

LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DELLE RECENTI MODIFICHE NORMATIVE.

di Raffaele Ceniccola

Cenni introduttivi sulla tutela cautelare

La sospensione giudiziale è rimessa al giudice tributario ed è stata per la prima volta introdotta in materia fiscale con la riforma del 1992, non essendo fino ad allora previsto alcun potere cautelare specifico in capo alle Commissioni tributarie.

La giurisprudenza aveva tentato di fare ricorso alla tutela inibitoria atipica dell'articolo 700 c.p.c., considerata una clausola di chiusura dell'intero sistema processuale, ma tale tentativo era stato vanificato dalla sentenza n. 63 del 1982 della Corte Costituzionale, 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 giudizio.

Tale preclusione è stata superata dall'entrata in vigore dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, che ha previsto espressamente la sospensione dell'atto impugnato, che può essere richiesta contestualmente al ricorso o con separata istanza.

Preliminarmente è opportuno chiarire che la disciplina introdotta dall'art. 47 cit., riguarda solo gli atti c.d. "ipotesattivi".

Tale figura di atto è stata introdotta dall'art. 29 della legge n. 122 del 2010 e succ. mod. ed è caratterizzata dalla compresenza, strutturale e funzionale,

delle componenti, precedentemente distinte, del provvedimento impositivo, del titolo esecutivo e del precetto.

Non essendo più operante la diversificazione tra imposizione ed esazione ed essendo gli atti ipoesattivi da subito idonei all'aggressione patrimoniale, anche la tutela cautelare viene ad essere contestualizzata al momento della loro notifica, da cui sorge immediatamente l'attualità del pregiudizio.

In altri termini, prima, nei confronti dell'avviso di accertamento, non era ammessa la proposizione dell'istanza cautelare proprio perché tale atto non era ancora in grado di incidere immediatamente nella sfera patrimoniale del destinatario.

Ora, invece, l'atto ipoesattivo è di per sé idoneo a determinare tale risultato, per cui nei suoi confronti ben può essere attivata subito la richiesta di sospensione cautelare.

Trattasi di misura provvisoria, il cui accoglimento presuppone la sussistenza del duplice requisito, con carattere cumulativo, del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

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 nel merito, 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 tale fine, la Commissione tributaria 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.

È evidente che il disagio economico derivante dall'esecuzione, se non si traduce in un esubero eccedente la normalità del pregiudizio, non rientra nei motivi di periculum richiesti dalla norma.

Il fumus è ricavabile dal contenuto del ricorso, mentre il periculum va motivato e documentato, non potendo consistere in una mera allegazione o enunciazione di pregiudizio in re ipsa.

Sovente viene utilizzato il "criterio dei vasi comunicanti", secondo cui è addirittura possibile una valutazione combinata del quantum dei due presupposti, tale da consentire un bilanciamento o una compensazione fra gli stessi.

In altri termini, 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.

La potestà cautelare può essere legittimamente esercitata o con la proposizione di istanza motivata inserita nel ricorso o con una istanza formulata in seguito, con atto separato da notificare alle altre parti e da depositare necessariamente presso la segreteria della Commissione tributaria competente.

È prevista un'ipotesi di intervento anticipato del Presidente della sezione assegnataria del ricorso principale.

Infatti, ai sensi del comma 3 , nei casi di particolare ed eccezionale urgenza, è ammesso che il Presidente della sezione assegnataria del ricorso possa disporre, senza l'audizione delle parti, una sospensione interinale.

Trattasi di 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 ed in tale sede potranno essere esercitati tutti i poteri probatori attribuiti dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il giudizio cautelare termina con un'ordinanza non impugnabile, né reclamabile.

L'ordinanza deve essere motivata e produrrà effetti provvisori fino 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 diritto.

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/o di diritto.

Inoltre, il contribuente potrà chiedere anche la revoca o la modifica dell'ordinanza di rigetto, nel caso in cui mutino le circostanze esistenti al momento della presentazione della prima istanza.

La sospensione dell'atto impugnato potrà essere totale o parziale cioè riferita ad una parte della pretesa avanzata con l'atto impugnato, come pure potrà essere subordinata alla prestazione di idonea garanzia.

L'esito della richiesta di sospensione condiziona anche il procedimento principale.

Infatti, se essa viene accolta, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre 90 giorni dalla pronunzia, anche se trattasi di termine ordinatorio e non perentorio.

In caso di rigetto, invece, la fissazione di udienza avverrà secondo le modalità ordinarie.

La sospensione cautelare nei successivi gradi di giudizio.

La sospensione giudiziale disciplinata dall'articolo 47 riguarda l'esecuzione dell'atto impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale e,

pertanto, produce i suoi effetti fino alla pubblicazione della sentenza di primo grado, come si rileva testualmente del comma 7.

Come è noto, tutti i tentativi di estendere la sospensiva dell'atto impugnato alla sentenza di primo e di secondo grado hanno avuto, per lungo tempo, scarso successo.

In tempi più recenti questa problematica è stata oggetto di un ampio dibattito dottrinale.

La tesi negativa si fonda essenzialmente sulla lettura dell'articolo 49, nel quale si legge che alle impugnazioni delle sentenze tributarie “sono applicabili le norme di cui al titolo III , capo I, libro II c.p.c., *ad esclusione dell’art. 337”*.

L'esclusione, dunque, riguarda proprio quella norma (l'art. 337) che, attraverso il richiamo di altre disposizioni (283, 373, 401 e 407), prevede la sospensione dell'esecuzione della sentenza nei vari gradi di giudizio, che, dunque, non trova ingresso nel processo tributario.

A tale argomento di carattere testuale, la tesi contraria, favorevole all'estensione dell'istituto cautelare nei confronti della sentenza d'appello, oppone un altro argomento dello stesso tipo, costituito dall'art. 61 del d.lgs n. 546.

Si sostiene che questa disposizione, ponendo il principio che nel procedimento d'appello si osservano tutte le norme dettate per il procedimento di primo grado, rende applicabile anche l'art. 47 che prevede la sospensione dell'atto impugnato.

La Corte Costituzionale, più volte chiamata ad esprimersi sull'inapplicabilità al rito tributario della sospensione della sentenza, ha sempre manifestato un atteggiamento di estrema chiusura, basato sulla lettera dell'art. 47.

A tale dato testuale, la Corte aggiunge la considerazione che la garanzia costituzionale della tutela cautelare nel processo tributario, deve ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito, in quanto 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 (Corte Cost. n. 119 del 2007 e n. 165 del 2000).

Più di recente, con le sentenze n. 217 del 2010 e n. 109 del 2012, la Corte Costituzionale ha mutato avviso, statuendo che la sentenza può essere sospesa dal giudice tributario, nel caso in cui il contribuente possa subire un danno grave ed irreparabile in pendenza dell'impugnazione.

In tali decisioni si sostiene che la previsione, contenuta nell'art. 49 del d.lgs. di non applicazione al rito tributario degli artt. 337 e 373 c.p.c., relativi, rispettivamente, alla sospensione della sentenza di primo e di secondo grado, non è di ostacolo all'applicabilità di tale strumento cautelare alle sentenze tributarie.

Tale assunto è sorretto dalla considerazione che entrambe tali norme contengono una regola "l'esecuzione della sentenza non è sospesa dall'impugnazione" e un'eccezione "tuttavia il giudice che ha pronunciato

la sentenza può sospendere l'esecuzione in presenza di determinati presupposti".

Ebbene, attraverso una interpretazione costituzionalmente orientata di tale normativa, la Corte giunge alla conclusione che l'esclusione decretata dall'art. 49 del d.lgs. riguarda la regola ma non l'eccezione, per cui anche il rito tributario può giovare dello strumento cautelare previsto dal c.p.c.

Tale nuovo corso è stato recepito dalla Corte di Cassazione, che, nella sentenza n. 2845 del 2012, ha affermato il principio secondo cui "al ricorso per cassazione avverso una sentenza della Commissione tributaria regionale, si applica la disposizione dell'articolo 373 c.p.c. sulla tutela cautelare".

Peraltro, la stessa Corte di giustizia europea ha ribadito, in varie occasioni, l'obbligo dei giudici nazionali di garantire la tutela cautelare.

Il decreto legislativo n. 156 del 2015

Nonostante queste aperture per via pretoria, permaneva la necessità di un intervento legislativo, che superasse le incertezze evidenziate dai contrasti emersi nella giurisprudenza delle Commissioni tributarie, non solo sulla latitudine della tutela cautelare, ma anche sulle regole processuali da applicare.

Tale intervento normativo è stato anticipato nelle sue linee direttive dall'art. 10 della legge n. 23 del 2014 (c.d. delega fiscale), in cui si prevede:

1)nel paragrafo 8, l'immediata esecutività, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle Commissioni tributarie;

2)nel paragrafo 9 "l'uniformazione e la generalizzazione degli strumenti cautelari nel processo tributario".

Il decreto n. 156 del 2015 ha dato attuazione a tali principi contenuti nella legge delega, attraverso la riformulazione del settore delle impugnazioni e della tutela cautelare di cui al d.lgs. n. 546 del 1992.

1)L'applicazione del principio di immediata esecutorietà delle sentenze è stato recepito tenendo conto delle peculiarità del processo tributario, strutturato pur sempre come giudizio amministrativo di impugnazione di atti autoritativi, ancorché nei confronti di un giudice che ha cognizione piena sul rapporto.

È quanto si rileva dall'articolo 67 bis, il quale pone il principio che le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive, "secondo quanto previsto dal presente capo".

Si è, dunque, stabilito quanto segue.

a)L'esecutorietà della sentenza in favore dell'amministrazione avrebbe consentito di esigere l'intero tributo già dopo la sentenza di primo grado, mentre si è preferito lasciare inalterato il meccanismo della riscossione frazionata del tributo, previsto dalla precedente formulazione dell'art. 68.

Deve, tuttavia, rilevarsi che tale favor per il contribuente viene, però, bilanciato dall'effetto negativo per il medesimo di non potersi avvalere della tutela cautelare nei confronti della riscossione frazionata.

b) Anche nella innovativa esecutività immediata delle sentenze di condanna in favore del contribuente prevista dall'art. 69 (in precedenza l'esecutività per tali pronunzie si realizzava solo con il giudicato), si è tenuto conto delle peculiarità del giudizio tributario, in cui sono presenti una parte pubblica ed una privata.

Mentre per la prima non vi è pericolo di insolvenza, potrebbe, invece, accadere che la parte privata, una volta ottenuto il pagamento per effetto della esecutività della sentenza seppur impugnata dall'amministrazione, risulti poi insolvente in caso di riforma di tale sentenza.

Ecco perché la nuova formulazione della norma subordina il pagamento della somma in favore del contribuente, se superiore ad euro 10.000, ad un'idonea garanzia.

2) Come si è già anticipato, la tutela cautelare è stata estesa a tutte le fasi del processo, in tal modo sono state codificate le conclusioni anticipatorie della Corte Costituzionale e della Cassazione, di cui si è detto, fondate su una interpretazione costituzionalmente orientata della precedente normativa.

È stato così previsto (artt. 52 per la sospensiva in appello, 62 bis per quella in caso di ricorso per cassazione, 65 per quella nel giudizio di revocazione):

a) che il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;

b) che le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza, sia di primo che di secondo grado, analogamente a quanto previsto nel c. p. c.;

c) che il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa ad un decreto ministeriale, al fine di evitare contestazioni tra le parti sulla idoneità della garanzia stessa.

Resta da spiegare il riferimento *all'atto*, come oggetto della sospensiva richiesta dal contribuente in entrambi i gradi di impugnazione.

Potrebbe essere inteso tale riferimento come una opzione legislativa in favore della tesi della natura di “impugnazione-annullamento” del processo tributario, come tale diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato e non alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento dell'ufficio?

Non sembra che sia questa l'interpretazione corretta della nuova normativa, come è dato desumere dalla considerazione che, accanto a tale sospensiva riservata al contribuente, l'articolato pone anche lo strumento cautelare, concesso ad entrambe le parti, consistente nella richiesta di sospensiva della *sentenza impugnata*.

Il doppio oggetto della misura cautelare *atto – sentenza*, è l'effetto della esecutorietà della sentenza introdotta per la prima volta nel rito tributario dalla riforma, che si affianca a quella propria dell'atto ipoesattivo emesso dal fisco.

A ben vedere, dunque, la normativa citata avalla proprio quella visione della natura del rito tributario di “impugnazione-merito”, cui fa riferimento anche la Corte di Cassazione, da ultimo nella sentenza n. 6918 del 2013.

Da tale visione discende la conseguenza che, ove il giudice tributario ritenga invalido l’avviso di accertamento non per motivi formali ma di carattere sostanziale, il medesimo non può limitarsi ad annullare l’atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, operando una motivata valutazione sostitutiva.

Se così è, il periculum in mora può derivare dall’esecutività dell’atto o da quella della sentenza, a seconda delle varie ipotesi riscontrabili in concreto e legittimare, conseguentemente, l’istanza di sospensione dell’uno o dell’altra.

Per il resto, la normativa completa la disciplina dello strumento cautelare sotto il profilo del procedimento da seguire e ripropone le figure già note della sospensiva per decreto, di quella parziale e di quella subordinata alla prestazione della garanzia.