



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



S.A.F. MASTER

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

IL PROCESSO TRIBUTARIO

Milano, 1.12.2014

LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

di Maurizio Logozzo

* * *

1. LE DIVERSE TIPOLOGIE DELLA SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE DEI TRIBUTI

Nel nostro ordinamento tributario esistono diverse tipologie della sospensione della riscossione dei tributi. Al fine di identificare le diverse forme di sospensione della riscossione è opportuno partire dagli organi/soggetti a cui è attribuito il potere di sospensione, anche in un momento antecedente alla emanazione di un qualsiasi atto impositivo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Gli organi sono:

- il **Ministero dell'Economia e delle Finanze**, il quale può sospendere la riscossione, per non più di 12 mesi, in presenza di situazioni eccezionali, a carattere generale o relative ad una area significativa del territorio nazionale, situazioni che alterino gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto con il contribuente. Si tratta di una forma di sospensione generalizzata e determinata da eventi eccezionali ed imprevedibili (cfr. **art. 19 bis, D.P.R. n. 602/1973** "Se si verificano situazioni eccezionali, a carattere

generale o relative ad un'area significativa del territorio, tali da alterare gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto con i contribuenti, la riscossione può essere sospesa, per non più di dodici mesi, con decreto del Ministero delle finanze”; **art. 9, comma 2, L. n. 212/2000** “*Con proprio decreto il Ministro delle finanze, sentito il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, può sospendere o differire il termine per l’adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili”*);

- il **sospensione legale in presenza di accertamento esecutivo in materia di imposte dirette, IVA, IRAP e relative sanzioni**. Il D.L. 78/2010, convertito in Legge n. 122/2010 ha introdotto il **blocco automatico della esecuzione dell’atto impugnato**, a prescindere dalla eventuale impugnazione, per un periodo di 180 giorni, con decorrenza del termine di 30 giorni per l’affidamento in carico della riscossione all’Agente della riscossione. Tale termine, tuttavia, non trova applicazione né con riguardo alle misure cautelari, né a quelle conservative del fisco, né quando vi sia il fondato pericolo per la riscossione, come previsto per il ruolo straordinario. La sospensione automatica della riscossione e del pagamento opera anche con riguardo al **reclamo e alla mediazione**: ai sensi della Legge n. 147/2013 la riscossione delle somme pretese con gli atti oggetto di reclamo è sospesa sino alla data da cui decorre il termine per la costituzione in giudizio, ad eccezione del caso di improcedibilità del ricorso quando, ad esempio, non sia stato proposto il reclamo (cfr. **art. 17 bis, comma 9 bis, D.Lgs. n. 546/1992** “*La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all’atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all’articolo 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d’imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2*”). Inoltre, vi è una sospensione automatica anche nel caso di presentazione dell’**istanza di accertamento con adesione**. Infatti, l’**art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 218/1997** sancisce che: “*Il termine per l’impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell’imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell’articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell’istanza del contribuente; l’iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall’ufficio, ai sensi dell’articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora*

ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza”;

- l'**Amministrazione Finanziaria**, la quale ha un potere di sospensione amministrativa della riscossione fiscale (si parla di autotutela esecutiva), previsto dall'**art. 39, D.P.R. n. 602/1973** (“1. Il ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione. 2. Sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale si applicano gli interessi al tasso del sette per cento annuo; tali interessi sono riscossi mediante ruolo formato dall'ufficio che ha emesso il provvedimento di sospensione”) e, in materia di autotutela, dall'**art. 2quater, L. n. 656/94** (“1. Con decreti del Ministro delle finanze sono indicati gli organi dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione. Ibis. Nel potere di annullamento o di revoca di cui al comma 1 deve intendersi compreso anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato. Iter. Le regioni, le province e i comuni indicano, secondo i rispettivi ordinamenti, gli organi competenti per l'esercizio dei poteri indicati dai commi 1 e 1-bis relativamente agli atti concernenti i tributi di loro competenza. Iquater. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessa con la pubblicazione della sentenza...”);

- l'**Agente della riscossione (Equitalia S.p.A.)**, che ha il compito di procedere alla riscossione dell'imposta risultante dall'avviso di accertamento esecutivo o dal ruolo. Il potere di sospensione è stato previsto dagli **artt. 537 e 538, L. n. 228/2012** (“Legge Stabilità 2013”). Essa ha introdotto una sospensione immediata della riscossione per tutti i provvedimenti esecutivi o cautelari (ipoteca e fermo amministrativo), nel caso in cui, entro 90 giorni dalla notifica degli stessi, venga fornita prova della 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 (ad esempio: l'inesistenza del credito per decadenza, prescrizione, intervenuto pagamento, *etc.*);

- il **Giudice tributario**. Questo è il tema della tutela cautelare che verrà svolto nel proseguo;

- il **Giudice ordinario**, il quale ha un potere di sospensione nella speciale procedura c.d. "esattoriale", disciplinata dal Titolo II (riscossione coattiva) del D.P.R. n. 602/73. In questa fattispecie si presuppone una opposizione alla esecuzione ex **art. 615 c.p.c.** o una opposizione agli atti esecutivi ex **art. 617 c.p.c.** (cfr. **art. 60, D.P.R. n. 602/73** "*Il giudice dell'esecuzione non può sospendere il processo esecutivo, salvo che ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno*").

Con riguardo alla sospensione giudiziale tributaria, è solo con l'introduzione dell'**art. 47, D.Lgs. n. 546/1992** che si è cercato di dare una risposta concreta ad uno dei più gravi problemi dell'ordinamento tributario, ovverosia la tutela cautelare nel processo.

Infatti, il sistema previgente al 1992, disciplinato dal D.P.R. n. 636/1972, risultava essere affetto da una grave carenza, atteso che gli istituti della riscossione frazionata e della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato da parte dell'Intendente della Finanza, non assicuravano al contribuente un'adeguata copertura in tal senso.

Dal punto di vista storico è importante sottolineare come gli istituti a cui nella prassi si faceva riferimento per ottenere la sospensione erano due:

1) il ricorso al giudice ordinario ex **art. 700 c.p.c.** ("*Fuori dei casi regolati nelle precedenti sezioni di questo capo, chi ha fondato motivo di temere che durante il tempo occorrente per far valere il suo diritto in via ordinaria, questo sia minacciato da un pregiudizio imminente e irreparabile, può chiedere con ricorso al giudice i provvedimenti d'urgenza, che appaiono, secondo le circostanze, più idonei ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito*"). Questa norma prevede una tutela a carattere residuale, esperibile solo nel caso in cui non vi sia nell'ordinamento una disposizione che consenta di ottenere una tutela cautelare;

2) il **ricorso alla Giustizia Amministrativa (T.A.R.)**, avverso il diniego dell'istanza di sospensione presentata ai sensi dell'**art. 39, D.P.R. n. 602/19733**, al fine di richiedere la sospensiva da parte del T.A.R..

Alla luce dell'anzidetto, è evidente la svolta introdotta dall'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992: esso ha espressamente previsto nel nostro ordinamento tributario la tutela cautelare, superando ogni dibattito antecedente circa l'applicabilità della stessa nel processo.

L'art. 47 ha previsto delle caratteristiche particolari della tutela cautelare, che verranno analizzate nel paragrafo successivo.

Ciò che preme rilevare è la **diversità rispetto a quella civile**: innanzitutto, la tutela cautelare tributaria ha **contenuto tipico**, potendo incidere solo sulla sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato (a differenza del giudizio civile dove è previsto un provvedimento d'urgenza innominato a contenuto variabile); in secondo luogo, è necessario che vi sia un **processo già instaurato**, non essendo possibile una inibitoria antecedente allo stesso (come avviene invece nel giudizio civile ai sensi dell'art. 669 ter c.p.c.).

* * *

2. LA SOSPENSIONE GIUDIZIALE NEL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO

Con riguardo agli atti che possono essere oggetto di sospensione, preliminarmente è opportuno chiarire che la disciplina introdotta dall'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, concerne solo gli **atti c.d. "impoesattivi"**, cioè contenenti l'intimazione ad adempiere (che ha preso il posto dell'avviso di mora, avente funzione di precetto).

Ovviamente non sono sospendibili gli atti c.d. "negativi" (quali il rifiuto espresso o tacito di restituzione dei tributi, sanzioni pecuniarie, interessi o altri accessori non dovuti; il diniego o la revoca di agevolazioni; il rigetto di definizione agevolata dei rapporti tributari).

Tale limite è giustificato dalla circostanza che la concessione della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato non può concretizzarsi in un obbligo di fare a carico dell'Amministrazione Finanziaria.

Storicamente si è sempre sostenuto che la sospensione fosse inammissibile con riguardo a tutti quegli atti privi di effetti esecutivi immediati, che, prima del 2011 erano rappresentati dalla iscrizione a ruolo e dalla conseguente notifica della cartella di pagamento.

Oggi, alla presenza del nuovo accertamento esecutivo introdotto con il D.L. n. 78/2010, convertito in L. n. 122/2010, **la problematica della sequenza procedimentale accertamento – iscrizione a ruolo è superata** (solo per imposte dirette, IVA, IRAP e relative sanzioni).

Pertanto, con riferimento ai nuovi accertamenti esecutivi, **la capacità di generare il pericolo di un danno attuale o imminente è sussistente in re ipsa**, con la conseguenza che questi potranno essere immediatamente oggetto di sospensione laddove ne sussistano i presupposti.

Il giudizio cautelare, sebbene sia **incidentale** 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 dall'esecuzione dell'atto impugnato.

In ogni caso, il giudizio cautelare, a differenza di quello principale, richiede che il Giudice ponga in essere una minima valutazione prognostica 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.

A tal fine, la Commissione Tributaria Provinciale adita per l'impugnazione in via principale dovrà porre in essere un **bilanciamento tra l'interesse del contribuente e quello contrapposto dell'Erario**, accertando che nel caso concreto vi sia una **sproporzione** tra la soddisfazione della pretesa dell'Amministrazione e la condizione economico/finanziaria del contribuente.

I requisiti richiesti per la concessione del provvedimento di sospensione sono il ***fumus boni iuris*** e il ***periculum in mora***. Senza dilungarmi troppo su questi due presupposti fondamentali che verranno ampiamente trattati successivamente, è sufficiente ricordare che questi debbono sempre coesistere. Non sono alternativi tra di loro.

Oggi, molto interessante è la c.d. "Teoria dei vasi comunicanti" secondo cui è addirittura possibile una valutazione combinata del *quantum* dei due presupposti, tale da consentire un bilanciamento o una compensazione tra gli stessi (per esempio: 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 e sensata di quanto ordinariamente richiesto a quei fini).

In altri termini, intendo sostenere che ordinariamente **il *fumus boni iuris* è *in re ipsa*** (già sussiste con riguardo ai motivi di ricorso proposti), altrimenti si dovrebbe ritenere che il ricorso sia manifestamente, più che infondato, **temerario**, cioè un ricorso c.d. “cautelativo” (che vuol dire proposto ad altri fini).

La potestà cautelare può essere legittimamente esercitata o con la proposizione di una istanza motivata inserita nel ricorso o con una istanza formulata in seguito, con atto separato da notificare alle altre parti e da depositare successivamente presso la segreteria della Commissione Tributaria Provinciale competente, ai sensi del **comma 1**.

L’istanza deve essere ampiamente motivata con riferimento alle ragioni di fatto e di diritto che permettano di ritenere esistenti il *periculum in mora* e il *fumus boni iuris*.

A tal fine, le parti devono allegare alla propria istanza cautelare **mezzi di prova** a sostegno, in particolare, dell’esistenza del *periculum in mora*.

Singolare è l’ipotesi di presentazione dell’istanza cautelare a mezzo di atto separato rispetto al ricorso introduttivo al giudizio: la giustificazione della disposizione è certamente rinvenibile nell’eventualità che le esigenze cautelari sorgano in corso di lite, ovvero sia successivamente alla proposizione del ricorso.

Con riguardo a quest’ultima modalità di richiesta della tutela cautelare, la legge presenta evidenti **lacune**: in primo luogo, non indica alcun termine ultimo per la proposizione, alimentando un ampio dibattito tra chi sostiene che esso coincida con l’udienza di trattazione della causa nel merito, o tra chi ha ritenuto che tale termine spiri in un momento anteriore (da identificarsi nel momento in cui viene fissata l’udienza di trattazione, o nel momento in cui scade il termine per provvedere al pagamento dell’atto impugnato); in secondo luogo, non vi sono indicazioni sulla forma di tale istanza, introducendo un richiamo generale al principio di libertà delle forme dettato dall’art. 121 c.p.c.. (“*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*”).

Una volta presentata l'istanza cautelare, il Presidente della Sezione provvederà con decreto alla fissazione dell'udienza per la trattazione nella prima camera di consiglio utile, disponendone la comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima (**comma 2**). La Commissione dovrà pronunciarsi in via cautelare nel termine, meramente ordinatorio, di 180 giorni (termine equivalente a quello della sospensione legale in pendenza della riscossione).

È prevista una ipotesi di **intervento anticipato** del Presidente della Sezione assegnataria del ricorso principale: infatti, ai sensi del **comma 3** (*“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”*), nei casi di particolare ed eccezionale urgenza è ammesso che il Presidente possa disporre, senza l'audizione delle parti, una **“sospensione interinale”** (l'urgenza dovrà essere valutata in relazione all'imminenza del pericolo del danno grave ed irreparabile).

Questa è una sospensione che produce effetti provvisori fino alla successiva pronuncia cautelare, che potrà confermare o modificare il decreto già esistente, o, anche decidere il merito della lite per accelerare la definizione del processo.

All'udienza collegiale, la Commissione potrà trattare solo ed esclusivamente l'esame della fondatezza dell'istanza di sospensione: in tale sede potranno essere esercitati **tutti i poteri probatori** attribuiti dall'**art. 7, D.Lgs. n. 546/1992**.

Il giudizio cautelare termina con una **ordinanza non impugnabile** (né reclamabile, a differenza di quanto previsto nel giudizio civile ai sensi dell'art. 669 terdecies, c.p.c.).

L'ordinanza deve essere motivata e produrrà effetti provvisori sino alla pubblicazione della sentenza di primo grado, che avviene con il deposito.

Il provvedimento potrà accogliere la richiesta del contribuente o rigettarla, sia per motivi di merito, che per motivi di rito.

La motivazione svolge un ruolo fondamentale: soprattutto con riferimento al diniego cautelare: essa, infatti, permette al contribuente di conoscere i motivi del rigetto, e, in presenza dei presupposti indicati nel **comma 8**, permette di ripresentare l'istanza di sospensione, purché fondata su nuove ragioni di fatto e di diritto.

Inoltre, il contribuente potrà chiedere anche la revoca o la modifica della ordinanza di rigetto o di sospensione parziale laddove mutino le circostanze esistenti al momento della presentazione della prima istanza (**art. 47, comma 8, D.Lgs. n. 546/1992**: *“In caso di mutamento delle circostanze, la Commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4”*).

La sospensione dell’atto impugnato potrà essere o totale, o parziale. La sospensione parziale avviene con riguardo ad una frazione della pretesa avanzata con l’atto impugnato.

Accanto a tale forma “anomala” di tutela cautelare, il **comma 5** (*“La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fidejussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento”*) introduce la discussa sospensione cautelare condizionata: la *ratio* è da ravvisarsi in una sorta di cautela a garanzia del rischio di infruttuosità della riscossione.

In quest’ultima ipotesi il giudice gode di ampissimi margini di discrezionalità sia con riguardo al tipo di garanzia cui subordinare l’efficacia della sospensione (si pensi ad esempio alla cauzione, alla fideiussione bancaria o assicurativa, *etc.*), sia con riguardo all’individuazione del quantum della garanzia richiesta al contribuente, sia, da ultimo, con riferimento alle modalità (di adempimento) della garanzia e ai termini di prestazione della garanzia (è dibattuto se la sospensione decorra dal momento della pronuncia o piuttosto dal momento in cui è presentata la garanzia).

La concessione della sospensione imprime un svolta anche al procedimento principale: l’udienza di trattazione nel merito dovrà essere fissata entro e non oltre i 90 giorni dalla pronuncia dell’ordinanza (**comma 6** *“Nei casi di sospensione dell’atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia”*). Tuttavia, tale termine è qualificato come meramente ordinatorio.

In ogni caso, laddove il giudizio sulla sospensione si sia concluso con il rigetto dell’istanza, il vincolo del termine per la fissazione dell’udienza di trattazione nel merito non trova applicazione e la fissazione avverrà secondo le modalità ordinarie.

* * *

3. L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE

La sospensione giudiziale tributaria riguardante l'esecuzione dell'atto impugnato, come disciplinata e prevista dall'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, è di **competenza esclusiva della Commissione Tributaria Provinciale** adita, e, pertanto, **si esaurisce con la pubblicazione della sentenza di primo grado.**

In questo modo restano escluse le successive fasi di gravame, salvo l'ipotesi in cui entrino in gioco delle **sanzioni amministrative**, per le quali, ai sensi dell'**art. 19, D.Lgs. n. 472/1997**, è consentito chiedere alla Commissione Tributaria Regionale la sospensione dell'esecuzione delle stesse.

Tutti i tentativi di estendere il procedimento di sospensione dell'atto impugnato alla sentenza di primo e di secondo grado, hanno avuto, in passato, scarso successo.

Infatti, vi è stato un ampio dibattito dottrinale sulla sospendibilità della sentenza tributaria di primo grado, che ha riguardato **l'individuazione dell'oggetto del processo**. Da un lato, vi è chi sostiene che il processo sia volto all'**accertamento del merito del rapporto di imposta** (con la conseguenza che la sentenza di primo grado si sostituisce all'atto impugnato). Dall'altro, chi sostiene che il processo tributario abbia valore di **impugnazione – annullamento** (e, pertanto, la sentenza di annullamento ha effetti meramente dichiarativi, limitandosi ad accertare l'esistenza del diritto all'annullamento avanzato dal contribuente e attribuendo rilevanza all'atto impugnato).

Pertanto, si è cercato di applicare l'**art. 47, D.Lgs. n. 546/1992** anche al giudizio innanzi alla Commissione Tributaria Regionale, richiamando l'**art. 61, D.Lgs. n. 546/1992** che afferma “nel procedimento di appello si osservano in quanto applicabili le norme del primo grado”, in quanto compatibili con quelle previste per il secondo grado.

Tuttavia, la Corte Costituzionale (partendo dal dato letterale dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1997) ha sempre sostenuto che **l'oggetto del provvedimento di sospensione non è la sentenza che ha rigettato il ricorso del contribuente, bensì il provvedimento impositivo rigettato in primo grado** (cfr. Corte Cost. n. 165/2000; Corte Cost. n. 119/2007).

La Corte Costituzionale ha tuttavia invertito la tendenza: sulla base della considerazione

per cui la misura cautelare costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex **art. 24 Costituzione** (Corte Cost. n. 326/1997; Corte Cost. n. 366/1998), ha affermato come “l’inapplicabilità al processo tributario della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell’art. 337 cod. proc. civ. e nel primo periodo 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 sospendibilità ope iudicis della sentenza di appello impugnata per cassazione” (Corte Cost., n. 217, 5/4/2010).

Tale statuizione parte dal presupposto per cui sia l’art. 337 (riguardante il giudizio di appello ed espressamente richiamato dall’art. 49, comma 1 D.lgs. 546/1992) sia l’art. 373 c.p.c. (riguardante il ricorso per cassazione e richiamato dallo stesso art. 337 c.p.c.), conterrebbero, al contempo, **una regola ed un’eccezione**; infatti, secondo la Consulta, l’art. 337 c.p.c. introdurrebbe la regola secondo cui *“L’esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell’impugnazione di essa”* e l’eccezione alla stessa regola: *“Salve le disposizioni degli artt. ... 373 ..”*, mentre l’art. 373 introdurrebbe la regola per cui *“Il ricorso per cassazione non sospende l’esecuzione della sentenza”* e l’eccezione, nel secondo periodo, secondo cui *“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 l’esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione”*.

Ciò premesso, la Consulta, ha ritenuto compatibile con il processo tributario la tutela cautelare, nonostante l’ordinamento deponga per l’inapplicabilità degli artt. 337 e 373 c.p.c..

Infatti, partendo dall’analisi del rapporto tra il D.Lgs. n. 546/1992 e il Codice di Procedura Civile, la Consulta ha cercato di verificare la portata da attribuire all’art. 49, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui *“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 quanto disposto nel precedente decreto”*.

La soluzione è stata rinvenuta nella circostanza per cui, **sebbene il comma 1 non consenta l’applicazione degli artt. 337 e 373 c.p.c., ciò non comporta necessariamente l’inapplicabilità al processo tributario anche delle eccezioni alla regola** contenuta

negli artt. 337 e 373 c.p.c. e, quindi, **l'ordinamento tributario non esclude di per sé la sospensibilità della sentenza da parte del giudice tributario (di primo o di secondo grado).**

In poche parole: le disposizioni hanno al proprio interno sia una regola (espressamente esclusa dall'ordinamento tributario) che una eccezione (la cui applicazione non è espressamente esclusa), e, proprio quest'ultima, consente di ritenere applicabile al processo tributario la tutela cautelare.

A fronte di questa innovativa interpretazione dell'art. 49, comma 1, D.lgs. 546/1992, la Corte di Cassazione e le Commissioni Tributarie Regionali hanno iniziato ad uniformarsi.

Infatti, la Corte di Cassazione, che si è pronunciata nel 2012, con la sentenza n. 2845, del 24 febbraio 2012, ha statuito che ai ricorsi per Cassazione proposti contro le sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali, si applica l'art. 373 c.p.c..

In tale pronuncia, si è anche sottolineato che la specialità della materia tributaria e, al contempo, l'esigenza di garantire il pagamento delle imposte, postulano una **più rigorosa e attenta valutazione dei requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.**

E, ancora, sul punto è intervenuta la pronuncia della Corte Costituzionale del 26 aprile 2012, n. 109, che ha nuovamente confermato l'orientamento dell'applicazione dell'art. 373, c.p.c., sulla base di una interpretazione costituzionalmente orientata.

L'evoluzione è evidente: **la giurisprudenza, a mezzo dello strumento interpretativo, ha ammesso la possibilità di ricorrere alla tutela cautelare anche in ambito tributario.**

Ciò è molto importante perché si ha una sorta di equiparazione tra le garanzie di tutela previste dal rito tributario e quelle riconosciute dal rito civile (previste dagli artt. 283 e 373 c.p.c.).

Singolare è poi la circostanza che la “nuova” sospensione tributaria è stata pure ritenuta applicabile alle sentenze emesse dalla Commissione Tributaria Centrale: nonostante per tali processi sia applicabile il D.P.R. n. 636/1972 (che esclude categoricamente l'applicabilità dell'art. 373 c.p.c.), la sospensione delle sentenze di primo e di secondo grado è stata resa possibile grazie alla circostanza che l'**art. 49, D.Lgs. n. 546/1992**, come

modificato dalla interpretazione della Corte Costituzionale, viene considerato una **norma processuale immediatamente efficace quale *ius superveniens***. Infatti, la Commissione Tributaria Centrale ha statuito che: “(...) *Con sentenza n. 2845 del 24/2/2012 la Cassazione ha affermato il principio secondo cui “al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni Tributarie Regionali, si applica la disposizione dell’art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo” e che tale principio è stato richiamato nella sentenza della Corte Costituzionale n. 109 del 26/4/2012 che, ha riconfermato la conformità a Costituzione (già affermata con la precedente sentenza n. 217 del 2010) di una interpretazione dell’art. 49, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 nel senso che esso non impedisca al giudice di sospendere l’esecuzione delle sentenze tributarie di appello ai sensi del più volte richiamato art. 373 c.p.c.. (...) L’art. 49, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 è norma processuale per la quale deve ritenersi efficace il principio secondo cui lo *jus superveniens* è immediatamente applicabile. E di tale principio deve farsi applicazione anche nelle ipotesi di pronunce della commissione Tributaria Centrale (...) giudice di merito di terza istanza” (cfr. **C.T. Centrale, Sez. Milano, n. 620/2013**).*

* * *

4. LE MISURE CAUTELARI “ATIPICHE”

Nel nostro ordinamento tributario è presente anche un'altra forma di tutela cautelare, con caratteristiche proprie e peculiari.

L’art. 47 bis, D.Lgs. n. 546/1992 disciplina la **sospensione degli atti volti al recupero di aiuti di Stato**.

I presupposti (tra loro alternativi) per la concessione della misura cautelare in esame sono i seguenti:

- a) la presenza di **gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero**: in questo caso la Commissione Tributaria Provinciale adita dovrà provvedere ad un immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia;
- b) la sussistenza di un **evidente errore nella individuazione del soggetto** tenuto alla restituzione dell’aiuto di Stato: l’erronea individuazione del soggetto deve

essere di immediata percezione, ossia deve emergere dallo stato degli atti e senza che sia necessaria alcuna indagine o alcun apprezzamento coinvolgente il merito;

c) **l'errore (evidente e palese) nel calcolo della somma da recuperare:**

l'errore deve essere facilmente rilevabile dall'atto di recupero. Pertanto, si fa riferimento al caso in cui l'importo complessivamente preteso sia superiore a quello risultante dalla liquidazione delle singole voci poste alla base del recupero.

Accanto ai sopracitati requisiti (alternativi tra loro) è necessario che vi sia anche il *periculum in mora*. Esso (con tratti simili al *periculum in mora* richiesto dall'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992) consiste nel pericolo di un **pregiudizio imminente e irreparabile** conseguente all'esecuzione dell'atto. Nella valutazione di quest'ultimo requisito è necessario considerare, da un lato, la situazione (economica, aziendale, patrimoniale, *etc.*) del soggetto destinatario dell'atto, e, dall'altro, il rispetto necessario delle esigenze sovranazionali di ripristino della libera concorrenza.

Oggi tale sospensione giudiziale tributaria ha carattere residuale, atteso che la Legge n. 234/2012 ha attribuito al **giudice amministrativo** (T.A.R.) la **giurisdizione esclusiva** in tema di talune ipotesi di aiuti di Stato.

Da ultimo, si segnala che in **ambito doganale**, la lettura combinata dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992 con il Codice Doganale Comunitario, ha introdotto due forme di sospensione: una amministrativa (di competenza dell'Autorità Doganale), e, l'altra, giudiziale (sempre di competenza della Commissione Tributaria).

5. NUOVI SCENARI: LA DELEGA FISCALE

Il sistema del procedimento cautelare giudiziale sopra delineato appare incerto, con riguardo alla spendibilità delle sentenze di primo grado in ordine all'appello.

Al fine di eliminare ogni incertezza interpretativa circa l'applicabilità della tutela cautelare ai diversi gradi del giudizio tributario si rende necessario un intervento puntuale del legislatore sulla materia.

L'art. 10 della L. n. 23/2014 (“Legge delega fiscale”) tra i vari punti volti a riformare il processo tributario, prevede espressamente “l’uniformazione e la generalizzazione degli strumenti della tutela cautelare nel processo tributario” (art. 10, par. 9, L. n. 23/2014), allo scopo di introdurre in ogni stato e grado del processo, una tutela cautelare concreta e puntuale.

L'intervento dovrebbe consistere nell'introduzione espressa della tutela cautelare in ordine alla sospensione della esecutività delle sentenze di primo e di secondo grado.

Di certo, l'interpretazione giurisprudenziale fornita dalla Consulta non potrà che essere il fondamento principale su cui elaborare la “nuova” sospensione cautelare: infatti, mi pare che solo rispettando tali canoni si possa introdurre uno strumento adeguato alle esigenze di tutela del contribuente.

Tuttavia, non ci resta che aspettare e vedere quali siano le scelte definitive del legislatore.

Prof. Maurizio Logozzo

Ordinario di Diritto Tributario

Direttore del Master di II livello in Diritto Tributario

Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano