

I POTERI CAUTELARI NEL PROCESSO TRIBUTARIO.
LE PROSPETTIVE DELL'INTERPRETAZIONE ADEGUATRICE
DELLA CORTE COSTITUZIONALE*.

SOMMARIO: 1. PREMessa. - 2. L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE NEL PERCORSO DELLA CORTE COSTITUZIONALE. - 3. L'OGGETTO DELLA SOSPENSIONE. - 4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE.

1. PREMessa

Il tema della tutela cautelare in appello è stata oggetto di ampio e trasversale dibattito, sebbene la giurisprudenza l'abbia sempre uniformemente negata.

La Corte costituzionale era già stata investita della questione relativa alla sospensione cautelare in pendenza del giudizio di Cassazione, ritenendo, con l'Ordinanza 19.06.2000, n. 217, che nelle fasi di gravame la tutela cautelare non poteva affermarsi costituzionalmente garantita¹ e che non aveva rilevanza alcuna la differenza di disciplina tra processo civile e processo tributario².

Lo scenario è mutato in seguito alla sentenza della Corte Costituzionale 17 giugno 2010, n. 217, che ha operato una indiscutibile apertura nel senso della sua applicabilità al processo tributario³.

La Consulta, infatti, pur rigettando l'eccezione di legittimità costituzionale

* *Relazione presentata al Seminario di aggiornamento professionale per i Magistrati delle Commissioni tributarie delle Regioni Marche, Abruzzo, Molise, Civitanova Marche (MC), 17 e 18 ottobre 2014.*

¹ Corte Cost., 31.05.2000, n. 165, in *Foro it.*, 2000, I, 2113.

² Corte Cost., Ord. 19.06.2000, n. 217, in *Giur. cost.*, 2000, 1727, e 27.07.2001, n. 325, in *Fisco*, 2001, 10972.

³ Corte cost., 5 aprile 2010, n. 217, in *Giur.it.*, 2010, 2447, ha dichiarato inammissibile la questione di costituzionalità perché il giudice *a quo* non aveva esperito il tentativo di una interpretazione costituzionalmente orientata; Corte cost., 26 aprile 2012, n. 109, *ivi*, 2012, 2183, ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità, in ragione della «riscontrata possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione denunciata».

dell'art. 49, D. Lgs. 546/1992 ha statuito che *«l'inapplicabilità al processo tributario - in forza della disposizione censurata - della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'art. 337 cod. proc. civ. 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 suspendibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per Cassazione»*.

Tale interpretazione, peraltro, è stata definitivamente confermata dalla Corte di Cassazione la quale ha chiaramente stabilito che in caso di ricorso per cassazione avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale *«si applica la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa»*⁴.

Si può quindi ritenere, accogliendo questi orientamenti, che la tutela cautelare sussiste anche nelle fasi di gravame⁵.

Quali le ragioni che hanno spinto la giurisprudenza costituzionale a tale significativa apertura?

Da un lato, si può immaginare che la Consulta abbia voluto valorizzare ed equiparare, al rito tributario, le garanzie riconosciute nel rito civile (artt. 283 e 373 c.p.c.), stante anche il generale richiamo operato dal D.Lgs 546/1992 al c.p.c., nell'ottica dell'eliminazione di una disparità di trattamento⁶, non giustificata dalla natura del giudizio tributario, posto che di regola il potere di sospensione cautelare è connaturato al potere di annullamento⁷.

⁴ Cass., 24 febbraio 2012, n. 2845, in *Giur. it.*, 2012, 1445.

⁵ F. TESAURO, *Manuale del Processo tributario*, Torino, 2014, 124.

⁶ G. RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. It.*, 2010,11, 1.

⁷ F. TESAURO, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone-Berliri, Roma, 2006, 257).

Per altro verso ed in linea più generale, il riconoscimento di più ampi poteri cautelari può essere stato avvertito come un'esigenza di riequilibrio a fronte di un'ormai penetrante efficienza dei mezzi di tutela cautelare del credito tributario (ipoteca, fermo ed altre disposizioni particolari in materia di espropriazione presso terzi), da ascrivere anche all'anticipazione della fase esecutiva operata con la concentrazione della riscossione nell'accertamento (art. 29 D.L. n. 78/2010).

In quest'ottica, una preminente tutela dell'interesse erariale farebbe emergere, nel processo tributario, un carattere di specificità, tanto da indurre a valutare se ciò giustifica discipline diverse da quelle comuni ad altri processi, laddove esse siano inferiori agli *standards* di garanzia imposti dal modello costituzionale del giusto processo⁸.

In ogni caso, l'ampliamento del riconoscimento dei poteri cautelari nel processo, fa venire meno, di fatto, le differenze rispetto alla disciplina della sospensione cautelare in appello del rito civile, ed anche con riferimento al rito amministrativo, la cui tutela è assicurata dall'art. 98 D.Lgs. n. 104/2010.

Per comprendere l'ampiezza dei poteri cautelari nel processo tributario, pertanto, non si può che prendere le mosse dall'interpretazione adeguatrice della Corte Costituzionale.

2. L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE NEL PERCORSO DELLA CORTE COSTITUZIONALE.

La Corte Costituzionale, nella sentenza n. 207/2010, si è posta in termini di significativa innovatività rispetto al suo stesso orientamento espresso solo pochi anni prima.

La Corte, per fondare la soluzione poi adottata, non ha esitato ad abbandonare l'impostazione dell'ordinanza n. 119/2007 (redattore Vaccarella),

⁸ Si v. F.GALLO, *Verso un giusto processo tributario*, in Rass. Trib., 2003, 1, 11 ss.; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in Rass. Trib., 2004, 1, 14 ss; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in Rass. Trib., 2006, 1.

secondo cui “[...] oggetto del provvedimento 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”; il punto è importante, in quanto l’impostazione originariamente adottata dalla Consulta poneva al centro del problema di legittimità costituzionale l’art. 47, e non agli artt. 49 D.Lgs. n. 546/1992 e 373 c.p.c.

Già la dottrina⁹ aveva ritenuto di dover limitare il regime di inapplicabilità al giudizio tributario all’art. 373 c.p.c., comma 1¹⁰, e non al secondo periodo del medesimo comma, il quale riconosce al giudice di appello “il potere di sospendere l’esecuzione della sentenza, se ne può derivare grave e irreparabile danno a una delle parti del giudizio”.

La Corte Costituzionale, partendo proprio da questa impostazione, ha quindi, seppur con una certa prudenza terminologica, ritenuto che la sospensione in appello ex art. 373 c.p.c. è “astrattamente compatibile con il processo tributario”.

Il punto di “passaggio”, pertanto, transita dalla premessa, prima, e dalla constatazione, poi, che l’art. 47, D.lgs 546/1992, disciplina la sospensione dell’atto impugnato; gli artt. 283 e 373 c.p.c. la sospensione dell’esecuzione della sentenza¹¹. Sulla base di ciò, pertanto, occorre approfondire quali conseguenze derivino, nel pensiero della Corte Costituzionale, sulla ricostruzione dei poteri cautelari nel giudizio in relazione alla natura del processo tributario¹².

Ammettere che nel giudizio tributario la tutela cautelare si attui in primo

⁹ G.F. Gaffuri, *Manuale di Diritto tributario*, Padova, 2009, 342.

¹⁰ In forza del quale “il ricorso per cassazione non sospende l’esecuzione della sentenza”.

¹¹ Cfr. S. MULEO, *La tutela cautelare*, in “Giurisprudenza sistematica di Diritto tributario, Il processo tributario”, a cura di F. Tesauo, Torino, 1998, 877 ss.

¹² E ciò, come mette in luce F. TESAURO, *Manuale del Processo tributario*, cit., 2014, 124, sotto il profilo giudizio tributario in termini di giurisdizione di annullamento, o di “impugnazione-merito”; secondo tale A., la sentenza tributaria è di accertamento della fondatezza dei vizi dedotti che esclude, in ogni caso, la sostituzione del giudice alla volontà dell’amministrazione (227 ss.). Secondo M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di Tutela*, Torino, 2009, 142 ss., la sentenza rimuove tutto o in parte l’atto impugnato riconosciuto illegittimo, esplicando un effetto demolitorio che la vincolatezza della funzione rende preclusivo di determinazioni amministrative difformi.

grado, attraverso la sospensione dell'atto impositivo impugnato e, nel grado di appello, attraverso la sospensione della sentenza, implica valutazioni di sistema dell'intero assetto del processo.

Il giudizio, che muove dall'impugnazione di atti impositivi, quando rigetta il ricorso, lascia inalterata sul piano sostanziale la realtà giuridica dell'atto amministrativo che poi viene posto in esecuzione dall'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dei poteri di autotutela esecutiva, ove trova applicazione il regime di riscossione graduata disciplinato dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992¹³.

Una una valenza sostitutiva della sentenza rispetto al provvedimento, non pare coerente con i caratteri del giudizio tributario¹⁴; nella prospettiva del modello impugnatorio, la sospensione della sentenza sfavorevole al contribuente disposta ex art. 373 c.p.c., inibisce l'esecuzione.

Corollario di quanto precede è che, se l'esecuzione dell'atto d'imposizione impugnato dipende dalla sentenza sottoposta a gravame, la sospensione in appello non può che avere riguardo alla sentenza appellata.

Queste conclusioni trovano conforto laddove l'analisi proceda all'identificazione dell'oggetto della sospensione.

3. L'OGGETTO DELLA SOSPENSIONE.

L'avviso di accertamento, come tutti i provvedimenti amministrativi, è di per se dotato di efficacia immediata¹⁵; nell'ipotesi in cui l'atto impositivo sia oggetto

¹³ Come evidenzia F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del Giudice di secondo grado in pendenza di ricorso in Cassazione: un importante passo avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in Riv. Giur. Trib., 2010, 10, 843 ss., "questi profili sono messi in luce in modo molto netto da F. Tesauro, (*La tutela cautelare nel procedimento d'appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, in Boll. trib., 1999, 1733); inoltre, anche se attraverso impostazioni diverse, queste stesse conclusioni si possono leggere in C. Glendi, (*L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 232, e "*La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d'appello*", in C.T. 2005/36, 2864).

¹⁴ In questi termini G. RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, cit., 2.

¹⁵ "I provvedimenti amministrativi efficaci sono eseguiti immediatamente, salvo che sia diversamente stabilito dalla legge o dal provvedimento medesimo" (art. 21-quater della L.7 agosto 1990, n. 241).

di sospensione cautelare in primo grado¹⁶, dopo la pubblicazione della sentenza, l'efficacia (anche esecutiva) di tale atto impositivo non dipende più dal ricorso, ma dalla sentenza.

L'atto impugnato, a norma dell'art. 68, comma 1, D.lgs. n. 546, diventa eseguibile, *ope legis*, a seguito della sentenza che dichiara l'infondatezza o l'inammissibilità del ricorso¹⁷.

Le sentenze con cui sono respinte le domande di impugnazione hanno natura di sentenze di mero accertamento, in quanto si limitano a dichiarare l'inesistenza del diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato che non è sostituito dalla pronuncia del giudice. Il giudizio davanti alle Commissioni tributarie, infatti, ha un oggetto necessariamente circoscritto al controllo di legittimità dell'atto impugnato: in questa prospettiva il vaglio del contenuto dell'atto impugnato condiziona l'individuazione dell'oggetto della domanda, vincolando il giudice ad una pronuncia che resterà ancorata al *petitum* individuato in sede di ricorso proprio sul contenuto dell'atto impugnato¹⁸. Tale contenuto dell'atto impugnato vincola il giudice ad una pronuncia che deve restare ancorata al *petitum* individuato in sede di ricorso¹⁹.

In tale prospettiva, la sentenza di primo grado, che respinge o dichiara inammissibile il ricorso, è una sentenza esecutiva, non è di condanna (del

¹⁶ L'art. 47 del D.lgs. n. 546 prevede, al comma 1, che la sospensione può essere richiesta alla commissione provinciale, e, al comma 7, che gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado

¹⁷ Le commissioni tributarie emettono sentenze di condanna in senso tecnico solo a carico dell'ente impositore, quando accolgono domande di rimborso.

Solo queste sentenze, quando passano in giudicato, possono essere munite di formula esecutiva, ai sensi dell'art. 69 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

¹⁸ Sul punto si consenta il rinvio a C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 195-197.

¹⁹ Con ciò aderendo a quanto affermato da Cass., Sez. Trib., 20/10/2011, n. 21719, in www.finanze.it, secondo cui non si può prescindere da quanto risulta nell'atto impugnato in un'ottica che circoscrive, nei suddetti termini, l'indagine sulla pretesa impositiva. Pare dunque da escludersi, aderendo alla tesi proposta da Così L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milnao 2010, 353, che al Giudice sia consentito l'accesso al rapporto, ad esso precluso in quanto è l'Amministrazione finanziaria a dover emanare l'atto idoneo ed evitare la decadenza.

contribuente), ma a contenuto dichiarativo; la sua esecutività incide sull'esecutività dell'atto impugnato²⁰.

Ad esecuzione viene portato l'avviso di accertamento impugnato, se è esecutivo, il ruolo (accertamento non esecutivo), o il c.d. atto di rideterminazione del dovuto (del tributo o delle sanzioni) a seguito di sentenze²¹; nessuna norma prevede che sia iscritta a ruolo la sentenza.

Di ciò si trova conferma nella formulazione degli articoli 14 e 25, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, che prevedono, rispettivamente: che si iscrivono a ruolo a titolo definitivo le somme dovute in base ad accertamenti definitivi, facendo riferimento non solo agli avvisi non impugnati, ma anche a quelli divenuti definitivi per effetto del passaggio in giudicato della sentenza di rigetto; che la notifica dell'atto esecutivo fa riferimento non solo all'atto ipositivo non impugnato, ma all'avviso divenuto definitivo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza di non accoglimento del ricorso. Le norme suddette dimostrano, pertanto, che sentenza, non si sostituisce all'atto impugnato, ma determina la sua efficacia.

Sulla base di tali premesse, la più attenta dottrina ha dunque affermato che la sospensione in appello ha riguardo alla sentenza appellata, in quanto l'esecuzione dell'atto d'imposizione impugnato dipende dalla sentenza sottoposta a gravame²².

L'art. 373 c.p.c., disponendo che *“il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione*

²⁰ F. TESAURO, *Manuale del Processo tributario*, cit., 125.

²¹ Cfr. F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, cit., 1733.

²² Come osserva F. TESAURO, *Manuale del Processo tributario*, cit., 126, *“la sospensione della riscossione, cessata (parzialmente) per effetto della sentenza impugnata, può essere ripristinata dal giudice di appello, nell'esercizio dei suoi poteri cautelari, ex art. 283 c.p.c.”*. In caso, invece, di sentenza di rigetto del ricorso del contribuente, cessa la sospensione dell'atto impugnato (dipendente dalla pendenza del processo) ed è riscuotibile tutto il dovuto (in base all'atto impugnato), ai sensi dell'art. 68, 1° comma, D.lgs. n. 546 (dedotto il riscosso).

sia sospesa”, consente dunque al Giudice di appello di sospendere l’efficacia della (sua) sentenza, ove l’oggetto della sospensione è l’effetto che incide sulla efficacia dell’atto impugnato²³.

4. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE.

Gli orientamenti della giurisprudenza di merito successivi al pronunciamento della Corte Costituzionale mostrano una sostanziale adesione al nuovo orientamento espresso dalla Consulta.

L’interpretazione costituzionalmente orientata dell’art. 49 D.Lgs. n. 546/1992, ammette che tale disposizione sia finalizzata solo a determinare l’inapplicabilità al processo tributario della regola che attribuisce immediata e diretta efficacia alle sentenze civili, non ad escludere l’operatività delle norme sulla sospensione.

La possibilità, per le Commissioni regionali, di esercitare i poteri cautelari dell’art. 373 c.p.c., è stata, inoltre, applicata in senso estensivo, ritenendo altresì ammissibili le istanze cautelari sulla sentenza di primo grado direttamente nel processo di appello (ben prima, quindi, della sentenza di secondo grado e del consentente ricorso per Cassazione), con ciò andando ben oltre la sentenza della Corte Costituzionale 17 giugno 2010, n. 217, che, pur operando un’indiscutibile apertura, l’ha comunque circoscritta, evidenziando che nel giudizio tributario non deve escludersi “*di per sé la sospendibilità ope iudicis dell’esecuzione della sentenza di appello impugnata per Cassazione*”.

Ciò potrebbe indurre a ritenere, come ha fatto l’Avvocatura Generale dello Stato, le ordinanze di sospensione dell’esecuzione nei gradi successivi al primo, provvedimenti “abnormi”.

In effetti, la via più sicura e naturale per un riconoscimento integrale della

²³ Ragionando in termini di effetti della sentenza, attraverso la sospensione ex art. 373 c.p.c. viene meno l’effetto *ex lege* che consiste nel determinare la cessazione della sospensione (nel caso di sentenza che dichiara il rigetto del ricorso del contribuente), con la conseguenza del ripristino della riscossione.

potestà cautelare anche in secondo grado, non può che essere un intervento legislativo²⁴.

Soluzioni alternative, anche basate sulla ricerca dell'originaria *ratio* della legge delega n. 413/1991, pur nell'ottica del riconoscimento di un generale potere di sospensione in capo alle Commissioni regionali nel senso di garantire la piena giurisdizionalità del procedimento²⁵, scontrerebbero difficoltà interpretative rispetto all'attuale quadro normativo.

Le tesi le quali affermano che l'art. 47 D.lgs 546/1992 può trovare attuazione, attraverso gli ordinari criteri ermeneutici, anche nel processo di appello²⁶, sebbene la disposizione sia formulata con esclusivo riferimento al giudizio di primo grado e riguardi specificamente l'atto (e non la sentenza), incontrano qualche ostacolo di interpretazione sistematica, oltre che andare ben l'apertura riconosciuta dalla Corte Costituzionale: l'art. 47, D.lgs 546/1992, disciplina, infatti, la sospensione dell'atto impugnato, mentre gli artt. 283 e 373 c.p.c., la sospensione dell'esecuzione della sentenza.

Se, come già ampiamente argomentato, l'esecuzione dell'atto d'imposizione impugnato dipende dalla sentenza sottoposta a gravame, la sospensione in appello non può che avere riguardo alla sentenza appellata.

L'art. 373 c.p.c., infatti, disponendo che *“il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa”*, consente dunque al Giudice del gravame di sospendere

²⁴ La Commissione ministeriale istituita con D.M. 27 febbraio 1997 aveva proposto un disegno di legge (cd. progetto Marongiu), approvato dal Consiglio dei Ministri il 10 settembre 1999, ove si prevedeva che, in aggiunta all'art. 61 del D.Lgs. n. 546/1992, la Commissione Tributaria Regionale poteva sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le disposizioni dell'art. 47 D.lgs 546/1992.

²⁵ Sul punto, per approfondimenti, si F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del Giudice di secondo grado in pendenza di ricorso in Cassazione: un importante passo avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, cit., 850.

²⁶ Per un'ampia disamina di tali posizioni dottrinali si rinvia all'approfondimento operato da N. ZANOTTI, *La sospensione cautelare in grado di appello*, in Rass. Trib., 2011, 4, 52 ss.

l'esecutività della sentenza di secondo grado, ove l'oggetto della sospensione è l'effetto che incide sulla esecutività dell'atto impugnato.

Occorrerebbe, pertanto, partire dall'indirizzo ricostruttivo della Corte Costituzionale, che ha considerato la sospensione in appello "astrattamente compatibile con il processo tributario"; l'evidente cautela espressa fa emergere che, anche nel giudizio della Consulta, la disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 546/1992 si appalesa insufficiente sotto il profilo della pienezza del riconsocimento dei poteri cautelari.

Al contempo, la necessità di un effettivo allineamento, oltre che alla disciplina del rito, anche a quella del rito amministrativo, deve essere vista con favore, stante l'indiscutibile connotazione del giudizio tributario quale processo di impugnazione d'atti.

CHRISTIAN CALIFANO