

Processo cautelare tributario

Roma, 9 maggio 2017

Marco Greggi

Programma del pomeriggio

1. La dimensione della tutela cautelare nel diritto tributario;
2. La cautela «dentro» e «fuori» dal processo;
3. Una mappatura del D.lgs. 546/92 nella sua formulazione attuale;
4. Le novità della riforma del 2015 e la «contaminazione» di modelli di tutela;
5. Considerazioni conclusive.

La dimensione della tutela cautelare

- Il rapporto tributario d'imposta come *rapporto asimmetrico*;
- Conseguenze:
 - Tendenziale autotutela dell'ente impositore (che soddisfa le esigenze autonomamente e senza il ricorso all'autorità giudiziaria);
 - Costruzione della tutela del contribuente in sede giurisdizionale avuto riguardo alla posizione sempre (tendenzialmente) pretensiva dell'Ente impositore.

La prospettiva dell'Ente impositore

- Fermo amministrativo dei beni mobili registrati;
 - Art. 86, Dpr 602/73. Avvio *motu proprio* da parte dell'Agente della riscossione;
 - Incerto se si tratti di strumento cautelare (simile al sequestro conservativo) ovvero più simile al pignoramento (Ris. n. 20, 08/02/01; Circ. n. 52/E, 01/10/03);
- Ipoteca;
 - Art. 77, Dpr 602/73. Avvio *motu proprio* da parte dell'Agente di riscossione;
- Sequestro conservativo;
 - Art. 22 D.lgs 472/97. Disposto dalla Commissione tributaria previo contraddittorio o dal Presidente con decreto *inaudita altera parte*;
- Ipoteca giudiziale;
 - Art. 22, D.lgs. 472/97. Come per il sequestro conservativo.

... e quella del contribuente ...

- Strumenti di tutela:
- Dal provvedimento:
 - Fermo amministrativo e ipoteca ex art. 77 Dpr 602/73 sono atti impugnabili dinanzi alla Commissione tributaria territorialmente competente (art. 4);
- Nel provvedimento:
 - Le misure di cui all'art. 22 prevedono una loro concessione previo contraddittorio giurisdizionale, con possibilità per il contribuente di esercitare il diritto alla difesa.

La posizione della Cassazione

- Una breve digressione (Cass. SS. UU. 22/07/15, n. 15354):
 - *I ricorsi contro il fermo amministrativo e ipoteca iscritti da Equitalia, appartengono alla competenza del Giudice ordinario secondo le regole generali previste dal Codice di Procedura Civile.*
 - *Qualora si tratti di tributi, la competenza appartiene alle Commissioni Tributarie Provinciali.*
- Sia il fermo di beni mobili registrati che l'ipoteca sono atti chiaramente funzionali alla realizzazione del credito, e quindi alla esecuzione forzata.
- Stante l'inequivocabile tenore degli artt. 491 e 502 c.p.c., non sono tuttavia configurabili come atti del processo esecutivo, **ma misure puramente afflittive**, volta a indurre il debitore all'adempimento.

Un caso concreto ...

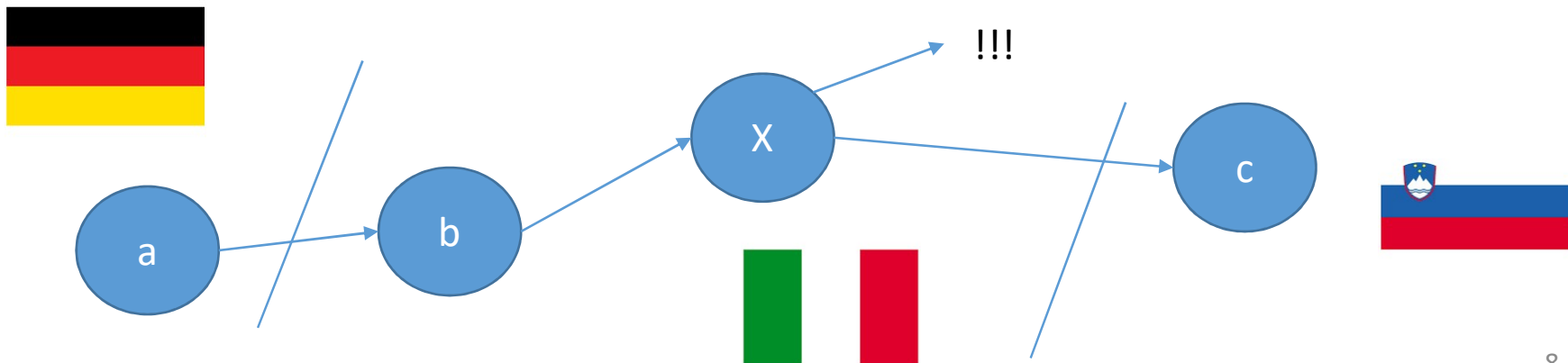
- CTP Ferrara del 10 aprile 2017, n° 134;
 - Ufficio chiede applicazione di misure cautelari ex art. 22 D.gs 472/97 in danno del Contribuente X;
 - Richiesta: procedere a mezzo U.G. a sequestro conservativo ex art. 671 c.p.c. di credito vantato da X nei confronti di debitori solidali;
 - Fondamento: P.V.C. che individua in X una Cartiera con operazioni simulate sia lato attivo che lato passivo, sia in Italia che IntraUE;
 - Più precisamente ancora: emissione di fatture soggettivamente inesistenti, registrazione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI FERRARA
- EX LABORE FRUCTUS -

I presupposti della cautelare ...

- *Fumus boni iuris*:
 - Si tratta evidentemente di società cartiera essenzialmente impegnata in operazioni cd. «carosello»;
 - Lo stoccaggio di merci avveniva presso locali di società collegate e facenti parte dello stesso gruppo;
 - La società era però titolare di un credito accertato dal tribunale di Ferrara.



Segue ...

- *Periculum in mora*:
 - Anche per le ipotesi di cui all'art. 22 valgono i principi generali posti a fondamento degli istituti analoghi previsti dal Codice di procedura civile.
 - Il *periculum* può essere rappresentato da specifiche ragioni che giustifichino il fondato timore per l'Amministrazione di perdere la garanzia del credito ;
 - Tali ragioni possono essere desunte:
 1. Consistenza qualitativa e quantitativa del patrimonio del debitore in rapporto all'ammontare del credito;
 2. In linea con Cass. 845/77, 13400/01, 2081/02.

La conclusione

- La condotta fraudolenta della X è tale da giustificare anche il *fumus boni iuris*;
- La Commissione autorizza l'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale a procedere, a mezzo di U.G., al sequestro conservativo ex art. 671 c.p.c. del credito vantato dalla contribuente nei confronti delle società terze.

Un problema ... aperto

- Come dare seguito a questa sentenza ?
 - Notifica di titolo esecutivo: art. 492 c.p.c.;
 - Pignoramento presso terzi: art. 543 c.p.c.;
- Che ne è della apposizione della formula esecutiva (art. 475 c.p.c.) che può essere fatta solo alla parte a favore della quale è stato pronunciato i provvedimento ?
- Mancanza di spedizione in forma esecutiva: causa di opposizione agli atti esecutivi (Cass. 24 marzo 2011, n. 6732).

La tutela cautelare del contribuente

- L'avviso di accertamento è dotato di efficacia immediata: la presentazione del ricorso ha come effetto solamente il frazionamento della riscossione (nelle dirette, si procede per 1/3 del tributo e degli interessi, per l'IVA non è previsto frazionamento);
- La prima sospensiva è disposta dall'amministrazione e può essere revocata qualora ci sia pericolo per la riscossione (art. 39, co. 1, Dpr 602/73).
 - Forma di autotutela, non è previsto rimedio giurisdizionale.

Tutela cautelare e giudizio tributario

- Prima del D.lgs. 546/92 non era prevista tutela cautelare nel processo tributario;
- Cass. SS. UU. 22/12/1989, n. 5775: la tutela cautelare non è essenziale al processo tributario e non può essere introdotta in via pretorile;
- C. costituzionale 01/04/1982, n. 63:
 - La tutela cautelare non è postulata dagli articoli 24 e 111 della Carta;
 - L'effettività della tutela giurisdizionale non significa necessariamente anticipare le conseguenze di una pronuncia che solo eventualmente può essere ritenuta favorevole.

Lo stato dell'arte: l'art. 47

- Il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato se ritiene che dalla sua esecuzione possa derivargli danno grave e irreparabile;
- Thema probandum:
 1. Fumus boni iuris;
 2. Periculum in mora;
- Modalità: con atto di ricorso o con atto separato, ma a giudizio pendente.

Flow Chart

- Il Presidente con Decreto fissa la data di discussione dell'istanza avvertendo le parti almeno 10 gg prima;
- In caso di straordinaria urgenza il Presidente:
 - Con decreto concede la sospensiva *inaudita altera parte*;
 - Allo stesso tempo fissa udienza collegiale per la discussione della stessa;
- L'ordinanza non è impugnabile, e può prevedere rilascio di garanzia.
- Il dispositivo è immediatamente comunicato e l'udienza nel merito è fissata a 90gg.

I chiarimenti della giurisprudenza

- Non necessaria la coincidenza fra Sezione che decide sulla cautelare e Sezione che decide su merito:
 - Cass. 12/11/14, n. 24058
- Non v'è pregiudizio del diritto alla difesa (neppure in una prospettiva CEDU) se l'istanza cautelare è decisa insieme al merito:
 - Cass. 09/04/10, n. 8510.
- *Una digressione: applicazione dell'art. 6 CEDU al Processo tributario (?)*.

In sintesi ...

- Tutti gli atti della riscossione possono essere oggetto di tutela cautelare (anche gli atti di accertamento che non siano esattivi);
- Gli effetti della sospensione cessano con la sentenza di prime cure (se sfavorevole al contribuente, rende comunque riscuotibile una parte superiore del tributo);
- Il tema (ancora aperto) della sospensione del diniego di rimborso.

La sospensione della condanna

- Nel processo tributario le sentenze di condanna riguardano solo l'Ufficio ... e lo condannano a un rimborso a favore del contribuente;
- Art. 69, co. 1: tali sentenze sono immediatamente esecutive ma i pagamenti superiori a € 10.000 (escluse le spese di lite) possono essere subordinati a «idonea garanzia»;
- Decorsi 90 gg il contribuente può procedere in ottemperanza;
- L'Ufficio può richiedere sospensiva nei gradi successivi al primo (art. 52 e art 62 bis D.lgs 546/92).

Il «senso» delle novità

- L. 23/2014, art. 10: uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare;
- Tassello di una riforma più ampia del processo che riguarda:
 1. Immediata esecutorietà delle sentenze tributarie;
 2. Irrigidimento del principio della soccombenza;
 3. Semplificazione di alcune procedure (ottemperanza)
- Attuazione con D.lgs. 156/15, art. 9:
 - Ha modificato gli articoli 47 e 52; ha introdotto il nuovo 62 *bis* al D.lgs 546/92.

La situazione precedente

- Art. 49 D.lgs. 546/92 esclude(va) l'applicazione del 373 c.p.c. al processo tributario;
- Sostenibilità costituzionale dell'impianto confermata da C.cost. 165/00, 310/02, 119/07, **217/10** (e poi anche 109/12 e 254/12);
- Le ipotesi di sospensiva *praeter legem* (diritto vivente):
 - Specificità della materia tributaria (situazioni straordinarie Cass. 2845/12);
 - Sospensione limitata alle sanzioni (Cass. 7815/10).

Da C. cost. n. 217/10 alla riforma del processo

- Consulta: possibile la sospensione cautelare in pendenza del ricorso in Cassazione **a favore del contribuente**;
- D.lgs. 156/15, Art. 9, co. 1, lett. aa): **legittimazione di entrambe le parti** all'istanza di sospensione della sentenza d'appello in pendenza del ricorso in cassazione.
- Applicazione del principio della equality of arms nel processo tributario;
- Soluzione simmetrica a quella del D.lgs. 104/10 nel rito amministrativo (salvo che per l'impugnazione dell'ordinanza sospensiva).

Le novità per il primo grado

- Novità di minor rilievo avuto riguardo all'economia generale della riforma;
- Immediata **comunicazione in udienza** alle parti del dispositivo dell'ordinanza;
 - Valenza puramente ordinatoria;
- Nessuna variazione qui rilevante sugli altri profili:
 1. L'ordinanza che decide resta **non impugnabile**;
 2. La sospensione può essere **parziale** o **subordinata** a garanzia;
 3. Cessazione dell'**efficacia** con la sentenza di primo grado;
 4. Riproponibilità (astratta) della domanda al **mutare** delle circostanze di fatto.

Sospensiva della sentenza di primo grado

- Art. 52, D.lgs. 546/92: la sospensione dell'efficacia della sentenza di primo grado è un **incidente** nel processo impugnatorio;
- Innesto di un «**nuovo**» **rito** nella fase di gravame: un *giudizio nel giudizio* nel quale variano:
 1. Legittimazione;
 2. Interesse;
 3. Presupposti;
 4. Provvedimento (richiesto).



Analogie e differenze

- Marcate le **differenze con il processo amministrativo**:
 - In Consiglio di Stato si impugna l'ordinanza del TAR (ma qui l'ordinanza della CTP non è impugnabile)
- Maggiori **analogie con il processo civile**:
 - Artt. 669 *sexies* e ss. In linea teorica, anche qui è possibile una fase istruttoria. Il Presidente può provvedere con decreto *inaudita altera parte* nei casi di straordinaria urgenza e se l'integrazione del contraddittorio è pregiudizievole per l'efficacia del provvedimento;
 - L'istanza può essere riproposta se si palesano nuove circostanze di fatto;
- Anche in questo caso si dispongono **spese a carico della parte soccombente**.

Le condizioni della tutela

- **Condizioni sostanziali:**
 1. Imminenza nel provvedere;
 2. Pericolo del danno grave e irreparabile;
 3. *Fumus boni iuris*;
- **Condizioni processuali / condizioni per l'esercizio dell'azione:**
 1. Interesse;
 2. Legittimazione ad agire;
 3. Gravi e fondati motivi (se attore è l'Ufficio).

1. Il giudizio di appello (la litispendenza)

- Art. 52, D.lgs 546/92: la fase cautelare nel processo tributario è costruita come **un incidente nel processo d'appello**;
- *Condictio sine qua non*: valida proposizione dell'appello e dunque litispendenza;
 - **Inammissibile** l'istanza di sospensiva che **precorre** la proposizione dell'appello;
- Dal punto di vista territoriale restano confermati i criteri normalmente applicabili di competenza.

2. La soccombenza

- La soccombenza (totale o parziale) di regola radica l'interesse ad agire (soccombenza *effettiva*, non soltanto *virtuale*);
- Più incerta la tutela cautelare dinnanzi al **rifiuto tacito di rimborso dei tributi** (sanzioni, interessi, ...);
 - Difficoltà anche sul piano **probatorio** del danno grave e irreparabile:
 - Esempio, perdita di *chances* di partecipazione ad appalti pubblici in ragione della situazione fiscale in corso di accertamento;
 - ...



3. Interesse ad agire

- In primo grado: la sospensiva **impatta sul provvedimento impugnato** (e pregiudizievole);
- In secondo grado: la sospensiva **impatta direttamente sulla sentenza** che ... conferma il provvedimento ... pregiudizievole (anche un rimborso);
- Dove sta il problema ?
 - La legge regola l'esecuzione del provvedimento;
 - La volontà della parte vittoriosa (co-)regola l'esecuzione della sentenza favorevole ...

3. Segue: qual è la differenza ?

- **L'interesse** all'azione (*recte*: alla tutela cautelare) può anche essere **sopravvenuto**;
 - Art. 51, D.lgs 546/92: la domanda di sospensione può anche essere proposta dopo i 60 giorni per l'appello;
- **Da ricordare però**: inammissibilità / irricevibilità dell'appello **determina giocoforza** l'inammissibilità / infondatezza della sospensiva;
- Interesse ad agire nel contesto cautelare:
 1. Personale (tutela di un bene della vita);
 2. Diretto (connessione al *decisum* in prime cure);
 3. Attuale (il pregiudizio deve essere imminente).

4. Legittimazione ad agire

- **La natura di parte** nel giudizio di prime cure è condizione necessaria per avanzare istanza di tutela cautelare (oltre ai requisiti sin qui visti);
 - Incerta la proponibilità dell'istanza dell'*interveniente in giudizio d'appello* ...
- **Legittimazione ad impugnare** la sentenza determina anche la legittimazione alla tutela cautelare:
 - Art. 52, co. 2 ultima parte: possibilità di sospendere l'atto (!) in caso di danno grave o irreparabile. Atto o sentenza ?
 - *Interpretazione ragionevole*: la sospensiva è nei confronti della sentenza, *forse* il riferimento è da intendersi agli atti esecutivi che derivano dalla conferma dell'atto impositivo tramite sentenza.

5. Le parti in giudizio

- In prima approssimazione, le **parti soccombenti** in tutto o in parte in prime cure che hanno appellato ... e anche l'appellante incidentale;
- Individuazione **puntuale** delle parti: art. 10, 52, 53 e 54 D.lgs. 546/92;
- Ne esce svalutata l'elencazione di cui all'art. 19 D.lgs. 546/92 che perde la sua centralità nel giudizio d'appello;
 - Si perde gioco forza il riferimento all'atto.

Il periculum in mora

- Tutela dell'**integrità patrimoniale**: art. 8, l. 212/00;
- Distinzione fra:
 - «**Imminenza del pregiudizio**»: cautelare con ordinanza e in contraddittorio;
 - «**Eccezionale urgenza**»: cautelare con decreto monocratico inaudita altera parte (ma con vaglio collegiale successivo).
- Centralità della valutazione del Presidente del Collegio.

Segue: i fondati motivi ...

- I presupposti della tutela cautelare (nuova) sono il frutto di una **«convergenza» di modelli**:
 - Art. 21, ult. co., l. 1034/71: gravi ed irreparabili danni derivanti dall'esecuzione dell'atto (... magari della riscossione, che deriva dalla sentenza di prime cure);
 - Art.47, co. 1, art. 52, co. 2 D.lgs 546/92: danno grave e irreparabile (riferito al contribuente);
 - Analoga richiesta può essere avanzata alla CTR dalla parte che ha **promosso ricorso per cassazione**;
 - «Gravi e fondati motivi» sono richiesti per la sospensione della sentenza;
 - Le differenze semantiche possono essere rilevanti quando si analizza l'onere della prova.

Delibazione del merito

- Accertamento delibativo del diritto (individuazione degli elementi fondanti la decisione);
- Valutazione di tipo prognostico che include:
 1. Le questioni pregiudiziali;
 2. Le questioni costituzionali;
 3. La compatibilità / interpretazione conforme al diritto UE;
 4. ...

Le spese processuali

- Art. 15, co. 2 *quater* D.lgs. 546/92 dispone sulle spese della fase cautelare;
- Elementi salienti:
 1. Decise con l'ordinanza;
 2. La pronuncia sulle spese **conserva la sue efficacia** anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio;
 3. Possibilità di **cumulo** delle spese processuali con quelle della fase di merito;
 4. Possibilità di applicazione della responsabilità «aggravata» ex l. 69/09 (art. 96, co. 3 c.p.c.).



Grazie per l'attenzione

marco.greggi@unife.it