, 1994, 186

⁵⁴ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 51.

quali la riscossione è già inibita *ex lege*. Tale sospensione dovrà essere limitata a quanto riscuotibile provvisoriamente e non potrà essere richiesta nel ricorso introduttivo, ma con atto separato ex art. 47, primo comma, nel momento in cui si verifica l'attualità del pregiudizio necessaria per far sussistere il *periculum in mora*, cioè quando viene attivata la riscossione con l'iscrizione a ruolo e la successiva notifica della cartella di pagamento⁵⁵.

Nonostante oggi, tali problematiche sull'avviso di accertamento non esistano più, in virtù del nuovo avviso di accertamento "esecutivo" introdotto con l'art. 29 del d.l. 78/2010, si ritiene pertinente esprimere obiezioni sulle argomentazioni appena delineate.

Come analizzato in precedenza⁵⁶, l'attualità del pregiudizio necessaria per far sorgere il *periculum in mora* non si deve tradurre nell'immediatezza del danno. Come ha evidenziato B.Bellè⁵⁷ "*se è vero che la riscossione non può dirsi ancora iniziata è altrettanto vero che essa è certa nei termini e nella misura prevista dalla legge*", quindi anche prima che venga eseguita l'iscrizione a ruolo e venga effettuata la notifica della cartella di pagamento, il contribuente subisce sicuramente un danno economico-finanziario; basti pensare alle conseguenze, sul credito bancario o a clienti/fornitori, che un avviso di accertamento può determinare a causa della pubblicazione del bilancio in cui sia iscritto il corrispondente debito o questo sia segnalato in nota integrativa. Non si può certo escludere la mancanza pregiudizio attuale, con conseguenze gravi e irreparabili.

Anche perchè a rigor di logica, seguendo le considerazioni dettate dalla dottrina, si potrebbe ritenere non necessaria la richiesta di sospensione della cartella di pagamento, da subordinare all'effettivo inizio dell'esecuzione, in quanto essa "*non dà inizio all'esecuzione ma la preannuncia*"⁵⁸, così come oggi per il nuovo avviso di accertamento, chiamato genericamente "esecutivo", che in realtà non nasce esecutivo, ma lo diventa decorsi sessanta giorni dalla notifica.

⁵⁵ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 54.

⁵⁶ Vedi paragrafo 3.1 Presupposti della tutela: *fumus bonis iuris* e *periculum in mora*

⁵⁷ Bellè, La tutela nel processo tributario, cit. p. 125

⁵⁸ Bellè, Op. cit., p. 125

2.1 Atti “impoesattivi”

Nel settore delle imposte sui redditi, la proposizione del ricorso non implica la sospensione della riscossione, ma ne determina la graduazione nel corso del giudizio, in applicazione del combinato disposto dell’art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell’art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, con le seguenti eccezioni: Iscrizioni dirette a ruolo a titolo definitivo, per l’intero ammontare, per tributo e sanzioni, risultante dal controllo automatico e formale delle dichiarazioni⁵⁹, in base all’art. 14 del d.P.R. n. 602/1973; accertamenti in materia di abuso del diritto o elusione fiscale⁶⁰.

In particolare il primo comma dell’art. 15 del d.P.R. 602/1973, dispone la riscossione a titolo provvisorio, attivabile fin dalla fase amministrativa, di 1/3 dei tributi non definitivamente accertati e dei correlativi interessi. Tale disposizione è espressamente richiamata dalla sopravvenuta normativa sulla “concentrazione della riscossione nell’accertamento”⁶¹ e trova applicazione, quindi, negli atti c.d. “impoesattivi” emessi a partire del 1° ottobre 2011 ai fini delle imposte sui redditi, Iva e Irap.

L’avviso di accertamento, a seguito del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 e dalla successiva legge di conversione n. 122 del 30 luglio 2010, ha infatti assunto natura di atto “esattivo” o, più precisamente, esecutivo. Secondo quanto disposto dall’art. 29 del d.l. citato, l’atto impoesattivo diventa titolo per la riscossione del tributo e per l’esecuzione forzata, cumulando così in sé la duplice funzione di atto impositivo e atto della riscossione⁶², funzioni che, in precedenza, erano svolte separatamente dall’avviso stesso e dalla cartella di pagamento, contenente l’iscrizione a ruolo. Con la nuova disciplina il legislatore ha inteso razionalizzare

⁵⁹ Artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973.

⁶⁰ Art. 10-bis, comma 10, L. n. 212/2000, per la quale la proposizione del ricorso comporta la sospensione della riscossione fino alla conclusione del primo grado di giudizio, all’esito del quale si procede alla riscossione frazionata del tributo e delle sanzioni.

⁶¹ Art. 29, comma 1, lett. a), del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in L. 30 luglio 2010, n. 22.

⁶² C. Glendi, Atti “impoesattivi” e tutela cautelare, in Corr. Trib., 2011, p 2681.

ed accelerare i processi di riscossione attiva, mediante la semplificazione e la concentrazione delle procedure⁶³.

L'introduzione della nuova figura dell'atto "impoesattivo" comporta inevitabilmente, l'esigenza di una immediata risposta, dal lato del contribuente, attraverso lo strumento della tutela cautelare.

In sede di disegno di legge, l'art. 38, comma 9, lett. a), del d.l. 78/2010, aveva modificato l'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, aggiungendo alla parola "sospensione" nel primo comma, la dicitura "per un periodo massimo di centocinquanta giorni". Con questa disposizione di portata generale, non circoscritta ai soli atti immediatamente esecutivi, è stato introdotto un termine entro il quale sarebbe stato confinato l'effetto della sospensione ed entro il quale avrebbe esplicato i propri effetti; la durata degli stessi sarebbe cessata trascorsi 150 giorni dalla data del provvedimento, snaturando così l'essenza stessa della tutela cautelare.⁶⁴

In sede di conversione del d.l. 78 del 2010 tali modifiche sono state soppresse, essendosi ritenuta una disposizione in tal senso palesemente incostituzionale, violando l'art. 24 Cost. a garanzia dell'effettività del diritto di azione e l'art. 111 Cost per la salvaguardia di "una ragionevole durata del processo"⁶⁵.

Successivamente, con il d.l. 13 maggio 2011, n. 70⁶⁶, è stata introdotta la sospensione dell'esecuzione, collegata alla sola notifica della richiesta di sospensione cautelare, disciplina fortemente criticata in quanto si prospettava estremamente gravosa per l'ente impositore e per l'agente della riscossione; si prefigurava una sospensiva *ex lege* dell'esecuzione forzata di cui alla lettera b) del comma 1, art. 29, d.l. 78/2010 solo collegata alla notificazione dell'istanza di sospensione ai sensi dell'art. 47 d.lgs. n. 549/1992. In sede di conversione in legge del d.l. 70/2011 è stata eliminata la sospensione dell'esecuzione collegata

⁶³ Nella relazione accompagnatoria al d.l. 78 del 2010 si legge che "la disposizione di cui all'art. 29 sia finalizzata ad intensificare il processo di accelerazione della riscossione delle somme dovute a seguito dell'attività di accertamento dell'Agenzia delle entrate in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto".

⁶⁴ Glendi, Atti "impoesattivi" e tutela cautelare cit., p 2682..

⁶⁵ Glendi, *op. cit.*, 2682, che accredita il merito dell'intuizione alla pronuncia della Corte costituzionale, 23 luglio 2010, n. 281, in GT - Riv. giur. trib., n. 11/2010, 944, con commento di C. Glendi, La Corte costituzionale sancisce l'illegittimità della tutela cautelare "ad tempus".

⁶⁶ Convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.

alla mera presentazione dell'istanza cautelare ed è stata comunque introdotta una sospensione automatica di una "esecuzione forzata", in verità neppure iniziata, per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti imposables, salva, tuttavia, la prevista inoperatività di questa stessa sospensione, quando "successivamente all'affidamento in carico" di tali atti gli agenti della riscossione "vengano a conoscenza" di "elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione".

Come già detto, gli avvisi di accertamento con valenza esecutiva che vengono notificati al contribuente, sono provvedimenti unitari caratterizzati dalla natura impositiva, precettiva ed esecutiva. La natura precettiva degli atti imposables implica, quale requisito essenziale di contenuto, l'"intimazione ad adempiere", "entro il termine di presentazione del ricorso", di importi variabili in dipendenza del comportamento che il contribuente intenderà tenere. Vale a dire che in ipotesi di tempestiva proposizione del ricorso, l'intimazione è quantitativamente limitata, ai sensi dell'art. 15 del d.P.R. n. 602/1973, a 1/3 dei tributi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché dei relativi interessi. Nel caso in cui invece, il contribuente non impugni l'atto imposables, l'intimazione ad adempiere è estesa alle somme complessivamente dovute a titolo di tributo, sanzioni ed interessi.

Quanto alle modalità di pagamento, i predetti importi potranno essere versati spontaneamente tramite modello di pagamento F24, utilizzando i codici tributo appositamente istituiti e di seguito riportati⁶⁷ :

Per consentire il versamento, mediante il modello F24, degli importi dovuti nella fase di contenzioso e per adempimenti diversi da quelli connessi agli istituti definitivi sulla base degli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 29 del decreto legge del 31 maggio 2010, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e successive modificazioni, si istituiscono i seguenti codici tributo, da esporre nella sezione "Erario" esclusivamente in corrispondenza degli "Importi a debito versati", per i quali si riportano anche le modalità di compilazione degli altri campi del modello di pagamento F24:

⁶⁷ Cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzione 27 settembre 2011, n. 95/E.

Sezione	Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/Regione/Prov/mese riferimento	Anno di riferimento	Importi a debito versati
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9930	IRPEF- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9931	IRPEF- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9932	IRES- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO

Sezione	Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/Regione/Prov/mese riferimento	Anno di riferimento	Importi a debito versati
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9933	IRES--contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9934	IRAP- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA	CODICE REGIONE(tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9935	IRAP- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI	CODICE REGIONE(tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9936	IMPOSTE SOSTITUTIVE- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9937	IMPOSTE SOSTITUTIVE - contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9938	RITENUTE ALLA FONTE- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9939	RITENUTE ALLA FONTE- -- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO

Sezione	Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/Regione/Prov/mese riferimento	Anno di riferimento	Importi a debito versati
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9940	ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA	CODICE ENTE LOCALE (tabella T1-codici degli enti locali)	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9941	ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF - contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI	CODICE ENTE LOCALE (tabella T1-codici degli enti locali)	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9942	ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF- contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9943	ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF - contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9944	IVA-contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - IMPOSTA	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO
ERARIO	COMPILARE	COMPILARE	9945	IVA - contenzioso e adempimenti da accertamento art. 29 DL 78/2010 - INTERESSI	NON COMPILARE	AAAA	DEBITO

La data della scadenza del termine di proposizione del ricorso, oltre a rappresentare il giorno entro il quale deve essere effettuato il pagamento, individua il momento di perfezionamento degli atti imposables quali titoli esecutivi tributari, essendo espressamente disposto che detti atti “*divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso*”⁶⁸, stabilito dall’art 21 del d.lgs. n. 546/1992 in “*sessanta giorni dalla notifica dell’atto impugnato*”. La decorrenza del termine per la proposizione del ricorso comporta la maggiorazione delle somme richieste, dovendo aggiungersi gli interessi di mora calcolati dal giorno successivo alla notifica dell’avviso di accertamento e connesso provvedimento sanzionatorio, oltre all’aggio spettante all’agente della riscossione e posto interamente a carico del debitore⁶⁹.

Nel ricorso contro l’atto imposables può inserirsi sicuramente la domanda cautelare, ma il fatto che ciò sia possibile e rituale non significa però, che in difetto, sorgano preclusioni per la successiva proposizione di domande cautelari in pendenza di giudizio⁷⁰. Può accadere che, al momento del ricorso, non sussista il requisito del *fumus boni iuris* o quello del *periculum in mora*, ma che questi si manifestino solo in un momento successivo. In tal caso, in sede di ricorso contro gli atti imposables non è legittimata l’attuazione della tutela cautelare, che sarà avanzata in un momento successivo, nelle forme previste dall’art. 47, comma 1, ultima parte, del d.lgs. n. 47/1992.

Il perfezionamento dell’atto imposables quale titolo esecutivo tributario deve “*espressamente recare l’avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell’esecuzione forzata*”⁷¹. A partire dalla data di

⁶⁸ Art. 29, comma 1, lett. b), del D.L. n. 78/2010, nella nuova formulazione per effetto delle modifiche introdotte con l’art. 5, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 159.

⁶⁹ E. De Mita segnala profili di incostituzionalità, “l’accertamento esecutivo deroga ai principi”, in *Il Sole – 24 Ore* del 13 giugno 2010, pag 19;

⁷⁰ C. Glendi, nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti “imposables”, in *Corr. Trib.* 2012, pp. 538.

⁷¹ Art. 29, comma 1, lett. b), del D.L. n. 78/2010.

affidamento in carico “ordinario” all’agente della riscossione, resa nota al contribuente, opera la sospensione *ex lege* della riscossione, per un periodo di 180 giorni, al termine del quale l’atto impositivo costituisce titolo esecutivo legittimante l’espropriazione forzata, che inizia con il pignoramento. La ricorrenza di un “fondato pericolo per il positivo esito della riscossione” costituisce presupposto legittimante per l’“affidamento in carico straordinario”⁷² agli agenti della riscossione e nel caso in cui “*vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione*” *ex lege* di 180 giorni. Data l’infelice formulazione normativa, sono sorte numerose criticità, su come siffatta conoscenza è manifestata, in qual modo ne può essere contestata l’effettiva esistenza e in quale modo può efficacemente trovare spazio la tutela cautelare⁷³. È da ritenere proponibile l’opposizione agli atti esecutivi ex 617 c.p.c., prevista espressamente anche in materia tributaria⁷⁴. Nell’ambito di questa opposizione, che deve essere fatta davanti il tribunale territorialmente competente entro il termine perentorio di 20 giorni dal pignoramento, potrà essere chiesta la sospensione del procedimento esecutivo secondo quanto previsto dal codice di procedura civile⁷⁵. Decorso un anno dalla notificazione dell’atto impositivo, l’espropriazione forzata deve essere preceduta dalla notificazione dell’avviso recante l’intimazione ad adempiere entro cinque giorni.

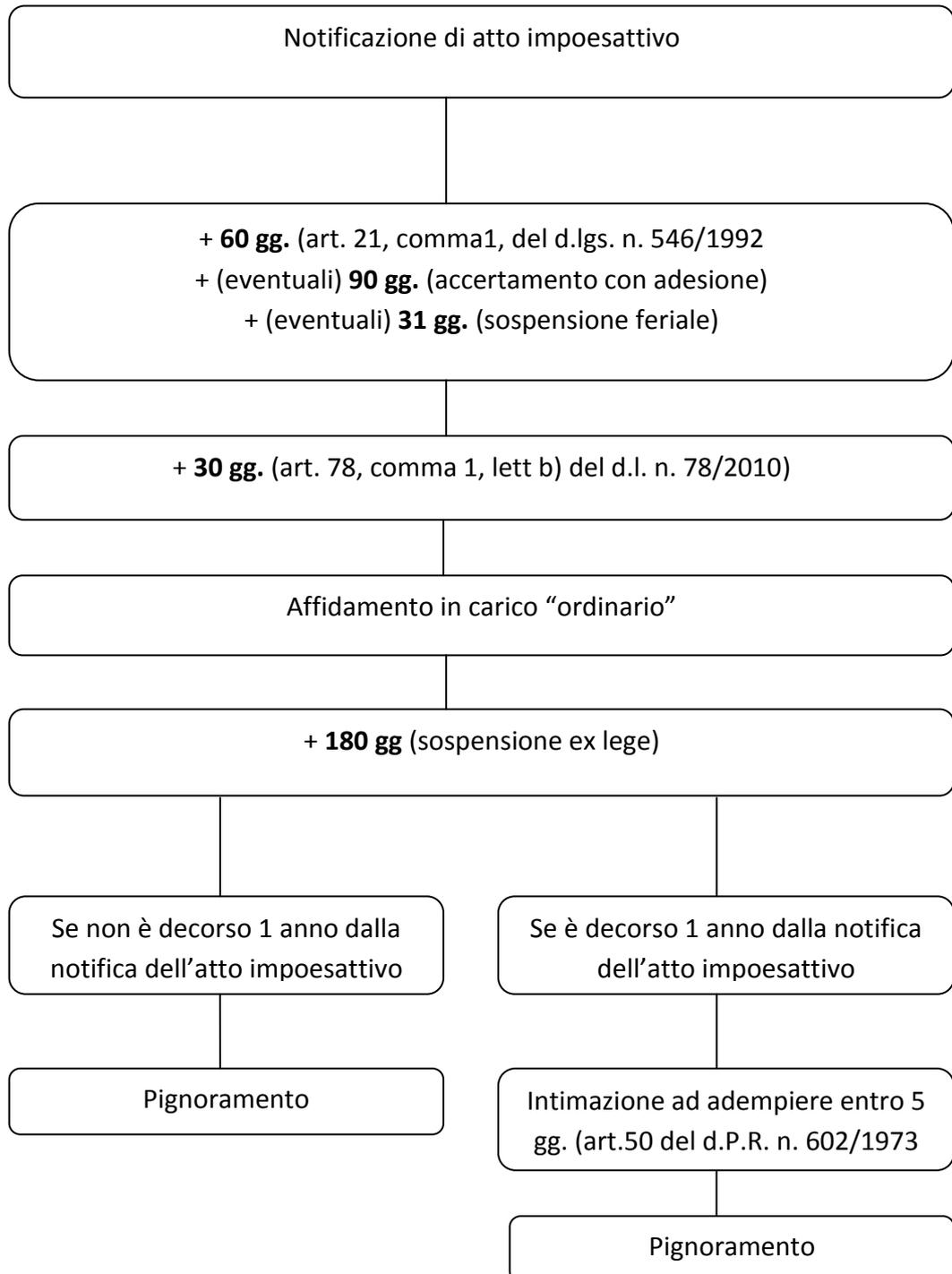
⁷² Art 29, comma 1, lett. c), del D.L. n. 78/2010.

⁷³ C. Glendi, nuovi profili della tutela cautelare cit., p. 539.

⁷⁴ Dall’art. 57, primo comma, lett. b), d.P.R. n. 602/1973.

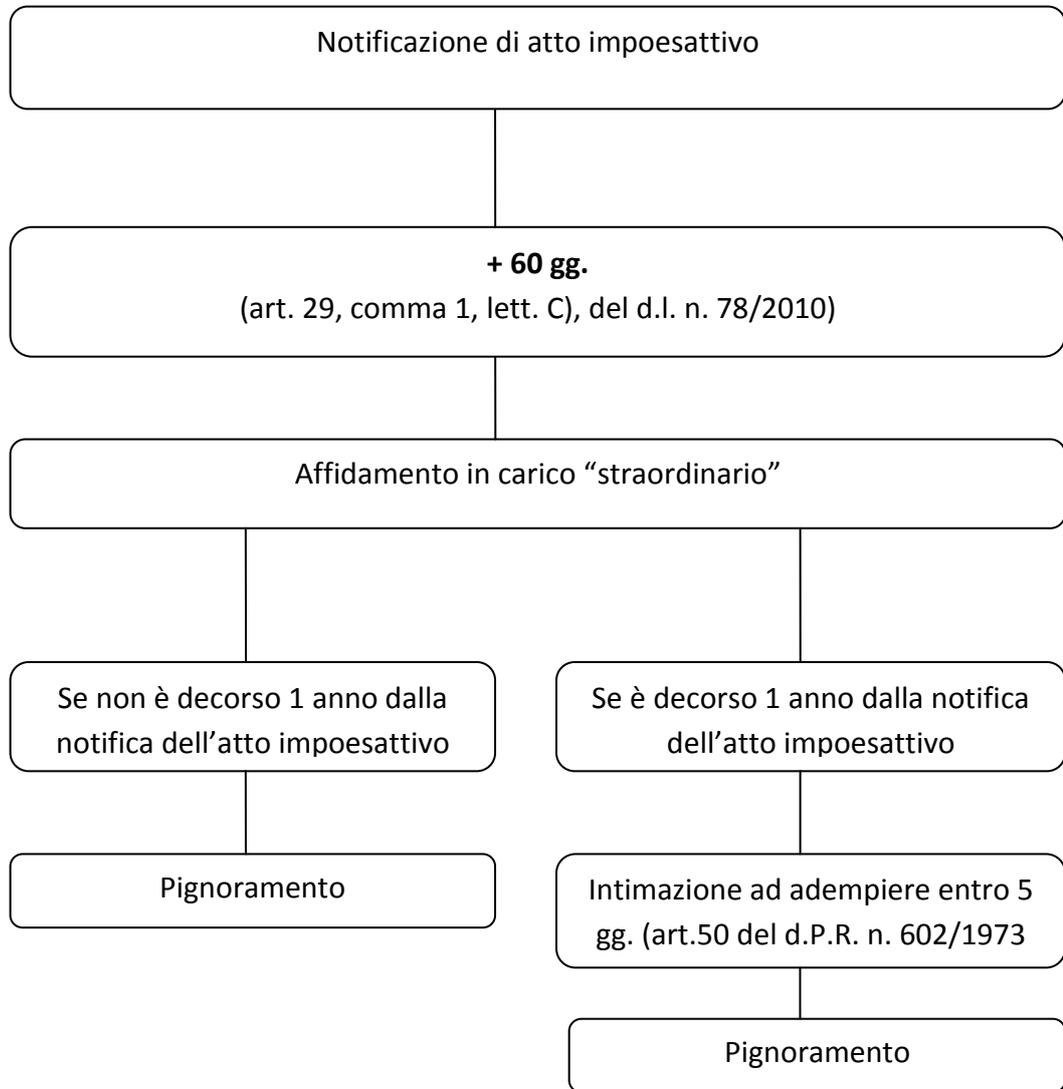
⁷⁵ Glendi, nuovi profili della tutela cautelare cit., p. 539.

Tavola n. 2 – Riscossione gradata e affidamento in carico “ordinario” di atto impositivo⁷⁶



⁷⁶ Le Guide, il fisco, esecuzione di atti e sentenze nel processo tributario, Luglio 2016, p. 13.

Tavola n. 3 – Riscossione gradata e affidamento in carico “straordinario” di atto impositivo⁷⁷



⁷⁷ Le Guide, il fisco, esecuzione di atti e sentenze nel processo tributario, Luglio 2016, p. 17.

3. Il procedimento cautelare

Si è già detto che, con l'approvazione del d.lgs. n. 546/1992, l'istituto della tutela cautelare è entrato legittimamente all'interno del processo tributario, e più precisamente al Titolo II, Capo II, rubricato "*I procedimenti cautelare e preventivo*", dove l'art. 47 disciplina la sospensione dell'atto impugnato, trattando la materia con riferimento alla fase di proposizione del ricorso⁷⁸ e quindi nel momento in cui il contribuente si rivolge alla giustizia tributaria per far valere le proprie ragioni.

In tempi più recenti, in linea con l'obiettivo programmatico della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, di garantire alle parti del processo tributario l'accesso alla tutela cautelare anche nei gradi impugnatori, con il d.lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, a partire dall'01/01/2016 è stato introdotto l'istituto anche nei giudizi di appello, ricorso per Cassazione e revocazione, rispettivamente con la modifica dell'art. 52, con l'introduzione dell'art. 62-bis e con la modifica dell'art. 65. Tali articoli, che disciplinano la sospensione del provvedimento esecutivo nell'ambito delle impugnazioni, contengono, dal punto di vista del procedimento, previsioni speculari a quelle dell'art. 47 ed altre applicabili per interpretazione analogica dello stesso articolo in vista di una mancata disposizione specifica in tali articoli. Per tali ragioni nei paragrafi che seguiranno, i temi richiamati della forma della domanda e dell'*iter* procedimentale, saranno affrontati con riferimento al primo grado di giudizio, e cioè con riferimento all'art. 47, richiamando implicitamente la disciplina anche per i gradi successivi al primo, con alcune specifiche particolarità che verranno puntualmente richiamate.

⁷⁸ Così come previsto dall'art. 30, comma 1, della legge 30/12/1991, n. 413, che nel conferire la delega al Governo di emanare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, aveva fissato un limite temporale chiarissimo e di efficacia temporale limitata a non oltre il primo grado.

3.1 Forma e contenuto della domanda cautelare

La presentazione di un'espressa domanda alla Commissione adita, attraverso un'apposita istanza, è il presupposto necessario che sta alla base del procedimento cautelare⁷⁹; domanda che, ai sensi dell'art. 47, primo comma, può esser proposta nel ricorso introduttivo ovvero mediante atto separato⁸⁰.

L'istanza può essere totale o parziale, cioè può riguardare tutto il provvedimento impugnato o solo una parte dello stesso: in questo modo, il giudice sarà vincolato a decidere nei limiti delineati dall'istante, dovendosi adeguare al *petitum*; come si nota, in forza di questo disposto, opera anche nell'ambito della giurisdizione cautelare, il principio contenuto all'art. 112 c.p.c. relativo alla necessaria corrispondenza fra chiesto e pronunciato, applicabile al processo tributario ex art. 1, 2° comma, d.lgs. n. 546 del 1992⁸¹.

In ambito tributario, l'istanza che richiede al giudice una tutela cautelare ha sempre carattere incidentale, cioè presuppone che sia stato già proposto ricorso contro l'atto di cui si chiede la sospensione. Esiste dunque una correlazione necessaria tra il giudizio di merito e il provvedimento di sospensione dell'esecutorietà dell'atto, tant'è che, ad oggi, a differenza del processo civile, non è prevista una tutela cautelare *ante causam*.

Il giudizio cautelare, sebbene strumentale⁸² rispetto a quello di merito, è da considerarsi come assolutamente autonomo e distinto da quest'ultimo, sia dal punto di vista formale, sia da quello sostanziale, atteso che l'oggetto dello stesso è la verifica dell'esistenza del *fumus boni iuris* e del danno grave ed irreparabile che potrebbe derivare al contribuente dall'esecuzione dell'atto impugnato.

⁷⁹ L'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 al primo comma prevede che "il ricorrente... può chiedere", inoltre anche l'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 545/1992 parla di "domanda di sospensione cautelare".

⁸⁰ Anche per quanto riguarda i giudizi cautelari nei gradi impugnatori, nonostante non si richiamata espressamente la disciplina che riguarda le modalità di presentazione della domanda cautelare si ritengono applicabili per analogia le regole fissate dall'art. 47 secondo il quale l'istanza può essere proposta nel ricorso introduttivo, in questo caso nell'appello della sentenza, o successivamente con atto separato. Da annotare per precisione, che per l'appello la domanda cautelare potrà essere proposta anche in un eventuale appello incidentale.

⁸¹ Vedi per tutti, C. Glendi, Commentario delle leggi sul contenzioso tributario, Milano, 1990, p. 879.

⁸² B. Bellè, La tutela cautelare nel processo tributario, cit., 131.

La strumentalità della tutela cautelare rispetto alla impugnazione dell'atto impositivo è stata confermata in occasione dell'introduzione⁸³ del procedimento di reclamo di cui all'art. 17-*bis* del d.lgs 546/1992, dove era prevista la presentazione di quest'ultimo, pena una sanzione processuale che provocava l'inammissibilità del ricorso, poi modificata in improcedibilità⁸⁴, a seguito della dichiarazione di illegittimità da parte della Corte costituzionale⁸⁵. In questo caso, si poneva il problema della impossibilità, dei contribuenti obbligati a presentare reclamo, di valersi della sospensione cautelare per il tempo necessario all'espletamento della relativa procedura amministrativa. A tale questione il legislatore ha posto rimedio con la sospensione *ope legis* della riscossione e del pagamento delle somme dovute fino alla data da cui decorre il termine per la costituzione in giudizio, cioè per i novanta giorni concessi per definire la pretesa ai sensi del comma 9-*bis* art. 17-*bis*.

Tornando alla domanda cautelare, l'istanza deve essere proposta di fronte la commissione tributaria provinciale "competente", cioè deve essere presentata al giudice ove viene incardinata la causa di merito⁸⁶.

Per far sì che la domanda non sia considerata inammissibile, o comunque, non suscettibile di accoglimento, l'istanza, per espressa previsione dell'art. 47, deve essere motivata, cioè deve contenere i motivi di fatto e di diritto su cui si fonda: quindi la verosimiglianza della pretesa e il danno grave e irreparabile⁸⁷. Dovranno quindi essere esplicitati entrambi i presupposti, dove per il *fumus*

⁸³ Con il d.l. 06/07/2011, n. 98, conv. In l. 15/07/2011, n. 111.

⁸⁴ Ex art. 1, c. 611, lett. a), l. 27/12/2013 n. 7.

⁸⁵ Sentenza 16 aprile 2014, n. 98.

⁸⁶ Nel caso in cui il contribuente abbia instaurato il processo dinanzi ad un giudice incompetente, la commissione dovrebbe comunque pronunciarsi in merito alla sospensiva, salvo poi dichiarare la propria incompetenza con sentenza. Dopo di che il processo dovrebbe essere riassunto dinanzi al giudice indicato come competente e l'ordinanza cautelare manterrebbe i propri effetti, che sarebbero assorbiti dalla sentenza. Qualora, invece, erroneamente, il ricorrente presenti l'istanza di fronte ad un giudice diverso da quello della causa di merito, si presenterebbe una situazione dove difetta uno dei requisiti della domanda, quindi il giudice dovrebbe dichiarare l'inammissibilità. Nel caso in cui, il giudice, in luogo della dichiarazione di inammissibilità, si pronunci sulla domanda cautelare, una tesi in dottrina ritiene il provvedimento privo di effetto. In realtà è dubbio che un provvedimento giurisdizionale, anche se adottato dal giudice incompetente, possa essere considerato privo di efficacia. Per ulteriori approfondimenti, Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., pp. 59-63.

⁸⁷ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 69.

potranno essere presi a sostegno i motivi del ricorso, per il *periculum*, invece, sarà necessaria un'autonoma motivazione in relazione alla situazione patrimoniale-finanziaria soggettiva del richiedente⁸⁸. Contestualmente⁸⁹ il contribuente avrà l'onere di provare il suo "diritto alla sospensiva" producendo tutta la documentazione necessaria giustificativa della pretesa. Considerando che il *fumus*, nel processo cautelare tributario, richiede semplicemente un giudizio di "plausibile fondatezza dei motivi", con la conseguenza che il giudice potrà derivare i motivi dai fatti dedotti dalle parti relativamente alla domanda di merito⁹⁰, la prova finisce per riguardare solamente il *periculum* e di conseguenza finirà col gravare solamente sul contribuente, rappresentando una sorta di ampliamento dell'oggetto del processo tributario, riferibile esclusivamente ad esso⁹¹.

Qualora l'istanza sia presentata mediante l'inserimento della stessa nel ricorso introduttivo sarà assoggettata ai modi ed ai tempi specificatamente previsti. Unica particolarità da annotare, è la non applicabilità della sospensione feriale dei termini per i provvedimenti relativi alla sospensione dell'esecuzione degli atti amministrativi, così che nel caso in ipotesi, ai fini della sospensiva occorrerà notificare il ricorso, contenente la domanda cautelare, nel più breve tempo possibile. Proporre infatti solamente l'istanza cautelare disgiunta dal ricorso sarebbe errato, posto il carattere incidentale del procedimento cautelare rispetto al procedimento di merito⁹², non essendo prevista una tutela *ante causam*. Vista l'inapplicabilità della sospensione feriale, l'udienza cautelare potrà tenersi durante la pausa estiva.

L'istanza che sia presentata con atto separato ed autonomo, dovrà essere "*notificata alle parti e depositata in segreteria sempre che siano osservate le*

⁸⁸ Bellè, La tutela nel processo tributario, cit., p. 131

⁸⁹ Bellè, op. cit., la quale precisa che, data la natura del procedimento cautelare e la sua urgenza, i due momenti, di motivazione e onere della prova, pur mantenendo autonomia, si presentano in un unico contesto.

⁹⁰ L'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, nonostante nel processo tributario non sia presente una vera e propria fase istruttoria, in quanto formato essenzialmente da prove precostituite, attribuisce un qualche potere di istruttorio al giudice.

⁹¹ Bellè, op. cit. p. 131.

⁹² A. Finocchiaro – M. Finocchiaro, Commentario al nuovo processo tributario, Giuffrè editore, Milano, 1996. Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 60, nt. 82.

disposizioni di cui all'art. 22". Per quanto concerne la modalità di notifica, l'art. 47 non prevede una disciplina particolare, concludendosi che essa deve essere effettuata nel rispetto delle forme previste dall'art. 16 d.lgs. 549/1992. Per quanto riguarda il termine del deposito in segreteria dell'istanza invece, in dottrina si discute sull'inciso "*sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22*" con il quale si chiude l'art. 47, 1° comma. Le tesi in merito sono sostanzialmente le seguenti: a) l'istanza deve essere depositata nel rispetto delle prescrizioni di cui all'art. 42 del d.lgs. 546/1992⁹³; b) il deposito deve avvenire entro trenta giorni dalla notifica del ricorso, quindi entro il limite per la costituzione in giudizio del ricorrente⁹⁴; c) il deposito dell'istanza può avvenire solo a condizione che il ricorrente sia già costituito in giudizio⁹⁵. La terza soluzione, confermata anche dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate⁹⁶, è attualmente quella più accreditata, concludendo che la regolare costituzione in giudizio del ricorrente viene così ad assumere il ruolo di presupposto di proponibilità dell'istanza cautelare. Per quanto riguarda il termine ultimo per la presentazione dell'istanza, non si ravvisano motivi ostativi alla presentazione finanche in udienza, a condizione però, che la controparte sia presente, altrimenti si violerebbe il principio del contraddittorio.

La disciplina nulla ha previsto per quanto riguarda la forma con la quale presentare l'istanza separata, si deduce quindi che può ritenersi applicabile, in forza del rinvio ex art. 1, 2° comma, del d.lgs. n. 546/1992, la regola generale della libertà delle forme sancita dall'art. 121 del c.p.c.⁹⁷, secondo la quale "*gli atti del processo, per i quali la legge non richiede forme determinate, possono essere compiuti nella forma più idonea al raggiungimento del loro scopo*".

⁹³ Comm. Trib. Prov. Grosseto, 4 novembre 1996, retro, 1997, II, 1353; Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 71-72.

⁹⁴ Ritenuto in una, pur solitaria, pronuncia: Comm. Trib. Prov. Salerno, sez. I, 16 aprile – 8 maggio 1996, n. 1., richiamata da Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 72, nt. 104.

⁹⁵ In tal senso A.Finocchiaro – M.Finocchiaro, Commentario al nuovo processo tributario cit., p.650; Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., pp. 72-73.

⁹⁶ Circ. n. 38/E/2015.

⁹⁷ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., pp. 70-71.

3.2. *Iter* procedimentale

3.2.1. Fissazione della trattazione

Una volta depositata l'istanza di sospensione o con il ricorso/appello/ricorso per cassazione, o in un momento successivo con atto separato, viene fissata la trattazione della sospensione cautelare. L'art. 47, al comma 2° e 3°, stabilisce che sarà il "presidente" che, con "decreto", fisserà la data della trattazione "*per la prima camera di consiglio utile*". Si è discusso in dottrina se il riferimento sia al "presidente della commissione"⁹⁸ ovvero al "presidente della sezione"⁹⁹, con una prevalenza, confermata anche in sede giurisdizionale, per la seconda soluzione, la quale è preferibile sia per esigenze sistematiche, data la strumentalità del procedimento cautelare rispetto al giudizio di merito, sia per esigenze funzionali, quando la fissazione dell'udienza di trattazione della sospensiva e del ricorso siano gestite nell'ambito della stessa sezione.

Con l'inciso "la prima camera di consiglio utile", il legislatore non ha stabilito un termine espresso entro il quale deve essere fissata l'istanza come avviene nel processo amministrativo¹⁰⁰, lasciando al presidente un ampio margine di discrezionalità interpretativa. Data la *ratio* dell'istanza cautelare, cioè la sospensione di un atto esecutivo potenzialmente lesivo per il contribuente, l'aggettivo "utile" dovrebbe essere riferito a quest'ultimo¹⁰¹. Da ciò deriva che il termine massimo entro cui dovrebbe essere decisa l'istanza cautelare è, come

⁹⁸ In tal senso, F. Bartolini – M.L. Repregosi, *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, Piacenza, 1996, 221-222; A.Finocchiaro – M.Finocchiaro, *Commentario al nuovo processo tributario cit.*, p.661.

⁹⁹ In tal senso, Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1997, p. 650; Russo, *manuale di diritto tributario*, cit., p. 476; Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 75.

¹⁰⁰ Art. 55, comma 5, d. lgs. 2 luglio 2010, n. 104, secondo cui "*sulla domanda cautelare il collegio pronuncia nella prima camera di consiglio successiva al ventesimo giorno dal perfezionamento, anche per il destinatario, dell'ultima notificazione e, altresì, al decimo giorno dal deposito del ricorso. Le parti possono depositare memorie e documenti fino a due giorni liberi prima della camera di consiglio*".

¹⁰¹ Chiaramente stiamo parlando del primo grado, dove ricorrente sarà sicuramente il contribuente che chiederà la sospensione dell'atto. Nei giudizi di impugnazione la sospensiva, in questo caso della sentenza, la potrà chiedere anche l'ufficio con la conseguenza che in questo caso sarà quest'ultimo il soggetto a cui dovrà essere attribuito l'aggettivo "utile".

indicato al comma 5-bis art. 47, di 180 giorni dalla data della presentazione dell'istanza di sospensione stessa, poiché, effettivamente, l'atto diventa esecutivo trascorsi 180 giorni dal momento in cui è stato notificato al contribuente. Essendo tale termine solo ordinatorio, nell'ipotesi in cui ciò non avvenisse, non essendo stabilita una conseguenza specifica nel caso in cui sia stabilita un'udienza differita alla prima camera di consiglio utile, l'unica possibilità per il contribuente sarà quella di presentare alla commissione un'eventuale richiesta di risarcimento danni subiti¹⁰².

Tornando all'art. 47, il 2° comma prosegue prevedendo che del decreto di fissazione della trattazione dell'istanza debba essere data “*comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima*”. Comunicazione che dovrà avvenire secondo le forme previste dall'art. 16, 1° comma, d.lgs. 546/1992, ad opera della segreteria e che si ritiene avrà come destinatari le sole parti costituite¹⁰³.

3.2.2. Sospensione interinale e trattazione davanti al collegio in camera di consiglio

In caso “*di eccezionale urgenza*”, il legislatore, al comma 3 dell'art. 47, ha attribuito al presidente il potere di disporre immediatamente, con “*decreto motivato*”, la sospensione provvisoria dell'atto impugnato fino alla pronuncia del collegio¹⁰⁴. La norma è stata così modificata dalla recente revisione del contenzioso tributario ad opera del d.lgs. n. 156/2015. Nel vigore del vecchio testo era previsto che il presidente potesse motivatamente disporre la sospensione

¹⁰² Si precisa che l'ambito di operatività di tale termine rimarrà intatto anche alla luce della modifica del comma 4 dell'art. 47 avvenuta con il d.lgs. n. 156/2015 che impone alla commissione di decidere e comunicare immediatamente il dispositivo alle parti, all'esito della camera di consiglio sull'istanza di sospensione. Per rispettare il combinato disposto dei commi 4 e 5-bis basterà che la prima camera di consiglio utile si tenga entro sei mesi dalla presentazione dell'istanza.

¹⁰³ A.Finocchiaro – M.Finocchiaro, Commentario al nuovo processo tributario cit., p. 660, nota 18; Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 76, secondo cui il contraddittorio risulta già instaurato attraverso la notificazione alle parti della richiesta di sospensione, sulle quali grava l'onere, anche anticipato rispetto al termine dell'art. 23, della costituzione in giudizio.

¹⁰⁴ La norma collegando il provvedimento cautelare monocratico al decreto di fissazione della trattazione dell'istanza cautelare, risolve così il problema della competenza, in quanto parla dello “stesso decreto”; quindi necessariamente dovrà essere la stessa competenza.

dell'atto impugnato con lo stesso decreto di fissazione della prima camera di consiglio utile per la trattazione collegiale dell'istanza di sospensione, cumulando due distinti provvedimenti, l'uno ordinatorio, l'altro a contenuto cautelare anticipatorio, con la conseguenza che spesso i presidenti risultavano restii alla concessione del provvedimento d'urgenza e compensavano il loro silenzio sulla istanza del contribuente con la fissazione di una camera di consiglio il più possibile ravvicinata¹⁰⁵. Nel nuovo comma 3 il presidente è obbligato a provvedere con apposito decreto motivato, diverso dal decreto di fissazione della camera di consiglio collegiale, a conferma del procedimento incidentale autonomo che la legge prevede debba svolgersi davanti al presidente in composizione monocratica¹⁰⁶.

Per la sospensione interinale la legge non prevede un'apposita istanza di parte, facendo pensare che essa possa essere contenuta nella richiesta cautelare *tout court* a fronte di un'eccezionale urgenza che legittima un procedimento accelerato; a mio avviso¹⁰⁷, comunque sia, è necessario che essa venga segnalata in modo che risulti chiara la necessità di una decisione anticipata rispetto all'*iter* ordinario.

L'urgenza eccezionale, deve essere una situazione che nasce dall'azione dell'ente impositore o dell'agente della riscossione e non dalle difficoltà organizzative interne dell'organo giurisdizionale, e si traduce in un requisito che richiede non solo che il pregiudizio sia attuale, ma che sia tale da rendere irreversibile il danno per il ricorrente se si attendesse che sull'istanza stessa si pronunci l'ufficio che è il destinatario naturale della richiesta¹⁰⁸.

L'eccezionale urgenza giustifica il fatto che il provvedimento sia adottato dal Presidente, senza la previa audizione delle parti. Alcuni autori¹⁰⁹ sostengono che

¹⁰⁵ M. Stella in C. Glendi – C. Consolo – A. Contrino, Abuso del diritto e novità sul processo tributario, IPSOA, Milano, 2016, pp. 208-209.

¹⁰⁶ La relazione amministrativa svaluta la portata dell'emendamento, non considerando le conseguenze ricavabili dal lato pratico appena descritte e definendolo la modifica apportata al 3° comma una modifica 'solo di forma'.

¹⁰⁷ In tal senso, Bellè, La tutela nel processo tributario, cit., p. 132

¹⁰⁸ F. Bartolini – M. Repregosi, Il codice del nuovo contenzioso tributario cit., pp. 223-224.

¹⁰⁹ G. Gilardi, in Gilardi - Loi - Patrone - Scuffi, Il nuovo processo tributario, cit., p. 264. Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., pp. 78-79.

quello che viene meno, è solamente l'audizione delle parti e dei loro difensori in camera di consiglio, ma non anche il contraddittorio, il quale è previamente instaurato con la notifica del ricorso e/o dell'istanza separata. Ritengo invece di sostenere contrapposta dottrina¹¹⁰, per la quale si ritiene che il provvedimento di sospensione interinale sia assimilabile ad un provvedimento “*inaudita altera parte*”, proprio perché “*la conoscenza dell'istanza di sospensione non preclude che il provvedimento sia adottato senza ascoltare il controinteressato*”¹¹¹. È pur vero che, qualora la parte resistente si sia immediatamente costituita, avrà addotto le proprie considerazioni difensive, che il Presidente dovrà inevitabilmente prendere in considerazione, vista la necessaria “motivazione” in relazione ai presupposti di eccezionale urgenza che il decreto deve contenere per espressa previsione legislativa, ma ciò non cambia la sostanza, cioè che non sono richieste ai fini dell'emanazione del provvedimento.

A mio avviso, il *quid pluris*, in realtà, non è, come sostenuto da Glendi¹¹², l'ascolto delle parti rispetto ad un contraddittorio essenzialmente già realizzato con la notifica dell'istanza, ma sono le possibili considerazioni difensive della parte resistente già costituita, utili per il Presidente, ma in mancanza non ostative all'emanazione del provvedimento interinale. La reale *ratio* di tale provvedimento, è quella di sospendere immediatamente l'esecuzione di un atto per un periodo provvisorio breve, nell'attesa che la questione sarà trattata nuovamente in camera di consiglio e dove potranno essere ascoltate le parti e i loro difensori in un vero contraddittorio verbale tra opposte posizioni. Sarà, infatti, il Collegio che potrà confermare o revocare la sospensione con piena libertà di valutazione¹¹³.

¹¹⁰ A. Finocchiaro – M. Finocchiaro, Commentario al nuovo processo tributario cit., p. 664; T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, Il nuovo processo tributario. Commentario, Giuffrè editore, Milano, 1997.

¹¹¹ A. Finocchiaro – M. Finocchiaro, op. loc. cit., nota 23.

¹¹² Vedi Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 78, nota 116, nella quale definisce l'ascolto delle parti un *quid pluris* rispetto al contraddittorio realizzato con la notificazione.

¹¹³ F. Bartolini – M. Repregosi, Il codice del nuovo contenzioso tributario cit., p. 224.

Come appena detto, la camera di consiglio nella quale viene trattata l'istanza di sospensione ai sensi dell'art. 47, 4° comma¹¹⁴, è una camera di consiglio "particolare", che ammette una deroga a quanto previsto in via generale dall'art. 33, 2° comma, d.lgs. 546/1992 secondo cui "*il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia*". In materia cautelare, è prevista per le parti e dei loro difensori, la possibilità (e non l'obbligo) di partecipazione alla camera di consiglio. Anche in questa occasione, per parti si intendono le sole parti costituite, con la possibilità che la costituzione della parte resistente avvenga direttamente in camera di consiglio¹¹⁵.

3.2.3. I provvedimenti collegiali: L'ordinanza di sospensione

Una volta discussa la trattazione sull'istanza cautelare, il collegio, ai sensi del comma 4, dell'art. 546/1992, provvede con ordinanza motivata¹¹⁶, non impugnabile. In merito a tale non impugnabilità, contrariamente a ciò che avviene nel rito civile ed in particolar modo in quello amministrativo, si dirà in maniera più approfondita nel proseguo¹¹⁷, analizzando critiche e censure di legittimità costituzionale. Anticipando solo una delle ultime, alla luce della modifica dell'art. 15 ad opera d.lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, che ha

¹¹⁴ "*il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito...*"

¹¹⁵ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 78, secondo il quale la parte istante, qualora si costituisse in quell'occasione, potrà avanzare una richiesta di rinvio della trattazione, giustificata dalla difficoltà di un contraddittorio eccessivamente ristretto. Rinvio che potrà essere accolto, dovendo però tenere sempre in considerazione le condizioni d'urgenza che caratterizzano il procedimento cautelare.

¹¹⁶ G. Falcone, Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete, il Fisco, 1996, 25, p. 1605, osservava che la motivazione è inutile quando poi non è ammesso un riesame avverso il provvedimento. In realtà la motivazione di un provvedimento non ha la funzione di consentirne l'impugnazione, ma è un obbligo generale di pronuncia, nel rispetto anche dell'art 111 della Cost., a prescindere dalla non impugnabilità del provvedimento, sentenza incluse. In tal caso, la motivazione richiesta per l'ordinanza al comma 4, art. 47, è specularmente collegata a quanto richiesto al ricorrente al primo comma di questo articolo, ovvero la presenza di una "istanza motivata". Inoltre è solo in relazione alla motivazione resa su una determinata situazione di fatto e di diritto che le parti potranno valutare la rilevanza di eventuali mutamenti giuridico-fattuali relativi o al *fumus* o al *periculum in mora*, tali per cui ottenere una revoca o una modifica dell'ordinanza che accoglie o rigetta l'istanza sospensione come espressamente consentito dall'art. 47 comma 8.

¹¹⁷ Vedi Capitolo IV, paragrafo 1.

introdotto al comma 2-*quater*, la regola secondo la quale “*con l’ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase*”. Un’autonoma pronuncia sulle spese, contro la quale non è previsto né l’appello, né il reclamo è in palese violazione dell’art. 111 della Costituzione.

Proseguendo con il comma 4 dell’art. 47, è di recente introduzione attraverso il d.lgs. n. 156/2015, il nuovo regime dell’immediata pronuncia e comunicazione alle parti del dispositivo dell’ordinanza che decide sulla domanda cautelare del contribuente¹¹⁸. Non si condivide il timore di coloro che ritengono che tale modifica possa indurre le commissioni a decisioni affrettate o poco ponderate, ma anzi si appoggia chi sostiene¹¹⁹ che tale impulso acceleratorio vuol essere di stimolo a tutti i componenti del collegio a partecipare alla camera di consiglio con più cognizione, avendo avuto riguardo di studiare preliminarmente l’istanza cautelare del contribuente nella prospettiva di dover prendere una decisione subito dopo la discussione orale. Al contrario di quanto attiene ai termini ordinatori previsti dai commi 5-bis, 6, dell’art. 47, con riguardo alle inibitorie nei gradi di impugnazione delle sentenze tributarie non è previsto che il dispositivo dell’ordinanza di sospensione sia comunicato immediatamente alle parti in udienza subito dopo la deliberazione e non si ritiene che si debba porre rimedio in via interpretativa¹²⁰.

L’ordinanza con la quale il collegio si pronuncia sulla questione, potrà accogliere o rigettare l’istanza; in caso di rigetto, a sua volta, potrà riguardare ragioni di merito, qual ora non sia stata accertata la sussistenza dei requisiti necessari,

¹¹⁸ Si precisa che il termine della immediata comunicazione del dispositivo alle parti è comunque un termine ordinatorio, con la conseguenza che il suo non rispetto non determinerà la nullità dell’ordinanza che decide sulla istanza di sospensione. Detto questo però, sembra giusto specificare che l’omissione o il ritardo della comunicazione del dispositivo alle parti potrebbero avere conseguenze sul piano disciplinare, alla luce dell’introduzione da parte dell’art. 11, comma 1, lett. g), d.lgs. n. 156/2015, dell’art. 15, comma 5, lett. a) al d.lgs. n. 546/2015, che commina ora ai componenti delle commissioni tributarie la sanzione della sospensione dalle funzioni per un periodo da un mese a due anni, per il “*reiterato o grave ritardo nel compimento degli atti relativi all’esercizio delle funzioni*”.

¹¹⁹ Stella, in Glendi – Consolo – Contrino, Abuso del diritto e novità sul processo tributario cit., p.207.

¹²⁰ Glendi – Consolo – Contrino, op., cit., p. 207, nel quale si ritiene che tale dimenticanza non è stato un “innocuo incidente di percorso”, ma che tale dovere sia stato a ragion veduta circoscritto alla sola sospensione dell’atto impugnato in primo grado, in modo “sperimentale” in attesa di ricevere feedback dalla prassi applicativa, prima di imporre alle commissioni regionali un analogo regime acceleratorio che comporterà valutazioni più complesse ed articolate con inevitabili ricadute sull’organizzazione dei lavori.

oppure di rito, se ad esempio, viene presentata domanda di sospensione di un atto ritenuto non sospendibile, oppure venga presentata *ante causam*.

Le previsioni di legge di cui all'art. 47, pur non prevedendoli, non escludono eventuali provvedimenti collegiali che non riguardano l'esito finale della pronuncia sull'istanza di sospensione¹²¹. Si pensi ad esempio ad ordinanze istruttorie con le quali la Commissione richiede l'acquisizione di documenti ritenuti indispensabili per la valutazione dei presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, o ancora provvedimenti ordinatori volti a sanare vizi del procedimento, ad esempio quando non venga rispettato il termine di dieci giorni liberi dalla comunicazione del decreto di fissazione della trattazione, art. 47, comma 2. Secondo parte della dottrina¹²², inoltre, il collegio può adottare provvedimenti cautelari interinali qual ora sopravvenga un'eccezionale urgenza dopo che il presidente della sezione abbia già fissato la data della trattazione in sede collegiale.

3.2.4. Sospensione parziale o condizionata

Al 5° comma dell'art. 47, recentemente modificato dall'art. 9, comma 1, lett. r), d.lgs. n. 156/2015, il legislatore ha stabilito che “*la sospensione può anche essere parziale e subordinata alla presentazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2*”.

Nonostante entrambe le figure siano state correttamente definite¹²³ “minori” o comunque “anomale” rispetto alla tipica figura della sospensione totale o incondizionata e nonostante siano inoltre richiamate in un'unica norma, le due fattispecie vanno tenute ben distinte tra loro data la diversa natura. Infatti, la sospensione è parziale quando si riferisce ad una sola parte del provvedimento e nei limiti della parte a cui ci si riferisce debbono comunque sussistere i

¹²¹ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 78.

¹²² A.Finocchiaro – M.Finocchiaro, Commentario al nuovo processo tributario cit., p. 663.

¹²³ In tal senso, Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 84; Bellè, La tutela nel processo tributario, cit., p. 134.

presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. Riguarda specificatamente la dimensione quantitativa dell'atto impugnato e degli effetti connessi a quest'ultimo, mentre la sospensione condizionata subordina l'effetto sospensivo al realizzarsi di determinati eventi, contro la possibilità della non recuperabilità del credito a cui resta esposta la parte resistente. Tutto ciò trae origine dalla *ratio* dell'istituto cautelare, che ha fatto sorgere l'esigenza di una controcautela a carico del ricorrente, in particolare, il legislatore ha voluto introdurre uno strumento di protezione a favore dell'amministrazione finanziaria, al fine di eliminare o quantomeno ridurre, i rischi della posticipazione della riscossione nell'ipotesi in cui questa possa essere avviata soltanto a seguito di una sentenza di rigetto nel merito.

Dalla differenza dei profili dell'una e dell'altra fattispecie, risulta che la loro sovrapposizione possa essere solo eventuale.

Non è stato predeterminato da parte del legislatore l'ammontare della garanzia, si ritiene dunque che possa essere anche soltanto parziale e non per forza pari all'intero ammontare della pretesa fiscale; il giudice tributario conserva comunque la più ampia discrezionalità in proposito¹²⁴.

Nel disciplinare la sospensione condizionata, l'art. 47, comma 5, parlando di "*sospensione ... subordinata alla prestazione*" della garanzia, ha inteso inequivocabilmente che sia sospensivamente condizionata, e non risolutivamente condizionata, cioè che finché le garanzie richieste dal giudice non saranno adempiute, il provvedimento sospensivo non produce effetti e l'esecuzione potrà essere legittimamente proseguita.

Prima della recente modifica, la legge parlava di "*idonea garanzia*" attraverso le forme di una cauzione pecuniaria o di una fideiussione bancaria o assicurativa, attribuendo un'ampia discrezionalità al giudice sulla valutazione del giudizio d'idoneità. La modifica dell'ultima parte del comma quinto dell'art. 47 circoscrive inoltre la discrezionalità del giudice anche alla definizione dei "*modi e termini*" della controcautela precedentemente attribuiti. A seguito di tale riforma, oggi la commissione provinciale, o il presidente in via d'urgenza, ai

¹²⁴ Glendi, Prime esperienze sul nuovo processo cautelare, GT – Riv. giur. trib., 1996, p. 662

sensi del comma 3, art. 47, potrà subordinare l'inibitoria dell'atto impugnato unicamente alla prestazione della garanzia ex art. 69, comma 2, d.lgs. 546/1992¹²⁵, il quale rimette ad un emanando decreto di attuazione del Ministero delle finanze la disciplina ed il contenuto della garanzia, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite che si è protratta per tre mesi. Fino all'emanazione di tale decreto la garanzia resta disciplinata dal sistema previgente, che prevede la cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa nei modi e nei termini indicati nel provvedimento.

3.2.5. Revoca o modifica dei provvedimenti cautelari di accoglimento o di rigetto dell'istanza

Il penultimo comma dell'art. 47, prevede che *“in caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate le forme di cui ai commi 1, 2 e 4”*, disposizione indubbiamente ripresa dal processo civile all'art. 669-decies¹²⁶. Tale formulazione ha suscitato in dottrina un ampio dibattito sul fatto, se il legislatore abbia inteso riferirsi esclusivamente all'ipotesi di revoca o modifica del provvedimento di accoglimento dell'istanza cautelare, oppure anche all'ipotesi di rigetto dell'istanza, con la conseguente possibilità, in caso affermativo, di riproponibilità dell'istanza in precedenza rigettata. Prima di esaminare brevemente le diverse posizioni¹²⁷, si vuol porre l'attenzione sulla

¹²⁵ Art. 69, comma 2: *“Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.”*

¹²⁶ Il testo originario di tale articolo (prima della modifica avvenuta con il d.l. 14 marzo 2005, n. 35), al comma 1 disponeva: *“Nel corso dell'istruzione il giudice istruttore della causa di merito può, su istanza di parte, modificare o revocare con ordinanza il provvedimento cautelare anche se emesso anteriormente alla causa se si verificano mutamenti nelle circostanze”*.

¹²⁷ Si veda per le ampie argomentazioni e i puntuali ed esaurienti richiami alle tesi contrapposte, Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit. pp. 119 e ss.

dizione letterale della norma, che parla espressamente di “*parte*” e di “*provvedimento cautelare*”.

La dottrina che sostiene che la disposizione in esame si riferisca solamente all’ipotesi di revoca o modifica del provvedimento positivo¹²⁸, fonda il proprio orientamento su una stretta interpretazione letterale della norma, sostenendo che di “*revoca*” e di “*modifica*” si può parlare se in precedenza sia stato emesso un provvedimento di sospensione sul quale appunto può incidere¹²⁹. Mancherebbe, nel testo normativo, un’ulteriore funzione oltre a quella di “*revocare*” e “*modificare*”, ovvero quella di “*concedere*” ciò che non è stato in precedenza concesso. Da questa interpretazione, taluni¹³⁰ hanno escluso la riproponibilità di una nuova istanza di sospensione, in quanto non prevista nel testo e contrastante con la non impugnabilità dell’ordinanza.

Opinione opposta di coloro che ammettono che i poteri di modifica e revoca possano incidere tanto sui provvedimenti di accoglimento, tanto in quelli di diniego, ammettendo anche la possibilità di riproporre l’istanza. Le motivazioni addotte, a mio avviso corrette, riguardano la possibile disparità di trattamento, a favore del fisco, laddove non si ammettesse la riproponibilità dell’istanza dopo un mutamento delle condizioni originarie, (consentendo solamente al revoca del provvedimento positivo ma non di quello negativo), ma in particolar modo l’interpretazione fornita da autorevole dottrina¹³¹, riguardo ai termini “*parte*” e “*provvedimento cautelare*” richiamati a memoria all’inizio del paragrafo. Con l’espressione provvedimento cautelare deve intendersi il provvedimento conclusivo del procedimento cautelare, quindi tanto l’accoglimento, tanto il rigetto, e ciò è confermato dal fatto che il dato normativo legittima ogni parte interessata (non solo la parte resistente), a presentare un’istanza di revoca o modifica del provvedimento cautelare precedentemente reso, sia esso di accoglimento o di rigetto della precedente istanza. Tale interpretazione è pacifica anche da parte delle commissioni tributarie, secondo le quali la norma *minus dixit*

¹²⁸ Colli Vignarelli, Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario cit, p.588; Tosi, L’azione cautelare dopo la riforma del processo tributario cit., p. 795.

¹²⁹ Tosi, op. loc. cit., p. 795.

¹³⁰ G.Gilardi, in Gilardi - Loi - Patrone - Scuffi , Il nuovo processo tributario cit., pp. 206-207

¹³¹ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. pp. 118 e ss.

quem voluit, prevedendo quindi che si possa modificare, revocare ma anche attribuire ciò che non era stato attribuito.

Il presupposto per l'ammissione della revoca e della modifica dell'ordinanza di sospensione è il "mutamento delle circostanze", dunque un cambiamento delle circostanze di fatto, relativamente al requisito del *periculum in mora*, come ad esempio un cambiamento delle condizioni economiche del contribuente, oppure di diritto relativamente al *fumus boni iuris*, come in caso di sopravvenute abrogazioni di norme o di declaratorie di incostituzionalità. È discusso in dottrina se il riferimento della norma al mutamento delle circostanze, sia riferibile ai soli fatti storici sopravvenuti non conoscibili dal giudice¹³²; come ha osservato correttamente C. Glendi¹³³, l'istituto della revoca e della modifica non può sopperire all'inimpugnabilità dell'ordinanza di sospensione. Altri invece sostengono che oltre a tale riferimento, le istanze potrebbero fondarsi anche su fatti preesistenti in precedenza non allegati¹³⁴.

Ritengo, tuttavia, che per fatti sopravvenuti non siano da intendersi solamente circostanze nuove, che si verificano successivamente al provvedimento cautelare emanato dal collegio, ma anche a quelle conosciute in un momento successivo ma relative a fatti anteriori, in maniera speculare all'art. 669-decies, comma 1 del c.p.c., "*.. o se si allegano ai fatti anteriori di cui si è acquisita la conoscenza successivamente al provvedimento cautelare*".

3.2.6. Rapporti con il giudizio sul merito: Fissazione della trattazione ed efficacia della sentenza di primo grado.

L'art. 47 d.lgs. 546/1992, ai commi 6 e 7, disciplina il collegamento tra provvedimento cautelare e la sentenza che decide nel merito e gli effetti di quest'ultima sul provvedimento cautelare.

¹³² In tal senso Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. p. 120, nota 205; A.Finocchiaro – M.Finocchiaro, Commentario al nuovo processo tributario cit., p. 668.

¹³³ Glendi, op. cit., p. 120

¹³⁴ G.Gilardi, in Gilardi - Loi - Patrone - Scuffi, Il nuovo processo tributario cit., p. 267.

Partiamo dal primo di questi due commi, il quale prevede che “*nei casi di sospensione dell’atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia*”. Tale norma risponde all’esigenza di mantenere un contemperamento degli interessi contrapposti in gioco. Si vuole evitare il verificarsi dell’eventuale danno che la parte resistente, successivamente vincitrice, potrebbe subire a causa del ritardato pagamento di quanto già accertato. È per così dire un bilanciamento rispetto alla funzione della tutela cautelare, ovvero quella di sospendere un atto dell’amministrazione finanziaria che era esecutivo, bilanciamento che si sostanzia nel ridurre la durata stessa del processo.

Coerentemente con la ratio del procedimento cautelare, tale termine di 90 giorni è da riferirsi alla trattazione della controversia, che deve avvenire entro tale termine¹³⁵, e non in relazione solamente alla fissazione della trattazione con la possibilità che la celebrazione dell’udienza ricada dopo. Inoltre dall’interpretazione della norma e dal silenzio della legge sul punto¹³⁶, si osserva che tale termine è certamente ordinatorio, non essendo prevista alcuna decadenza né sanzione processuale in caso di inosservanza. Così come nel caso del contribuente, in relazione al termine generico “*la prima camera di consiglio utile*” ed al termine dei 180 giorni entro cui deve essere decisa l’istanza di sospensione, in questo caso sarà l’amministrazione finanziaria che, in caso di non rispetto del termine dei 90 giorni, potrà lamentarsi sollecitando la commissione tributaria per la fissazione della pronuncia e in casi di non risposta, chiedere lei stessa un risarcimento del danno (in realtà gli organi di giustizia tributaria sono degli organi che dipendono dal Ministero dell’Economia e delle Finanze; sarebbe un po’ un cane che si morde la coda).

Il settimo comma dell’art. 47 stabilisce che “*gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado*¹³⁷”, sia essa una

¹³⁵ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. p. 95.

¹³⁶ Art. 152, comma secondo, c.p.c., a mente del quale “*i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiara espressamente perentori*”.

¹³⁷ In riferimento alla pubblicazione della sentenza va inteso come effettuato al deposito in segreteria del relativo testo integrale ed originale, secondo quanto espressamente previsto dall’art. 37, d. lgs. n. 546/1992; cfr., in proposito, Tosi, L’azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, cit., p. 794

sentenza che si pronuncia nel merito, sia che dichiari l'inammissibilità del ricorso oppure l'estinzione del processo. Viene quindi negata qualsiasi autonoma sopravvivenza del provvedimento di sospensione, confermando così, il carattere strettamente strumentale ed incidentale dell'istituto cautelare. La cessazione degli effetti della sospensione avviene *ex lege* in maniera automatica ed immediata, e si realizza attraverso l'assorbimento degli stessi nell'evento terminativo del relativo grado¹³⁸. In caso di rigetto del ricorso/appello, questo assorbimento si tradurrà nella caducazione degli effetti sospensivi e nella conseguente riattivazione dell'esecuzione sospesa, per importi maggiori in relazione alla riscossione frazionata¹³⁹. In caso di accoglimento del ricorso, l'assorbimento degli effetti sospensivi sarà dato dall'annullamento dell'atto e quindi dalla sua definitiva impossibilità dell'attività di riscossione.

¹³⁸ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit. p. 96.

¹³⁹ Quindi in base all'art. 68 d.lgs. 546/1992 se ad essere rigettato è il ricorso di fronte alla commissione tributaria provinciale, l'importo esecutivo sarà, comma 1 lett. a) e b), pari o non superiore a 2/3 di tributo e relativi interessi; se ad essere rigettato è l'appello di fronte alla commissione tributaria regionale, l'importo esecutivo sarà, comma 1 lett. c) l'intero ammontare determinato nella sentenza.

CAPITOLO III;

LA TUTELA CAUTELARE NEI GIUDIZI DI IMPUGNAZIONE: L'EFFETTIVO RICONOSCIMENTO CON IL D.LGS. 24 SETTEMBRE 2015 N. 156

1. Premessa: Cenni sulla natura e l'oggetto del processo tributario

Prima di ripercorrere il percorso che ha portato all'introduzione definitiva dell'applicabilità dell'istituto della tutela cautelare anche nei gradi successivi al primo e successivamente analizzare la nuova disciplina con tutte le relative criticità, pare opportuno compiere un rapido accenno alle teorie elaborate da dottrina e giurisprudenza riguardo a quella che è la natura e l'oggetto del processo tributario. La domanda a cui dare una risposta è: il giudizio tributario ha natura di impugnazione-merito, come il giudizio civile o, in alternativa, di impugnazione-annullamento, come il giudizio amministrativo? Va precisato in maniera immediata che il modello processuale tributario, possiede caratteristiche proprie tali da non rendere possibile una semplice equiparazione con gli altri due modelli processuali, questo in ragione del fatto che *“ogni tipo di processo, a seconda del suo oggetto, presenta, proprie esigenze di tutela cautelare”*¹⁴⁰. Infatti è proprio in relazione all'oggetto della domanda, alla qualificazione dell'obbligazione d'imposta, che le teorie elaborate si differenziano nell'interpretazione da dare ai dati normativi di riferimento¹⁴¹.

La dottrina si suddivide in due aree di pensiero, a seconda della diversa identificazione sulla fonte dell'obbligazione d'imposta: i sostenitori delle teorie *“dichiarativiste”*¹⁴² che individuano l'insorgenza dell'obbligazione al solo

¹⁴⁰ C. Consolo, Spiegazioni di diritto processuale civile, Tomo I, - Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive, Padova, 2008, p. 289.

¹⁴¹ A. Giovannini, Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario, in Riv. dir. trib. 1998, I, p. 35, rileva come *“l'oggetto della domanda rappresenta uno degli argomenti più controversi venuti in considerazione nell'ambito della discussione sulla natura del processo tributario”*.

¹⁴² Tra i sostenitori della teoria dichiarativa, si veda tra gli altri P. Russo, Manuale di diritto tributario, Parte Generale, Milano, 2002, pp. 125-6; e P. Russo, voce Processo tributario cit., p. 771 e 774, il quale

verificarsi del fatto presupposto secondo quanto previsto dalla legge, ed i sostenitori delle teorie “costitutive¹⁴³”, i quali ritengono che l’atto di accertamento sia legato al momento costitutivo dell’obbligazione, negando l’insorgenza dell’obbligazione *ex lege*, con la conseguenza che il debito sorge solo nella misura in cui c’è un atto autoritativo che veicola quell’obbligazione. È chiaro che tanto più si sposa la teoria dichiarativista, tanto più si riconduce il processo tributario ad un normale processo di cognizione, e quindi i impugnazione-merito, viceversa, sposando la teoria costitutivista si riconduce ad una maggiore, se non esclusiva, natura annullatoria del processo: impugnazione-annullamento.

Mentre per i primi il processo tributario darebbe vita ad un giudizio sul rapporto che si conclude con una sentenza volta non solo all’eventuale annullamento dell’atto impositivo, ma ad accertare negativamente il rapporto obbligatorio, per i secondi, esso sarebbe esclusivamente finalizzato all’annullamento degli atti impositivi e quindi a carattere costitutivo.

Per i dichiarativisti è la legge la fonte diretta dell’obbligazione d’imposta anche con riguardo ai tributi con accertamento, e il destinatario dell’obbligazione è titolare di una posizione giuridica di diritto soggettivo¹⁴⁴; per chi aderisca invece alla teoria costitutivista, tale obbligazione sorge per via di un provvedimento dell’Amministrazione finanziaria, quale espressione di un potere conferito per legge, e il destinatario dell’obbligazione sarebbe titolare di una posizione di

evidenza (p. 770, nota 51), che la configurazione del processo tributario come giudizio sui rapporti è stata più volte ribadita dalla giurisprudenza nelle diverse sedi: cfr. Cass., sez. un., 5 marzo 1980, n. 1471; Comm. tribut. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011; C. Cost. 1° aprile 1982, n. 63; F. Battistoni Ferrara, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in Dig. comm., III, Torino, 1994, p. 226 ss.; Giovannini, *Riflessioni in margine*, cit., p. 36, nota 1, il quale motiva nelle pagine seguenti la sua ascrizione a detta corrente di pensiero.

¹⁴³ Tra i sostenitori della teoria costitutiva, si veda C. Glendi, *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 31,76, 199; F. Tesauo, voce *Processo tributario*, in Dig. comm., XI, Torino, 1995, p. 347; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 362 ss.; ; F. Tesauo, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pag. 68

¹⁴⁴ Afferma Russo, voce *Processo tributario*, cit., p. 772, che “nell’ambito del fenomeno impositivo, il contribuente è titolare di diritti soggettivi, rispetto ai quali la forma di tutela tipica ed appropriata è quella del giudizio di accertamento”.

interesse legittimo¹⁴⁵. Abbiamo visto, quindi, che quella che da un punto di vista formale può sembrare una differenza di poco conto, in realtà cambia radicalmente la concezione di tutto il processo tributario.

Per quanto la dottrina sia divisa sul punto, è fermo, invece, l'orientamento della Suprema Corte per cui la natura del processo tributario è riconducibile ai giudizi di "impugnazione-merito", in quanto diretto non solo alla eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento d'ufficio. Tale affermazione si rinveniva già in passato, in quanto chiaramente affermata in Cass., Sezioni Unite 5 marzo 1980, n. 1471¹⁴⁶, per poi essere confermata da numerose altre pronunce¹⁴⁷, tra le quali ritengo efficace citare una delle più recenti, l'Ordinanza 8 gennaio 2015 n. 106¹⁴⁸ per la quale *“La CTC, pur riconoscendo ..., ha fatto scaturire l'annullamento della pretesa nei confronti del contribuente ..., omettendo di compiere le attività di verifica della pretesa fiscale nei confronti del soggetto che aveva proposto il ricorso contro l'accertamento dell'Ufficio. Così facendo la sentenza impugnata ha disatteso il principio,*

¹⁴⁵ “Leso dall'atto dell'amministrazione finanziaria”, scrive G. Galluzzi, Art. 18, in T. Baglione – S. Menchini – M. Miccinesi, Il nuovo processo tributario. Commentario, Giuffrè editore, Milano 2004, 2° ed., p. 218.

¹⁴⁶ Nella massima della pronuncia si legge che *“Le commissioni tributarie non sono organi di giurisdizione amministrativa ma di giurisdizione speciale ed il processo che si svolge dinanzi ad esse non è un processo di impugnazione-annullamento ma di impugnazione-merito che ha per oggetto il completo riesame del rapporto tributario e che si configura come un giudizio di accertamento del rapporto stesso il cui oggetto si concreta pertanto nella verifica dei presupposti e degli effetti del rapporto. Conseguentemente la decisione del giudice tributario ha natura dichiarativa dell'obbligazione sorta "ex lege" e non già natura costitutiva di annullamento di un provvedimento dell'amministrazione finanziaria”*.

¹⁴⁷ Cass. 24 luglio 2012, n. 13034, in Giust. civ., Mass., 2012, 7-8, p. 961; 20 ottobre 2011, n. 21759, in Giust. civ., Mass., 2011, 10, p. 1485; 10 aprile 2009, n. 8765, in Dir. e giust., 2009, e in Riv. dott. comm., 2009, 3, p. 626; 17 ottobre 2008, n. 25376, in Giust. civ., Mass., 2008, 10, p. 1496; 16 maggio 2007, n. 11212, in Giust. civ., Mass., 2007, 7-8; 12 luglio 2006, n. 15825, in Giust. civ., Mass., 2006, 7-8; 9 giugno 2010, n. 13868, in Giust. civ., Mass., 2010, 6, p. 882; 16 marzo 2009, n. 6364, in Dir. e giust., 2009; 19 febbraio 2004, n. 3309, in Giust. civ., Mass., 2004, 2.

¹⁴⁸ Nel caso specifico era in contestazione una sentenza (vecchio rito) della Commissione Tributaria Centrale che, pur riconoscendo l'esistenza di un fatto associativo correlato alla creazione di operazioni inesistenti, avrebbe errato facendo scaturire l'annullamento della pretesa nei confronti del contribuente solo dalla circostanza che l'atto impositivo fosse stato emesso nei confronti del detto soggetto e non anche indirizzato alle altre persone coinvolte, omettendo con ciò di compiere le attività di verifica della pretesa fiscale nei confronti del soggetto che aveva proposto il ricorso contro l'accertamento dell'Ufficio.

espresso da questa Corte, secondo il quale l'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di "impugnazione-annullamento", orientate unicamente all'eliminazione dell'atto, ma anche del rapporto tributario, trattandosi di una cd. "impugnazione - merito", perché diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva (nella specie) dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria, implicante per esso giudice di quantificare la pretesa tributaria entro i limiti posti dalle domande di parte; ne consegue che il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parti".

Ciò sta a significare che il giudice tributario è chiamato alla cognizione nel merito del rapporto d'imposta ed alla pronuncia di decisioni che si sostituiscono sia alla dichiarazione del contribuente, sia all'atto impositivo impugnato, solo nei casi in cui si riscontrino "vizi sostanziali" dell'atto e non "motivi formali"¹⁴⁹.

Le due diverse teorie subentrano con riguardo al tema della tutela cautelare nel giudizio di appello e di ricorso per Cassazione, con riferimento all'oggetto della sospensiva, dove è dubbio se debba considerarsi sospendibile la sentenza oppure l'atto. Seguendo l'orientamento che ritiene il processo tributario un processo di impugnazione-merito, e quindi un giudizio tributario che sia un giudizio sul rapporto, al termine del giudizio di primo grado non avrà più rilevanza l'atto, ma la sentenza¹⁵⁰, e quindi l'esecuzione avviene tramite la sentenza stessa, sia che il

¹⁴⁹ v. Cass. 9 giugno 2010, n. 13868, cit.; 10 aprile 2009, n. 8765, cit.; 16 maggio 2007, n. 11212, cit.

¹⁵⁰A. Giovannini, Riscossione in base al ruolo e gli atti di accertamento, in Rass. trib., 2011, p.31, il quale ritiene titolo legittimante la riscossione, intervenuta la sentenza del giudice, la sentenza stessa, che avrebbe carattere sostitutivo dell'atto impugnato; nello stesso senso P.Russo, Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2005, pp. 309-310; F. Pistolesi, L'appello nel processo tributario, Torino, 2002, pag. 378 Secondo cui, la riscossione di quanto dovuto dal contribuente - ai sensi dell'art. 68, comma 1, lett. a) e b) del D.Lgs. n. 546/1992, per quanto riguarda il pagamento dei tributi e dei relativi accessori dopo la sentenza di primo grado - avvenendo mediante iscrizione a ruolo, trarrebbe origine e legittimità, non soltanto dall'atto impositivo impugnato, ma anche dalla pronuncia della Commissione tributaria provinciale che ne ha avallato (totalmente o parzialmente) le relative motivazioni. Il ruolo sarebbe, quindi, legittimato, sia dall'atto impositivo ad esso presupposto, sia dalla sentenza tributaria che ne consente la formazione e che concorre a determinarne la concreta entità. Cfr. Giovannini, Riflessioni in margine cit., pag. 35.

giudice dia ragione al contribuente, sia che dia ragione all'amministrazione finanziaria. L'art. 47 del d.lgs. 546/1992 fa esclusivo riferimento alla sospensione dell'atto impositivo impugnato, mentre in secondo grado, il titolo che legittima la riscossione è la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, la quale, ai sensi dell'art. 68 d.lgs. 546/1992¹⁵¹, permette all'Ufficio impositore l'esazione dei due terzi del tributo dovuto. Per meglio dire, con la sentenza di primo grado, l'efficacia dell'atto impositivo si combina con quella della sentenza, la quale si sostituisce all'atto impositivo, assumendo una assorbente efficacia esecutiva propria (ancorché modulata sul contenuto dell'atto), tanto che la riscossione frazionata del tributo si effettua in base al tenore della pronuncia¹⁵². Chiunque ritenga di subire un pregiudizio dovrà chiedere la sospensione della sentenza.

Per i sostenitori dell'impugnazione-annullamento invece, il giudice tributario verificherà esclusivamente che l'atto non sia affetto da vizi, riconnettendosi alla teoria costitutivista, la quale sostiene che per costituire l'obbligazione tributaria è necessario un procedimento che si concluda con un atto, il quale è elemento per la pretesa tributaria. In caso di rigetto del ricorso contro un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, la sentenza non "condanna", in senso tecnico, il contribuente al pagamento del tributo, ma si limita a rigettare il ricorso, lasciando inalterata sul piano sostanziale la realtà giuridica dell'atto amministrativo. La sentenza non sostituisce il provvedimento, ed è quest'ultimo ad essere messo in esecuzione dalla stessa Amministrazione finanziaria, nell'ambito dei poteri di autotutela esecutiva¹⁵³. Secondo tale soluzione, quindi, il titolo sul quale si basa l'esecuzione rimarrebbe sempre e comunque l'atto, con la conseguenza che, anche nei giudizi di impugnazione, se il contribuente volesse

¹⁵¹ P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, cit. pp. 309-310

¹⁵² In proposito si trova affermato in giurisprudenza Cass., 21 luglio 2010, n. 17072, in *Corr. trib. n. 38*, 2010, 3181, che "*il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, bensì tra quelli di impugnazione-merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria*"; nello stesso senso cfr. Cass., 17 novembre 2010, n. 23171, in *Il fisco n. 44*, 2010, fasc. 2, 7227.

¹⁵³ F. Randazzo, *La tutela cautelare dopo il primo grado passa attraverso la sospensione dell'atto impugnato, non della sentenza*, in *Corr. Trib. 3*, 2014.

ricorrere all'istituto della tutela cautelare dovrebbe richiedere la sospensione dell'atto stesso¹⁵⁴.

2. Le problematiche definite

Il d.lgs. n. 156/2015 ha rivoluzionato la precedente disciplina, consentendo l'effettivo riconoscimento della sospensione cautelare anche nei giudizi di appello e ricorso per cassazione, tanto per il contribuente, tanto per la *pars publica*. È però impossibile comprendere la portata e il significato della norma in esame senza conoscere i precedenti dai quali è scaturita¹⁵⁵.

Prima della modifica del d.lgs. n. 546/1992, l'istituto della tutela cautelare non trovava uno spazio legittimo per i giudizi di impugnazione all'interno del processo tributario, dando luogo a rilevanti discussioni dottrinali e giurisprudenziali sul tema.

Il punto di partenza è sicuramente il dato normativo che, dopo lunghe battaglie¹⁵⁶, riconobbe l'accesso della tutela cautelare nel processo tributario. L'art. 30, primo comma, della l. 30 dicembre 1991, n. 413, nel conferire la delega al Governo di emanare uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, alla lettera h), quale principio direttivo, aveva indicato la *“previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione dell'udienza entro novanta giorni”*. La *littera legis* non era facile da superare; il

¹⁵⁴ F. Tesauro, La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale, in Boll. trib. n. 23, 1999, 1733 ss; Tesauro, Profili sistematici del processo tributario cit., pag. 68; F. Randazzo, L'esecuzione delle sentenze tributarie, Milano, 2003; C. Glendi, Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado, in Corr. trib. n. 30, 2010, p. 2404 s.; C. Glendi, La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d'appello, in Corr. trib. n. 36, 2005, 2864 ss; C. Glendi, La tutela cautelare in pendenza di ricorsi per cassazione contro le sentenze dei giudici tributari di secondo grado, in Riv. giur. trib., 2012, 392 ss. M. Basilavacchia, L'esecuzione delle sentenze e la riscossione frazionata del tributo, in Summa, 1997, pag. 8.

¹⁵⁵ C. Glendi in C. Glendi – C. Consolo – A. Contrino, Abuso del diritto e novità sul processo tributario cit., p. 244.

¹⁵⁶ Glendi, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, cit., p. 21 e ss.

legislatore aveva dato un limite temporale chiarissimo, giustificato forse da un atteggiamento di prudenza a fronte dell'apertura per la prima volta in sede legislativa ad una forma di tutela cautelare nel processo tributario¹⁵⁷. Non vi era, quindi, alcuna norma che prevedeva strumenti di tutela cautelare esperibili per i giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie, né la legge delega disponeva nulla al riguardo¹⁵⁸. Un'estensione della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio trovava un ostacolo insormontabile in quella che va considerata la già evidenziata *voluntas legis* in proposito¹⁵⁹.

In materia si era espressa la Circolare del 23 aprile 1996, n. 98/E del Ministero delle Finanze, disponendo che “tra gli istituti previsti nell'ambito del giudizio di primo grado che risultano non applicabili al giudizio di appello vi è, ad esempio, il procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, ex art. 47, posto che l'efficacia del procedimento è espressamente limitata temporalmente a non oltre la sentenza di primo grado...”.

A fronte di tali dati normativi, era opinione diffusa da parte di dottrina¹⁶⁰ e giurisprudenza¹⁶¹, nel negare l'ammissibilità nei giudizi di impugnazione dei rimedi inibitori di natura cautelare¹⁶². Anche la Consulta, nonostante da un punto di vista generale avesse, più volte, affermato che la disponibilità di misure cautelari costituisse componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita

¹⁵⁷ C. Glendi, Nuovi orizzonti per la tutela cautelare del contribuente durante il giudizio contro la decisione del giudice tributario di secondo grado in cassazione (e non solo), in *Corr. Giur.*, 2013, 5, p. 677, nel testo e nelle note 2 e 3.

¹⁵⁸ Colli Vignarelli, Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario cit. p. 575.

¹⁵⁹ Anche Glendi, Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare, cit., 2405 ss.; Glendi, La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d'appello, cit., 2867 ss., pur rientrando nella categoria degli Autori che individuano nell'atto dell'Amministrazione, il titolo su cui si fonda la riscossione, ritiene che la volontà espressa dal legislatore tributario sia stata nel senso “limitativo” della tutela cautelare tributaria, ravvisando peraltro in ciò una violazione dei principi costituzionali.

¹⁶⁰ Si vedano, tra gli altri, Glendi, La tutela cautelare nel processo tributario, cit., pag. 114; Pistolesi, L'appello nel processo tributario cit., pag. 383; Colli Vignarelli, Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, cit., pag. 565; Tosi, L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, cit., pag. 792.

¹⁶¹ Per la giurisprudenza costituzionale si veda, ex multis, Corte Cost. 30 luglio 2008, n. 316. Per la giurisprudenza di merito si veda, ex multis, Comm. trib. reg. Marche, 24 febbraio 1997, in *Boll.trib.*, 1997, p. 1487; Comm. trib. reg. Toscana, 19 marzo 1998, in *Rass. trib.*, 1998, p. 824.

¹⁶² S.M. Messina in, La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, in *Corr. Trib.*, 2007, 38, p.3078, parlava di “totale carenza di tutela cautelare al di là del giudizio di primo grado”.

dall'art. 24 della Costituzione¹⁶³, quando poi è stata chiamata a pronunciarsi in merito al processo tributario, ha mostrato una posizione decisamente restrittiva sulle possibilità di tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, affermando con alcune pronunce¹⁶⁴, che la tutela cautelare “*deve ritenersi costituzionalmente imposta solo fino al momento in cui non intervenga in giudizio nel processo una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda ... ovvero la respinga ...*, rimanendo, pertanto, rimessa alla discrezionalità del legislatore la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia”. In sostanza, la giurisprudenza costituzionale ha rimesso alla mera discrezionalità del legislatore la previsione della tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo e, nel comparare il processo tributario a quello civile, ha sottolineato che non esiste un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, pur non dovendo sussistere irragionevoli differenze tra le discipline *de quibus*¹⁶⁵.

Tali dati normativi e giurisprudenziali non trovavano condivisione da parte della generale maggioranza della dottrina che avvertiva l'esigenza di dare applicazione alla *ratio* della tutela cautelare, ovvero quella di preservare una posizione processuale, di chi ritenga di avere ragione, dal rischio di ritardo per il riconoscimento della medesima ragione. Soltanto l'estensione dell'istituto in esame a tutta la durata del processo tributario garantirebbe il diritto di azione e di difesa del contribuente, il quale non può dirsi pienamente tutelato rimettendo la questione alla sola discrezionalità del legislatore¹⁶⁶.

Anche per quanto riguarda i presupposti per l'applicabilità della sospensione cautelare, potrebbero, infatti, non sussistere nel primo grado di giudizio e manifestarsi per la prima volta in appello; sicuramente con riguardo al *periculum in mora* nel caso, più che possibile, in cui dovesse verificarsi un mutamento delle

¹⁶³ Corte Cost. sentenze n. 336/1998; n. 249/1996; 239/1994; n. 326/1987.

¹⁶⁴ Corte Cost. n. 165/2000 con nota di C. Glendi, La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio non è costituzionalmente garantita, in CT, 2000, 1899; analogamente Corte Cost. ord. N. 325/2001, con nota di Russo e Frasoni, in il fisco, 2001, 10975.

¹⁶⁵ Vedi Bellè, La tutela cautelare nel processo tributario cit., pp. 117 e ss.

¹⁶⁶ A. Fantozzi, Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in Riv. dir. trib., 2004.

condizioni economico-patrimoniali del contribuente dopo la conclusione del primo grado, ma anche il *fumus boni iuris* potrebbe cambiare, ad esempio, a seguito di un intervento della Corte Costituzionale o di un mutamento giurisprudenziale, si pensi ad una sopravvenuta dichiarazione di incostituzionalità della norma su cui è fondato l'atto impositivo, che diviene così illegittimo.

Per tali ragioni, nel tempo, i vari autori hanno cercato di risolvere “*uno dei maggiori problemi concernenti il processo tributario*”¹⁶⁷, seguendo orientamenti diversi a seconda che al processo fosse attribuita la natura di impugnazione-merito o di impugnazione-annullamento. Entrambe le posizioni espresse, nonostante traggono le proprie idee da differenti assunti, condividono comunque l'idea di fondo per la quale il contribuente non può dirsi pienamente garantito fin quanto non sarà riconosciuto un potere inibitorio cautelare esercitabile anche nei gradi di giudizio successivi al primo¹⁶⁸.

2.1 Segue: La teoria dell'impugnazione-merito

Partiamo dalla tesi sostenuta dai dichiarativisti, per i quali sarebbero applicabili nel processo tributario le norme del codice di rito sulla sospensione dell'efficacia della sentenza, norme però, la cui applicazione è esclusa espressamente dall'art. 49 d.lgs. 546/1992. Il focus del problema verte proprio sull'interpretazione da dare all'art. 49, in modo da svolgere un'analisi sulla compatibilità o meno del sistema di sospensione cautelare previsto nel rito civile con le norme che disciplinano il processo tributario.

L'art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 stabilisce che “*Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo*

¹⁶⁷ Colli Vignarelli, Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, cit., pag. 431.

¹⁶⁸ Per un approfondimento mirato sul tema, si veda, N. Zanotti, La sospensione cautelare in grado di appello, in *Rass. trib.*, n. 4/2011, pp. 1 e ss.; G. Girelli, La sospensione dell'efficacia esecutiva fra sentenza ed atto impugnato, estratto da, E. Della Valle – V. Ficari – G. Marini, *Il processo tributario*, Cedam, Padova, 2008; A. Colli Vignarelli, La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione: problematiche e prospettive attuali, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 4, pp. 431 e ss.

quanto disposto nel presente decreto". Il primo comma dell'art. 337 c.p.c., la cui applicazione è espressamente "esclusa", prevede che "*L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407*". Gli articoli richiamati dall'art 337, autorizzano il giudice civile a disporre la sospensione della sentenza impugnata nei diversi gradi di giudizio, al verificarsi di determinati presupposti¹⁶⁹. Tradizionalmente Amministrazione finanziaria¹⁷⁰, giurisprudenza di legittimità¹⁷¹ e costituzionale¹⁷², adottando un'interpretazione legata al dato letterale, avevano escluso tassativamente l'applicazione dell'art. 337 c.p.c. dal processo tributario, precludendo quindi anche l'utilizzo delle norme in esso richiamate. I sostenitori della tesi dell'impugnazione-merito, al fine di prevedere una tutela cautelare anche nei giudizi di impugnazione, adottano invece una posizione meno legata al dato letterale della norma e più condivisibile dal punto di vista sistematico, per la quale il semplice richiamo degli artt. 283, 373 e 401 c.p.c., nel testo dell'art. 337 c.p.c., non sarebbe sufficiente a precludere la loro efficacia del processo tributario¹⁷³.

Questo perché, secondo tale interpretazione, l'esclusione nel processo tributario, ex art. 49, della disposizione dell'art. 337, sarebbe limitata alla prima parte del 1° comma "*l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa*", che rappresenterebbe la "regola", senza estendersi necessariamente alla seconda parte "*salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 c.p.c.*", che rappresenterebbe viceversa l'"eccezione" all'anzidetta regola. Quindi, l'inapplicabilità della regola contenuta nell'art. 337 c.p.c., non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche dell'eccezione, e

¹⁶⁹ Per tutti art. 373 c.p.c. "*Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa e che sia prestata congrua cauzione*".

¹⁷⁰ Circ. n. 73/E/2001 dell'Agenzia delle entrate; Circ. n. 26/D/2002 dell'Agenzia delle dogane

¹⁷¹ Cass. 31/03/2010, n. 7815 e cass. 13/10/2010 n. 21121

¹⁷² Corte cost. n. 165/2000 cit.; Corte cost. n. 217/2000 e Corte cost. ord. n. 325/2001 in G.T. – Riv. giur. trib. 2007, 474 con nota di Serra.

¹⁷³ P. Russo, voce Appello (dir. Trib.), in Enc. Giur. Treccani, vol. II, Roma, 1998, pag. 9.

quindi, non esclude di per sé la sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza impugnata.

Tutto ciò trova una sua giustificazione nel fatto che l'art. 68 del d.lgs. 546/1992 regola, in maniera specifica ed autonoma, l'esecutività delle sentenze tributarie emesse nei diversi gradi di giudizio, non ammettendo altro regime alternativo o complementare circa i criteri di esecutività delle sentenze. L'esclusione del precetto dell'art. 337 c.p.c. operata dall'art. 49, non trova quindi connessione con la negazione della sospendibilità delle sentenze.

Da tale possibile interpretazione conseguirebbe che il comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui agli articoli del c.p.c.

Questa interpretazione è stata considerata irrilevante da quella parte della dottrina¹⁷⁴ che riconosce al processo tributario natura di impugnazione-annullamento, poiché la sospensione delle sentenze delle Commissioni Tributarie sottoposte ad impugnazione presupporrebbe la loro natura esecutoria. Le sentenze del giudice tributario invece, secondo tale dottrina, non sarebbero immediatamente produttive di efficacia propria, ma avrebbero esclusivamente la funzione di far cessare la sospensione dell'esecutività degli atti impositivi impugnati. Da ciò consegue che gli artt. 283, 373, 401 del c.p.c. non sarebbero utilizzabili, nel giudizio tributario, nei gradi successivi al primo, poiché queste norme non attengono alla sospensione dell'esecuzione del provvedimento impositivo.

2.2 Segue: la teoria dell'impugnazione-annullamento

¹⁷⁴ Tosi, L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, cit., pag. 792; Pistolesi, L'appello nel processo tributario, cit., pag. 373, rilevava che, in mancanza di adeguate indicazioni contrarie, l'interprete non potesse considerare l'esclusione del richiamo all'art. 337 C.P.C., come riferita esclusivamente ad una parte di esso; Tesauro, La tutela cautelare nel procedimento di appello, cit., pag. 1734, rilevava come le sentenze che dichiarano il ricorso infondato o illegittimo sono insuscettibili di esecuzione e, di conseguenza, di essere sospese; Glendi, La tutela oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita, cit., pag. 1895, affermava che ad essere sospeso sarebbe l'atto che legittima la riscossione, non la sentenza; ancora Glendi, La tutela cautelare nel processo tributario, cit., pag. 113; Colli Vignarelli, Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, cit., pag. 575;

“Oggetto del procedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l’impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado”¹⁷⁵”.

È proprio da questa affermazione della Consulta, che la citata opposta dottrina fonda la propria tesi per l’applicabilità della tutela cautelare oltre al primo grado giudizio, che avrebbe in ogni caso ad oggetto l’atto impositivo impugnato e non la sentenza.

Secondo tale interpretazione, il giudice dell’impugnazione potrebbe esercitare un potere cautelare utilizzando l’art. 47, d.lgs. n. 546/1992, tramite il richiamo generale effettuato dall’art. 61¹⁷⁶, alle norme dettate per il procedimento di primo grado. Secondo questi autori, tali dati normativi non sarebbero incompatibili con una trasposizione della norma nell’ambito del giudizio di appello. Una qualche forzatura¹⁷⁷, circa l’applicabilità dell’art. 47 alla fase impugnatoria, deve comunque sia certamente operare: al primo comma di tale articolo, si parla espressamente di *“commissione tributaria provinciale competente”*, quale giudice a cui proporre l’istanza di sospensione cautelare dell’esecuzione dell’atto impugnato, stabilendosi, nel settimo comma, che *“gli effetti della sentenza cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado”*. Per superare il fermo dato letterale della norma, si sarebbe dovuto intendere il riferimento alla *“commissione provinciale competente”*, di cui al comma 1, quale *“giudice adito”*, *latu sensu* inteso, ravvisando nell’espressione *“sentenza di primo grado”* del comma 7, l’equivalente di *“sentenza conclusiva del grado di giudizio”*, *tout court*¹⁷⁸. Tale impostazione viene giustificata in un’ottica del processo tributario di impronta costitutivistica secondo cui la sentenza che respinge il ricorso non si sostituisce all’atto impugnato, ma reca l’accertamento dell’insussistenza del diritto all’annullamento dell’atto di imposizione. Ne consegue che dopo tale

¹⁷⁵ Corte cost., ord. n. 119/2007 in G.T. Riv. Giur. trib., 2007, 845, con nota di Serra.

¹⁷⁶ Ai sensi dell’art. 61, D.lgs. n. 546/1992: *“nel procedimento di appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione”*.

¹⁷⁷ Colli Vignarelli, La tutela cautelare nei giudizi di impugnazione cit., p. 431 e ss.

¹⁷⁸ Interpretazione prospettata da C. Glendi in, La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio di appello cit., pp. 2861 e ss.

accertamento, viene sempre portato ad esecuzione il provvedimento amministrativo impugnato e quindi, per quanto qui di rilevanza, non c'è ragione perché i poteri del giudice di secondo grado possono risultare inferiori rispetto a quelli esercitabili in primo grado¹⁷⁹.

In tal senso si è espressa anche una parte della giurisprudenza di merito¹⁸⁰.

La critica sollevata per il rifiuto di tale tesi riguarda essenzialmente la collocazione della disciplina della tutela cautelare di cui all'art. 47, contenuta nel Capo II del Titolo I, diversa da quella relativa al procedimento di primo grado il quale è disciplinato dal Capo I del Titolo I, con la conclusione che il rinvio effettuato dall'art. 61 si riferisce solo ed esclusivamente a quest'ultimo.

Ma anche volendo condividere tale interpretazione normativa, rimaneva comunque il problema dell'originario limite temporale, difficile da superare, imposto dall'art. 30, comma 1, lett. h), della legge delega n. 413/1991, che fissando le direttive per l'introduzione, per la prima volta nel processo tributario, dell'istituto della tutela cautelare, fa emergere chiaramente la volontà legislativa di limitare l'ambito applicativo dell'art. 47 al solo primo grado, parlando specificatamente di un provvedimento di sospensione che avrebbe dovuto avere, in ogni caso, "efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado"¹⁸¹.

La considerazione che se ne trae è che la seguente interpretazione, pur autorevolmente sostenuta, risulta invero difficilmente conciliabile con la natura del processo tributario di impugnazione-merito riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. Come autorevole dottrina ha precisato¹⁸², l'attività del giudice, a seguito dell'effetto devolutivo nato dall'impugnazione dell'atto o della sentenza nei gradi successivi al primo, investe infatti solitamente il profilo

¹⁷⁹ Tesauro, La tutela cautelare nel procedimento di appello cit., p. 1734.

¹⁸⁰ Ctr Puglia, decr. Pres., 11 luglio 2001 con nota di Serra, La sospensione cautelare nel processo tributario: nuovi dubbi di legittimità costituzionale dell'attuale disciplina e nuove conferme applicative, in GT, 2002, 476; Ctr Puglia, ord. 22 agosto 2001, in Banca dati Fisconline.

¹⁸¹ Salvo azzardare, pure qui, come sostenuto da Glendi, Nuovi orizzonti per la tutela cautelare del contribuente cit., p. 678, "un'interpretazione tanto stemperata da assegnare al disposto normativo anzidetto il solo significato di una prefigurata caducazione del provvedimento di sospensione cautelare concesso per un grado allo scadere del grado stesso, senza pregiudizio di ulteriori accessi alla tutela cautelare nei gradi successivi, con relative caducazioni di effetti alle rispettive sentenze".

¹⁸² Russo, voce Processo tributario, in Enc. Dir., vol. XXXVI, Milano, 1978, 770.

sostanziale attinente al merito del rapporto, fino all'emanazione della sentenza, nella quale la volontà dell'ordinamento è attuata dal giudice, in sostituzione dell'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria nell'atto impugnato.

2.3 Segue: l'orientamento della Corte costituzionale¹⁸³ e della Suprema Corte di cassazione

Dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 546, la dibattuta questione sulla mancata previsione da parte del legislatore riguardo una sospensione cautelare anche nei gradi di giudizio superiori al primo, ha portato la maggior parte della dottrina a prospettare profili di incostituzionalità degli artt. 47 e 49 del d.lgs. n. 546/1992, per contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, ravvisando proprio nell'art. 49 il dato normativo ritenuto di ostacolo all'ingresso della tutela cautelare nei giudizi di impugnazione nel processo tributario¹⁸⁴.

La Corte costituzionale, che a avuto più volte occasione di pronunciarsi sul punto, non si era però mostrata favorevole ad una declaratoria d'incostituzionalità, respingendo sempre le denunce e dichiarando la questione non fondata, nonostante non avesse mai negato che la disponibilità di misure cautelari costituisca componente fondamentale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione.

In una prima già citata sentenza n. 165/2000, la Consulta rigettando la questione di incostituzionalità, affermò che le misure cautelari dopo una pronuncia di merito del giudice sarebbero superflue, rimettendo alla sola discrezionalità del legislatore ordinario il potere di estenderla anche nei gradi successivi al primo. Sostanzialmente ripresa in successive ordinanze: 19 giugno 2000, n. 217 e 27 luglio 2001 n. 325.

Anche nella successiva ordinanza 119/2007, anche questa citata in precedenza, che accolse la tesi di coloro che vedono sempre e comunque nell'atto

¹⁸³ Iter evolutivo della giurisprudenza della Corte costituzionale sulla questione qui in esame compiutamente ripercorso da Glendi, Nuovi orizzonti per la tutela del contribuente cit., p. 667 e ss.

¹⁸⁴ Glendi, in La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d'appello, cit., pp. 2861 ss, sostiene che i giudici rimettenti non avrebbero dovuto proporre l'incostituzionalità degli artt. 47 e 49, ma dal combinato disposto degli artt. 47 e 30, comma 1, lett. h), della legge n. 413/1991.

dell'Amministrazione finanziaria, e non nella sentenza, l'atto che giustifica la riscossione, la questione di legittimità venne dichiarata manifestamente inammissibile ritenendo non pertinente per l'appunto il richiamo all'art. 49 d.lgs. n. 546/1992.

La svolta si è avuta con la sentenza 17 giugno 2010, n. 217¹⁸⁵, con la quale la Corte costituzionale, ancora una volta, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, sollevata dalla commissione tributaria della Campania, in riferimento agli artt. 3, 23, 111 e 113 della Costituzione. Tuttavia grazie ad un'attenta lettura della motivazione, si comprende come il giudice delle leggi abbia aperto in qualche modo la possibilità di un riconoscimento della tutela cautelare anche nei gradi successivi al primo¹⁸⁶. Con un complesso ragionamento, la Corte ha seguito lo stesso filo logico che parte di dottrina aveva già tracciato riguardo all'art. 49 d.lgs. n. 546/1992, affermando che la norma, nell'escludere espressamente al processo tributario l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c., non pone un divieto di applicabilità dell'art. 373 c.p.c., in quanto l'art. 337 c.p.c. contiene una regola, *“l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa”*, e una eccezione, *“facendo salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407”* c.p.c., mentre a sua volta, l'art. 373 c.p.c., pur esso contiene prima una regola *“il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza”* e poi, un'eccezione, *“consentendo al giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere l'esecuzione della stessa”*, così che in definitiva *“l'inapplicabilità al processo tributario - in forza della disposizione censurata - della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'art. 337 e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate “eccezioni” alla regola, e, quindi, non esclude di per sé la esperibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione”*.

¹⁸⁵ G.T. Riv. Giur, trib., n. 10/2010, p. 841, con nota di F. Randazzo, Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso per cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare.

¹⁸⁶ Zanotti, Sospensione cautelare in grado di appello cit., p. 14

La corte ha ammonito il giudice rimettente, in quanto avrebbe potuto, attraverso un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 49, rendere irrilevante la sollevata questione d'incostituzionalità, essendo la tutela cautelare già desumibile dal contesto normativo vigente. Con tale pronuncia, oltre ad aprire la strada a pronunce che ammettono la tutela cautelare nei giudizi di impugnazione, si è posta in antitesi con l'ordinanza n. 119 del 2007, riconoscendo, implicitamente, al processo tributario natura di impugnazione merito.

Da ultimo, si registrano la sentenza 26 aprile 2012, n. 109¹⁸⁷ e l'ordinanza 15 novembre 2012, n. 254¹⁸⁸, le quali proseguono nella linea tracciata dalla precedente sentenza 217/2010.

La Corte di Cassazione, contrariamente a quanto affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza 217/2010¹⁸⁹, aveva sempre escluso la tutela cautelare nei giudizi di impugnazione, ma con successiva sentenza n. 2845 del 2012¹⁹⁰, il giudice di legittimità, alla luce dell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale, ha preso posizione sulla *vexata quaestio* della tutela cautelare in fase di gravame, riconoscendo il diritto, ove ricorrano determinati presupposti, per il contribuente di poter ottenere la sospensiva non solo nel corso del primo grado di giudizio, condividendo e confermando quanto già sostenuto dalla Consulta con la sentenza n. 217 del 2010. La Corte di cassazione, facendo “da spalla” alla Corte costituzionale, ha affermato chiaramente, quale principio di diritto, l'applicabilità al processo tributario dell'art. 373 c.p.c., riconoscendo, indirettamente, quale oggetto di sospensione, una volta emanata la sentenza di primo grado, non più l'atto impositivo, ma la pronuncia del giudice.

¹⁸⁷ In Boll. Trib., 2012, 1034, con nota di V. Azzoni, La Consulta ribadisce l'ammissibilità della tutela cautelare nei giudizi tributari di impugnazione.

¹⁸⁸ In Banca Dati BIG Suite, IPSOA

¹⁸⁹ La quale riteneva che la suprema corte non si fosse mai espressa sul punto. Per tutti, Corte di Cassazione, sentenza n. 7815, 31 marzo 2010, in Banca dati Fisconline.

¹⁹⁰ In G.T. – Riv. giur. trib., 2012, 389, con nota di Glendi, La tutela cautelare in pendenza di ricorso per cassazione cit. p. 369.

3. Estensione della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156

3.1. Introduzione alla riforma

Nonostante le suddette chiare pronunce della Corte Costituzionale¹⁹¹, e le conferme della Suprema corte¹⁹², l'orientamento successivo della giurisprudenza di legittimità e di merito non è mai stato univoco sul punto¹⁹³. Ciò, in ragione del fatto che l'ordinamento italiano, essendo un ordinamento di *civil law* (e non di *common law* in stile anglosassone), non attribuisce alle pronunce della Corte di cassazione efficacia di legge; l'unica Corte che potenzialmente può avere un effetto sugli altri giudici è la Corte Costituzionale nel momento in cui dichiara una norma illegittima; con riguardo alla tutela cautelare, come analizzato in precedenza¹⁹⁴, il giudice delle leggi, che ha avuto più volte occasione di pronunciarsi sul punto, ha sempre rigettato la questione di costituzionalità dell'art. 49 d.lgs. n. 546/1992, ravvisata nel contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, aprendo le porte alla tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio solamente attraverso un'interpretazione Costituzionalmente garantita della norma.

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156¹⁹⁵, c.d. Decreto “interpelli e contenzioso tributario”, in linea con l'obiettivo programmatico della legge di delega n. 23/2014, il cui art. 10, n. 9), prevedeva la “*uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario*”¹⁹⁶, ha esteso il

¹⁹¹ Sentenza n. 217/2010 cit.; sentenza n. 109/2012 cit.; Ordinanza 254/2012 cit.

¹⁹² Sentenza n. 2845 del 2012 cit.

¹⁹³ Si sono registrate, infatti, sentenze contrarie alla sospensione dell'esecutività delle sentenze impugnate in primo e secondo grado: ex multis, Cass. n. 21121 del 13 ottobre 2010; ordinanza C.T.R. Lazio n. 3 del 12 gennaio 2011

¹⁹⁴ Si rimanda a Capitolo III, par. 2.3 Segue: l'orientamento della Corte costituzionale e della Suprema Corte di cassazione

¹⁹⁵ Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 233 del 07/10/2015

¹⁹⁶ C. Clendi in Glendi – Consolo – Contrino, Abuso del diritto e novità sul processo tributario cit., p.248-24, puntualizza come la legge-delega aveva dato una direttiva chiarissima e vincolante. “Uniformazione” e “generalizzazione” erano in stretta correlazione, ed in rapporto di complementarità, dove il primo stava

rimedio della sospensione cautelare a partire dal 1° gennaio 2016 a tutte le fasi del giudizio, colmando il vuoto legislativo al quale fino ad allora aveva cercato di ovviare la giurisprudenza.

Con tale decreto si è avuta anche l'abrogazione dall'art. 49, d.lgs. n. 546/1992, nella parte che escludeva l'applicazione dell'art. 337 c.p.c., causa di tutta la problematica ante riforma¹⁹⁷, con la conseguenza che potrebbero ora applicarsi al processo tributario le disposizioni del codice di procedura civile, ed in specie gli artt. 283, 373 e 401; il legislatore, però, ha introdotto una regolamentazione *ad hoc* per la sospensiva nei giudizi di impugnazione che, in quanto speciale, deroga alla disciplina civilistica.

Nonostante la Direttiva estremamente chiara (fornita dalla legge delega), che postulava la formazione di una disciplina unitaria (l'uniformazione e generalizzazione della tutela cautelare nel processo tributario), il legislatore delegato, nel d.lgs. n. 156/2015, ha dettato regole variamente "sparpagliate".

Gli emendamenti alla disciplina del contenzioso sono contenuti nell'art. 9, d.lgs. n. 156/2015, il quale, all'interno del Capo III, relativo alle impugnazioni, ha modificato, alla Sezione II, l'art. 52¹⁹⁸ attraverso l'introduzione di 5 nuovi commi (dal 2 al 6), estendendo così la tutela cautelare in appello, modificando, tra l'altro, la rubrica stessa dell'articolo, che è passata da "*giudice competente e legittimazione ad appellare*" a "*giudice competente e provvedimenti*

a significare che non vi dovevano più essere i limiti originariamente dati dall'art. 30, comma 1, sub h), della vecchia legge-delega 30/12/1991, n. 413 (che avevano condizionato la redazione dell'art. 47 d.lgs. n. 546/1992), dove la sospensione dell'atto impugnato aveva efficacia temporale "limitata a non oltre la decisione di primo grado".

¹⁹⁷ Si rimanda a Capitolo III, par. 2.1 Segue: La teoria dell'impugnazione-merito, e la relativa critica.

¹⁹⁸ Art. 52 d.lgs. n. 546/1992: "1. La sentenza della commissione provinciale può essere appellata alla commissione regionale competente a norma dell'articolo 4, comma 2.
2. L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.
3. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.
4. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.
5. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.
6. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69 comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.

sull'esecuzione provvisoria in appello"; ha introdotto, alla Sezione III, l'art. 62-bis¹⁹⁹ rubricandolo "provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione", che disciplina la sospensione cautelare dopo le sentenze di appello impugnate innanzi la Corte di Cassazione; ha ammesso, alla sezione IV, la proposizione delle istanze cautelari nel giudizio di revocazione, "in quanto compatibile" aggiungendo il comma 3-bis all'art. 65²⁰⁰, d.lgs. 546/1992. Fatta eccezione per le non rilevanti modifiche, quali l'immediata comunicazione alle parti del dispositivo, la garanzia alla quale la sospensione può essere condizionata e gli interessi previsti al comma 8-bis durante il periodo di sospensione, l'art. 47 del d.lgs. 546/1992 disciplinante la sospensione cautelare dell'atto in primo grado, è rimasto in linea di massima invariato.

Secondo quanto previsto dalla relazione illustrativa al decreto di riforma, le nuove norme processuali operano in relazione a tutti i giudizi pendenti alla data dell'1 gennaio 2016, "non essendo stata ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi. Un tale sistema, infatti, verrebbe a creare un nuovo rito, che coesisterebbe con il vecchio per le cause anteriori generando confusione ed incertezze".

La nuova disciplina ha investito quindi l'intero procedimento cautelare, ma non solo. Ulteriori modifiche attuate dal d.lgs. n. 156/2015, influenti per quanto di qui trattato, riguardano l'art. 67-bis, rubricato "esecuzione provvisoria", destinato ad entrare in vigore dal 1° giugno 2016, in base alla quale le "sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente

¹⁹⁹ Art. 62-bis d.lgs. n. 546/1992: 1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile. 2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. 3. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio. 4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. 5. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis. 6. La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza.

²⁰⁰ Art. 65, comma 3-bis. "Le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 52, in quanto compatibili".

capo”, e quella dell’art. 69, primo comma²⁰¹, che ha previsto l’immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, non essendo più necessaria l’attesa del passaggio in giudicato.

Per queste ragioni, il legislatore della riforma, allo scopo di assicurare la “*generalizzazione dello strumento cautelare*”, non poteva non tenere conto della circostanza che, per effetto della riformulazione degli artt. 69, 70 del d.lgs. 546/1992, anche l’Amministrazione finanziaria potrà trovarsi, d’ora in poi, ove soccombente, nella necessità di invocare a sua volta la misura cautelare. In tal caso, l’oggetto della cautela non potrà essere la sospensione dell’atto impugnato, quanto piuttosto la sentenza che lo ha annullato o, per quanto riguarda l’obbligo restitutorio che discende dall’effetto c.d. esterno della sentenza di annullamento del provvedimento impugnato.

L’art. 52, nella prima parte del secondo comma, prevede che “*l’appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l’esecutività della sentenza impugnata....*”.

È legittimato a chiedere che la sentenza sia sospesa il titolare del diritto leso dalla condanna al pagamento dell’imposta o alla sua restituzione, oppure il soggetto attivo del rapporto di cui la sentenza abbia disconosciuto l’esistenza. Ecco che il legislatore attribuisce la possibilità di chiedere una sospensiva cautelare, sulla base dell’esecutività della sentenza impugnata, all’“appellante”²⁰², intendendo in questo modo, oltre al contribuente, anche l’Amministrazione finanziaria, nel caso di sentenze favorevoli al contribuente, nei cui riguardi (della sentenza), sussiste l’interesse ad ottenere una protezione cautelare da parte dell’Ufficio, in modo da

²⁰¹ Art. 69, comma 1: “*Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell’articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive. Tuttavia il pagamento di somme dell’importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell’istante, alla prestazione di idonea garanzia*”.

²⁰² Innanzitutto si conferma la natura strumentale della tutela cautelare anche in appello, vista la condizione, necessaria e sufficiente, dell’azione di sospensione della sentenza legata per l’appunto alla valida proposizione di quest’ultimo. In mancanza infatti, la sola azione di sospensione della sentenza sarebbe conseguentemente inammissibile, sia per la mancanza del presupposto processuale necessario, sia perché la sentenza non impugnata è suscettibile di passare in giudicato sino a che l’impugnazione non è proposta.

prevenire, in quanto titoli esecutivi, l'oggi consentito susseguente accesso al giudizio di ottemperanza da parte del contribuente²⁰³.

La vera e propria novità²⁰⁴ che emerge in ambito cautelare, a seguito del d.lgs. n. 156/2015, sul piano pratico, non è data dalla disciplina dell'inibitoria in sede di gravame, ma dall'aver qui dettato una nuova e necessaria disciplina dell'inibitoria "pro Fisco", in stretta correlazione all'estesa possibilità di accesso al giudizio di ottemperanza, pur di fronte a sentenze non ancora dotate dell'efficacia del giudicato.

Su questa considerazione si deve allora commisurare il contenuto degli ulteriori commi a seguire e, in particolare, dell'ultimo comma, che, non a caso, riconduce l'art. 52 all'art. 69, comma 2, postulando l'emanazione di quel decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da emanarsi entro il 1° giugno 2016, che condiziona l'entrata in vigore degli artt. 67-*bis* e 69, e quindi l'effettiva operatività del nuovo sistema di esecuzione provvisoria delle sentenze aventi efficacia di titolo esecutivo a favore del contribuente²⁰⁵.

L'intervento di riforma tuttavia non è dei più felici sul piano del dettato normativo²⁰⁶. Ad un primo approccio alla nuova normativa, si percepisce come il legislatore, nel disciplinare la materia, abbia inteso rifarsi agli altri due tipi di processo, civile e amministrativo. Visto e considerato che, come in precedenza affermato, il modello processuale tributario possiede caratteristiche proprie tali

²⁰³ C. Glendi, "Neoescrecenze" normative processualtributaristiche: l'inibitoria in appello, in *Corriere Tributario* 29/2016, p. 2241, nota 28, sostiene che "il *quid proprium* che merita di essere, in concreto chiaramente percepito e valorizzato è lo strettissimo collegamento tra il secondo periodo del comma 2 dell'art. 68 e del comma 5 del neosostituito art. 69 con il parzialmente modificato art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 che costituisce la chiave di volta per dare a quest'insieme di dati normativi un senso che altrimenti sfugge o, quanto meno, risulta di non facile e immediata comprensione".

²⁰⁴ Glendi, op. cit. p.2244.

²⁰⁵ Nonostante l'emanazione di tale decreto fosse stata prevista entro il 1° giugno 2016, ad inizio 2017, data di pubblicazione di questo lavoro, non è stato ancora emanato. Ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. 156/2015, fino all'approvazione di tali decreti restano in vigore le disposizioni previgenti. Anche l'Agenzia delle Entrate è dell'opinione che fino a che non viene emanato il decreto non si possono applicare le nuove norme. In realtà l'immediata esecutività opera già per tutte quelle sentenze che sono di importo inferiore a 10.000 euro, o anche quello di importo superiore che il giudice non ha ritenuto necessario richiedere la prestazione della garanzia. In ogni caso opera per le sentenze emesse su ricorso avverso gli atti catastali, in quanto l'art. 69 fa esplicito riferimento per la garanzia solamente alle sentenze che condannano al pagamento di somme di denaro.

²⁰⁶ F. Randazzo, La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario, in *Corriere Tributario* n. 5/2016, p. 375 e ss.

da non rendere possibile una semplice equiparazione con gli altri due modelli processuali²⁰⁷, più che all'uno o all'altro processo, il legislatore avrebbe dovuto maggiormente guardare alla specialità della giurisdizione tributaria²⁰⁸, in modo da costruire un sistema inibitorio *ad hoc*, adatto per il solo processo tributario²⁰⁹. Come acutamente osservato da autorevole dottrina²¹⁰, per attuare la volontà del legislatore delegante sarebbe bastato inserire all'art. 61 del d.lgs. n. 546/1992, dopo le parole “nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado”, l'inciso “ivi compreso l'art. 47”, prima dell'ulteriore riserva “se non siano incompatibili con le disposizioni della presente Sezione”. Mentre, per quanto riguarda la sospensione cautelare in pendenza del giudizio di cassazione sarebbe stato sufficiente aggiungere all'art. 62, un terzo comma, “in pendenza del ricorso per cassazione, attestata dalla cancelleria della Corte, l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato è proposta davanti al giudice tributario che ha emesso la sentenza impugnata”. In tal modo, secondo l'autore, si sarebbe realizzata in tutta semplicità la volontà del legislatore delegante.

²⁰⁷ C. Consolo, Spiegazioni di diritto processuale civile, Tomo I, - Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive cit., “ogni tipo di processo, a seconda del suo oggetto, presenta, proprie esigenze di tutela cautelare”.

²⁰⁸ Dove la tutela del privato è limitata inevitabilmente dall'interesse collettivo alla certezza e all'efficienza della riscossione.

²⁰⁹ Stella in Glendi – Consolo – Contrino, Abuso del diritto e novità sul processo tributario cit., p. 229. Meglio sarebbe stato, in definitiva, se il legislatore delegato avesse optato per una rubrica “originale”, meno generica e più accosta alla sostanza ed all'oggetto del fenomeno inibitorio.

²¹⁰ C. Glendi, Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di decreto delegato sul contenzioso, in Corriere Tributario n. 32/2015, p. 2470 e ss

3.2. Potere cautelare del giudice d'appello: analisi art. 52, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

3.2.1 L'oggetto della sospensiva

Il legislatore imposta in modo non del tutto nitido la questione dei rapporti tra sentenza e atto impugnato²¹¹, condizionato forse più dalle critiche pervenute in dottrina, a seconda che la norma si fosse conformata a quella natura del processo tributario che può essere ricondotta alla teoria dell'impugnazione-merito, come ormai fermamente assunto dalla giurisprudenza costituzionale, a dispetto di quella parte, seppur autorevole, della dottrina riconducibile all'orientamento costitutivista dell'impugnazione annullamento.

La tecnica legislativa, forse più per non "scontentare" nessuno, è stata quella di prevedere la possibile sospensione della sentenza impugnata, da parte, genericamente, di chi propone appello e, "comunque", la sospensione dell'atto, da parte del contribuente.

Il comma 2, dell'art. 52 d.lgs. n. 546/1992, infatti è composto di due periodi, in cui si intrecciano anche i presupposti della tutela inibitoria. Il primo periodo, *"l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi"*, fissa la regola generale ed attribuisce espressamente al giudice di appello il potere di sospendere l'esecutività della sentenza di primo grado, in tutto o in parte, puntualizzando che potrà essere esercitato su sollecitazione della parte appellante, sia essa parte pubblica, sia essa la parte privata. Il secondo periodo in commento dispone specificatamente per il caso in cui la parte soccombente all'esito del giudizio di primo grado sia il contribuente,

²¹¹ Glendi, "Neoescrecenze" normative processualtributaristiche cit. p. 2239 e ss., sostiene che "Il punto più significativo di questo nuovo testo normativo sta nel comma 2, ove, in due distinti periodi, l'uno accanto all'altro, ma in un tutt'altro che chiaro nesso relazionale tra di loro, si distingue la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata dalla sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato. Il dato normativo, comunque di pessima fattura, tende a differenziare le due figure, attraverso connotazioni divergenti, quanto alla legittimazione e ai presupposti, lasciando, peraltro, all'interprete la non facile individuazione della loro specifica effettualità".

individuando come oggetto della sospensione cautelare non la sentenza, ma l'atto originario; *“il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”*.

Come non è mancato già di far notare, il legislatore non è stato molto chiaro nella dizione letterale della riforma; il fulcro del discorso, ricade sempre sulla solita questione²¹²: dopo il giudizio di merito di primo grado, nei giudizi di impugnazione, si richiede la sospensione dell'atto o della sentenza? La relazione illustrativa al decreto nulla prevede per far chiarezza in tal senso. Vedremo adesso come la dottrina e la prassi dell'Agenzia delle Entrate hanno interpretato i nuovi articoli e quale, quindi, può essere la chiave di lettura per l'applicazione dell'istituto.

Sicuramente dubbi non sussistono per l'Amministrazione finanziaria, cioè nel caso di accoglimento del ricorso del contribuente, con conseguente sentenza di condanna a suo carico, la Commissione tributaria regionale potrà inibire, ad istanza della stessa Amministrazione finanziaria appellante, l'esecutorietà della sentenza pronunciata da parte della Commissione tributaria provinciale. L'unica precisazione qui da effettuare, riguarda la natura esecutoria della sentenza, in quanto nel processo tributario contengono comandi suscettibili di diretta esecuzione solo le sentenze che contengano una “condanna”, come la condanna alle spese, oppure al rimborso (sia nel caso di controversie di rimborso, sia nel caso di condanna alla restituzione delle somme effettivamente riscosse in forza di un atto poi annullato).

Punto più controverso è invece quello che riguarda il contribuente, nel momento in cui la norma prevede la possibilità per quest'ultimo, in qualità di appellante, di richiedere la sospensione della sentenza di primo grado favorevole all'ente impositore, e comunque la sospensione dell'atto.

L'Agenzia delle entrate, con la Circolare n. 38/E/2015, non considera rilevante la questione ma, anzi, attribuisce al contribuente la possibilità di richiedere, in

²¹² Quello che può sembrare soltanto un impiccio teorico, in realtà ha conseguenze rilevanti da un punto di vista pratico e della sostanza, come si vedrà in seguito.

contemporanea, la sospensiva di entrambi i provvedimenti, parlando di “*facoltà riconosciuta al contribuente di chiedere la sospensione dell’atto oppure della sentenza*” ed aggiungendo ancora che “*la possibilità di chiedere in ogni caso la sospensione dell’esecuzione dell’atto*” può essere accordata “*in un’ottica di rafforzamento della tutela della parte*”.

Alle medesime conclusioni è giunta altra parte della dottrina, in particolare un autore²¹³, che in ragione della difficile comprensione del significato da attribuire alla parola “comunque” ha ritenuto, con qualche perplessità, che tale avverbio possa “*far pensare alla possibilità di richiedere in ogni caso anche la sospensione dell’atto con una duplicazione di istanze cautelari difficile da immaginare e gestire*”.

Interpretazione piuttosto difficile da condividere, sia da un punto di vista strettamente processuale, per la difficoltà di dover gestire e valutare distintamente due richieste sospensive che, nonostante abbiano come obiettivo comune la paralisi della riscossione da parte dell’Ufficio impositore, si basano su due provvedimenti diversi, la cui condizione sospensiva è legata alla verifica di altrettanti presupposti diversi; ma non può essere condivisibile neanche da un punto di vista della domanda stessa, in relazione alla sua *causa petendi*, in quanto un’errata domanda cautelare, o meglio, una domanda cautelare contenente la richiesta di sospensione di entrambi i provvedimenti, quando in realtà avrebbe dovuto essere formulata soltanto in relazione ad uno solo di essi, potrebbe avere delle conseguenze dirette sull’andamento della controversia, condannando al pagamento delle spese sul capo della domanda sul quale il giudice di appello dà torto.

C’è chi in dottrina ha sostenuto²¹⁴, in linea con la prassi dell’Agenzia delle Entrate riguardo alla richiesta di sospensione alternativa dei due provvedimenti, che in caso di ottenimento di sospensione cautelare della sentenza rimarrebbe, comunque, valida l’esecutività dell’atto prevista in pendenza del giudizio di primo grado (venendo inibita soltanto l’attivazione del meccanismo di

²¹³ M. Conigliaro, Tutela cautelare estesa a tutti i gradi del giudizio tributario, in *Il Fisco* n. 45/2015.

²¹⁴ M. Leo, La riforma del contenzioso tributario: cose fatte e cose da fare, in *Il fisco* n.42/2015.

riscossione frazionata di cui all'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992), mentre, con la sospensione dell'atto, diverrebbe possibile ottenere la sospensione dell'esecuzione in relazione all'intero importo richiesto. Dando seguito a detta impostazione, è evidente che, per il contribuente, si presenterebbe sconveniente chiedere al giudice la sospensione della sentenza, comportando, detta scelta, un duplice onere dimostrativo ed un minor vantaggio.

C'è chi, invece²¹⁵, attribuisce all'avverbio “comunque” del comma 2, art. 52 d.lgs. 546/1992, il significato di cumulativo, arrivando a sostenere che il contribuente ed il suo difensore, non si devono limitare a chiedere la sospensione dell'esecuzione delle sentenze impugnate ai sensi degli articoli 283 e 373 del codice di procedura civile, ma devono anche chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto originario per evitare che l'Ufficio iscriva a ruolo o continui a richiedere il pagamento dell'originaria iscrizione a ruolo del terzo ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973.

Autorevole dottrina²¹⁶, di chiara e rinomata impronta costitutivista, già dai primi approcci alla nuova formulazione normativa, sottolinea il problema di fondo che è stato alla base dell'errore nella redazione del d.lgs. n. 156/2015: *“Alla base dell'introduzione in materia della sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata v'è stato un grosso equivoco concettuale circa l'oggetto di siffatta sospensione, che qui si assume debba riguardare la sentenza, e non l'atto impugnato”*.

Tale errore, riscontrato anche in precedenza dall'autore²¹⁷ nelle varie pronunce della Consulta e della Suprema corte che consentivano l'applicazione dell'istituto cautelare nei giudizi di impugnazione dettato nel rito civile, anche a quello tributario, consiste nell'assunto che le sentenze emesse dalle commissioni tributarie, oltre ad essere dotate di immediata efficacia, sarebbero dotate anche di efficacia esecutiva, costituendo veri e propri titoli esecutivi al pari delle sentenze di condanna del processo civile. Il titolo esecutivo “pro fisco”, definito così dalla

²¹⁵ M. Villani, La tutela cautelare nel nuovo processo tributario, in "Filodiritto" (<http://www.filodiritto.com>),

²¹⁶ Glendi, “Neoescrecenze” normative processualtributaristiche cit. p. 2241 e ss

²¹⁷ Iter evolutivo della giurisprudenza della Corte costituzionale sulla questione qui in esame compiutamente ripercorso da Glendi, Nuovi orizzonti per la tutela del contribuente cit., p. 667 e ss.

legge, è e può essere solamente il provvedimento amministrativo, dotato di tale qualità, come il ruolo²¹⁸ ed il c.d. atto impositivo²¹⁹; al contrario, mai si potrebbe immaginare, secondo tale impostazione, che l'ente impositore o l'agente della riscossione possano servirsi di una sentenza del giudice tributario per notificare un atto di precetto sul quale dare avvio all'esecuzione forzata tramite il pignoramento. Le uniche sentenze che possono considerarsi esecutive sono soltanto le sentenze di condanna della *pars publica* al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle che siano state pronunciate su ricorsi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali alla stregua del novellato art. 69 del d.lgs. n. 546/1992. È sulla base di tale argomentazione che l'autore²²⁰ trae le proprie conclusioni sull'esegesi del comma 2, dell'art. 52, sostenendo che, pur facendo la norma espresso richiamo all'"appellante", e prescindendo questa generica espressione da ogni riferimento specifico su chi debba rientrare in tale richiamo, se contribuente o Ufficio, *"non pare dubbio che, allo stato, le fattispecie ascrivibili de plano a questa prima parte dell'art. 52 siano propriamente quelle degli Uffici che abbiano proposto appello avverso sentenze di condanna"*. Tesi che ha riscontro positivo in buona parte della dottrina, tra la quale è interessante prendere a commento un autore²²¹, il quale sostiene che il legislatore, con l'espressione "appellante", si riferisca alla sola parte pubblica, individuata così in quanto potrà essere, a seconda della controversia, l'Ufficio, l'ente impositore, l'agente della riscossione. Di ciò si avrebbe conferma attraverso anche una lettura d'insieme dell'intero comma 2, quando, nel secondo periodo, al contrario, si riferisce specificatamente al contribuente, con la conseguenza che tale disposizione varrebbe così ad isolare questa posizione rispetto all'appellante individuato nel primo periodo della norma. Se in primo grado è soccombente l'Ufficio, questi, con l'appello, potrà chiedere la sospensione dell'esecutività "della sentenza impugnata" per impedire l'effetto legale che da essa consegue ai sensi del comma 2 dell'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992 o, se si tratta di lite da

²¹⁸ Art. 49 d.P.R. n. 602/1973

²¹⁹ art. 29, comma 1, lett. b) del d.l. n. 78/2010 conv. nella legge n.122/2010

²²⁰ Glendi, "Neoescrecenze" normative processualtributaristiche cit. p. 2241.

²²¹ Randazzo, La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario cit., p. 378

rimborso, per impedire l'operatività delle nuove norme che ne disciplinano l'immediata esecuzione. Se, viceversa, è soccombente in primo grado il contribuente, questi, in qualità di appellante, ed avvalendosi del secondo periodo del comma 2 dell'art. 52, potrà chiedere al giudice del gravame la sospensione "dell'esecutività dell'atto". Ciò in quanto in tal caso la pronuncia del giudice ha un contenuto meramente negativo, poichè accerta l'infondatezza dei profili di illegittimità dedotti in giudizio dal contribuente, senza modificare la situazione di fatto o di diritto. Ne discende che è corretto, secondo questa impostazione, che l'istanza di sospensione sia proposta direttamente nei confronti del provvedimento, e non della sentenza.

L'adozione di una tesi "mediana" tra le teorie che attribuiscono efficacia esecutiva dopo il giudicato di primo grado esclusivamente all'atto, ovvero alla sentenza, alla luce dell'orientamento seguito dalla giurisprudenza in merito al processo tributario, potrebbe essere la soluzione più corretta.

Ancora una volta, sembra necessario richiamare l'affermazione di C. Consolo²²² "*ogni tipo di processo, a seconda del suo oggetto, presenta, proprie esigenze di tutela cautelare*", accompagnata dalla già citata Ordinanza 8 gennaio 2015, n. 106, secondo la quale il giudice tributario è chiamato alla cognizione nel merito del rapporto d'imposta ed alla pronuncia di decisioni che si sostituiscono sia alla dichiarazione del contribuente, sia all'atto impositivo impugnato, solo nei casi in cui si riscontrino "*vizi sostanziali*" dell'atto e non "*motivi formali*"²²³.

Da ciò, la conseguenza che, nel caso di rigetto totale del ricorso del contribuente contro l'atto impositivo, l'inettitudine della sentenza meramente dichiarativa a produrre effetti esecutivi (o anche solo costitutivo-caducatori) dell'atto, farà sì che il solo provvedimento munito di efficacia esecutiva sia l'atto impositivo lasciato, per così dire "in vita" dalla sentenza. In questa ipotesi troverà applicazione il comma 2, secondo periodo, a mente del quale "comunque" il contribuente potrà chiedere al giudice di appello di sospendere l'esecutorietà dell'atto impositivo.

²²² C. Consolo, Spiegazioni di diritto processuale civile, Tomo I, - Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive cit., p. 289.

²²³ v. Cass. 9 giugno 2010, n. 13868, cit.; 10 aprile 2009, n. 8765, cit.; 16 maggio 2007, n. 11212, cit.

Nel caso di accoglimento parziale del ricorso del contribuente, o comunque a seguito di una rideterminazione del dovuto da parte del giudice di primo grado, il titolo esecutivo suscettibile di essere sospeso non potrà mai coincidere con l'atto impositivo originario (annullato, con efficacia caducatoria immediata, dalla sentenza di primo grado), ma coinciderà con la sentenza, idonea a sostituirsi all'atto, quale forma di sindacato giurisdizionale consecutivo ad opera dello speciale giudice tributario. Il contribuente, in questo caso, per inibire la riscossione frazionata, così come previsto dall'art. 68, dovrà appuntare la propria richiesta di sospensione sulla sentenza rideterminativa del rapporto tra contribuente e fisco.

Ancora poche sono le pronunce giurisprudenziali a cui fare riferimento per capire come le nuove norme, ancora in rodaggio applicativo davanti alle Commissioni tributarie, siano entrate a far parte del mondo giuridico.

Segnaliamo qua due ordinanze: Ordinanza 19 aprile 2016, n. 377 e Ordinanza 25 febbraio 2016, n. 217²²⁴, entrambe della Commissione tributaria regionale della Puglia, riguardanti però, la sospensione cautelare dopo le sentenze di secondo grado e impugnate innanzi la Corte di cassazione, potendole comunque prendere a riferimento considerando il fatto che, si ripropone in ugual modo anche per l'art. 62-bis, il problema del rapporto tra sospensione della sentenza e sospensione dell'atto. In questi casi il contribuente aveva chiesto, come si legge dalle ordinanze, *“in via principale, la sospensione dell'esecuzione dell'avviso di accertamento”*, che era all'origine della vertenza, e, *“in via subordinata, la sospensione dell'esecutività della indicata sentenza di secondo grado, come consentito dal comma 1 dell'art. 62-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 9 del D.Lgs. n. 156 del 2015”*.

In tal modo sembrerebbe che, per le ordinanze in commento, venga confermata l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate secondo cui il contribuente può richiedere la sospensione di entrambi i provvedimenti. Sembrerebbe emergere inoltre che il rapporto tra le due sospensioni sia prospettabile in termini di

²²⁴ Pubblicate in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria 10/2016, p. 810 e ss., con nota di C. Glendi, Primi approcci giurisprudenziali alla “nuova” inibitoria in pendenza di ricorso per cassazione nel processo tributario.

subordinazione della sospensione dell'esecutività della sentenza rispetto alla sospensione della esecuzione dell'atto, e ciò sarebbe confermato dal fatto che, avendo il contribuente chiesto principalmente la sospensione dell'esecuzione dell'atto originariamente impugnato, nessuna delle due ordinanze, avendola concessa, si è più occupata di altro. Resta, tuttavia, il problema, causato da una "infelicissima" disposizione introdotta "da un legislatore inutilmente distratto da sedimentazioni teoriche, di cui si sarebbe potuto benissimo fare a meno"²²⁵

3.2.2. I presupposti della sospensiva.

Come affrontato in precedenza in maniera approfondita²²⁶, i presupposti, comuni a tutti i settori dell'ordinamento nei quali viene richiesto un provvedimento cautelare, sono riscontrabili *fumus boni iuris* e nel *periculum in mora*.

Il comma 2, del novello art. 52, pone un'ulteriore discussione, sempre legata al rapporto tra la richiesta di sospensione dell'atto e della sentenza, proprio in relazione ai presupposti della sospensiva. Il primo periodo del comma 2, che disciplina la tutela cautelare per la parte "appellante" attraverso la sospensione dell'esecutività della sentenza, ricalca la formulazione dell'art. 283 c.p.c.²²⁷, riflettendo così l'impostazione processualcivilistica che prevede la possibilità per la parte, nel caso ricorrano "gravi e fondati motivi", di ottenere la sospensione, ad opera del giudice di appello, della provvisoria esecutività della sentenza di primo grado. Il secondo periodo invece, lega la sospensione dell'atto alla formula del "danno grave e irreparabile" di cui all'art. 47 d.lgs. n. 546/1992.

Con riguardo al contribuente, al giudice del gravame sembrerebbe richiedersi di procedere ad un giudizio retto da standard valutativi diversificati, a seconda che l'oggetto dell'inibitoria finisca per vertere sull'esecutività della sentenza

²²⁵ Glendi, op. cit. p.818.

²²⁶ Capitolo II, par. 1) Presupposti della tutela: *fumus bonis iuris* e *periculum in mora*, a cui si rimanda.

²²⁷ A testimonianza del recepimento del "diritto vivente", che già da diversi anni consentiva l'inibitoria tributaria in appello degli effetti esecutivi delle sentenze tramite l'applicazione delle norme del c.p.c.

impugnata (“gravi e fondati motivi”), ovvero dell’atto impositivo (danno grave e irreparabile).

Con riguardo alla parte pubblica invece, il *periculum in mora* potrebbe sostanziarsi in termini di grave pericolo di mancata restituzione di quanto versato/rimborsato, o di non immediato ripristino della situazione catastale imposta dalla sentenza impugnata²²⁸, e quindi di un oggettivo rischio di non recupero di tali somme in caso di esito vittorioso dell’appello da parte dell’Amministrazione finanziaria²²⁹.

Nella valutazione del *fumus*, come ormai appreso in precedenza, il giudizio consiste in un’analisi di tipo prognostico sulla probabilità di accoglimento della domanda principale. Un accertamento deliberativo del diritto, fondato sulla ritenuta possibilità della sua esistenza, attraverso una sommaria valutazione degli elementi essenziali.

Tale valutazione possiamo dire essere già presente nella formula contratta “gravi e fondati motivi”, dove per l’appunto il profilo della fondatezza dei motivi sembrerebbe alludere proprio al *fumus boni iuris*, ma comunque (così come anche nella disciplina dell’art. 47) inequivocabilmente racchiusa nell’espressione “*delibato il merito*” che i successivi commi 4 e 5 richiedono esplicitamente.

Non compare, invece, in riferimento al contribuente che richieda la sospensione dell’atto, un richiamo espresso al *fumus*, parlando il secondo periodo dell’art. 52, secondo comma, solamente di “danno grave e irreparabile”, ed il comma 4 disciplinante la sospensione interinale, che fa esclusivo riferimento alla sospensione dell’esecutività della sentenza, e non dell’atto.

Ad una prima lettura della norma quindi, potrebbe desumersi l’ipotesi che la sospensiva dell’atto impugnato sarebbe possibile anche in assenza di uno dei due presupposti per la sospensione (*il fumus*), e condizionata alla sussistenza del solo *periculum*. Il contribuente, in questa ricostruzione, potrebbe comunque ottenere la sospensione dell’atto, quando sussista solo il pericolo di danno grave e irreparabile e senza bisogno di dimostrare la verosimile fondatezza della

²²⁸ Vista l’immediata esecutività dettata dall’art. 69, comma 1, riformato dal d.lgs. 156/2015.

²²⁹ Glendi, “Neoescrecenze” normative processualtributaristiche cit. p. 2242.

impugnazione. C'è chi ha provato a dare una giustificazione a tale questione, sostenendo che, qualora il contribuente ottenga la sospensione della sentenza, la sospensiva avrebbe l'effetto non solo di paralizzare l'esecuzione dell'atto, cioè la riscossione frazionata, ma anche ogni iniziativa di cautela correlata ad esso, come ad esempio fermi ed ipoteche. La sospensiva della sentenza è destinata ad avere, in questa ipotesi, effetti di tutela maggiore, per cui sarebbero richiesti presupposti maggiori.

La soluzione preferibile, vista la giurisprudenza granitica sul punto, è comunque quella che, nonostante la diversa dizione letterale frutto di un periodare tecnicamente scarso da parte del legislatore, sia la sospensione dell'atto, sia la sospensione della sentenza, siano ancorati tanto al requisito del *periculum* che a quello del *fumus* e quindi della verosimiglianza di fondatezza²³⁰.

3.3. Una riforma tanto attesa quanto incompresa

A parere di chi scrive, il legislatore delegato ha sicuramente mancato di chiarezza e semplicità nell'attuare le chiare direttive dettate dalla legge delega n. 23/2014, ma è rimasto legato comunque ad una sua logica di fondo, incompresa dalla maggior parte dei lettori, che ha portato il già "infelice" epilogo normativo a delle interpretazioni ancora più inconcepibili.

Innanzitutto nel leggere la norma, non si può più prescindere dal considerare, l'ormai consolidata giurisprudenza (di legittimità e di merito)²³¹, che considera il processo tributario come un processo di impugnazione-merito, ed attribuisce alle sentenze efficacia esecutiva; chiaro infatti è l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale, per citare una sentenza recente della Corte di Cassazione²³², "*a seguito della sentenza, gli avvisi impugnati perdono la loro efficacia di atti impositivi, essendo (...) i contribuenti tenuti ad adempiere l'obbligazione non già nei termini derivati dagli atti, sebbene nei termini imposti dalla sentenza*".

²³⁰ Conforme anche con la circolare n. 38/E/2015 dell'Agenzia delle Entrate.

²³¹ Si rimanda a Capitolo III, par. 1

²³² Sentenza n. 24092 del 12 novembre 2014, in www.leggiditalia.it

In termini astratti, si potrebbe affermare che la fattispecie che determina l'esecuzione è la combinazione di atto impugnato e sentenza, data dal fatto che, ai sensi dell'art. 68, d.lgs. n. 546/1992, in appello si ha la riscossione frazionata degli importi che risultano dal provvedimento impugnato, ma comunque nei limiti rideterminati dalla sentenza.

Consapevole del fatto che nell'interpretazione dei dati normativi occorra attribuire alle parole usate dal legislatore una valenza oggettiva, non potendosi fare affidamento sui c.d. lavori preparatori, ritengo, però, che non si possa neanche prescindere dal considerare quella che era la linea guida seguita dal legislatore durante tutto il processo di riforma dell'istituto cautelare, salvo poi "cambiare idea" in ultima stesura, con il risultato di aver prodotto una norma "nè bianca nè nera". L'avverbio "comunque", da molti ritenuto di significato incomprensibile, in realtà ha una chiara e specifica finalità, dettata dal legislatore, che tra poco descriveremo. Partendo dalla nascita di tale decreto, secondo quello che si racconta, nel primo testo si parlava soltanto di sospensione dell'esecutività della sentenza, e non dell'atto, predisposto da coloro che, conformandosi alla giurisprudenza, affermavano che anche le sentenze dei giudici tributari, come quelle dei giudici ordinari, avessero valenza sostitutiva, sovrapponendosi agli atti. Tuttavia, le resistenze di coloro che appoggiavano la tesi contraria si manifestarono immediatamente, con il conseguente onere del legislatore di trovare una formula che comprendesse anche la sospensione dell'atto.

Il *focus* del problema è da individuare in un altro punto, ovverosia quello a cui si lega tutta la predisposizione da parte del legislatore dell'art. 52, oggi però non presente nel medesimo articolo. Infatti, nella versione definitiva, approvata dopo i pareri delle Commissioni parlamentari, è stato espunto il comma 7 dell'art. 52²³³, che introduceva la previsione della riscossione delle somme esigibili nella pendenza del primo grado di giudizio nel caso in cui veniva sospesa l'esecutività della sentenza favorevole al contribuente. Tale previsione era stata fortemente

²³³ Che così prevedeva: "la sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado".

criticata dalla dottrina²³⁴ e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili che, nelle osservazioni proposte in sede di audizione parlamentare, aveva definito “irrazionale” la norma, atteso che “*la sentenza della Commissione tributaria provinciale che annulla l’atto impugnato non può legittimare alcuna riscossione calibrata sull’atto medesimo, in quanto non più produttivo di effetti nel mondo giuridico, perché annullato dal giudice*”²³⁵. Il legislatore, quindi, prendendo atto delle critiche subite, ha eliminato in ultima istanza il comma 7 dell’art. 52, originariamente previsto²³⁶, senza però modificare tutto il dettato normativo dei commi precedenti legati dal *continuum* di tale previsione.

Tale scelta, che affianca la sospensione della sentenza alla sospensione dell’atto, è legata da una *ratio* di estrema rilevanza pratica: infatti, per sospensione della esecutività della sentenza impugnata, si deve intendere non solo, in senso rigoroso e stretto, la sospensione delle condanne contenute in sentenza, ma anche la paralisi degli effetti della sentenza impugnata sulla riscossione frazionata degli importi contenuti negli atti.

È qui il cuore della norma: come rilevato da un autore²³⁷, l’Amministrazione finanziaria, in caso di soccombenza, può ottenere la tutela cautelare non solo quale inibitoria dell’azione esecutiva della parte vittoriosa, ma anche come anticipazione del possibile esito positivo del gravame, così attribuendo all’Amministrazione soccombente in giudizio la possibilità di ottenere, in sede cautelare, un titolo esecutivo contro la parte vittoriosa, nei limiti “delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado”²³⁸. Ad esempio, in caso di annullamento dell’atto impositivo con la sentenza di primo grado, la sospensiva

²³⁴ Glendi, Fermenti legislativi processualtributaristici cit., p. 2467 e ss, aveva definito “semplicemente assurdo” ipotizzare una ripresa della riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado, dopo che un atto amministrativo sia stato dapprima cautelatamente sospeso in primo grado e successivamente annullato dalla sentenza di primo grado favorevole al contribuente, a pena di violare l’art. 111 Cost.

²³⁵ Vedi anche in Conigliaro, Tutela cautelare estesa a tutti i gradi del giudizio tributario cit. p. 4300.

²³⁶ La relazione illustrativa spiega che l’esclusione di questo ultimo comma si è resa necessaria, in sede di definitiva approvazione del testo, per ossequio al fondamentale “principio di uguaglianza e parità delle armi”.

²³⁷ G. Franzoni, “Sentenze con tutela cautelare pro-fisco”, in *Il Sole – 24 Ore* del 14 agosto 2015, p. 30.

²³⁸ Ai sensi dell’art. 15, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973

richiesta a domanda dell'Ufficio appellante potrebbe chiedere di eliminare l'effetto della sentenza di primo grado che ha paralizzato la riscossione frazionata, così che, nelle more dell'appello, sarebbe ancora possibile ripristinare la riscuotibilità parziale di 1/3, come se la sentenza di primo grado non fosse stata pronunciata²³⁹ (in quanto i suoi effetti sarebbero paralizzati dalla sospensione).

È qui che entra in gioco il secondo periodo del 2 comma dell'art. 52, dove il legislatore, nella consapevolezza che questa tutela cautelare anticipatoria profisco e quindi la riattivazione dell'esecutività delle somme riscuotibili in primo grado, è suscettibile di arrecare un danno grave e irreparabile alla parte vittoriosa (si spiega il perché la formula qui è del "danno grave e irreparabile", analogamente a quella dell'art. 47), si è premurato di offrire anche ad essa un rimedio, attribuendo per l'appunto al contribuente "comunque" (ecco il significato di comunque) la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto la cui esecuzione è stata ripresa.

Il contribuente, che sia anche appellante, può chiedere la sospensione della sentenza se sussistano i gravi e fondati motivi e può, anche se non appellante, chiedere la sospensione dell'atto esecutivo se dalla sentenza gli derivi un danno grave e irreparabile.

Riassumendo, nel processo tributario, qualunque sia l'esito del giudizio, il titolo per l'azione esecutiva è sempre costituito dalla sentenza; nel caso in cui, poi, la sentenza favorevole al contribuente venga sospesa dal giudice di secondo grado ad istanza della parte pubblica appellante, e poiché questa sospensione fa rivivere l'esecutività dell'atto impugnato, al contribuente è attribuita la possibilità, come in primo grado, di sospendere l'esecuzione dell'atto qualora questa possa arrecargli un pregiudizio. È una sorta di processo incidentale nel processo incidentale.

²³⁹ Si legge nella relazione dallo schema di Decreto del 26 giugno 2015, che la sospensione dell'esecutività della sentenza favorevole al contribuente è stata concepita analogamente a quanto avviene nel giudizio amministrativo, in cui una volta che il giudice di secondo grado abbia sospeso l'esecutività della sentenza impugnata, il provvedimento amministrativo annullato in primo grado riprende pienamente la sua efficacia, esattamente come se la sentenza di primo grado non fosse mai pronunciata.

Che questa lettura, a livello d'insieme sia corretta, a mio avviso viene confermato da molteplici altri passaggi all'interno dell'art. 52 (ricordiamolo sempre alla luce delle originarie intenzioni del legislatore, poi mutate solo attraverso la soppressione del comma 7, ma non modificando tutto l'impianto della norma che inevitabilmente ne è rimasta legata, con la conclusione della “pasticciata nomopoiesi²⁴⁰” che ne è venuta fuori).

In primo luogo, dal comma 2 dell'art. 52 stesso, sulla base della diversa valutazione dei requisiti della misura cautelare (“gravi e fondati motivi” per la sospensione della sentenza; “danno grave e irreparabile” per la sospensione dell'atto). Tale differente formulazione induce a ritenere che vi corrisponda una differenza sostanziale di disciplina, altrimenti non comprendendosi il perché della scelta testuale: il comma in esame parrebbe aver individuato non solo due diverse tutele (sospensione della sentenza/sospensione dell'atto) ma anche due autonomi differenti presupposti. Nell'interpretazione su data, questa differenza rientrerebbe pienamente nella sua logica, attribuendo lo scrutinio dei medesimi requisiti valutativi in prima istanza per la sospensione della sentenza ad entrambe le parti appellanti, rispettando in tal modo il principio di uguaglianza tra le parti, dovendo valutare tanto il *fumus boni iuris* che il *periculum in mora*. Nel caso in cui il contribuente debba, per evitare il pregiudizio derivante dalla riattivata esecutività dell'atto a seguito della sospensione della sentenza di primo grado a lui favorevole, richiedere la sospensione dell'atto, tale sospensione sarà condizionata alla sola condizione del *periculum in mora* sotto la forma del “danno grave e irreparabile”, senza una valutazione deliberativa del merito, e questo perché, perché in questo caso appellante è la parte pubblica, e la valutazione del *fumus boni iuris*, ovvero della valutazione di tipo prognostico sulla probabilità di accoglimento della domanda principale, chiaramente non avrà luogo, in quanto la domanda principale è quella proposta dalla parte pubblica in qualità di appellante.

²⁴⁰ Per riprendere le parole di C. Glendi, in C. Clendi in Glendi – Consolo – Contrino, Abuso del diritto e novità sul processo tributario cit., p. 249.

Ulteriore conferma si ha nel comma 4, dell'art. 52, disciplinante il procedimento interinale, secondo il quale il presidente, nelle situazioni di eccezionale urgenza, *“previa delibazione del merito può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio”*; questa forse è una delle conferme più eclatanti: il legislatore dispone palesemente soltanto la sospensione della sentenza da parte del presidente in caso di eccezionale urgenza, a conferma che la sospensione dell'atto è un provvedimento che può solo eventualmente essere richiesto, e comunque subordinato alla sospensione della sentenza favorevole al contribuente, che non necessita quindi di una protezione cautelare di eccezionale urgenza.

Che nell'originario schema di Decreto delegato, la sospensione della sentenza fosse stata intesa come sospensione in generale di tutti gli “effetti” della sentenza impugnata, si desume dal fatto che, anche per la sospensione cautelare dopo le sentenze d'appello impuginate per cassazione, era previsto, all'art.62-*bis*, analogo comma 7, che recava analoga disposizione sulla possibilità dell'Ufficio soccombente in grado di appello di riscuotere, in caso di sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, le “somme esigibili nella pendenza di giudizio di primo grado”.

Come affermato in precedenza ancora poche sono le pronunce giurisprudenziali a cui fare riferimento; in realtà perché non possono ancora legittimamente sussistere perché il problema ancora non si pone. La prevista tutela cautelare pro-fisco, da cui discenderebbe la necessità di sospendere l'atto per il contribuente, ancora non è operativa, in quanto non è operativa l'immediata esecutività delle sentenze a favore del contribuente.

Secondo il d.lgs. n. 156/2015, le modifiche in tema di esecutività delle sentenze di condanna dell'Amministrazione, sono efficaci solo a partire dal 1° giugno 2016, data entro la quale, avrebbe dovuto essere emanato il decreto del Ministero delle Finanze in ordine al contenuto della garanzia ex. art. 69, cui l'esecuzione della sentenza può essere subordinata.

L'Agenzia delle Entrate²⁴¹ ha previsto che per le sentenze già depositate alla data del 1° giugno 2016, e in mancanza del decreto ministeriale, anche per quelle depositate successivamente a tale data, rimanga in vigore il vecchio art. 69, ai sensi del quale la sentenza di condanna dell'Ufficio al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio, non è immediatamente esecutiva e deve essere eseguita solo dopo il passaggio in giudicato.

Subordina ad una condizione meramente potestativa, quale l'emanazione del decreto ministeriale, l'efficacia di una ordinanza di sospensione o di una sentenza. Situazione abbastanza singolare, in quanto l'attuazione di disposizioni poste a presidio dei diritti del contribuente viene a dipendere dalla celerità del Ministero delle Finanze, che nel processo è la controparte del contribuente.

La conclusione che se ne trae, è quella secondo la quale, a parere di chi scrive, le interpretazioni finora prospettate, non siano corrette da un punto di vista della logica che ha ispirato il *conditor* al momento della redazione della norma, contrariamente invece a quella da ultimo fornita nel presente lavoro. Interpretazione però, che, a ben vedere, risulterebbe negativa per il contribuente, in quanto a seguito della concessione della sospensione della sentenza a favore della *pars publica*, si vedrebbe riattivata l'esecutività delle somme riscuotibili in primo grado, dopo che una sentenza gli ha dato ragione nel merito. L'Agenzia delle Entrate, che, a rigor di logica, avrebbe dovuto seguire una linea simile a quella qui tracciata, nella Circolare n. 38/E, esplicativa al d.lgs. 546/1992, sostiene che l'eliminazione del comma 7 dell'art. 52 sarebbe indice della volontà del legislatore di escludere la possibilità che l'Ufficio proceda nel frattempo alla riscossione delle somme "esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado". Se sta bene a lei... il contribuente non può che esserne felice.

3.4 Sospensione innanzi alla Corte di cassazione: art. 62-bis d.lgs. n. 546/1992

²⁴¹ Circolare 38/E/2015

Anche l'art. 62-*bis* ripropone, al primo comma, con la stessa formulazione dell'art 52, il rapporto tra la sospensione della sentenza e la sospensione dell'atto, stabilendo al primo periodo che *“la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile”*; e nel secondo periodo *“il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”*. Avendo già affrontato il tema, si rimanda alle conclusioni svoltesi nel paragrafo precedente, ricordando che anche per questo articolo, nell'originario schema di Decreto delegato, era presente un ulteriore comma, che dava la possibilità all'Ufficio soccombente in grado di appello di riscuotere, in caso di sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, le “somme esigibili nella pendenza di giudizio di primo grado”.

Ciò che invece è interessante analizzare sono i diversi presupposti di accesso alla tutela cautelare rispetto a quelli richiesti per la sospensione in appello.

L'art. 62-*bis* ricalca sotto molti profili l'art. 373 c.p.c., ed in particolare sembra anch'esso subordinare la sospensione della esecutività della sentenza di appello, alla mera sussistenza di un pericolo grave ed irreparabile, senza prevedere la delibazione del *fumus boni iuris*; entrambe le norme, infatti, collegano la possibilità di sospensione della sentenza di appello all'esigenza di evitare un “danno grave e irreparabile”, ovvero un “grave e irreparabile danno”. Confrontando le ipotesi in cui è consentito sospendere l'esecutività della sentenza di primo grado ad opera del giudice di appello, si nota la differenza di terminologia utilizzata, venendo richiesto che “sussistano gravi e fondati motivi”²⁴², dove per l'appunto, la sussistenza dei “fondati motivi” poteva collegarsi in qualche modo all'accertamento deliberativo del diritto, comunque sia esplicitamente racchiuso nell'espressione *“delibato il merito”* dei successivi commi 4 e 5 art. 52. Contrariamente, nell'art. 62-*bis*, non è riportato il riferimento alla “previa delibazione del merito” né al comma 2, che dispone la fissazione della data di trattazione della istanza di sospensione, né al comma 3

²⁴² Art. 52 d.lgs. 546/1992; art. 283 c.p.c.

per la sospensione interinale, e questa omissione costituisce ulteriore argomento per sostenere che non è qui richiesto il requisito *del fumus boni iuris*.

In linea con tale orientamento si è espressa chiaramente l’Agenzia delle Entrate, che nella circolare n. 38/E del 2015, afferma che *“la formulazione dell’art. 62-bis in esame è analoga a quella contenuta nell’art. 373 c.p.c. e attribuisce rilievo al solo periculum in mora, senza possibilità di valutare il fumus boni iuris.”* Motivando tale presa di posizione sostenendo che *“tale ultimo elemento è stato, infatti, già valutato, dallo stesso giudice che ha emesso la sentenza di cui si chiede la sospensione, impugnata innanzi alla Suprema Corte”*.

Tale precisazione avrebbe portata innovativa²⁴³ e si pone in frontale contrasto con quanto statuito dalla Suprema Corte di cassazione nella sentenza n. 2845/2012²⁴⁴, dove, nel ritenere applicabile anche al processo tributario l’art. 373 c.p.c., si era per l’appunto, precisato che *“la specialità della materia tributaria e l’esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti del fumus boni iuris dell’istanza cautelare e del periculum in mora”*.

Non solo la prassi dell’Agenzia delle Entrate, ma anche le prime ordinanze post riforma sul tema²⁴⁵, si sono pronunciate in tal senso, affermando testualmente che, ai fini della valutazione del *“solo richiesto presupposto della gravità ed irreparabilità del danno”*, *“non si deve porre mente alla fondatezza o meno dell’impugnazione, giudizio riservato alla Suprema Corte”*.

Le osservazioni che si possono effettuare sul punto, riguardano, come sostenuto da un autore²⁴⁶, la sottolineata attenzione nel non confondere il “giudizio” sulla fondatezza (o, anche solo sull’ammissibilità) o meno del ricorso con la “valutazione meramente deliberativa” sull’ammissibilità e fondatezza del ricorso,

²⁴³ Come specificato anche in nota 70, p.69 della circolare 38/E/2015

²⁴⁴ Assieme alle pronunce della Corte cost., 15 novembre 2012, n. 254 e 26 aprile 2012, n. 109, nonché alle ordinanze di Comm. trib. reg. Liguria, Sez. I, 4 settembre 2012 s.n., di Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. I, 1° marzo 2012, n. 1; di Id., Sez. XXII, 8 marzo 2013, n. 9, in Corr. Giur., n. 5/2013, pag. 667 ss., con il commento di C. Glendi, “Nuovi orizzonti per la tutela cautelare del contribuente durante il giudizio contro la decisione del giudice tributario di secondo grado in cassazione (e non solo)”, cit. p. 684 e ss.

²⁴⁵ Ordinanza 19 aprile 2016, n. 377 cit.; e Ordinanza 25 febbraio 2016, n. 217 cit.

²⁴⁶ Glendi, Primi approcci giurisprudenziali alla “nuova” inibitoria in pendenza di ricorso per cassazione nel processo tributario cit. p. 813 e ss.

che un tempo la sola Suprema Corte normalmente effettuava, in quanto essa stessa, in base all'originario testo dell'art. 373 c.p.c., era onerata di pronunciarsi in ordine all'istanza di tutela cautelare in pendenza del ricorso per cassazione²⁴⁷. La diversità rispetto all'art. 52, deriva dal fatto che la disciplina dell'intervento cautelare in pendenza del giudizio di cassazione è costruita sull'assunto che ogni apprezzamento in ordine alla causa spetti ormai solo alla Suprema Corte, il che, tuttavia, non pare necessariamente escludere, che possa, ed anzi debba²⁴⁸, essere fatto un apprezzamento al riguardo, senza che naturalmente ciò possa avere una qualsiasi influenza sulle decisioni della Corte.

Sembra, d'altronde, del tutto irragionevole pensare che, per quanto attiene al procedimento cautelare in primo o in secondo grado, il giudice della cautela debba tener conto del *fumus boni iuris* e che, viceversa, lo stesso giudice, di fronte ad un ricorso per cassazione, non debba, o addirittura neppure possa, fare attenzione al ricorso contenente le censure avverso la decisione impugnata in terzo grado, e così prescindere dal fatto che lo stesso sia magari palesemente inammissibile, ad es., perché non sottoscritto, o improcedibile, perché depositato oltre il termine, ovvero *prima facie* infondato, e quindi plausibilmente destinato ad essere rigettato, sia pur sempre in base ad una prognosi meramente deliberativa, che, ovviamente, non deve, né può, avere alcuna rilevanza in ordine al giudizio sull'ammissibilità e sulla fondatezza del ricorso che resta riservato all'emananda pronuncia della Suprema Corte. È chiaro che appare opportuno che al giudizio di

²⁴⁷ Nell'originaria formulazione dell'art. 373 c.p.c., la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata in cassazione era gestita direttamente da tale organo. Testualmente detta norma prevedeva che "la Corte di cassazione, con ordinanza pronunciata in camera di consiglio su istanza di parte, sentito il Pubblico ministero, può sospendere l'esecuzione della sentenza soggetta a ricorso, quando dall'esecuzione stessa può derivare grave o irreparabile danno". Nel 1950, questo disposto normativo venne abrogato, "scaricando", sul giudice a quo ogni potere - dovere di sospendere o meno l'esecuzione forzata della sua stessa sentenza, mutando anche sensibilmente l'assetto applicativo e disciplinare preesistente, così da rendere, in oggi, tutt'affatto implausibile l'inquadramento dell'istituto regolato dall'art. 373 nell'ambito del procedimento instaurato a seguito del ricorso per cassazione" [C. Glendi, "Nuovi orizzonti per la tutela cautelare del contribuente durante il giudizio contro la decisione del giudice tributario di secondo grado in cassazione (e non solo)", cit., pag. 685.

²⁴⁸ Rendendo se mai opportuna una diversa composizione del Collegio chiamato a decidere sull'inibitoria rispetto a quella che ha dato luogo alla sentenza impugnata in cassazione.

sospensione non partecipino i magistrati che hanno emesso la sentenza contestata²⁴⁹.

Per quanto riguarda il requisito del *periculum in mora*, come evidenziato in precedenza²⁵⁰, il danno grave andrà valutato in relazione alla posizione soggettiva economico-finanziaria del contribuente, in relazione a quello che può essere il c.d. “danno da ritardo”. Il requisito della irreparabilità del pregiudizio da esazione tributaria andrà inteso nel senso della irreversibilità delle conseguenze economiche, sociali ed umane che potrebbe provocare l’esecuzione coattiva, ed esigerà dal giudice di appello una analisi sulla idoneità delle restituzioni a ripristinare lo status economico-sociale *quo ante* del contribuente²⁵¹.

Per ciò che riguarda, invece, l’Agenzia delle Entrate, ma anche gli enti impositori “minori” come i Comuni, essi hanno le spalle talmente larghe da rendere difficile configurare un danno che per essi sia “grave”, mentre è semmai più agevole sopporre un danno “irreparabile”, quale la dispersione delle somme restituite al contribuente²⁵² o la dispersione del suo patrimonio, ma anche questo pericolo è stato ammortizzato dal giudice del merito che se lo ha ritenuto sussistere, ha imposto al contribuente vincitore la prestazione di idonee garanzie²⁵³.

A seguito di tali considerazioni, sembrerebbe, quindi, che il ricorso all’art. 62-*bis* sia da riferire solamente in relazione alla parte privata, non riuscendo a comprendere come possano verificarsi i presupposti di ammissione per le

²⁴⁹ C.T.R. di Bolzano, 5 marzo 2003, in GT – Riv. giur. trib. N. 7/2003, p. 680 con commento di C. Glendi: qualora per decidere sull’istanza di sospensione cautelare, a fini della verifica *del periculum in mora* e del *fumus boni iuris* anche solo a livello delibatorio, si sia comunque dato luogo ad un minimo di approfondimento del merito, si configura una situazione simile a quella prevista come causa di astensione del n. 4 dell’art. 51 c.p.c. che va risolta assegnando il fascicolo della causa ad altra sezione.

²⁵⁰ Si veda Capitolo II, par. 1, presupposti della tutela: *fumus boni iuris* e *periculum in mora*

²⁵¹ Corte Costituzionale nella sentenza n. 217/2010 cit., sostiene che “secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale l’irreparabilità del danno di cui all’art. 373 c.p.c. va intesa, quantomeno, nel senso di un intollerabile scarto tra il pregiudizio derivante dall’esecuzione della sentenza nelle more del giudizio di cassazione e le concrete possibilità di risarcimento in caso di accoglimento del ricorso per cassazione”.

²⁵² Con la sospensione il contribuente verrà messo nella posizione di non dovere, per il momento, versare alcunché, ma nel caso in cui abbia già adempiuto in tutto o in parte al presunto debito tributario, non pare abbia uno strumento per ottenere la restituzione, in quanto il sistema garantisce solo la esecuzione di rimborsi a seguito di “sentenze” e non di ordinanze, dunque una restituzione di somme già versate può verificarsi solo se la sospensione della sentenza di secondo grado determina il “ritorno in vita” di una sentenza di primo grado, favorevole al contribuente.

²⁵³ Art. 69, di cui si rimanda al paragrafo 4. successivo.

Amministrazioni. L'unico, eventualmente, campo di applicazione rilevabile per la parte pubblica, si rinverrebbe solo in riferimento a fatti e circostanze sopravvenute successivamente alla pronuncia²⁵⁴.

Si conclude l'analisi dell'art. 62-*bis* con l'ultima novità introdotta dal d.lgs. n. 156/2015 nel sesto e ultimo comma della norma in commento, dove è stato espressamente previsto, l'onere della dimostrazione dell'effettuato deposito del ricorso nella cancelleria della Corte²⁵⁵. Il modello normativo a cui ha fatto riferimento la disposizione in esame è quello dell'art. 131-bis disp. att. c.p.c.²⁵⁶, simili sono anche le conseguenze previste in caso di non dimostrato deposito del ricorso in cassazione da parte dell'istante, che si ravvisano in chiave di non pronunciabilità sulla richiesta di cui al comma 1. Non è richiesto che la dimostrazione dell'avvenuto deposito sia contestuale alla presentazione dell'istanza o della richiesta cautelare, potendo questa dimostrazione essere data successivamente, purché prima della decisione.

4. Sospensione condizionata

Per tutte le ipotesi di sospensione è previsto che i provvedimenti del giudice possono essere condizionati (dal giudice stesso²⁵⁷) alla prestazione di idonea garanzia, su previsione dell'art. 47, comma 3, per la sospensione del provvedimento e dagli art. 52, comma 6 e 62-*bis*, comma 5, rispettivamente per la sospensione della sentenza di primo grado e in grado di appello.

²⁵⁴ M. Cicala, Procedimento cautelare in pendenza del giudizio davanti alla Corte di Cassazione, in *Le Guide, il fisco, esecuzione di atti e sentenze nel processo tributario*, Luglio 2016, p. 84.

²⁵⁵ Art. 62, comma 6: "La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di aver depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza".

²⁵⁶ Sull'istanza di sospensione dell'esecuzione della sentenza prevista dall'art. 373 del Codice, il giudice non può decidere se la parte istante non ha dimostrato di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza medesima.

²⁵⁷ C. Glendi, Prime esperienze sul nuovo processo cautelare, cit., p. 662. Non è stato predeterminato da parte del legislatore l'ammontare della garanzia, si ritiene dunque che possa essere anche soltanto parziale e non per forza pari all'intero ammontare della pretesa fiscale; il giudice tributario conserva comunque la più ampia discrezionalità in proposito.

La sospensione condizionata subordina l'effetto sospensivo al realizzarsi di determinati eventi, contro la possibilità della non recuperabilità del credito a cui resta esposta la parte resistente²⁵⁸. Tutto ciò trae origine dalla *ratio* dell'istituto cautelare, che ha fatto sorgere l'esigenza di una controcautela a carico del ricorrente parte privata; in particolare, il legislatore, ha voluto introdurre uno strumento di protezione a favore dell'Amministrazione finanziaria, al fine di eliminare o quantomeno ridurre, i rischi della posticipazione della riscossione nell'ipotesi in cui questa possa essere avviata soltanto a seguito di una sentenza di rigetto nel merito.

La garanzia è quella prescritta dall'art. 69, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992²⁵⁹ per il pagamento di somme di importo superiore a diecimila euro diverse dalle spese di lite. Prima della recente modifica, la legge parlava di “*idonea garanzia*” attraverso le forme di una cauzione pecuniaria o di una fideiussione bancaria o assicurativa, attribuendo un'ampia discrezionalità al giudice sulla valutazione del giudizio d'idoneità. La modifica dell'ultima parte del comma quinto dell'art. 47 circoscrive inoltre la discrezionalità del giudice anche alla definizione dei “*modi e termini*” della controcautela precedentemente attribuiti. A seguito di tale riforma, oggi la commissione tributaria adita, o il presidente in via d'urgenza, potrà subordinare l'inibitoria dell'atto/sentenza impugnato unicamente alla prestazione della garanzia ex art. 69, comma 2, d.lgs. 546/1992²⁶⁰, il quale rimette ad un emanando decreto di attuazione del Ministero delle Finanze la disciplina ed il contenuto della garanzia, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite che si è protratta per tre mesi. Fino

²⁵⁸ Nel disciplinare la sospensione condizionata, l'art. 47, comma 5, parlando di “*sospensione...subordinata alla prestazione*” della garanzia, ha inteso inequivocabilmente che sia sospensivamente condizionata, e non risolutivamente condizionata, cioè che finché le garanzie richieste dal giudice non saranno adempiute, il provvedimento sospensivo non produce effetti e l'esecuzione potrà essere legittimamente proseguita.

²⁵⁹ Come sostituito dalla lett. gg) dell'art. 9, comma 1, del d.lgs. n. 156/2015.

²⁶⁰ Art. 69, comma 2: “*Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.*”

all’emanazione di tale decreto, ai sensi dell’art. 12 del d.lgs. 156/2015 e della prassi dell’Agenzia delle Entrate, la garanzia resta disciplinata dal sistema previgente, che prevede la cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa nei modi e nei termini indicati nel provvedimento.

Quello che si nota nei giudizi del gravame è che gli artt. 52, comma 6 e 62-*bis*, comma 5, parlano di sospensione in termini generali, senza chiara riferibilità al soggetto a cui questa si riferisca²⁶¹; è tuttavia improbabile pensare che le garanzie di cui all’art. 69, comma 2, possono trovare applicazione in caso di richiesta di sospensione dell’esecutività della sentenza impugnata provenienti dalla *pars publica*. Tale equivoco, forse di tenore letterale, deriva ancora sicuramente dall’improprio richiamo al modello cautelare dell’art. 373 c.p.c., nel quale, con assoluta coerenza, si prevede che, in alternativa alla sospensione all’esecuzione, possa essere disposta la prestazione di “congrua cauzione” a carico di chi intende comunque avvalersi della sentenza esecutiva benchè appellata o impugnata per cassazione.

²⁶¹ Glendi, in in Glendi – Consolo – Contrino, Abuso del diritto e novità sul processo tributario cit., p. 253, il quale sostiene che dal tenore letterale della norma, parrebbe potersene servire per ogni forma di sospensione e quindi entrambe le parti.

CAPITOLO IV;

PROBLEMATICHE APERTE E POSSIBILI SVILUPPI DELL'ISTITUTO

1. Assenza del reclamo avverso l'ordinanza cautelare

Il provvedimento con il quale le Commissioni tributarie si pronunciano sull'istanza di sospensione cautelare, è stabilito dal legislatore in una “*ordinanza motivata non impugnabile*”²⁶². La norma è senza dubbio chiarissima e non lascia spazio a dubbi interpretativi²⁶³, differenziandosi così da quella che è la disciplina prevista nel processo civile e in quello amministrativo, i quali hanno previsto, con il passare del tempo e l'evolversi della disciplina, una il reclamo²⁶⁴ e l'altra l'appello²⁶⁵ sui provvedimenti di accoglimento/rigetto dell'istanza.

Nel processo tributario, il legislatore del 1992 ha invece escluso l'introduzione di ogni tipo di rimedio impugnatorio contro l'ordinanza di accoglimento/rigetto della sospensione cautelare. Da quanto si legge dalla Relazione Ministeriale al d.lgs. 546 del 1992²⁶⁶, si è voluto escludere i mezzi di riesame e di controllo dell'esercizio del potere cautelare ad opera del giudice superiore in modo da evitare la creazione di un provvedimento complesso ed i suoi inconvenienti pratici. Motivi di economia processuale avrebbero dunque condotto il legislatore delegato a disporre la non impugnabilità dell'ordinanza.

Una scelta, quella del legislatore tributario, che è stata criticata in dottrina²⁶⁷ sotto il profilo costituzionale, osservando che la legge delega non prevedeva

²⁶² Previsto all'art. 47, comma 4, durante il giudizio di primo grado; anche la recente riforma ha previsto per l'appello, art. 52, comma 5 e per il ricorso in cassazione, art. 62-bis, comma 4, la medesima soluzione di non impugnabilità dell'ordinanza.

²⁶³ Glendi, La tutela del contribuente nel processo tributario riformato cit., p. 104

²⁶⁴ Art. 669-terdecies c.p.c.

²⁶⁵ Art. 62, comma 1, d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

²⁶⁶ Testualmente: “*l'ordinanza con la quale la commissione accoglie o respinge l'istanza è stata espressamente dichiarata non impugnabile, al fine di evitare ulteriori strascichi in altre sedi della questione, con tutte le aporie e gli inconvenienti pratici, che già si sono potuti riscontrare nell'esperienza del processo amministrativo*”

²⁶⁷ G. Falcone, La sospensione tributaria e l'opera dell'interprete, cit., p. 6105, il quale ha osservato come il legislatore delegato sia andato palesemente oltre la delega, in quanto la legge delega, nel momento in cui prevedeva l'obbligo di motivazione, alludeva evidentemente all'impugnabilità del provvedimento. All'autore, inoltre, è apparso strano come il legislatore non si sia conformato al disposto della riforma del

l'impugnabilità, anzi, nel momento in cui la legge prevedeva l'obbligo della motivazione, alludeva evidentemente all'impugnabilità del provvedimento²⁶⁸; inoltre il doppio grado cautelare, e quindi la reclamabilità, si pone come caratteristica indefettibile di ogni procedimento giurisdizionale per tentare di ridurre i possibili errori. Argomenta, ancora, un autore²⁶⁹, sostenendo che in mancanza, nella legge delega, di una previsione espressa al fine di negare la possibilità del doppio rimedio cautelare, il legislatore delegato avrebbe dovuto uniformarsi al processo civile²⁷⁰, il quale ha accolto come principio generale quello del reclamo contro i provvedimenti cautelari (art. 669-*terdecies*); il legislatore delegato non avrebbe dovuto discostarsi da suddetto principio.

A tali critiche si oppone altra parte di dottrina²⁷¹, sostenendo che la legge delega, pur non parlando espressamente di non impugnabilità dell'ordinanza cautelare, nemmeno la vietava, non potendosi ravvisare nello specifico obbligo della motivazione un indice di reclamabilità.

L'attuale struttura del processo civile e amministrativo accoglie il principio del "doppio grado cautelare", facendo interrogare gli studiosi sulla legittimità di una disciplina differenziata per il solo processo tributario.

Si può in maniera immediata affermare che è opinione della Consulta che la necessità del doppio grado cautelare non si possa rinvenire se non sia parimenti imposto un doppio grado di giurisdizione; tuttavia tale necessità è stabilita dalla Costituzione solamente a favore del processo amministrativo, all'art. 25, comma

provvedimento cautelare civile, con la quale si è ammessa la reclamabilità dei provvedimenti concessori e non (art. 669-*terdecies*). Infine, ha argomentato che la Corte Costituzionale potrebbe usare il suo potere per "cancellare" la non impugnabilità, ponendo rimedio alla disparità di trattamento tra il processo tributario e quello amministrativo e civile.; e anche F. Bartolini – M.L. Repregosi, *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, cit., p. 222, secondo i quali la non impugnabilità dell'ordinanza lascia intravedere profili di illegittimità costituzionale, in quanto la possibilità del reclamo rappresenta un momento necessario della tutela giurisdizionale; entrambi prospettano un problema di incostituzionalità in relazione alla non impugnabilità dell'ordinanza pronunciata nel procedimento cautelare.

²⁶⁸ P. Accordino, *Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata da asistematicità*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1, p. 44, per la quale l'obbligo di motivazione "*appare comprensibile solo in ragione di una impugnabilità del provvedimento*" e perciò "*argomentando al contrario, diventa pressoché inutile, salvo che non lo si voglia giustificare in una ottica di responsabilizzazione dell'emittente*".

²⁶⁹ Colli Vignarelli, *Considerazioni*, cit., p. 577.

²⁷⁰ Cfr. art. 30, comma 1, lettera g), L. n. 413/1991, e art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

²⁷¹ Glendi, *La tutela del contribuente nel processo tributario riformato* cit., p. 106.

2, così come rilevato dalla stessa Corte Cost., con la sentenza 1 febbraio 1982, n. 8. In tale occasione la Consulta affermava la vigenza, nel processo amministrativo, del doppio grado cautelare, ritenendo fondata la questione di legittimità, sollevata in relazione all'art. 125, comma 2, Cost., dell'art. 5, ultimo comma, legge 3 gennaio 1978, n. 1, a norma del quale era disposto che *“le ordinanze emesse ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 21 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, non sono appellabili al consiglio di stato”*²⁷².

Oggi, alla luce dell'introduzione del Codice del processo amministrativo con il d.lgs. 2 luglio n. 104, la previsione dell'appellabilità dell'ordinanza cautelare emessa dal giudice amministrativo e la relativa disciplina trovano allocazione nell'art. 62, comma 1²⁷³, del medesimo decreto.

Per un confronto con il processo civile, l'art. 669-terdecies in origine ammetteva il reclamo soltanto avverso l'ordinanza di accoglimento, finché, anche a seguito dell'intervento della Corte Cost. con sentenza 23 giugno 1994, n. 253²⁷⁴, il d.l. 14 marzo 2005, n. 35, art. 2, comma 3, convertito in l. 14 maggio 2005, n. 80, ne ha ampliato la portata, prevedendo la possibilità di reclamo anche alle ordinanze reiettive.

Per ciò che attiene al processo tributario, si vuole analizzare la sentenza appena richiamata della Corte Cost. n. 253/1994 relativa al processo civile, considerata di fondamentale importanza al fine di ricavarne principi applicabili anche al rito tributario.

Per la Corte, lo strumento del reclamo, si concretizza in una *“revisio prioris instantiae”* che *“consente, da parte di un giudice diverso da quello collegiale, il controllo sugli errores in procedendo e in iudicando eventualmente commessi dal giudice della cautela”*, non essendo la previsione della riproposizione

²⁷² La Consulta, dopo avere ribadito che *“l'istituto del doppio grado di giurisdizione non ha rilevanza costituzionale* (da ultimo sentenza n. 62/1981)”, ha nondimeno rilevato come tale affermazione non possa essere estesa al processo amministrativo, per il quale l'art. 125, comma 2, Cost. espressamente sancisce la vigenza del principio del doppio grado di giurisdizione.

²⁷³ Art. 62, comma 1, d.lgs. n. 104/2010, *“contro le ordinanze cautelari è ammesso appello al Consiglio di Stato, da proporre nel termine di trenta giorni dalla notificazione dell'ordinanza, ovvero di sessanta giorni dalla sua pubblicazione”*

²⁷⁴ La Consulta è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 669-terdecies c.p.c. nella parte in cui la norma non ammetteva la reclamabilità del provvedimento di rigetto della domanda cautelare.

dell'istanza cautelare (prevista nel c.p.c. all'art. 669-*septies*) idonea a giustificare l'assenza del reclamo²⁷⁵. Inoltre, la riproponibilità, *“non esclude la necessità di riconoscere la funzione di riequilibrio dei poteri delle parti che opera il reclamo”*.

In tale sentenza la Consulta, nell'ammettere il reclamo anche alle ordinanze di rigetto, afferma che *“l'equivalenza nell'attribuzione dei mezzi processuali esperibili dalle parti...è in rapporto di necessaria strumentalità con le garanzie di azione e di difesa sancite dall'art. 24 della Costituzione”*²⁷⁶, precisando tuttavia, (importante) *“salvo che la particolarità di tutela delle condizioni materiali di partenza, giustifichi una disciplina differenziata: cfr. ad es. sentenza n. 134 del 1994”*. La sentenza qui richiamata dalla Corte, afferma la legittimità dell'attribuzione di mezzi processuali a favore soltanto di una delle parti, quando ciò serva a consentire la realizzazione di *“una situazione di sostanziale parità tra le stesse, così risolvendosi in un mezzo di ripristino di una eguaglianza che, se pur esistente sul piano formale, è suscettibile comunque di cadere”*. Quindi il principio della corrispondenza tra condizione paritaria delle parti in giudizio e uguaglianza dei poteri processuali a queste accordate, potrebbe non operare quando una delle due parti non sia già in condizione di parità con l'altra. In tal caso, infatti, sarebbe giustificata una *“disciplina differenziata”*, in ossequio all'art. 111, comma 2, Cost., per il quale *“Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità...”*, che non può ridursi ad un solo equilibrio formale. Sarebbe per cui legittimata la previsione di poteri differenziati in vista del conseguimento di un equilibrio anche sostanziale, a meno che non si consideri che detto principio, ammesso nel processo civile ed in quello amministrativo, non sia riconosciuto nel solo processo tributario²⁷⁷.

²⁷⁵ In quanto si legge che tra essa ed il reclamo, *“non vi è rapporto di equivalenza in termini di garanzia, posto che sul reclamo di cui all'art. 669-terdecies è chiamato a decidere un giudice diverso da quello che ha pronunciato il provvedimento impugnato, mentre la riproposizione dell'istanza ai sensi dell'art. 669-septies si rivolge al medesimo giudice che ha già respinto la richiesta di misura cautelare”*.

²⁷⁶ *“In un processo come quello civile, in cui per definizione le parti si contrappongono in posizione paritaria, il principio sancito dall'art. 3, primo comma, della Costituzione, implica necessariamente la piena uguaglianza delle parti stesse dinanzi al giudice ed impone al legislatore di disciplinare la distribuzione dei poteri, doveri ed oneri processuali secondo criteri di pieno equilibrio”*.

²⁷⁷ In dottrina è diffusa l'opinione di riconoscere l'operatività di tale principio anche al contenzioso fiscale; in giurisprudenza invece, si verifica una difformità di pensiero tra la Corte di Cassazione, la quale

In campo tributario, la “disparità delle condizioni materiali di partenza” è legata al meccanismo stesso del prelievo fiscale, in quanto l’Amministrazione aggredisce il patrimonio del contribuente prima, al di fuori e durante il processo tributario. Nonostante la natura pubblica degli interessi di cui l’Amministrazione è portatrice, non sembra validamente “reggere” l’attribuzione ad essa di una posizione di privilegio (anche) in sede processuale, in base al principio dell’“interesse fiscale alla riscossione delle imposte”. Si può quindi ritenere che anche all’interno del processo tributario possa trovare spazio la regola della parità delle parti in giudizio. Una conferma di tali affermazioni è riscontrabile nella giurisprudenza della Suprema Corte, che con sentenza n. 20526 del 22 settembre 2006²⁷⁸, afferma che *“nella fase amministrativa dell’accertamento e della riscossione dei crediti tributari, la legge riconosce alla Amministrazione pubblica poteri sopraordinati rispetto alle controparti”,* e che *“quando però si entra nell’ambito del processo, le parti, debbono essere collocate in “condizioni di parità”, davanti ad un giudice terzo e imparziale, alla luce del principio di “parità delle parti” sancita dall’art. 111 della Costituzione”*.

Quindi questa “non equa” posizione, in campo tributario, tra le parti sembra che possa trovare un “riequilibrio” in sede processuale; andrebbe cioè riconosciuto, al solo contribuente, il rimedio del reclamo contro l’ordinanza cautelare che rigetti l’istanza di sospensiva. Tale previsione potrebbe servire a “riequilibrare” la posizione delle parti in giudizio non dal punto di vista dello strumento cautelare, ma sotto il profilo della disparità sostanziale tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

La recente riforma del processo tributario avvenuta con il d.lgs. n. 156/2015, non solo non ha considerato tale questione, ma ha aggiunto una problematica ulteriore, collegata inevitabilmente all’inimpugnabilità dell’ordinanza di sospensione. Con il nuovo comma 2-*quater* dell’art. 15 d.lgs. n. 546/1992, viene previsto che *“con l’ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione*

sembra ammettere tale autonomia e la Consulta, che quando ha censurato la disparità tra le parti nel processo tributario ha richiamato l’art. 3 e non l’art. 111.

²⁷⁸ In Giust. civ., 2007, 3, I, p. 612.

provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia delle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito”.

La disposizione, come indica la Relazione illustrativa allo Schema di Decreto, è tratta dall’art. 57 del c.p.a., che, a sua volta, ricalca più o meno la disciplina del Codice di procedura civile (art. 669-*septies* e art. 669-*octies*, comma 7, c.p.c.).

Tale previsione però, mal si adatta alla disciplina della tutela cautelare del processo tributario, in quanto, come visto fin ora, nel processo amministrativo o in quello civile, contro il provvedimento che decide sull’istanza cautelare è previsto l’appello o il reclamo, mentre sia l’uno che l’altro sono espressamente vietati nel processo tributario. Come giustamente ha osservato un autore²⁷⁹, prevedere un’autonoma pronuncia sulle spese, contro la quale non è previsto un gravame (in tal modo violando l’art. 111 Cost), e riconoscendogli una efficacia oltre il grado, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito²⁸⁰, si pone *“in netta contraddizione con le caratteristiche d’incidentalità e d’inautonomia, che connotano le preservate disposizioni del rimedio cautelare secondo l’art. 47 del d.lgs. n. 546/1992”.*

Alla luce delle considerazioni effettuate, a parere di chi scrive sembra, in conclusione, che l’art. 47 d.lgs. n. 546/1992 (ed i relativi art. 52 e 62-bis qualora l’ordinanza di rigetto della sospensione ricada sul contribuente) sarebbe costituzionalmente illegittimo, per contrasto con il principio della parità delle parti di cui all’art. 111, comma 2, Cost., nella parte in cui stabilisce che sull’istanza di sospensione, *“il collegio provvede con ordinanza motivata non impugnabile”*, escludendo così *tout court*, la possibilità di esperire reclamo.

²⁷⁹ C. Glendi, Fermenti legislativi processualtributaristici: Lo schema di Decreto delegato sul contenzioso, cit., pag. 2470 e ss.

²⁸⁰ Ancora una volta Glendi, op. cit. nota 20, aggiunge “e perché no nelle sentenze di rito?”, concludendo che la parola “merito” deve intendersi equivalente a decisione finale, sia essa in rito o di merito in senso stretto.

2. Tutela cautelare esperibile *ante causam*

La recente riforma avvenuta con il d.lgs. n. 156/2015, ma prima ancora la relativa legge delega, non ha ritenuto risolvere, e neppure è stato preso in considerazione (volontariamente) il problema, l'assenza nel processo tributario di forme di tutela cautelare esperibili *ante causam*, presenti invece tanto nel modello civile che in quello amministrativo.

Nel momento in cui è stata istituita la tutela cautelare, sulla base delle indicazioni contenute nella legge delega n. 413 del 1991, è stato formulato l'art. 47²⁸¹ in modo da far ritenere sempre necessaria la previa presentazione del ricorso avverso l'atto impugnato al fine di domandare la sospensiva, escludendo così con una precisa scelta, forme di tutela preventiva dal processo tributario²⁸².

Parte della dottrina si è sempre interrogata sulla possibilità di ammettere comunque, in questo modello processuale, lo strumento rappresentato dall'art. 700²⁸³ c.p.c., per il rinvio operato dall'art. 1 comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

Possibilità negata in passato sia da chi²⁸⁴, in stampo costitutivista, ne ha ritenuto l'incompatibilità con il processo tributario, che resta essenzialmente strutturato quale impugnativa per l'annullamento di atti, e che la tutela cautelare ad esso correlata assume la forma della sospensione incidentale; ma anche da chi²⁸⁵, fautore della teoria dichiarativista, sosteneva che sarebbe illegittimo "*adottare in sede cautelare provvedimenti dotati di efficacia superiore*" a quella riconosciuta alle sentenze di condanna emesse dalle Commissioni tributarie nei confronti dell'ente impositore e a favore del contribuente, che sarebbero esecutive soltanto se passate in giudicato.

²⁸¹ Il quale stabilisce che l'istanza di sospensione può essere proposta "*nel ricorso*" introduttivo del giudizio "*o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria, sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'articolo 22*"

²⁸² Menchini, *Art. 47*, cit., p. 482, afferma che la richiesta di sospensione "*non può essere proposta antecedentemente alla proposizione del ricorso*".

²⁸³ "*Chi ha fondato motivo di temere che, durante il tempo occorrente per far riconoscere e far tutelare il suo diritto in via ordinaria, questo sia minacciato da un pregiudizio imminente e irreparabile, può chiedere con ricorso al giudice un provvedimento d'urgenza che appare secondo le circostanze il più idoneo ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito*".

²⁸⁴ Glendi, *La tutela del contribuente nel processo tributario riformato*, cit. p. 146.

²⁸⁵ Russo, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit. p. 43.

Tali autorevoli opinioni, possono dirsi forse oggi superate dall'ormai chiara giurisprudenza riguardo alla natura del processo tributario, ed alla luce della riforma intervenuta sull'immediata esecutività delle sentenze pro-contribuente.

È necessaria quindi una rinnovata riflessione sul tema, a seguito dei mutamenti e delle evoluzioni che negli ultimi sono state apportate al processo tributario, con un parallelismo al processo amministrativo dove, per espressa previsione legislativa, tale forma di tutela è entrata a far parte.

Il tema della assenza, per il debitore tributario, di forme di tutela d'urgenza *ante causam* esperibili dinanzi alle Commissioni tributarie, sembra inoltre acquisire maggiore risalto con le previsioni di legge che hanno, negli ultimi anni, sensibilmente "abbreviato" i tempi dell'aggressione del patrimonio del debitore contribuente in conseguenza della riforma di legge introdotta con l'art. 29 d.l. 78/2010.

La nuova disciplina potrebbe determinare situazioni nelle quali al debitore tributario non sia in concreto garantita una tutela processuale "effettiva". Lo strumento della sospensiva giudiziale dinanzi alle Commissioni tributarie *ex art. 47 d.lgs. 546/1992* potrebbe non essere, infatti, mezzo abbastanza "celere": tra l'istanza di sospensiva dell'impugnato atto di accertamento e la pronuncia su questa da parte della Commissione potrebbe intercorrere un lasso di tempo tale che, nel mentre, l'agente della riscossione possa avere già iniziato l'esecuzione forzata sui beni. Il caso di specie è quello in cui l'agente della riscossione venga a "conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione" e così proceda agli atti di espropriazione forzata appena siano trascorsi 60 gg. dalla notifica dell'atto di accertamento: in tal caso, anche l'istanza di sospensiva rivolta al Presidente della Commissione tributaria ai sensi dell'art. 47, comma 3 per il "caso di eccezionale urgenza" potrebbe non garantire, nell'ipotesi in cui sia accolta, una tutela tempestiva.

Il riconoscimento della tutela cautelare *ante causam* nel processo tributario va ricercato, a parere di chi scrive, non come applicazione *ex art. 700 c.p.c.* in forza del rinvio operato dall'art. 1 comma 2, d.lgs. n. 546/1992, ma in relazione ad una protezione cautelare Costituzionalmente generalizzata al fine di garantire un

“giusto processo”, in “condizioni di parità”, al fine di far ottenere al ricorrente una tutela piena ed effettiva, ravvisando altrimenti la violazione dell’art. 111, della Costituzione.

Il confronto con lo sviluppo che ha avuto nel tempo l’istituto all’interno del processo amministrativo è in questo caso di fondamentale importanza²⁸⁶; va ricordato, infatti che l’art. 47 del d.lgs. n. 546/1992 ha assunto come proprio modello normativo non tanto dalle norme del c.p.c., bensì l’art. 21, ultimo comma della legge n. 1034/1971 sui TAR, in tema di sospensiva dell’esecuzione dell’atto impugnato dal quale derivino “danni gravi e irreparabili”²⁸⁷.

Nel processo amministrativo la tutela cautelare è stata per lungo tempo circoscritta alla sola possibilità della sospensiva della esecuzione dell’atto impugnato. La tutela cautelare aveva dunque carattere tipico, perché limitata alla misura della sospensiva, e necessariamente incidentale, poiché “fruibile solo a contraddittorio regolarmente instaurato”. Successivamente con la riforma del processo amministrativo, intervenuta con legge n. 205 del 2000, è stata introdotta una forma di tutela cautelare a contenuto atipico²⁸⁸ che, nonostante si fossero registrate opinioni discordanti in dottrina, sembrava aver mantenuto il carattere incidentale al giudizio di merito negando la possibilità di esperirla *ante causam*. Tale assenza è stata censurata più volte, senza successo, davanti alla Consulta, che negava l’ammissibilità di una protezione cautelare *ante causam* per i portatori di interessi legittimi; un ruolo chiave (anche per il processo tributario) è attribuito all’ordinanza n. 179 del 2002, con la quale la Consulta aveva dichiarato

²⁸⁶ Russo, Manuale di diritto tributario, cit., p. 1, il quale ha osservato che “*chiunque si accinga a tracciare le linee evolutive del contenzioso tributario non può non condividere l’assunto per cui la storia di esso appartiene a quella del controllo sugli atti e, più in generale, sull’attività della pubblica amministrazione e risulta quindi intimamente collegata agli sviluppi degli istituti di giustizia amministrativa nel nostro ordinamento*”

²⁸⁷ Secondo il testo vigente fino alla sentenza della Corte costituzionale 28 giugno 1985, n. 190, che ne dichiarava la parziale illegittimità.

²⁸⁸ L’art. 3, comma 1, della legge 205/2000 ha sostituito il comma 7 dell’art. 21 legge TAR e vi ha aggiunto due nuovi commi: al “nuovo” comma 8, in particolare, si è stabilito che “*prima della trattazione della domanda cautelare, in caso di estrema gravità ed urgenza, tale da non consentire neppure la dilazione fino alla data della camera di consiglio, il ricorrente può, contestualmente alla domanda cautelare o con separata istanza notificata alle controparti, chiedere al presidente del tribunale amministrativo regionale, o della sezioni cui il ricorso è assegnato, di disporre misure cautelari provvisorie.*

Il presidente provvede con decreto motivato anche in assenza di contraddittorio”.

la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, sollevata dal TAR Lombardia, con riguardo all'art. 21, legge TAR *“nella parte in cui esclude la tutela ante causam e la conseguente applicabilità dell'art. 700 e degli artt. 669 e seguenti c.p.c. davanti al giudice amministrativo”* nonché all'art. 700 c.p.c., in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost., *“laddove espressamente prevede che la tutela cautelare ante causam sia accordabile, nel concorso dei presupposti di legge, solo ai diritti soggettivi e non agli interessi legittimi”*. La Corte ha nell'occasione motivato la ritenuta manifesta infondatezza della questione affermando che *“il legislatore, nella sua discrezionalità, con il solo limite della non manifesta irragionevolezza o non palese arbitrarietà, può adottare norme processuali differenziate tra i diversi tipi di giurisdizioni e di riti procedurali, non essendo tenuto, sul piano costituzionale, ad osservare regole uniformi rispetto al processo civile, proprio per le ragioni che possono giustificare la pluralità di giurisdizioni, le diversità processuali e le differenze delle tipologie dei riti speciali”*.

Il riconoscimento espresso della possibilità di ricorrere a strumenti di tutela cautelare indipendentemente della previa instaurazione del giudizio di merito, si è da ultimo realizzato con l'introduzione, attraverso il d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104²⁸⁹, del nuovo “codice del processo amministrativo”. All'art. 61 del Codice, rubricato “misure cautelari anteriori alla causa”, è disposto che *“in caso di eccezionale gravità e urgenza, tale da non consentire neppure la previa notificazione del ricorso e la domanda di misure cautelari provvisorie con decreto presidenziale, il soggetto legittimato al ricorso può proporre istanza per l'adozione delle misure interinali e provvisorie che appaiono indispensabili durante il tempo occorrente per la proposizione del ricorso di merito e della domanda cautelare in corso di causa”*. Viene dunque introdotta una “generalizzata” possibilità di ricorso a forme di tutela cautelare *ante causam* nel processo amministrativo.

²⁸⁹ Il d.lgs. 104/2010 costituisce attuazione dell'art. 44, legge 18 giugno 2009, n. 69, recante la Delega al Governo per il riassetto della disciplina del processo amministrativo..

È tuttavia da osservare come la disciplina introdotta per il processo amministrativo dall'art. 61, differisca sostanzialmente da quella contenuta all'art. 700 per il processo civile: in primo luogo il ricorrente è onerato della notificazione alla controparte del ricorso contenente la domanda cautelare e la pronuncia sull'istanza si avrà a contraddittorio integro e sentite, ove necessario, le parti; inoltre la misura cautelare concessa *ante causam*, ai sensi del comma 5 art. 61²⁹⁰ perde in ogni caso efficacia trascorsi sessanta giorni dalla sua emissione.

Tale disciplina, ed in particolare quest'ultima previsione, risulta più consona ed adattabile ad un modello impugnatorio come quello tributario.

L'importanza dell'art. 61 non è solo funzione di un parallelismo tra il processo amministrativo ed il processo tributario, ma si può affermare, che accorda una protezione cautelare *ante causam* generalizzata ai portatori di interessi legittimi, in passato negata, come analizzato in precedenza, da giurisprudenza e dottrina con riferimento all'art. 700 c.p.c., il quale veniva escluso alle posizioni giuridiche diverse dai diritti soggettivi²⁹¹. È proprio da questo punto di vista che l'art. 61 introdotto dal d.lgs. n 104/2010 avrebbe portata rivoluzionaria.

Nel quadro legislativo disegnato dal legislatore per il processo amministrativo se ne trae la conclusione che a prescindere dalla situazione giuridica di cui si domandi tutela (diritto soggettivo o interesse legittimo), e dalla qualificazione della azione esperita come di accertamento o costitutiva, al ricorrente è accordata una protezione cautelare "piena", comprensiva anche di misure d'urgenza *ante causam*. L'assenza di tale tipo di tutela in campo tributario non trova più giustificazioni nel fatto che in generale non sarebbe ammessa nel nostro ordinamento quando si domandi la tutela di interessi legittimi, oppure quando sia da introdurre in un giudizio costitutivo o di accertamento. In altri termini, sia aderendo alla costruzione teorica che vede il processo tributario come un giudizio di annullamento per la protezione di situazioni giuridiche di interesse legittimo,

²⁹⁰ dell'art. 61, comma 5, terzo periodo, per il quale "*in ogni caso la misura concessa ai sensi del presente articolo perde effetto con il decorso di sessanta giorni dalla sua emissione, dopo di che restano efficaci le sole misure cautelari che siano confermate o disposte in corso di causa*"

²⁹¹ Vedi ordinanza n. 179 del 2002 cit.

oppure a chi lo concepisce come giudizio di accertamento di situazioni di diritto soggettivo, non si può più, come in passato, ritenere esclusa la possibilità di forme di tutela *ante causam*.

A parità di situazioni giuridiche, di struttura processuale e di azioni esperibili, detta tutela ha trovato nel 2010 espressamente ingresso nel diritto amministrativo, come forma di protezione ed attuazione, per espressa previsione del legislatore, dei principi costituzionali del “giusto processo “ e della “effettività” della tutela giurisdizionale; si può trarre la conclusione che la medesima ampiezza di tutela cautelare sia da assicurare in ogni modello processuale che sia ispirato ai medesimi principi, quindi anche al processo tributario²⁹².

Il trattamento “differenziato” del modello processuale tributario, rispetto a quello civile ed amministrativo, può risultare conforme a Costituzione, riprendendo quanto espresso dalla Corte Costituzionale nella già citata Ordinanza n. 179/2002, qualora non appaia “manifestamente irragionevole” o “palesamente arbitrario”. La censura di tale differente disciplina, potrebbe essere respinta solamente se si ravvisi la necessità di proteggere un interesse costituzionalmente rilevante che in tal modo si ponga davanti ai principi della parità delle parti, del giusto processo e della effettività della tutela. L’unico interesse che nel caso possa ravvisarsi in tale ambito, sembrerebbe poter essere solamente l’interesse fiscale alla riscossione delle imposte, il quale, come già sostenuto in precedenza in questo lavoro, non può essere considerato “prevalente” rispetto all’interesse del contribuente anche in sede contenziosa.

Alla luce delle considerazioni qui effettuate, si può sostenere l’opportunità, se non già la necessità, di un’introduzione anche nel processo tributario di una forma di protezione *ante causam*. Tale questione non è stata né affrontata, né risolta, dalla recente modifica che ha subito l’istituto con il d.lgs. n. 156/2015, pare dunque che la strada attraverso la quale possa avvenire tale riconoscimento sia quella di fronte alla Consulta, così come è accaduto per il rito amministrativo,

²⁹² A meno che di non voler affermare che per il solo processo tributario non operino i principi del giusto processo, della parità delle parti e della effettività della tutela giurisdizionale.

denunciando l'incostituzionalità dell'art. 47 d.lgs. n. 546/1992, "parafrasando" TAR Lombardia 15 febbraio 2001, "*nella parte in cui esclude la tutela ante causam e la conseguente applicabilità dell'art. 700 e degli artt. 669 e ss c.p.c., davanti*", questa volta, "*al giudice tributario*", in riferimento agli artt. 3, 24, 111 comma 2 e 113, Cost.

3. Tutela cautelare degli atti negativi

Un altro problema che rimane ancora oggi aperto, sul quale la dottrina²⁹³ appare divisa, è quello relativo alla possibilità di sospendere i c.d. "atti negativi", ovvero quegli atti contenuti nell'art. 19, del d.lgs. n. 546 del 1992, alla lett. g) rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, e alla lett. h) diniego o revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

Sul piano della *littera legis*, l'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 sia nel testo (ai commi 1 e 6), sia nella rubrica (parlando di "atto impugnato" *tout court*), non contiene nessuna indicazione che possa escludere gli atti impugnabili qui considerati, portando a concludere che l'elenco dei provvedimenti contro i quali è possibile proporre ricorso contenuto all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, valesse anche per l'operatività dell'istituto cautelare.

In prima istanza è da verificare se tali atti, per loro natura, soddisfano i requisiti di accesso all'istituto e quindi se idonei ad arrecare al contribuente un danno grave ed irreparabile e se è possibile la valutazione meramente deliberativa che può qualificarli come presumibilmente fondati.

Quanto al *fumus boni iuris*, è chiaro come il requisito possa naturalmente sussistere, ed anzi, molto spesso siamo in presenza di ricorsi fondatissimi, dove l'Amministrazione finanziaria, in specie per i dinieghi di rimborso, si serve della

²⁹³ Sul tema, si veda, A. Colli Vignarelli, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, cit., pag. 579; G. Falcone, *Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete*, cit., pag. 6101; S. Menichini, *I procedimenti cautelare e conciliativo*, cit., pag. 391; B. Bellè, *La tutela cautelare nel processo tributario*, cit., pag. 124; C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., pag. 57-59 e 141-146.

durata del processo con il solo fine di ritardare l'effettivo pagamento di quanto dovuto in restituzione²⁹⁴. Così come altrettanto scontata appare la sussistenza del *periculum in mora*, in quanto può ben succedere che il tempo normalmente occorrente per ottenere il riconoscimento delle proprie pretese restitutorie nell'ambito del giudizio di merito non sia sufficiente ad evitare il danno grave e irreparabile di cui sopra, con l'aggiunta delle, ben note, lentezze croniche degli Uffici nell'effettuare i dovuti rimborsi nei termini legalmente previsti. Come affermato da autorevole dottrina²⁹⁵, non sembra esserci differenza tra chi *“rischia di fallire, perché sottoposto ad una riscossione coattiva ed ingiusta, e chi rischia ugualmente di fallire per il mancato rimborso d'imposte illegittimamente non restituite, magari perché costretto, nell'un caso o nell'altro, a prestiti rovinosi, allo smantellamento dell'impresa, o altro”*²⁹⁶.

La soluzione negativa all'ammissibilità di tali atti nell'alveolo degli atti sospendibili ex. art. 47 d.lgs. n. 546/1992, è appoggiata dall'Agenzia delle Entrate, che, con la più volte citata circolare n. 38/E del 23 aprile 1996, ha affermato che l'istanza di sospensione può riguardare soltanto alcuni fra gli atti impugnabili indicati all'art. 19 del d.lgs. ora citato²⁹⁷, in quanto con la sospensione non può imporsi all'Amministrazione “un obbligo di *facere positivo*”.

È necessaria, però, una distinzione tra la categoria tipizzata degli “atti negativi”: quelli indicati alla lett. h), diniego o revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari, in realtà hanno un contenuto sostanzialmente positivo, in quanto da tali atti derivano degli obblighi di dare a carico del soggetto d'imposta; il contenuto di un diniego di agevolazione è sostanzialmente positivo, in quanto idoneo a determinare una

²⁹⁴ C. Glendi, Dinieghi di rimborso e tutela cautelare, Corriere Tributario, n. 34/1999, p. 2537 e ss.

²⁹⁵ Glendi, Op. cit. p. 2538, il quale afferma che un'impresa può morire, non solo perché non ha mezzi per pagare i debiti, ma anche perché non riesce a recuperare i crediti, compresi quelli verso il Fisco.

²⁹⁶ Specialmente per determinate categorie di contribuenti, come gli imprenditori, che trovandosi spesso a credito IVA, può certamente accadere che i mancati rimborsi creino gravi difficoltà all'impresa, compromettendo la funzionalità degli apparati produttivi, generando problemi di liquidità che, in casi estremi, portano alla cessazione dell'attività o al fallimento dell'imprenditore.

²⁹⁷ Per l'Agenzia delle Entrate non sarebbero suscettibili di essere sospesi il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi e relativi accessori non dovuti e il diniego e la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

obbligazione tributaria in capo al contribuente. Implicitamente quindi tali atti sono positivi, perché dal rifiuto ad un'agevolazione o dal rigetto di un'istanza di condono, deriva un obbligo, per il contribuente, di versare l'imposta non agevolata o quella che si riferisce al presupposto per il quale era stato chiesto il condono. La sospensione di questi atti può quindi ritenersi funzionale ad impedire la riscossione coattiva delle somme richieste ed opera consentendo al contribuente di pagare il minor tributo. I requisiti del *fumus* e del *periculum* dovranno sussistere con riferimento alla maggiore imposta che risulta dovuta a fronte di tali provvedimenti.

Gli atti indicati alla lett. g), rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, sono invece atti che per i quali, per essere portati ad esecuzione non basta l'inibitoria, ma occorre l'emanazione di una misura sostitutiva del provvedimento negativo. La tutela cautelare si trasformerebbe, in questo caso, in una misura di carattere impositivo, volta ad obbligare l'Amministrazione finanziaria ad eseguire il rimborso. In dottrina²⁹⁸, l'obiezione ricorrente, verte proprio sulla creduta impossibilità di convertire la sospensione concernente gli atti positivi, in strumenti di effettiva tutela cautelare per gli atti negativi, che richiedono un'ulteriore attività amministrativa per soddisfare le esigenze ad essi correlate.

L'ammissibilità di un tale provvedimento può giustificarsi solo facendo riferimento ad un'interpretazione estensiva dell'art. 47²⁹⁹; un diniego di rimborso è destinato, ove impugnato e in caso di accoglimento del ricorso, ad essere annullato o rimosso, discendendo da tali risultati, l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di provvedere effettivamente al rimborso. La tutela di merito si risolve necessariamente nell'annullamento di tali provvedimenti e quindi nell'eliminazione dei relativi effetti preclusivi o ostativi

²⁹⁸ In tal senso S. Menichini, in T. Baglione – S. Menichini . M. Miccinesi, Il nuovo processo tributario cit., p. 393.

²⁹⁹ In tal senso, per tutti Tosi, L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, cit., p. 584; Glendi, La tutela cautelare nel processo tributario riformato cit., p. 143, il quale prevede non solo la concessione dell'ordinanza di sospensione che disponga l'immediato pagamento del rimborso oggetto di diniego, ma sarebbe ravvisabile anche l'esecuzione del provvedimento cautelare ex art. 669- *duodecies* c.p.c. con l'utilizzo, da parte del giudice, di tutti i poteri previsti per l'ottemperanza al fine di rendere effettivo il rimborso.

del rimborso, quindi anche la tutela cautelare, commisurata all'anzidetta tutela di merito, non può che manifestarsi nel senso della sospensione degli effetti preclusivi del provvedimento di diniego impugnato, portando così, seppur in via provvisoria, al rimborso delle somme a favore del contribuente, attraverso le consuete forme che caratterizzano il procedimento di rimborso. Anche in questo caso, come ogni ordinanza sospensiva prevista dall'art. 47 (ed in analogia con quanto previsto dal nuovo comma 1, secondo periodo, dell'art. 69³⁰⁰), l'ordinanza potrà essere subordinata, qual ora il giudice lo ritenga necessario, alla prestazione di "idonea" garanzia come forma di controcautela per l'Amministrazione finanziaria.

Anche confrontando la disciplina italiana, con quella dei principali paesi europei, si ha la conferma della tesi positiva sostenuta dalla maggior parte della dottrina³⁰¹.

Un'ulteriore riprova della correttezza di tale interpretazione estensiva³⁰², si ritrova nella disciplina riguardante l'impugnativa dei provvedimenti che dispongono la sospensione del pagamento dei crediti ai contribuenti a cui siano stati notificati atti di contestazione o di irrogazione di sanzioni, o che ne dispongono la compensazione, all'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997. La norma considera espressamente impugnabili tali provvedimenti e prevede che la Commissione tributaria, in sede di impugnazione dell'atto, ne possa disporre la sospensione *ex art. 47, D.lgs. 546/1992*. Si osserva come questi, siano atti che

³⁰⁰ Nonostante oggi, sempre a norma dell'art. 69 le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente sono immediatamente esecutive, "*il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia*", art. 69 d.lgs. n. 546/1992, 1 comma, secondo periodo.

³⁰¹ Nell'ordinamento tedesco (Finanzgerichtsordnung-FGO) sono previsti due strumenti di tutela giuridica provvisoria: die Aussetzung der Vollziehung (la sospensione dell'esecuzione) e die einstweilige Anordnung (il provvedimento provvisorio). Il contribuente può chiedere la sospensione dell'esecuzione oppure il provvedimento interinale, l'uno esclude l'altro. La differenza fondamentale tra le due misure cautelari è che la sospensione dell'esecuzione si riferisce sempre ad un atto amministrativo esecutivo (vollziehbarer Verwaltungsakt), mentre il provvedimento provvisorio è utilizzabile quando un atto amministrativo richiesto non è stato concesso, o un'altra attività dell'autorità è stata rifiutata, o in quei casi in cui il contribuente chieda che l'autorità faccia, tolleri, od ometta qualcosa nei suoi confronti, in materia di tributi. Per un raffronto tra la normativa italiana e quella tedesca, cfr. Boer, La tutela cautelare tributaria: un confronto tra disciplina italiana e tedesca, in Riv. dir. trib., 1995, n. 7-8, 795.

³⁰² Correttamente argomentata da Glendi, Dinieghi di rimborso e tutela cautelare, cit., p. 2541

incidono direttamente sul pagamento sospeso o sull'operata compensazione; in quanto tali, la statuita sospendibilità cautelare di siffatti provvedimenti non può che risolversi nell'esecuzione dei loro effetti, e cioè nell'effettuazione del pagamento. *“Il fatto che il legislatore abbia espressamente previsto e ricondotto nell'alveo dell'art. 47 citato una tutela cautelare, che non può che risolversi nell'attuazione del pagamento, sta per l'appunto a significare la ritenuta idoneità della norma in questione a realizzare siffatta tutela³⁰³”*.

Coloro che hanno escluso un'interpretazione estensiva dell'art. 47, hanno però cercato di risolvere il problema in questione, attraverso l'applicabilità al processo tributario dell'art. 700 c.p.c., che consentirebbe al giudice tributario di adottare tutti i provvedimenti d'urgenza che appaiano più idonei ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito, e quindi di emanare ordinanze che obblighino l'Amministrazione finanziaria a provvedere al rimborso negato.

Come affermato nel paragrafo precedente, oggi, alla luce della riforma del processo tributario avvenuta con d.lgs. n. 156/2015, si possono ritenere ormai superate le obiezioni di chi³⁰⁴, sosteneva che sarebbe illegittimo *“adottare in sede cautelare provvedimenti dotati di efficacia superiore”* a quella riconosciuta alle sentenze di condanna emesse dalle Commissioni tributarie nei confronti dell'ente impositore e a favore del contribuente, in quanto queste sarebbero esecutive soltanto se passate in giudicato. La modifica degli artt. 67-bis e 69 del d.lgs. n. 546/1992, che ha reso immediatamente esecutive le sentenze emesse a favore del contribuente, può oggi attribuire anche all'ordinanza cautelare quella forza di provvedimento anticipatorio, benché provvisorio, della futura sentenza di merito, rispettando in tal modo, in presenza di un pregiudizio imminente ed irreparabile per il contribuente, l'effettiva *ratio* dell'istituto cautelare basata sul principio chiovendiano per il quale *“la durata del processo non deve arrecare pregiudizio alla parte che ha ragione”*.

³⁰³ Op. cit. p. 2541

³⁰⁴ Russo, Manuale di diritto tributario, Il processo tributario, cit. p. 43.

CONCLUSIONI

Il presente lavoro si è proposto di analizzare, all'interno del processo tributario, il tema della tutela cautelare, ovverosia quell'istituto che risponde all'esigenza per cui "la durata del processo non deve arrecare pregiudizio alla parte che ha ragione".

Tema di particolare rilevanza in un contesto come quello tributario, considerando che la maggior parte degli atti emessi da parte dell'Amministrazione finanziaria, in virtù del potere di c.d. autotutela positiva che l'ordinamento le conferisce, sono immediatamente esecutivi, ovvero possono incidere direttamente nella sfera giuridica del contribuente, senza che sia necessario l'intervento di un giudice.

La questione di particolare interesse, su cui maggiormente l'elaborato si concentrerà, verte sulla recente revisione subita dall'istituto, operata per mezzo del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a cui si è voluto offrire un contributo interpretativo, andando ad comprendere come operano le nuove previsioni ed analizzando le questioni rimaste tuttora irrisolte.

Il percorso che ha portato alle seguenti conclusioni, non poteva che preliminarmente analizzare quella che è la *ratio* della tutela cautelare, qualificando l'istituto come strumento sia dell'effettività della tutela giurisdizionale, principio rinvenibile negli artt. 24 e 113 della Costituzione, che del principio del giusto processo ai sensi dell'art. 111 della Costituzione.

Si è poi esaminata la disciplina relativa al procedimento cautelare tributario, contenuta all'interno dell'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992, analizzando i presupposti, l'oggetto, la forma e il contenuto della domanda cautelare ed infine lo svolgersi dell'*iter* procedimentale che, anche a seguito della revisione operata dal d.lgs. n. 156/2015, fatta eccezione per le non rilevanti modifiche, quali l'immediata comunicazione alle parti del dispositivo, la garanzia alla quale la sospensione può essere condizionata e gli interessi previsti al comma 8-*bis* durante il periodo di sospensione, è rimasto in linea di massima invariato.

Uno dei punti di maggior rilievo critico della disciplina ante riforma, verteva sulla previsione di una tutela cautelare limitata al solo primo grado per espressa

previsione della legge delega n. 413/1991, la quale fissando le direttive per l'introduzione (per la prima volta nel processo tributario), parlava specificatamente di un provvedimento di sospensione che avrebbe dovuto avere, in ogni caso, "efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado", dando luogo a rilevanti discussioni dottrinali e giurisprudenziali sul tema. Anche la Consulta, nonostante da un punto di vista generale avesse, più volte, affermato che la disponibilità di misure cautelari costituisse componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione, quando poi è stata chiamata a pronunciarsi in merito al processo tributario, non si era mostrata favorevole ad una declaratoria d'incostituzionalità, respingendo sempre le denunce prospettate dalla maggior parte della dottrina. La limitazione era conseguenza di quanto disciplinato dall'art. 49 del D.Lgs. 546/1992, che aveva fin dall'origine escluso dal processo tributario l'applicazione dell'art. 337 c.p.c. e il relativo richiamo agli articoli 283 e 373 c.p.c. concernenti la sospensione, in tutto o in parte, dell'efficacia esecutiva o dell'esecuzione della sentenza civile impugnata, rispettivamente in appello e in Cassazione. La svolta si è avuta con la sentenza 17 giugno 2010, n. 217 (confermata poi dalla Suprema Corte con sentenza n. 2845 del 2012) con la quale la Corte Costituzionale, pur dichiarando ancora una volta inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, apriva le porte alla tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio attraverso un'interpretazione Costituzionalmente garantita della norma, consentendo in tal modo l'applicazione della disciplina civile, in forza del richiamo operato dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992.

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, c.d. Decreto "interpelli e contenzioso tributario", in linea con l'obiettivo programmatico della legge di delega n. 23/2014, il cui art. 10, n. 9), prevedeva la "*uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario*", ha esteso il rimedio della sospensione cautelare a partire dal 1° gennaio 2016 a tutte le fasi del giudizio, novellando espressamente la tutela cautelare nei giudizi di gravame con la modifica dell'art. 52, per l'appello e l'introduzione dell'art. 62-*bis*, per il

ricorso in cassazione, andando così a colmare il vuoto legislativo al quale fino ad allora aveva cercato di ovviare la giurisprudenza.

La nuova disciplina ha investito quindi l'intero procedimento cautelare, ma non solo. Ulteriori modifiche attuate dal d.lgs. n. 156/2015, influenti per quanto di qui trattato, riguardano l'art. 67-*bis*, rubricato "*esecuzione provvisoria*", in base alla quale le "*sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo*", e quella dell'art. 69, primo comma, che ha previsto l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, non essendo più necessaria l'attesa del passaggio in giudicato. Per queste ragioni, il legislatore della riforma, allo scopo di assicurare la "*generalizzazione dello strumento cautelare*", non poteva non tenere conto della circostanza che, per effetto della riformulazione degli artt. 69, 70 del d.lgs. 546/1992, anche l'Amministrazione finanziaria potrà trovarsi, d'ora in poi, ove soccombente, nella necessità di invocare a sua volta la misura cautelare. In tal caso, l'oggetto della cautela non potrà essere la sospensione dell'atto impugnato, quanto piuttosto la sentenza che lo ha annullato o, per quanto riguarda l'obbligo restitutorio che discende dall'effetto c.d. esterno della sentenza di annullamento del provvedimento impugnato.

La vera e propria novità che emerge in ambito cautelare, a seguito del d.lgs. n. 156/2015, sul piano pratico quindi, non è data dalla disciplina dell'inibitoria in sede di gravame (che già veniva accordata per il contribuente a seguito dell'evoluzione giurisprudenziale), ma dall'aver qui dettato una nuova e necessaria disciplina dell'inibitoria "pro-Fisco", in stretta correlazione all'estesa possibilità di accesso al giudizio di ottemperanza, pur di fronte a sentenze non ancora dotate dell'efficacia del giudicato.

L'intervento di riforma tuttavia non è dei più felici sul piano del dettato normativo.

Il legislatore imposta in modo non del tutto nitido la questione dei rapporti tra sentenza e atto impugnato, condizionato forse più dalle critiche pervenute in dottrina, a seconda che la norma si fosse conformata a quella natura del processo tributario che può essere ricondotta alla teoria dell'impugnazione-merito, come

ormai fermamente assunto dalla giurisprudenza costituzionale, a dispetto di quella parte, seppur autorevole, della dottrina riconducibile all'orientamento costitutivista dell'impugnazione annullamento.

La tecnica legislativa, è stata quella di prevedere la possibile sospensione della sentenza impugnata, da parte, genericamente, di chi propone appello e, comunque, la sospensione dell'atto, da parte del contribuente.

Art. 52, comma 2: *“L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”*.

Dubbi non sussistono per l'Amministrazione finanziaria; cioè nel caso di accoglimento del ricorso del contribuente, con conseguente sentenza di condanna a suo carico, la Commissione tributaria regionale potrà inibire, ad istanza della stessa Amministrazione finanziaria appellante, l'esecutorietà della sentenza pronunciata da parte della Commissione tributaria provinciale.

Più controverso è invece quello che riguarda il contribuente. L'Agenzia delle entrate, con la Circolare n. 38/E/2015, non considera rilevante la questione ma, anzi, attribuisce al contribuente la possibilità di richiedere, in contemporanea, la sospensiva di entrambi i provvedimenti.

Alle medesime conclusioni è giunta parte della dottrina, che in ragione della difficile comprensione del significato da attribuire alla parola “comunque” ha ritenuto che tale avverbio possa far pensare alla possibilità una duplicazione di istanze cautelari. Situazione difficile da immaginare e gestire, in quanto nonostante abbiano come obiettivo comune la paralisi della riscossione da parte dell'Ufficio impositore, si basano su due provvedimenti diversi, la cui condizione sospensiva è legata alla verifica di altrettanti presupposti diversi; ma tale soluzione non può essere condivisibile neanche da un punto di vista della domanda stessa, in relazione alla sua *causa petendi*, in quanto un'errata domanda cautelare, o meglio, una domanda cautelare contenente la richiesta di sospensione di entrambi i provvedimenti, quando in realtà avrebbe dovuto essere formulata

soltanto in relazione ad uno solo di essi, potrebbe avere delle conseguenze dirette sull'andamento della controversia, condannando al pagamento delle spese sul capo della domanda sul quale il giudice di appello dà torto.

C'è chi invece, attribuisce all'avverbio "comunque" del comma 2, art. 52 d.lgs. 546/1992, il significato di cumulativo, arrivando a sostenere che il contribuente ed il suo difensore, non si devono limitare a chiedere la sospensione dell'esecuzione delle sentenze impugnate, ma devono anche chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto originario per evitare che l'Ufficio iscriva a ruolo o continui a richiedere il pagamento dell'originaria iscrizione a ruolo del terzo ai sensi dell'articolo 15, comma 1, del d.P.R. n. 602/1973.

In ultimo, parte autorevole di dottrina, di chiara e rinomata impronta costitutivista, partendo dall'assunto che mai si potrebbe immaginare che l'ente impositore o l'agente della riscossione possano servirsi di una sentenza del giudice tributario per notificare un atto di precetto sul quale dare avvio all'esecuzione forzata tramite il pignoramento, trae le proprie conclusioni sull'esegesi del comma 2, dell'art. 52, sostenendo che, pur facendo la norma espresso richiamo all'"appellante", e prescindendo questa generica espressione da ogni riferimento specifico su chi debba rientrare in tale richiamo, se contribuente o Ufficio, l'espressione si riferisca alla sola parte pubblica, individuata così in quanto potrà essere, a seconda della controversia, l'Ufficio, l'ente impositore, l'agente della riscossione. Se in primo grado è soccombente l'Ufficio, questi, con l'appello, potrà chiedere la sospensione dell'esecutività "della sentenza impugnata" per impedire l'effetto legale che da essa consegue, se, viceversa, è soccombente in primo grado il contribuente, questi, avvalendosi del secondo periodo del comma 2 dell'art. 52, potrà chiedere al giudice del gravame la sospensione "dell'esecutività dell'atto" e non della sentenza.

In questo lavoro, si è provato a dimostrare, che nonostante il legislatore delegato è sicuramente mancato di chiarezza e semplicità nell'attuare le chiare direttive dettate dalla legge delega n. 23/2014, è rimasto legato comunque ad una sua logica di fondo, incompresa dalla maggior parte dei lettori, che ha portato il già "infelice" epilogo normativo a delle interpretazioni, poc'anzi riassunte, ancora

più inconcepibili. L'avverbio "comunque", da molti ritenuto di significato incomprensibile, in realtà ha una chiara e specifica finalità, dettata dal legislatore. Il *focus* del problema è da individuare in una previsione, a cui si lega tutta la predisposizione da parte del legislatore dell'art. 52, oggi però non più presente nel medesimo articolo. Infatti, nella versione definitiva, è stato espunto il comma 7 dell'art. 52, originariamente previsto e presente fino all'ultima stesura, che prevedeva la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del primo grado di giudizio nel caso in cui veniva sospesa l'esecutività della sentenza favorevole al contribuente. Il legislatore delegato si è limitato ad eliminare solamente tale ultimo comma, fortemente criticato in dottrina, senza però modificare tutto il dettato normativo dei commi precedenti legati inequivocabilmente dal *continuum* di tale previsione.

Prima di tutto si ritiene di precisare che per sospensione della esecutività della sentenza impugnata, si deve intendere non solo, in senso rigoroso e stretto, la sospensione delle condanne contenute in sentenza, ma anche la paralisi degli effetti della sentenza impugnata sulla riscossione frazionata degli importi contenuti negli atti.

È qui il cuore della norma: l'Amministrazione finanziaria, in caso di soccombenza, può ottenere la tutela cautelare non solo quale inibitoria dell'azione esecutiva della parte vittoriosa, ma anche come anticipazione del possibile esito positivo del gravame, così che, nelle more dell'appello, sarebbe ancora possibile ripristinare la riscuotibilità parziale di 1/3, come se la sentenza di primo grado non fosse stata pronunciata (in quanto i suoi effetti sarebbero paralizzati dalla sospensione). È qui che entra in gioco il secondo periodo del 2° comma dell'art. 52, dove il legislatore, nella consapevolezza che questa tutela cautelare anticipatoria pro-fisco e quindi la riattivazione dell'esecutività delle somme riscuotibili in primo grado, è suscettibile di arrecare un danno grave e irreparabile alla parte vittoriosa (si spiega il perché la formula qui è del "danno grave e irreparabile", analogamente a quella dell'art. 47), si è premurato di offrire anche ad essa un rimedio, attribuendo per l'appunto al contribuente "comunque"

(ecco il significato di comunque) la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto la cui esecuzione è stata ripresa.

Riassumendo, nel processo tributario, qualunque sia l'esito del giudizio, il titolo per l'azione esecutiva è sempre costituito dalla sentenza; nel caso in cui, poi, la sentenza favorevole al contribuente venga sospesa dal giudice di secondo grado ad istanza della parte pubblica appellante, e poiché questa sospensione fa rivivere l'esecutività dell'atto impugnato, al contribuente è attribuita la possibilità, come in primo grado, di sospendere l'esecuzione dell'atto qualora questa possa arrecargli un pregiudizio. È una sorta di processo incidentale nel processo incidentale. Che questa lettura a livello d'insieme sia corretta, a mio avviso viene confermata da molteplici passaggi dell'art. 52, descritti ed argomentati all'interno del lavoro.

La conclusione che se ne trae, è quella secondo la quale, a parere di chi scrive, le interpretazioni finora prospettate, non siano corrette da un punto di vista della logica che ha ispirato il *conditor* al momento della redazione della norma, contrariamente invece a quella da ultimo fornita nel presente lavoro. Interpretazione però, che, a ben vedere, risulterebbe negativa per il contribuente, in quanto a seguito della concessione della sospensione della sentenza a favore della *pars publica*, si vedrebbe riattivata l'esecutività delle somme riscuotibili in primo grado, dopo che una sentenza gli ha dato ragione nel merito. L'Agenzia delle Entrate, che, a rigor di logica, avrebbe dovuto seguire una linea simile a quella qui tracciata, nella Circolare n. 38/E, esplicativa al d.lgs. 546/1992, sostiene che l'eliminazione del comma 7 dell'art. 52 sarebbe indice della volontà del legislatore di escludere la possibilità che l'Ufficio proceda nel frattempo alla riscossione delle somme "esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado".

Il contribuente non può che esserne felice...

Ancora poche sono le pronunce giurisprudenziali a cui fare riferimento; in realtà perché il problema ancora non si pone. La prevista tutela cautelare pro-fisco, da cui discenderebbe la necessità di sospendere l'atto per il contribuente, ancora non è operativa, in quanto non è operativa l'immediata esecutività delle sentenze a favore del contribuente.

Secondo il d.lgs. n. 156/2015, le modifiche in tema di esecutività delle sentenze di condanna dell'Amministrazione, sono efficaci solo a partire dal 1° giugno 2016, data entro la quale, avrebbe dovuto essere emanato il decreto del Ministero delle Finanze in ordine al contenuto della garanzia ex art. 69, cui l'esecuzione della sentenza può essere subordinata.

L'Agenzia delle Entrate ha previsto che per le sentenze già depositate alla data del 1° giugno 2016, e in mancanza del decreto ministeriale, anche per quelle depositate successivamente a tale data, rimanga in vigore il vecchio art. 69, ai sensi del quale la sentenza di condanna dell'Ufficio al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio, non è immediatamente esecutiva e deve essere eseguita solo dopo il passaggio in giudicato.

Il legislatore subordina ad una condizione meramente potestativa, quale l'emanazione del decreto ministeriale, l'efficacia di una ordinanza di sospensione o di una sentenza. Situazione abbastanza singolare, in quanto l'attuazione di disposizioni poste a presidio dei diritti del contribuente viene a dipendere dalla celerità del Ministero delle Finanze, che nel processo è la controparte del contribuente.

Infine, nell'ultimo capitolo, sono state esaminate alcune questioni problematiche che neanche la recente riforma si è occupata di risolvere e che ancora oggi rimangono aperte:

- a) L'assenza del reclamo avverso l'ordinanza cautelare
- b) La mancanza di forme di tutela esperibili anche *ante causam*
- c) L'applicabilità della tutela cautelare anche ai c.d. "atti negativi"

Inevitabili sono stati i richiami alle discipline previste in tal senso, all'interno dei processi civile e amministrativo.

Partendo dall'ultimo dei problemi qui elencati, ovvero quello relativo alla possibilità di sospendere quegli atti contenuti nell'art. 19, del d.lgs. n. 546 del 1992, alla lett. g) rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, e alla lett. h) diniego o revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari. I problemi maggiori si incontrano agli atti indicati alla lett. g), in quanto

scontano la critica mossa da parte della dottrina e da parte dell' Agenzia delle Entrate secondo i quali con la sospensione non può imporsi all' Amministrazione un "obbligo di *facere* positivo". Dopo aver appurato che anche tali atti soddisfano i requisiti di accesso all' istituto, si è provato a sostenere che un' interpretazione estensiva dell' art. 47, che ammetta la sospensiva anche di tali atti, sia quella ritenuta più corretta, anche dal punto di vista della *ratio* della tutela cautelare. La tutela di merito si risolve necessariamente nell' annullamento di tali provvedimenti e quindi nell' eliminazione dei relativi effetti preclusivi o ostativi del rimborso, quindi anche la tutela cautelare, commisurata all' anzidetta tutela di merito, non può che manifestarsi nel senso della sospensione degli effetti preclusivi del provvedimento di diniego impugnato, portando così, seppur in via provvisoria, al rimborso delle somme a favore del contribuente, attraverso le consuete forme che caratterizzano il procedimento di rimborso.

Altro interessante profilo analizzato riguarda l' assenza del reclamo contro l' ordinanza cautelare: Nel processo tributario, il legislatore del 1992 ha escluso l' introduzione di ogni tipo di rimedio impugnatorio contro l' ordinanza di accoglimento/rigetto della sospensione cautelare, differenziandosi così da quella che è la disciplina prevista nel processo civile e in quello amministrativo, i quali hanno previsto, una il reclamo e l' altra l' appello sui provvedimenti di accoglimento/rigetto dell' istanza.

Si è provato qui, attraverso un parallelismo con l' evoluzione della disciplina nel processo civile, a sostenere la necessità di riconoscere anche nel processo tributario, al solo contribuente, il rimedio del reclamo contro l' ordinanza che rigetti l' istanza di sospensiva, in modo da "riequilibrare", quantomeno in sede processuale, la disparità delle condizioni materiali di partenza presenti in ambito tributario, legate al meccanismo stesso del prelievo fiscale. In tal modo si è arrivati a concludere che l' art. 47 d.lgs. n. 546/1992 (ed i relativi art. 52 e 62-bis qualora l' ordinanza di rigetto della sospensione ricada sul contribuente), sia costituzionalmente illegittimo nella parte in cui dichiara non impugnabile l' ordinanza di sospensione, per contrasto con il principio della parità delle parti di cui all' art. 111, comma 2, Costituzione.

Ultima questione a cui si è voluto offrire una riflessione critica, riguarda l'assenza nel processo tributario di forme di tutela cautelare esperibili *ante causam*, presenti invece tanto nel modello civile che in quello amministrativo.

La dottrina si è sempre interrogata sulla possibilità di ammettere comunque, in questo modello processuale, lo strumento rappresentato dall'art. 700 c.p.c., per il rinvio operato dall'art. 1 comma 2, d.lgs. n. 546/1992. Possibilità negata in passato sia da chi, in stampo costitutivista, ne ha ritenuto l'incompatibilità con il processo tributario, che resta essenzialmente strutturato quale impugnativa per l'annullamento di atti, e che la tutela cautelare ad esso correlata assume la forma della sospensione incidentale; ma anche da chi, fautore della teoria dichiarativista, sosteneva che sarebbe illegittimo "*adottare in sede cautelare provvedimenti dotati di efficacia superiore*" a quella riconosciuta alle sentenze di condanna emesse dalle Commissioni tributarie nei confronti dell'ente impositore e a favore del contribuente, che sarebbero esecutive soltanto se passate in giudicato. Tali autorevoli opinioni, possono dirsi forse oggi superate dall'ormai chiara giurisprudenza riguardo alla natura del processo tributario, ed alla luce della riforma intervenuta sull'immediata esecutività delle sentenze pro-contribuente.

Nell'analisi effettuata si è arrivati a concludere che il riconoscimento della tutela cautelare *ante causam* nel processo tributario va ricercato, a parere di chi scrive, non come applicazione ex. art. 700 c.p.c. in forza del rinvio operato dall'art. 1 comma 2, d.lgs. n. 546/1992, ma in relazione ad una protezione cautelare Costituzionalmente generalizzata al fine di garantire un "giusto processo", in "condizioni di parità", al fine di far ottenere al ricorrente una tutela piena ed effettiva, ravvisando altrimenti la violazione dell'art. 111, della Costituzione.

È stato in questo caso di fondamentale importanza, il confronto con lo sviluppo che ha avuto nel tempo l'istituto all'interno del processo amministrativo che ha portato all'ottenimento di una tutela cautelare *ante causam* anche per i portatori di interessi legittimi (in passato negata dalla Consulta che la riteneva accordabile solo ai diritti soggettivi).

Considerando che la questione non è stata ne affrontata, ne risolta, dalla recente modifica che ha subito l'istituto con il d.lgs. n. 156/2015, pare dunque che la strada attraverso la quale possa avvenire tale riconoscimento sia quella di fronte alla Consulta, così come è accaduto per il rito amministrativo, denunciando l'incostituzionalità dell'art. 47 d.lgs. n. 546/1992, "parafrasando" TAR Lombardia 15 febbraio 2001, "*nella parte in cui esclude la tutela ante causam e la conseguente applicabilità dell'art. 700 e degli artt. 669 e ss c.p.c., davanti*", questa volta, "*al giudice tributario*", in riferimento agli artt. 3, 24, 111 comma 2 e 113, Cost.

BIBLIOGRAFIA

MONOGRAFIE

- Allorio E., Diritto processuale tributario, Milano, 1942
- Bafile, Il nuovo processo tributario, Padova, 1994
- Baglione T. – Menchini S. – Miccinesi M., Il nuovo processo tributario. Commentario, Giuffrè editore, Milano, 1997.
- Bartolini F. – Repregosi M.L., Il codice del nuovo contenzioso tributario, Piacenza, 1996
- Battistoni Ferrara F., voce Obbligazioni nel diritto tributario, in Dig. comm., III, Torino, 1994
- Bellagamba G., Il contenzioso tributario dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996, n. 259, Torino, 1996
- Calamandrei P., Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari, Padova, 1939
- Chiovenda G., Principi di diritto processuale civile, Napoli, 1923
- Consolo C., Spiegazioni di diritto processuale civile, Tomo I, - Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive, Padova, 2008
- Della Valle E. – Ficari V. – Marini G., Il processo tributario, Cedam, Padova, 2008
- Falsitta G., Manuale di diritto tributario, Padova, 1997

- Finocchiaro A. –Finocchiaro M., Commentario al nuovo processo tributario, Giuffrè editore, Milano, 1996
- Gilardi - Loi - Patrone - Scuffi , Il nuovo processo tributario, Milano, 1993
- Glendi C. – Consolo C. – Contrino A., Abuso del diritto e novità sul processo tributario, IPSOA, Milano, 2016
- Glendi C., Commentario delle leggi sul contenzioso tributario, Milano, 1990
- Glendi C., L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984
- Pistolesi F., L'appello nel processo tributario, Torino, 2002
- Randazzo F., L'esecuzione delle sentenze tributarie, Milano, 2003
- Russo P., Manuale di diritto tributario, Il processo tributario, Milano, 2005
- Russo P., Manuale di diritto tributario, Parte Generale, Milano, 2002
- Tesauro F., Profili sistematici del processo tributario, Padova, 1980

DOTTRINA

- Accordino P., Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata da asistematicità, in Riv. dir. trib., 2008
- Basilavacchia M., L'esecuzione delle sentenze e la riscossione frazionata del tributo, in Summa, 1997

- Bellè B., La tutela cautelare nel processo tributario, in *Diritto e pratica tributaria*, 2005
- Cicala M., Procedimento cautelare in pendenza del giudizio davanti alla Corte di Cassazione, in *Le Guide, il fisco, esecuzione di atti e sentenze nel processo tributario*, Luglio 2016
- Colli Vignarelli A., Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario, in *Rass. trib.*, 1996, 585.
- Colli Vignarelli A., La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione: problematiche e prospettive attuali, in *Riv. dir. trib.*, 2011
- Conigliaro M., Tutela cautelare estesa a tutti i gradi del giudizio tributario, in *Il Fisco* n. 45/2015.
- D'abruzzo G., Il procedimento cautelare nella riforma del processo tributario, in *Riv. Dir. trib.*, 1997
- De Mita E., l'accertamento esecutivo deroga ai principi, in *Il Sole – 24 Ore* del 13 giugno 2010
- Falcone G., Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete, *il Fisco*, 1996
- Fantozzi A., Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria, in *Riv. dir. trib.*, 2004
- Ferrà G., Sospensione in via cautelare dell'atto impugnato e art. 700 c.p.c., in *Corr. trib.*, 1996
- Franzoni G., “Sentenze con tutela cautelare pro-fisco”, in *Il Sole – 24 Ore* del 14 agosto 2015

- Giovannini A., Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario, in Riv. dir. trib. 1998, I
- Giovannini A., Riscossione in base al ruolo e gli atti di accertamento, in Rass. trib., 2011
- Glendi C. La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari), in Dir. e prat. trib., 1999
- Glendi C., "Neoescrenze" normative processualtributaristiche: l'inibitoria in appello, in Corr. Trib. 29/2016
- Glendi C., Atti "impoesattivi" e tutela cautelare, in Corr. Trib., 2011
- Glendi C., Dinieghi di rimborso e tutela cautelare, Corriere Tributario, n. 34/1999, p. 2537 e ss.
- Glendi C., Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di decreto delegato sul contenzioso, in Corr. Trib. n. 32/2015
- Glendi C., La tutela cautelare in pendenza di ricorsi per cassazione contro le sentenze dei giudici tributari di secondo grado, in Riv. giur. trib., 2012
- Glendi C., nuovi profili della tutela cautelare a fronte degli atti "impoesattivi", in Corr. Trib. 2012
- Glendi C., Prime esperienze sul nuovo processo cautelare, GT – Riv. giur. trib., 1996
- Glendi C., Primi approcci giurisprudenziali alla "nuova" inibitoria in pendenza di ricorso per cassazione nel processo tributario, in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria 10/2016

- Glendi C., Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado, in Corr. trib. n. 30/2010
- Leo M., La riforma del contenzioso tributario: cose fatte e cose da fare, in Il fisco n.42/2015.
- Messina S.M., La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, in Corr. Trib., 2007
- Randazzo F., La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario, in Corr. Trib. n. 5/2016
- Randazzo F., La tutela cautelare dopo il primo grado passa attraverso la sospensione dell'atto impugnato, non della sentenza, in Corr. Trib. 3/2014
- Tesauro F., Giusto processo e processo tributario, in Rass. Trib., 2006.
- Tesauro F., La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale, in Boll. trib. n. 23, 1999
- Tosi L., L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario riformato, in Boll. Trib., 1993
- Villani M., La competenza delle commissioni tributarie quali organi speciali di giurisdizione, 2008, legali.com
- Villani M., La tutela cautelare nel nuovo processo tributario, in "Filodiritto"
- Zanotti N., La sospensione cautelare in grado di appello, in Rass. trib., n. 4/2011