

## LA TUTELA CAUTELARE PRO CONTRIBUENTE NEL DOPPIO GRADO DEL GIUDIZIO TRIBUTARIO

Massimo Scuffi

(abstract per questionario)

### \*La sospensione giudiziaria.

La sospensione giudiziaria e' rimedio generale contro gli atti fiscali asseritamente illegittimi e comunque pregiudizievoli per il contribuente .

La misura e' stata per la prima volta introdotta con la riforma del 1992 in base alle prescrizioni della legge delega<sup>1</sup> , non essendo fin ad allora previsto ,in vigenza del DPR 636/72, alcun potere cautelare specifico in capo alle Commissioni tributarie .

Nonostante taluna giurisprudenza pretorile avesse tentato di far ricorso alla tutela inibitoria atipica dell'art.700 cpc (quale norma di chiusura dell'intero sistema processuale), operava al tempo lo sbarramento della Corte Costituzionale <sup>2</sup> la quale –precisato che la potesta' cautelare non costituiva componente essenziale della tutela giurisdizionale –aveva statuito che il divieto di sospensione *ope iudicis* trovava ragione nella *riscossione graduale ex lege* dei tributi in fase di andamento del processo.

Ogni preclusione e' stata superata con l'entrata in vigore del Dlgs 546/92 che ha previsto espressamente la tutela cautelare nel processo tributario attraverso la sospensione dell'atto mentre la delega fiscale (L.23/2014)ed il corrispondente Dlgs delegato(156/2015)ha esteso la sospensione anche agli effetti esecutivi della sentenza.

Il provvedimento che accorda la misura e' sempre **tipico** (non esiste il provvedimento d'urgenza innominato a contenuto variabile che conosce il processo civile)e si traduce nella **sospensione dell'atto impugnato (o della sentenza)**:quindi presuppone sempre un processo gia' instaurato non essendo consentita una *inibitoria ante causam* (come avviene nel giudizio civile ex art.669 ter cpc.

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO aderiscono alla tesi della impraticabilita' nel processo tributario della tutela innominata d'urgenza(114) ma non mancano coloro che ritengono sempre possibile intervenire ante causam contro determinati atti lesivi per il contribuente come l'iscrizione ipotecaria(66)

L'istanza cautelare puo' essere proposta contestualmente nel corpo del ricorso o con atto separato.

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO aderiscono alla seconda ipotesi(171);minoritari quelli a favore della prima ipotesi(10)

### \*Il procedimento di rilascio ed i presupposti

La norma di riferimento della sospensione dell'atto impugnato e' l'art.47 del Dlgs 546/92 ed investe solo gli *atti di intimazione* e non quelli **di rifiuto espresso o tacito** di restituzione di tributi ovvero di **diniego/revoca di agevolazione**.

<sup>1</sup> L.413/91

<sup>2</sup> Corte Cost..63/1982

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO hanno concordato con la prima soluzione(157);minoritaria l'adesione alla seconda ipotesi (16)

In linea di massima sono comunque sospensibili tutti gli atti impugnabili ex art.19 Dlgs 546/92.

Trattasi di misura provvisoria il cui accoglimento presuppone il ricorrere del duplice requisito(**cumulativo**) del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Il rilascio della misura cautelare richiede una (sommaria) delibazione nel merito, cioè una valutazione prognostica di *apparenza del diritto*(senza l'approfondimento proprio della decisione finale), non potendo essere accordata ad un ricorso manifestamente infondato od inammissibile *prima facie* ed implica l'esistenza di un *danno grave ed irreparabile* (cioè non agevolmente sostenibile)derivante al contribuente dall'esecuzione dell'atto fiscale .

E' evidente che il **disagio economico** derivante dal fatto stesso dell'esecuzione che non si traduca in un "esubero" eccedente la normalità del pregiudizio non rientra nei motivi di *periculum* segnalati dalla norma.

Occorre ,al riguardo,svolgere un **balancing test** cioè la "ponderazione degli interessi contrapposti"(contribuente ed erario ) verificando se vi sia *sproporzione* tra l'attuazione della pretesa della PA e la situazione finanziaria dell'intimato .

Il **periculum** e' in genere ravvisabile : **nel ricorso a mezzi straordinari per il reperimento di liquidità ,in consistenti esposizioni bancarie,in gravi e ripetute perdite in bilancio , in situazioni di crisi o disgregazione dell'azienda ,in effetti lesivi irreversibili sulla situazione economica del debitore, in rischi di insolvenza .**

Per quanto piu' propriamente concerne la persona fisica (le cui entrate stipendiali restano comunque limitate nella pignorabilità)la irreparabilità del danno viene di regola riposta ad un livello piu' modesto di "serie difficoltà" in cui si troverebbe il contribuente ove costretto al pagamento .

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO hanno individuato il "periculum" nelle seguenti circostanze in ordine crescente:

- impossibilità di chiedere la rateazione del debito (41)
- gravi e ripetute perdite di bilancio(43)
- ricorso a mezzi straordinari per reperire liquidità'(63)
- mancanza di occupazione (persona fisica) e stato di indigenza familiare(101)
- situazione di crisi dell'azienda con rischi di insolvenza o di riduzione del personale(127)

Il *fumus* e'ricavabile dal contenuto del ricorso(nel merito)e dalle modalità di sua presentazione (in rito)dovendo essere preventivamente controllata la regolare costituzione del rapporto processuale ex art.22 Dlgs 546/92 prima di accordare la cautela.

Il *periculum* va motivato e **documentato** ,non potendo consistere in una mera allegazione circa la entità eccessiva della somma pretesa dal fisco ed il tempo occorrente per ottenerne la restituzione all'esito favorevole della lite ne'-tanto meno- in mere enunciazioni di **pregiudizio in re ipsa**.

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO propendono nell'escludere una valutazione del periculum basata sul pregiudizio *in re ipsa* (103); altri ritengono invece che si possa sempre far riferimento a tale elemento(49)

I requisiti dell'art.47 del Dlgs 546/92 debbono sempre coesistere (non sono alternativi) anche se in taluni casi viene utilizzato il c.d. "**critero dei vasi comunicanti**" con bilanciamento tra il *quantum* di *fumus* ed il *quantum* di *periculum* qualora il primo risulti preponderante rispetto al secondo in modo tale da postulare comunque che il minimo dei requisiti venga raggiunto tenendo complessivamente conto di entrambi.

Si tratta di un criterio pratico di "**compensazione**" tra *fumus* e *periculum* nel senso che quanto piu' forte e' l'uno meno esigibile e' l'altro per raggiungere la soglia dell'inibitoria.

#### \*L'iter procedimentale

La Commissione deve pronunciarsi in via cautelare nel termine(ordinatorio)di gg.180 (equivalente a quello della sospensione legale in pendenza di riscossione)e fissare ,in ipotesi di accoglimento, udienza di discussione del merito nei successivi 90 gg (termine parimenti ordinatorio).

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO ritengono quasi paritariamente ora il termine improrogabile (81)ora libero (71)

Si puo' comunque decidere senza ritardo il merito della causa senza provvedere sull'istanza di sospensione posto che la perdita di efficacia del provvedimento cautelare avviene con la *pubblicazione della sentenza di 1° grado* destinata ad assorbirne gli effetti (cosi' come la sospensiva in appello rimane operativa sino alla pronuncia del collegio).

E' stato ritenuto infatti non ipotizzabile alcun pregiudizio per la mancata decisione sull'istanza cautelare riservata alla fase di merito ne' ,tanto meno,violazione dei diritti di difesa del contribuente<sup>3</sup> .

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO hanno peraltro solo in minima parte concordato con questa soluzione(9)

La *sospensiva cd. breve* proposta inizialmente dal legislatore con perdita di efficacia oltre i 150 gg dalla pronuncia cautelare senza decisione sul merito e' stata espunta -in sede di conversione- dalla L.122/2010

E' previsto l'**intervento anticipato del Presidente** (della sezione assegnataria del ricorso) laddove ravvisi -come previsto dall'art.47.3 del Dlgs 546/92- "**eccezionali ragioni di urgenza**" per provvedere- **con decreto motivato e inaudita altera parte**:ragioni che potrebbero essere rinvenute anche in un numero cosi' elevato di istanze cautelari tale da impedirne la trattazione in tempi ragionevoli.

<sup>3</sup> Cass.9 aprile 2010 n.8510;*ibidem* Cass.20 marzo 2013 n.6911

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO sono pressocché concordi sull'intervento Presidenziale quando sussista il concreto rischio che il provvedimento risulti *inutiliter* ove si proceda secondo lo schema ordinario di convocazione delle parti(171);minoritaria la soluzione di valutare la urgenza di provvedere in base al numero delle istanze cautelari da trattare(7)

Il decreto presidenziale andrà confermato con ordinanza motivata dal Collegio e deliberazione di merito .

Il dispositivo dell'ordinanza collegiale va **comunicato immediatamente** alle parti in udienza :resta oggi esclusa la decisione "riservata".

Per ottenere questa misura straordinaria occorre -in linea di principio- un **quid pluris** rispetto al normale connotato dell'urgenza, ossia il concreto pericolo che il provvedimento risulti *inutiliter* per il contribuente nel caso in cui si proceda secondo lo "schema ordinario" della convocazione della controparte .

La sospensione può essere anche parziale ed ,all'occorrenza, subordinata alla prestazione di garanzia da rilasciarsi secondo apposito *modello predisposto* con DM del MEF per quanto concerne forma,contenuto e modalità di escussione

Viene meno dunque la cauzione o fideiussione bancaria/assicurativa predisposta secondo condizioni e termini fissati liberamente dal provvedimento giudiziale che aveva determinato molti problemi sul momento di attivazione della sospensione.

L'ordinanza che dispone la cautela **non è impugnabile** ( ne' *reclamabile* come invece previsto nel giudizio civile dall'art.669 terdecies cpc ): dunque neppure **reiterabile** ove rigettata.

Unica eccezione è consentita per *fatti sopravvenuti* (ad esempio il mutamento delle condizioni economiche del contribuente)che riguardano peraltro il provvedimento di concessione della cautela (ultimo comma dell'art.47 Dlgs 546/92 ).

Il **mutamento delle circostanze** (*diversa realtà storica o processuale* ivi compresi i *fatti nuovi o preesistenti non allegati* )consente infatti (in analogia all'art.669 decies cpc) la *modifica* o *revoca* solo del **provvedimento(positivo)** anche prima della sentenza su istanza motivata del contribuente (al fine -ad esempio- di escludere o ridurre la cauzione )o dell'AF (per sopravvenuto pericolo di perdere l'entrata fiscale).

Cio' non toglie che queste sopravvenienze possono essere apprezzate anche in caso di provvedimento negativo che ha rigettato la sospensiva e che ne impedirebbe la riproposizione(in analogia all'art.669 opties cpc) .

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO concordano su quest'ultima soluzione di sempre possibile reiterazione(128)mentre una minoranza ritiene che l'istanza cautelare si consumi con il suo esercizio e non possa piu' essere riproposta (10)

Durante la sospensione giudiziale **decorrono gli interessi** previsti per la sospensione amministrativa (4,5%).

L'art.15 del Dlgs 546/92 prevede una **soccombenza cautelare** con liquidazione delle spese che conserva efficacia anche dopo la decisione di merito(salvo diversa statuizione della decisione stessa).

Il regime delle spese per la fase cautelare e' stato ritenuto costituzionalmente legittimo e non viziato da **eccesso di delega** perche' -pur in mancanza di criteri direttivi sul punto nella delega fiscale-rappresenta un "*coerente sviluppo e completamento della scelta del legislatore delegante*".<sup>4</sup> Le **spese** andranno liquidate-per gli avvocati-secondo le tabelle del DM 55/2014(voce"fase cautelare");per i commercialisti secondo il DM 140/2012 (1-5%). Il valore di riferimento della controversia e' quello netto (tributo)secondo l'art.12 del Dlgs 546/92 ancorche' i DM cit. rimandino al valore lordo (comprensivo di interessi e sanzioni)

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO sono concordi sull'applicazione della regola della soccombenza nel procedimento interinale (87)con prospettiva -talora- di compensazione(2)ovvero a riservare al merito anche la decisione sulle spese della fase cautelare (93)

### **L'inibitoria processuale e la sospensione dell'atto in II° grado**

La sospensione giudiziale in ambito tributario ha di regola sempre riguardato l'atto impugnato(o meglio la sua esecuzione)

La tutela cautelare *pro* contribuente era pero' riservata per legge alla sola Commissione tributaria provinciale ,esaurendosi -come stabilito dall'art.47 del Dlgs 546/92- con la pubblicazione della sentenza di I° grado .

Ne restavano percio' escluse le fasi di gravame a meno che non entrassero in gioco le sanzioni amministrative a fronte delle quali era consentito alla Commissione tributaria regionale sospendere l'esecuzione a sensi dell'art.19 del Dlgs 472/97 .

**Il Dlgs 156/2015** in linea con i criteri direttivi della delega fiscale(ivi art.10 che richiama "*l'uniformizzazione e generalizzazione della tutela cautelare nel processo tributario per fornire in ogni stato e grado del procedimento una tutela giurisdizionale concreta ed effettiva conformemente ai precetti costituzionali*") ha cosi' superato ogni disparita' rilevata soprattutto dalla dottrina **stabilendo definitivamente l'esigibilita' della sospensione rivolta all'atto fiscale anche in II° grado in sede di impugnazione della sentenza della CTP e di pendenza del ricorso in Cassazione contro la sentenza della CTR (artt.52 e 62 bis Dlgs 546/92)**

I tentativi poi di estendere la sospensione dall'atto alla sentenza (che pur non essendo esecutiva autorizza la riscossione frazionata del tributo ex art.68 Dlgs 546/92 ove non esigibile *ab origine* per l'intero come per i *tributi locali,i dazi e le accise*)avevano anche essi avuto in passato scarso successo.

Numerosi *arrets* della Corte Costituzionale<sup>5</sup> avevano infatti puntualizzato che oggetto dell'inibitoria era l'efficacia del provvedimento impositivo impugnato e non l'efficacia della sentenza che aveva rigettato il ricorso del contribuente.

Le impugnazioni nel contenzioso tributario rimandano infatti alla disciplina del capo I° del titolo II° del cpc (artt.323-338 )ma **l'art.49 del Dlgs 546/92 escludeva espressamente l'applicazione all'art.337 cpc e dunque anche la parte della norma che fa salve le disposizioni sulla sospensione della sentenza di I° grado(art.283 cpc) ,di II° grado(art.373 cpc),nella revocazione e nell'opposizione di terzo(artt.401 e 407 cpc).**

Anche la Corte di cassazione<sup>6</sup> si poneva sulla stessa lunghezza d'onda ribadendo che nel processo tributario la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi doverosa sino a che non

<sup>4</sup> Corte Cost.278/2016

<sup>5</sup> *ex multis* Corte Cost.119/07 che rappresenta un *continuum* rispetto alla fondamentale sent. 165/2000

<sup>6</sup> Cass.13 ottobre 2010 n.21121

intervenga una pronunzia nel merito: di accoglimento (rendendo così superflue ulteriori cautele) ovvero di rigetto (facendo in tal caso venir meno il presupposto dell'inibitoria).

Questi orientamenti sono stati peraltro rivisti da più recenti interventi della Corte Costituzionale<sup>7</sup> che ha preso in esame l'applicabilità al rito tributario dell'**art.373 cpc (sospensione da parte del giudice di appello della sentenza impugnata in Cassazione quando dalla esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno)** fornendo una diversa lettura del contesto normativo censurato dalle Corti remittenti.

L'art.337 –secondo il giudice delle leggi- sarebbe infatti costituito da una *regola* (l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione) e da una *eccezione* alla stessa regola (salve le disposizioni degli artt.283,373,401 e 407) per cui la inapplicabilità di tale norma dichiarata dall'art.49 del Dlgs 546/92 varrebbe –in base ad una *interpretazione costituzionalmente orientata* – per la “regola” ma non per la “eccezione”, consentendo la sospensibilità *ope iudicis* della sentenza di II° grado al ricorrere delle condizioni previste.

La Corte di Cassazione<sup>8</sup> prendendo da ultimo atto di codesti principi operava di conseguenza un *revirement* sul proprio consolidato indirizzo precisando, peraltro, che la **specialità della materia tributaria e l'esigenza che fosse garantito il regolare pagamento delle imposte imponeva una “rigorosa valutazione” dei requisiti del fumus e del periculum**.

Si assisteva, dunque, ad una *rimeditazione interpretativa* dell'intera disciplina relativa alla sospensione cautelare dell'esecuzione delle sentenze tributarie non solo di primo ma anche di secondo grado, non essendovi dubbio-stante l'identità dei presupposti- che alla sentenza della Commissione provinciale impugnata in appello fosse applicabile il parallelo disposto dell'**art.283 cpc** in presenza di **gravi e fondati motivi**.

La competenza cautelare, anche in questo caso, farà capo alla Commissione regionale investita dell'appello ma i poteri di intervento saranno più ampi rispetto a quelli riconosciuti dall'**art.373 cpc**.

Tale ultima norma si basa, infatti, su più rigorosi presupposti legittimanti posto che la sentenza di **II° grado ha un grado di stabilità più elevato di quella di I° grado e dunque margini di valutazione più severi**.

Del resto, rispetto all'art.283 cpc, l'art.373 cpc neppure richiama espressamente il *fumus* mostrando di rivolgersi più alle “**conseguenze**” che al “**merito**” della decisione ma il requisito della “*fondatezza*” *prima facie* –come osservato dalla Cassazione nella sentenza citata- non può essere comunque del tutto obliterato nel processo valutativo sulla “**bontà dell'istanza e dunque sul presumibile successo del ricorso**” anche alla luce dei rigorosi requisiti oggi vigenti per accedere alla sede di legittimità'.

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO hanno per lo più ritenuto che la sospensione degli effetti esecutivi della sentenza di II° grado richieda la ricorrenza solo del danno grave ed irreparabile(92); altri non escludono una delibazione sommaria del *fumus* sia pur limitato alle ipotesi di immediata evidenza(62)

La sospensibilità della sentenza tributaria risente della tesi c.d. “**dichiarativa**” che vede l'oggetto del processo tributario rivolto non tanto a sindacare la legittimità' dell'atto impositivo quanto piuttosto ad accertare il merito del *rapporto di imposta sottostante* (pur per il tramite dell'impugnazione): ragion per cui lo strumento cautelare sarebbe destinato ad appuntarsi contro la sentenza resa dal giudice che a quell'atto *si sostituisce*.

<sup>7</sup> Corte Cost.217/2010 e –in termini confermativi – ord.109/2012

<sup>8</sup> Cass.24 febbraio 2012 n.2845

**\*La previsione legislativa “binaria”**

La possibilità di coinvolgere nella sospensione l'atto fiscale e la sentenza in tutti i gradi va sicuramente calibrata evitando il “cumulo” dei mezzi (anche in via subordinata) rivolti contemporaneamente all'arresto di esecutività dell'uno e dell'altra con diverse finalità.

Diversi del resto sono gli effetti delle due cautele.

a) la sospensione dell'atto incide sull'intero carico tributario ;

2) la sospensione della sentenza inibisce l'attivazione del meccanismo di “riscossione frazionata” del tributo

La sospensione degli effetti esecutivi della sentenza non dovrebbe comunque coinvolgere la **statuizione (in negativo)** che si limita a rigettare il ricorso ed è dunque insuscettibile di incidere sulla operatività della originaria pretesa impositiva.

La sospensione può essere invece rivolta alla **statuizione che (in positivo) ridetermina l'obbligazione tributaria (quantum)** e/o contiene **capi di condanna al pagamento di somme di denaro** (come le spese di lite)

I RISPONDENTI AL QUESTIONARIO hanno fornito risposte variegate:

Per la maggior parte sembra consentito richiedere al giudice la sospensiva contemporaneamente contro l'atto fiscale e la sentenza di II° grado (77); altri propendono solamente nei confronti della sentenza (65) mentre minoritaria è la tesi di aggredire solo l'atto impositivo (16)

