

***SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE  
PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA  
REGIONE CAMPANIA***

***“TEMATICHE SOSTANZIALI, PROCEDIMENTALI E PROCESSUALI DI DIRITTO TRIBUTARIO”***

***Venerdì 7 febbraio 2015***

Università di Napoli, Via Partenope 36

***“La tutela cautelare del contribuente,  
tra prassi applicative e opzioni future”***

**Alfredo Montagna**

componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

## 1. Premessa: nozione di tutela cautelare<sup>1</sup>

Il procedimento cautelare si configura quale uno dei più tipici procedimenti incidentali, strutturato come procedimento autonomo, ma collegato a quello di merito, cioè quello principale<sup>2</sup>.

La sua applicazione in ambito processuale tributario è relativamente recente, essendo stata introdotta solo con la riforma del processo tributario, attuata con il Decreto Legislativo n°546 del 1992<sup>3</sup>, dopo essere stata auspicata a lungo.

Esso si configura quale procedimento di urgenza volto a garantire il permanere dell'integrità patrimoniale del soggetto istante fino alla decisione nel merito della controversia.

---

<sup>1</sup> Per una disamina generale, RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 244 ss; BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rass. trib.*, 2013,479; F. Tesauro, *Compendio di diritto tributario*.

<sup>2</sup> F. Pittaluga, "Il processo tributario, Il parte", in <http://www.diritto.net/content/view/1168/9/>

<sup>3</sup> **Art. 47 - Sospensione dell'atto impugnato**

[1] *Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22.*

[2] *Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.*

[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.*

[4] *Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.*

[5] *La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento.*

[6] *Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.*

[7] *Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.*

[8] *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.*

Il contribuente che abbia proposto ricorso può richiedere alla Commissione che venga sospesa l'esecuzione dell'atto impugnato, qualora da ciò gli possa derivare danno grave ed irreparabile.

A condizione che si sia costituito, il ricorrente può avanzare la richiesta con un'istanza motivata, che può essere già parte del ricorso presentato o, alternativamente, può essere proposta, in via autonoma, mediante atto separato, che dovrà essere previamente notificato alle altre parti (soggetti legittimi contraddittori del giudizio di merito <sup>4</sup>) e depositato presso la segreteria della commissione tributaria, secondo le modalità previste per il ricorso principale.

Viene così avviandosi un procedimento, di natura incidentale rispetto a quello di merito, in cui il Presidente della Commissione fissa con decreto la trattazione, per la prima camera di consiglio utile, della quale deve essere data comunicazione a tutte le parti in giudizio, entro 10 giorni liberi dalla trattazione.

Se ricorrono questioni di eccezionale urgenza, il Presidente stesso, previa delibazione del merito, può disporre, con lo stesso decreto, che l'esecuzione dell'atto sia provvisoriamente sospesa, nell'attesa della pronuncia in merito del Collegio.

La trattazione della sospensione si svolge in Camera di Consiglio partecipata, all'esito della quale il Collegio, nella sua composizione ternaria, decide con ordinanza motivata, potendo disporre una sospensione anche solo parziale, e potendola peraltro subordinare alla prestazione di idonee garanzie (in ragione del valore rilevante dell'atto sospeso, o di una sua difficile successiva realizzazione).

Il provvedimento non è assolutamente definitivo, essendo, anzi, suscettibile di modifiche o, addirittura, di revoca, laddove si sia registrato un mutamento delle circostanze che avevano giustificato la decisione iniziale o sia stata proposta un'istanza motivata di parte.

Tuttavia, lo stesso provvedimento non è suscettibile di impugnazione né risulta essere altrimenti ricorribile, tanto che le stesse ipotesi di modifica

---

<sup>4</sup> F. Pittaluga, *"Il processo tributario, Il parte"*, cit.

e revoca sono da intendersi come esclusivamente riferibili al caso delle ordinanze di accoglimento; infatti, nelle diverse ipotesi di rigetto, il contribuente non potrà che presentare nuova istanza cautelare, avendo naturalmente cura di calibrarla in ragione delle motivazioni addotte per il rigetto della precedente.

Quando concessa, l'effetto della sospensione oltre a colpire immediatamente l'atto che ne è espresso oggetto, è pervasivo anche su tutti quelli già compiuti che sono da esso direttamente dipendenti, inibendo la possibilità di porre in essere gli atti non ancora compiuti, che sarebbero potuti essere compiuti in dipendenza da esso, pena la loro radicale invalidità ed inefficacia.

Nei casi di concessione della sospensione, il legislatore ha previsto una sorta di corsia preferenziale per i ricorsi principali, ai quali è associata, avendo voluto prevedere che la trattazione del merito debba intervenire ed essere fissata non oltre 90 giorni dalla pronuncia relativa alla sospensione.

Come rilevabile da consolidata prassi e da contributi in dottrina, è da ritenere che il mancato rispetto di tale termine non comporti effetti estintivi del provvedimento cautelare. Considerazione che si fonda soprattutto sulla considerazione del fatto che il mancato rispetto non può in alcun modo essere ricondotto a negligenze e incurie delle parti, ma consegue esclusivamente da adempimenti rimessi in via esclusiva ad attività del Collegio giudicante, sulle quali non è dato alle parti intervenire in alcun modo; venendo ad essere, pertanto, incongruo far gravare sul ricorrente l'intempestività del funzionamento della macchina giudiziaria.

La sospensione cessa di produrre effetti all'atto della pubblicazione della sentenza di primo grado.

## 2. EVOLUZIONE STORICA

### ***a) Le tutele inadeguate concesse dalla normativa precedente al D.Lgs 546/92***

È già stato detto che l'introduzione dell'Istituto della sospensione cautelare nel procedimento tributario, sebbene non più recentissima, non è particolarmente datata.

Prima del 1992, la disciplina del contenzioso tributario riconosceva al contribuente ben poche possibilità di tutelarsi contro la provvisoria esecutività degli atti impositivi: nel D.P.R. n°636/72 non era stata prevista l'assegnazione alle Commissioni Tributarie della facoltà di concedere la sospensione cautelare degli atti che venivano impugnati.

Il Giudice tributario aveva competenza in tema di sospensione solamente in materia di scontrini fiscali, in relazione al provvedimento intendentizio di chiusura dell'esercizio commerciale.

Contro l'iscrizione provvisoria a ruolo non era possibile né l'istanza di sospensione dell'atto di riscossione innanzi alle Commissioni Tributarie, né la procedura d'urgenza di cui all'art. 700 c.p.c. proponibile innanzi al Giudice civile.

Era unicamente possibile presentare la domanda di sospensione dell'efficacia della riscossione all'Intendente di finanza (art. 39, c. 1 D.P.R. 602/73, in tema di imposte dirette, e art. 56 D.P.R. 131/86, per le imposte di registro)<sup>5</sup>, il cui rifiuto era impugnabile innanzi al Giudice

---

<sup>5</sup> **Art 56 D.P.R. 131/86, Riscossione in pendenza di giudizio, riscossione coattiva e privilegio:**

[1] Il ricorso del contribuente non sospende la riscossione, a meno che si tratti: a) di imposta complementare per il maggior valore accertato. In tal caso la maggior imposta deve essere pagata per un terzo entro il termine di cui all'articolo 55, per due terzi dell'imposta liquidata sul valore risultante dalla decisione della commissione tributaria di primo grado e per il resto dopo la decisione della commissione di secondo grado, in ogni caso al netto delle somme già riscosse; la direzione regionale delle entrate, se ricorrono gravi motivi, può sospendere la riscossione fino alla decisione della commissione tributaria di primo grado. Se l'imposta riscuotibile in base alla decisione della commissione tributaria è inferiore a quella già riscossa, il contribuente ha diritto al rimborso della differenza entro sessanta giorni dalla notifica della decisione, che deve essere eseguita anche su richiesta del contribuente "1"; b) di imposte suppletive, che sono riscosse per intero dopo la decisione della Commissione tributaria centrale o della Corte d'appello o dell'ultima decisione non impugnata.

amministrativo ( e va sul punto evidenziata la forte incompatibilità fra i tempi del processo amministrativo e l'urgenza della tutela di cui all'istanza cautelare).

La Corte Costituzionale, più volte interpellata nel corso degli anni, inoltre, continuava a rigettare le questioni di costituzionalità che le venivano sottoposte in materia, rilevando che:

- contro gli atti dell'esattore il contribuente era tutelato, in aggiunta alla sospensione amministrativa, dal fatto che numerose leggi d'imposta prevedevano un'iscrizione solo parziale ed una riscossione frazionata in corso di giudizio del dovuto, laddove fossero emerse contestazioni in merito,
- inoltre, vi era la possibilità di vedere comunque reintegrato, successivamente alla favorevole sentenza di merito, il proprio patrimonio.

In tale panorama normativo, l'Autorità giudiziaria ordinaria aveva trovato autonome soluzioni al problema, nel tentativo di far fronte alle lacune: alcuni Pretori avevano così iniziato ad ammettere la possibilità di

---

[2] Il pagamento delle imposte, di cui al primo comma, richieste in relazione alle decisioni delle commissioni tributarie, deve essere effettuato, con gli interessi di mora, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione "2".

[3] "3"

[4] Per la riscossione coattiva delle imposte, delle soprattasse e delle pene pecuniarie "4" e degli interessi di mora si applicano le disposizioni degli artt. 2, da 5 a 29 e 31 del R.D. 14 aprile 1910, n. 639 "5". Lo Stato ha privilegio secondo le norme stabilite dal Codice civile. Il privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione.

(1) Lettera sostituita dall'art. 3, comma135, lett. c), L. 28 dicembre 1995, n. 549, a decorrere dal 1° gennaio 1996.

(2) Comma modificato dall'art. 3, comma135, lett. d), L. 28 dicembre 1995, n. 549, a decorrere dal 1° gennaio 1996.

(3) Comma abrogato dall'art. 1, comma1, lettera g), D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 473, a decorrere dal 1° aprile 1998.

(4) Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'art. 26, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

(5) Per l'abrogazione di questa disposizione, vedi l'art. 130, comma2, D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43.

**Art 39, Co. 1D.P.R. 602/73: Sospensione amministrativa della riscossione.**

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.

utilizzare lo strumento di cui all'art. 700 c.p.c., disponendo così la sospensione della riscossione con provvedimento d'urgenza.

Tuttavia, tale prassi era stata fermamente avversata dalla Corte di Cassazione, che aveva ribadito come l'Intendente di Finanza fosse l'unico ad avere la legittimazione a sospendere l'esecuzione.

Si era, inoltre, diffusa una ulteriore prassi tra i Giudici amministrativi: essi si erano assunti la facoltà di concedere essi stessi la sospensione, in pendenza di un giudizio di impugnazione del diniego della concessione da parte dell'Intendente di Finanza, poiché, delineando il rischio di un danno grave ed irreparabile a carico del contribuente una situazione di interesse legittimo, nel silenzio della legge, la tutela giurisdizionale non poteva che essere richiesta al Giudice amministrativo in base agli art. 103 e 111 Cost.<sup>6</sup>.

Tale meccanismo, però, si era inevitabilmente dimostrato inidoneo ed inefficiente in ordine a ragioni di carattere temporale, in quanto si determinava fatalmente, come già si è detto sopra, uno scollamento tra i tempi del procedimento amministrativo e quelli del processo tributario, a causa del quale non era possibile garantire una tempestiva ed effettiva tutela al contribuente.

### **b) la svolta del 1991**

Non sorprende, quindi, che nel 1991, nella **legge delega n°413, art. 30 lett. h)**, fu espressamente chiesto al Legislatore di occuparsi, nel contesto di una generale riforma della disciplina del processo tributario, anche della predisposizione di un idoneo ed adeguato strumento per garantire al ricorrente una soddisfacente tutela cautelare<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> In tema, TAR Lombardia 16-10-1986 n°66: “[...]se il legislatore ha ritenuto sussistente – anche in subiecta materia – l’esigenza di una tutela cautelare, quando ha attribuito all’intendente di finanza il potere di sospensione ex art. 39 D.P.R. n°602/1973, *l’eadem ratio* impone di ritenere implicitamente sussistente nel giudice amministrativo il potere cautelare de quo, non potendosi ammettere che il legislatore ammetta insussistente avanti al giudice amministrativo quella esigenza di tutela cautelare ritenuta sussistente nella precedente fase amministrativa [...]”.

<sup>7</sup> Nell’art. 30, lett. h) della legge delega n°413/1991 si richiedeva tra le altre di prevedere: “...un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell’atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione dell’udienza entro 90 giorni”.

In tale panorama, l'introduzione, con *l'art. 47 del D.Lgs n°546/1992*, nel processo tributario dell'Istituto della sospensione cautelare fu accolta con un atteggiamento di generale e diffuso favore: nella relazione di accompagnamento al disegno di decreto delegato, infatti, fu salutata come *“uno dei punti più significativi della nuova normativa sul processo tributario, che risolve, nel modo migliore, forse la più travagliata delle problematiche mai riscontrate in materia”*.

### **3. *la tutela cautelare amministrativa***

Va ricordato come accanto alla sospensione cautelare cui le parti possono ricorrere in fase contenziosa, nell'ordinamento tributario è presente una ulteriore tutela concessa al contribuente in via amministrativa.

Si tratta di quanto previsto dall'art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973 <sup>8</sup>, come modificato dall'art. 1 bis del D.L. 8 agosto 1996, n. 37, convertito con modificazioni dalla L. 24 ottobre 1996, n. 556; ovvero del potere di sospensione della riscossione dei ruoli da parte dell'Agenzia delle Entrate in pendenza di ricorso, fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione Tributaria provinciale.

Le vicende normative di tale disposizioni sono state piuttosto complesse, in quanto con la entrata in vigore del nuovo processo

---

<sup>8</sup> Art. 39. *Ricorso avverso l'iscrizione a ruolo.*

Il ricorso contro il ruolo di cui all'art. 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, non sospende la riscossione; tuttavia l'intendente di finanza, sentito l'ufficio delle imposte, ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla decisione della commissione di primo grado, con provvedimento motivato notificato all'esattore e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato dall'intendente di finanza ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione.

Occorre poi precisare che la procedura di sospensione della riscossione descritta dall'art. 39 DPR n. 602 del 1973 è oggi estesa alla generalità dei tributi siano essi diretti o indiretti, erariali o locali



tributario, che introduceva il potere di concedere la sospensione al giudice tributario, il legislatore aveva previsto, con la emanazione dell'art. 71 del D.Lgs. n. 546 del 1992, l'abrogazione dell'art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973.

Di lì a poco il legislatore mutava opinione, sopprimendo la parte dell'art. 71 del D.Lgs. n. 546 del 1992 che aveva abrogato l'art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973, con la conseguente reviviscenza dell'istituto della sospensione amministrativa. Una soppressione confermata dai DD.LL. reiterativi del D.L. n. 123 del 1996 e poi definitivamente sancita dal D.L. n. 437 del 1996, convertito nella L. 24 ottobre 1996, n. 556.

Con la persistenza nell'ordinamento dell'art. 39, comma 1, del D.P.R. 602/73 il contribuente può ricorrere a due diversi strumenti di tutela cautelare, esercitabili anche contestualmente, atteso che quello che si attiva con la richiesta di sospensione all'Ufficio dell'ente impositore opera sul piano amministrativo, mentre quello che si attiva con la richiesta di sospensione alla Commissione Tributaria provinciale, opera sul piano giurisdizionale.

Evidenti sono le differenze sostanziali sia per quanto riguarda la tipologia degli atti sospendibili, sia con riferimento ai presupposti per la loro concessione. Nel caso della sospensione da parte dell'autorità amministrativa il presupposto è la avvenuta proposizione da parte del ricorrente di un ricorso contro un ruolo. (infatti, come precisano le CC.MM. n. 15/7216 del 17 novembre 1981 e n. 2/5/2335 del 6 giugno 1991, la Direzione regionale delle entrate può concedere la sospensione solamente nel caso in cui sia ammissibile il ricorso contro il ruolo - perché questo è stato impugnato per vizi propri, quali l'errore materiale o l'eventuale duplicazione o un vizio di notifica, ovvero perché è stato

impugnato per contestare la fondatezza della pretesa tributaria nei soli casi in cui lo stesso ruolo non sia stato preceduto da avviso di accertamento- )<sup>9</sup>.

Diversamente la sospensione sarà negata motivandola semplicemente sul presupposto dell'inammissibilità del ricorso avverso il ruolo.

Altra caratteristica specifica della tutela amministrativa di cui all'art. 39 del D.P.R. n. 602 del 1973 è che questa è rimessa, in via di principio, alla discrezionalità tecnica del responsabile dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate e risponde ad esigenze diverse rispetto alla tutela giurisdizionale di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992; il che non produce necessariamente effetti riduttivi. Infatti l'interesse dell'Amministrazione, può andare oltre l'interesse del contribuente, atteso che deve essere ispirato all'interesse di buona amministrazione e di economicità dell'azione amministrativa (si pensi agli interessi passivi che verrebbero a gravare sull'Erario per le indebite iscrizioni a ruolo).

Inoltre l'autorità amministrativa, deve valutare la sussistenza dei due noti requisiti del *fumus boni juris* e del pregiudizio grave ed irreparabile, ma, per motivi di opportunità, anche in assenza di un danno grave ed irreparabile, proprio con richiamo al principio di buona amministrazione, può sospendere ugualmente il ruolo (si pensi a quando si è in attesa che l'Ufficio provveda ad annullare l'iscrizione palesemente infondata <sup>10</sup>).

---

<sup>9</sup> L'Amministrazione ha anche chiarito che la sospensione non può essere riconosciuta nel caso di gravame contro l'avviso di accertamento da cui è scaturita l'iscrizione provvisoria della metà ex art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973. Ciò in considerazione del fatto che la parziale iscrizione nella misura della metà, prevista nei casi di pendenza di ricorso avverso l'avviso di accertamento, rappresenta già una parziale sospensione ex lege dell'iscrizione a ruolo per il residuo, aumentato di interessi e sanzioni

<sup>10</sup> E' evidente come in questo caso la sospensione amministrativa intervenire anche nei casi in cui non è attuabile la tutela giudiziale per l'assenza del danno grave ed irreparabile, così come nei casi in cui sia in corso un'istruttoria per l'autotutela, da

Avverso il provvedimento con il quale l'amministrazione finanziaria neghi la sospensione (sia esplicitamente che attraverso un provvedimento omissivo) il contribuente può rivolgersi al TAR sotto il profilo dell'eccesso di potere e dell'iter di formazione; senza ovviamente che il giudice amministrativo possa deliberare direttamente sulla fondatezza del ricorso proposto contro l'atto impositivo, essendo questa materia demandata al giudice tributario. Mentre l'oggetto del giudizio da parte dell'Agenzia delle entrate verte sul *fumus boni juris* e sul *periculum in mora*, l'oggetto del giudizio da parte del TAR verte sulla semplice legittimità dell'atto negativo dell'Agenzia delle Entrate. Di tal ch  l'accoglimento del ricorso da parte del TAR pu  avvenire anche nell'ipotesi in cui il ricorso tributario sia completamente privo di ogni possibilit  di accoglimento da parte della Commissione, purch  il diniego della sospensione sia viziato da una motivazione contraddittoria o incongrua.

#### ***4 i presupposti della tutela cautelare***

Per la concessione della tutela cautelare si richiede che ricorrano determinati presupposti, ed   lo stesso art. 47 ad individuarli nel *fumus boni iuris*, desumibile dalla lettura dei commi terzo e quarto, e nel *periculum in mora*, espressamente richiamato al primo comma.

#### ***fumus boni iuris***

Il ricorrente, nell'intento di vedersi riconosciuta la sospensione dell'atto impugnato, deve riuscire a dimostrare, pur soltanto in via prognostica, la bont  della propria pretesa, la sua verosimile fondatezza.

---

cui potrebbe derivare l'annullamento da parte della stessa Amministrazione, in tutto o in parte, del provvedimento impugnato.

Sul contribuente grava pertanto il compito di fornire un substrato probatorio sufficientemente convincente, idoneo a ingenerare nel Giudice, preposto alla decisione, il convincimento e affidamento in merito alla correttezza delle argomentazioni dedotte in sede di atto e alla loro sostenibilità giuridica rispetto ad un futuro accoglimento, in sede di merito, del ricorso principale. Si tratta di una analisi previsionale sul probabile esito finale del giudizio, in cui emergeranno forti poteri discrezionali ufficiosi, e che risulterà connotata dalla libertà delle forme, pur dovendosi mantenere il rispetto necessario del principio del contraddittorio.

Quello che ne risulterà sarà un giudizio di verosimiglianza e probabilità sulla fondatezza del ricorso.<sup>11</sup>

Discende dalla natura del procedimento cautelare, in funzione strumentale rispetto alla decisione di merito, che giustifica la necessità del presupposto del *fumus*, che qualora la Commissione, all'esito dell'analisi sommaria, reputi il ricorso totalmente pretestuoso, o infondato o addirittura inammissibile, verrà a mancare il presupposto del *fumus*, con impossibilità di concessione della sospensione, a nulla valendo la eventuale dimostrazione di un danno grave ed irreparabile<sup>12</sup>.

Come argomentato in dottrina *"...non basta una grossa pretesa impositiva che possa mettere a repentaglio la felicità di una famiglia o la stabilità di un'impresa per ottenere la sospensione della riscossione: occorre che vi sia una prognosi sull'esito finale del giudizio. Una prognosi fatalmente di tipo probabilistico, specie quando molte affermazioni non siano ancora suscettibili di essere dette false o vere perché esigono un*

---

<sup>11</sup> Cantillo M., *nuovo processo tributario. I procedimenti cautelare e conciliativo*, in *Il Fisco*, 1993 pp. 8899 segg.

<sup>12</sup> Musenga A., *il procedimento cautelare nel processo tributario*, in <http://www.giustiziatributaria.it/abbonati/dottrina1-3.html>

*riscontro istruttorio o specie quando molte tesi giuridiche non siano ancora suscettibili di essere abbracciate per intero*"<sup>13</sup>.

Il rischio, naturalmente derivante dall'esigenza di formulare un giudizio prognostico sull'esito futuro della trattazione nel merito, è che, ponendosi tale prognosi al fondo del provvedimento cautelare, essa risulti talmente ampia e completa da divenire quasi un'anticipazione della decisione di merito, assimilandosi ad un vero e proprio provvedimento decisorio, venendo a determinarsi interferenze tra procedimento incidentale per la sospensione dell'atto impugnato e giudizio sull'impugnazione del medesimo atto<sup>14</sup>.

Per cui è opportuno puntualizzare che, ferma restando la necessità di verifica della sussistenza del *fumus*, essa deve tradursi e concretizzarsi in un accertamento meramente sommario, nel rispetto dei limiti costituiti dalla semplice attestazione della sua sussistenza, senza spingersi alla formulazione di un'anticipazione prematura ed inadeguata del merito della controversia( senza che questo comporti l'appiattimento su formule di rito) <sup>15</sup>.

### ***periculum in mora***

L'altro onere gravante sul contribuente è quello di dimostrare che dall'esecuzione dell'atto già impugnato possa discendergliene un danno

---

<sup>13</sup> Consolo, *Sugli artt. 47 e 48 del nuovo contenzioso tributario. Sospensione cautelare e definizione preventiva fra*

*attese coronate e "puzzles" processuali*, Il Fisco, 1993, pag. 6329

<sup>14</sup> Cfr. Glendi, *Aggiornamenti giurisprudenziali sul nuovo processo tributario cautelare*, Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 1996, pag. 1043.

<sup>15</sup> Nella prassi, stante le problematiche connesse alla constatazione e valutazione del *fumus*, risultando meno complesso compiere una valutazione del *periculum*, molti decisioni preferiscono procedere compiendo in primis un'analisi del *periculum* per poi passare all'analisi del *fumus* solamente dopo aver valutato ed accertato la sussistenza del rischio di danno grave ed irreparabile per il contribuente

caratterizzato dai requisiti della gravità ed irreparabilità. Il contribuente, pertanto, non può limitarsi a dimostrare la sussistenza di un danno patrimoniale, quale conseguenza dell'esecuzione della pretesa tributaria.

Va ricordato come in campo processual-civilistico sono ritenuti inidonei a costituire danno grave ed irreparabile i fatti che cagionano nocumento in conseguenza di una indebita corresponsione di somme di denaro, atteso che in tali casi il danno è sempre suscettibile di risarcimento da parte della controparte, che ha illegittimamente percepito il pagamento, mediante restituzione dell'*indebiter perceptum* e versamento delle maggiorazioni di legge.

Pertanto il contribuente dovrà provvedere a dimostrare sia la particolare **gravità** del danno, sia la sua **irreparabilità**.

La prima non meramente rappresentata dal quantum della pretesa, quanto piuttosto dalle caratteristiche delle conseguenze ulteriori a quella, la seconda intesa come insuscettibilità ad essere rimosso successivamente per mezzo delle consuete azioni restitutorie, previste dalla legge.

In campo tributario il danno si sostanzia in una diminuzione patrimoniale, valutata in ordine a parametri oggettivi e soggettivi, rapportati alle condizioni economiche specifiche in cui verte ciascun contribuente.

Potrà quindi risultare validamente avanzata l'irreparabilità laddove il contribuente venga esposto al pericolo di modifiche irreversibili del proprio status giuridico. E volendo esemplificare:

- qualora l'esecuzione della pretesa comportasse il fallimento o la perdita delle linee di credito, o dei mezzi (immobili, macchinari, ecc.) funzionali alla normale prosecuzione dell'ordinaria attività di impresa, nel caso di aziende,
- o pregiudicasse diritti personali fondamentali, quali quello alla salute, all'integrità fisica e morale, ecc., conducendo a stati di indigenza, nel caso di persone fisiche.

Quindi, si verifica uno scollamento tra la situazione giuridica rispetto cui va stabilito il pregiudizio e la situazione giuridica alla base dell'azione di merito.

La lesione, a cui viene fatto riferimento e che viene a determinarsi nelle more del giudizio, va ad investire diritti della persona o comunque suoi bisogni primari, al punto che questi risulterebbero, definitivamente ed irreversibilmente, pregiudicati, se si verificasse l'attuazione coattiva della pretesa fiscale e non potrebbe in alcun modo risultare soddisfacente la tutela restitutoria e persino risarcitoria, a seguito di emissione di una sentenza di merito che accolga il ricorso proposto<sup>16</sup>.

Nel momento valutativo il Collegio nell'esaminare l'entità del pregiudizio dovrà tenere conto dell'esigenza di effettuare un bilanciamento tra interessi contrapposti: quelli del contribuente, esposto al rischio che gli venga cagionato un danno, e quelli dell'amministrazione finanziaria, riguardo al fatto che non venga compromessa e ritardata la riscossione del tributo, rischiando di perdere la garanzia patrimoniale.

---

<sup>16</sup> S. Menchini, "Commento all'art.47", in AAVV "Il nuovo processo tributario : commentario" a cura di Tindari Baglione.

Essendo suscettibile di modificarsi nel tempo, tale situazione deve essere monitorata, determinando così la soggezione alla possibilità di intervento in rettifica, semplice modifica o persino revoca, dell'accoglimento della sospensione.

Il requisito del *periculum in mora*, pertanto, da quanto appena esposto, non può essere predeterminato in astratto, essendo, anzi, richiesto che si faccia riferimento caso per caso alla fattispecie concreta, prendendo quale metro di riferimento il “normale svolgimento dell'attività o esperienza di vita del soggetto onerato”<sup>17</sup>.

E' noto a tutti gli operatori come, ad oggi, nella maggior parte dei casi, siano avanzate richieste di sospensione in cui ci si limita a lamentare la sussistenza di un qualche *periculum in mora* senza, però, provvedere ad una sua puntuale ed accurata comprovazione e quantificazione, mancando totalmente o risultando alquanto carente il substrato documentale, che dimostri la situazione lamentata. Discende da tale considerazione che le richiamate istanze sono (o dovrebbero essere) costantemente ed indiscutibilmente rigettate.

Un ulteriore aspetto su cui soffermarsi è dato dalla mancanza nell'art. 47 di un riferimento alla necessità che **il danno**, oltre che grave ed irreparabile, sia anche **imminente**, presupposto che è invece previsto per il provvedimento di urgenza di cui all'art. 700 c.p.c.. Conseguentemente si sono venute a creare due diverse correnti di pensiero, per cui:

- una sostiene che il legislatore abbia volutamente omissivo ogni riferimento all'imminenza del danno nell'intenzione di rendere l'Istituto

---

<sup>17</sup> Glendi, *Aggiornamenti giurisprudenziali sul nuovo processo tributario cautelare*, Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 1996, pag. 1039.



applicabile anche a quegli atti (come l'avviso di accertamento) che non importerebbero imminenza del danno,

□ l'altra sostiene che, seppure manchi il riferimento esplicito, l'attualità del pregiudizio sarebbe comunque da ritenersi presupposto necessario per la concessione della sospensione cautelare<sup>18</sup>, negando dunque la possibilità di intervento di tale Istituto a fronte di un avviso di accertamento.

Sul punto può ritenersi che l'imminenza, quale requisito del danno, sia stata volutamente non richiamata dal legislatore, sia in quanto laddove è richiesta il legislatore vi ha provveduto con una prescrizione inequivocabile e chiara, come nel caso del richiamato art. 700 c.p.c., sia in quanto non può sostenersi che un danno sia suscettibile di essere grave ed irreparabile solo in ragione di una sua imminenza, essendo a ciò sufficiente che il danno possa con buona probabilità verificarsi, tanto più che la ragione fondante dell'istituto di cui si discute è proprio quella di preservare il contribuente dai rischi connessi al concretizzarsi di determinate situazioni impositive.

Anche se i due presupposti hanno uguale valenza, va tuttavia rilevato che non sempre, nella pratica, essi sono considerati come parimenti ordinati, assistendosi, anzi, ad un'assegnazione di valenza primaria al *periculum in mora*, soprattutto in sede giurisdizionale, giungendo persino ad affermare che “[...] *il pericolo di danno grave ed irreparabile...costituisce presupposto sostanziale per l'istanza cautelare*” e che, solo dopo averne accertata l'esistenza, si procede alla delibazione

---

<sup>18</sup> Drigiani e Lunelli, *Guida al nuovo processo tributario*, IPSOA, 1996, pag. 204; Glendi, *Aggiornamenti giurisprudenziali sul nuovo processo tributario cautelare*, Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 1996, pag. 1044; Glendi, *questioni formali nel processo tributario cautelare*, Corriere Tributario, 1996, pagg. 2522 segg.;

del merito, in cui interviene il *fumus* per indurre all'accoglimento o alla negazione della misura cautelare richiesta.

Occorre però chiedersi se sia opportuno negare la sospensione dell'esecuzione di un atto impositivo, stante la natura non grave ed irreparabile del danno da esso derivante, nutrendo, di contro, una forte, ragionevole e comprovata convinzione circa il futuro accoglimento del sottostante ricorso nel merito.

In tale eventualità, infatti, non concedendo la sospensione, il ricorrente sarebbe comunque obbligato a corrispondere una somma, per quanto esigua possa essere, che l'amministrazione non ha titolo ad esigere e che sarebbe successivamente condannata a restituire, maggiorata degli interessi maturati, con determinazione di costi ulteriori e maggiori, con una tempistica spesso molto lunga, previo adempimento di formalità complesse (in sostanza un danno per entrambe le parti).

## **5. la sospensione cautelare nei gradi successivi al primo**

### ***a) la questione nell'ambito nazionale***

Una buona parte della dottrina<sup>19</sup>, dalla lettura combinata e letterale degli artt. 47 (per quanto attiene al dispiegarsi degli effetti della sospensione solo fino alla pubblicazione della sentenza di primo grado) e 49 (sull'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. alle impugnazioni di sentenze tributarie), sostiene e l'insospensibilità delle sentenze di primo grado, in seguito a ricorso in II grado, e l'impossibilità per le Commissioni Tributarie Regionali di concedere la sospensiva dell'atto impugnato.

Il problema si presenta di particolare complessità e non facile risoluzione in quanto si controverte anche, prima che sulla possibilità o

---

<sup>19</sup> Glendi, *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, Corriere Tributario, 2000, pag. 1893 segg.

meno di far ricorso ad una tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo, su quale debba essere l'atto (la sentenza di primo grado emessa dal giudice di merito o l'atto contro il quale si era proposto ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale) eventualmente suscettibile di essere sospeso in caso di proposizione di appello.

Si discute, infatti, se l'esecutività dell'atto originariamente impugnato, provvisoria al momento della sua emissione, dipenda dall'emissione della sentenza di rigetto del ricorso del contribuente (in quanto gli atti *sub iudice* hanno efficacia condizionata fino all'emissione della sentenza, in forza della quale acquisiscono nuovo fondamento e legittimità), o piuttosto già insita nell'atto stesso, in quanto ex se titolo esecutivo.

La dottrina maggioritaria<sup>20</sup> sembra propendere per questa ultima interpretazione, precisandosi che oggetto del giudizio tributario è la mera verifica della conformità dell'atto, con la conseguenza la sentenza:

a fronte di accoglimento del ricorso, annulla integralmente, o anche solo parzialmente l'atto,

altrimenti, ne lascia inalterata la natura, senza sostituirsi ad esso per la legittimazione del titolo d'imposta<sup>21</sup>.

Negando quindi la natura di titolo esecutivo delle sentenze<sup>22</sup>, verrebbe ad essere superfluo discutere dell'applicabilità o meno degli artt. 283 e 373 c.p.c. al processo tributario, in quanto espressamente riferiti all'esecuzione e alla sospensione dell'esecuzione delle sentenze, atti esecutivi in campo processualcivilistico, e pertanto inapplicabili nel contesto tributario, essendo possibile quindi controvertere, in via

---

<sup>20</sup> Cfr. Glendi, *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, cit., pag. 1899 segg.; Tesaro, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale*, Bollettino Tributario, 1999, pag. 1733.

<sup>21</sup> Cfr. Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, pag. 187

<sup>22</sup> In proposito, Commissione Tributaria Regionale Puglia, sez Lecce, ordinanza 22 agosto 2001: “[...] il titolo esecutivo è costituito non già dalla sentenza di rigetto del ricorso, bensì dall'atto impugnato [...]”

esclusiva e residuale, in merito alla possibilità di applicazione dell'art. 47 nei successivi gradi di giudizio<sup>23</sup>.

Si precisa comunque che, quanti vogliono comunque controvertere sull'esclusione della sospensione della sentenza, la argomentano e sostengono fondandosi sulla lettura dell'art. 49, nel quale si legge che alle impugnazioni delle sentenze sono applicabili le norme di cui al titolo III, capo I, libro II c.p.c., ad esclusione dell'art. 337.

Orbene, poiché nel suddetto art. 337 c.p.c. è contenuto il rinvio ad altri articoli del c.p.c. (283, 373, 401 e 407), relativi alle eventualità in cui è possibile, in campo processualcivilistico, sospendere l'esecuzione della sentenza, risultano anch'essi automaticamente, e conseguenzialmente, esclusi dall'applicazione al campo processualtributario e quindi, con essi, anche la sospensibilità innanzi alle Commissioni Tributarie Regionali delle sentenze dei giudici tributari di primo grado<sup>24</sup>.

È sufficiente il riferimento alla lettera dell'art. 47, che limita l'efficacia della sospensione fino all'emissione della sentenza di merito dei giudici della Commissione Tributaria Provinciale, per quanti sostengono l'inapplicabilità della sospensione cautelare dell'atto impugnato al giudizio di secondo grado.

**Altra** parte della **dottrina** ha fortemente avversato la negazione dell'applicabilità di una qualunque forma di tutela cautelare nei giudizi di secondo grado.

Si fa rilevare, in primis, come viene così determinandosi una disparità nel trattamento tra procedimenti civili (laddove, in determinate ipotesi<sup>25</sup>, è concessa la sospensione dell'esecuzione delle sentenze impugnate) e tributari e, già all'interno dello stesso procedimento tributario, tra procedimento per la riscossione dell'imposta e degli interessi e riscossione della sanzione amministrativa pecuniaria, essendo per

---

<sup>23</sup> Cfr. Glendi, *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, cit. pagg. 1899 segg.; Tesauro, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale*, cit. pag. 1733.

<sup>24</sup> Vedi Amministrazione Finanziaria, Circolare del Ministero delle Finanze, 23 aprile 1996, n°98/E, e la successiva, 31 luglio 2001, n°73/E.

<sup>25</sup> Artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c.

quest'ultima prevista la sospensione, a fronte di impugnazione della sentenza di primo grado.

Appare irragionevole, infatti, la menomazione dei poteri dei giudici di appello, che consegue all'impossibilità di applicare la tutela cautelare, soprattutto in forza del dettato dell'art. 61 D.Lgs 546/1992<sup>26</sup>, che estende al procedimento di appello le norme previste per i ricorsi innanzi alle Commissioni Provinciali, senza limitazioni, salvo che ricorrano ragioni di incompatibilità, o specifica esclusione, per le stesse.

L'art. 61, infatti, non richiama specificamente le norme del capo I, titolo II, d.lgs. n. 546/1992 (artt. da 18 a 46), ma richiama, in generale, tutte le norme dettate per il procedimento di primo grado, risultando, pertanto, ivi ricompreso anche l'art. 47<sup>27</sup>.

Ulteriore argomento per ritenere che il procedimento di cui all'art. 47 possa avere attuazione anche in appello viene individuato nel contenuto della legge delega che prevede la sospensione della sentenza anche in grado di appello senza limitazione alle sole sanzioni<sup>28</sup>.

Ancora, si è sostenuto che la previsione di un limite all'efficacia dell'ordinanza sospensiva (contenuto nell'art. 47), rappresentato dalla pubblicazione della sentenza di primo grado, non debba essere inteso nel senso di una volontà implicita di precluderne il ricorso in appello<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> Art. 61 DLgs n° 546/1992: Nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione.

<sup>27</sup> TESAURO, *Manuale del Processo Tributario*, pag. 126

<sup>28</sup> ritiene che l'ambito di applicazione delle misure cautelari tributarie si estenda anche alle imposte, SERVIDIO, *Le misure cautelari nel procedimento tributario*, in banca dati *il fiscovideo*. INGRAO *L'ambito oggettivo di applicazione delle misure cautelari di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 472/1997: una proposta*, in *il fisco*, 2001, 14235; cfr anche BIONDO, *Sull'applicazione solamente ai crediti per sanzioni delle misure cautelari ex art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997*, in *Rass. trib.*, 2007, 1255 ss. (commento a Comm. trib. prov. di Genova, 15 novembre 2006, n. 369).

<sup>29</sup> la tesi restrittiva relativa all'applicabilità delle misure cautelari fiscali esclusivamente alle sanzioni pecuniarie era avvalorata da Comm. trib. prov. di Matera, 17 settembre 2002, n. 141, in banca dati *il fiscovideo*; Comm. trib. prov. di Milano, 23 aprile 2004, n. 41, *ivi*; Comm. trib. di prov. Pesaro, 8 febbraio 2005, n. 51, in *il fisco*, 2005, 8223 ss., con nota di Pardi; Comm. trib. prov. di Bari, 20 aprile 2006, n. 72, in *Rass. trib.*, 2006, 2149 ss. Comm. trib. prov. di Genova, 15 novembre 2006, n. 369, in banca dati *il fiscovideo*

A sostegno di tale convinzione, viene fatto rilevare che, altrove<sup>30</sup>, quando il legislatore ha inteso limitare al primo grado di giudizio il ricorso a determinati istituti, lo ha fatto con un'esplicita e indubbia previsione.

Ciò considerato, sembra più ragionevole imputare, come si sottolinea in dottrina<sup>31</sup>, il riferimento inconfutabile al primo grado di giudizio, operato nell'art. 47, a ragioni attinenti, più che una volontà implicita del legislatore di limitare l'operatività dell'istituto, a motivi di natura meramente funzionale, in ragione della collocazione dell'articolo nel corpo normativo del decreto legislativo<sup>32</sup>. Non risulterebbe, quindi, incompatibile il disposto dell'art. 47 con la sua applicazione al giudizio di appello, essendo a ciò sufficiente dare una lettura più ampia ed elastica del comma 7, facendo riferimento all'emissione della sentenza di appello quale limite dell'efficacia della sospensione, ipoteticamente, concessa in appello.

Una ulteriore considerazione viene tratta dalla riflessione che anche nel caso in cui dovessero non ritenersi applicabile gli artt. 47, primo comma, e 61 d.lgs. n. 546/1992, ricorrerebbero, comunque, i presupposti per richiedere la tutela cautelare in base al combinato disposto dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 283 c.p.c, per effetto di quanto chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 217/2010, dove, anche se con riguardo al giudizio di Cassazione, il Giudice delle leggi ha statuito che l'inibitoria cautelare è compatibile con il processo tributario, non ostando in senso contrario l'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. alle impugnazioni previste dal d.lgs. n. 546/1992.

Volendo, poi, sostenere la sospensibilità dell'esecuzione delle sentenze, emesse dai giudici delle Commissioni Tributarie Provinciali, in pendenza di giudizio di appello, è dato ravvisare nell'esclusione dell'operatività dell'art. 337 c.p.c., in campo tributario, l'intenzione di dissipare dubbi e confusioni in merito al regime di riscossione frazionata, caratterizzante le sentenze nel processo tributario, incompatibile con quello di immediata

---

<sup>30</sup> Art. 48 Dlgs n°546/1992, comma 2: La conciliazione può aver luogo solo davanti alla commissione provinciale e non oltre la prima udienza, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dalla commissione.

<sup>31</sup> Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, pag. 188.

<sup>32</sup> L'art. 47 si colloca nel Capo I del D.Lgs 546/1992, relativo per l'appunto, al primo grado di giudizio.

esecutività delle sentenze civili di primo grado, che appunto il dettato dell'art. 337 c.p.c. determina in seno ai processi civili.<sup>33</sup>

Secondo tale impostazione, pertanto, non sembra condivisibile l'impostazione per cui, escludendo l'applicabilità dell'art. 337, si sia voluta escludere anche l'operatività degli artt. 283, 373, 401 e 407.

Tale tesi non si nasconde che il rimando a questi ultimi articoli è contenuto proprio nell'escluso art. 337 c.p.c., potendo ad una prima impressione sembrare che, per questo, non vi si possa fare riferimento; ma si aggiunge essere altrettanto vero che il suddetto articolo non è l'unico elemento con cui sia possibile riferirsi ad essi, potendo suppletivamente intervenire il comma 2 dell'art. 1 del D.Lgs 546/1992<sup>34</sup>, contenente un generico e più ampio rinvio alle norme del c.p.c., cui i giudici tributari possono far riferimento, in caso di lacune del D.Lgs 546/1992 e fintantoché non siano con questo incompatibili.

Orbene, va evidenziato che *il giudizio davanti alle Commissioni tributarie* ha per oggetto il controllo di legittimità dell'atto impugnato e la sentenza con cui si respinge l'impugnazione di atto tributario hanno natura di sentenze di mero accertamento, in quanto megano che in quale caso sussistano le condizioni per l'esercizio del diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato, che in tal modo non è sostituito dalla pronuncia del giudice.

Così l'esecuzione ha ad oggetto l'avviso di accertamento impugnato (ove esecutivo), il ruolo, o il c.d. atto di rideterminazione del dovuto (tributo o sanzioni), ma non la sentenza, atteso che la sentenza non si sostituisce all'atto impugnato, ma ne determina la sua efficacia.

In tale quadro permangono ostacoli di interpretazione sistematica nella condivisione della tesi che l'art. 47 D.lgs 546/1992 possa trovare

---

<sup>33</sup> Sireci, *Processo tributario, Ancora sulla sospensione cautelare innanzi alle Commissioni Tributarie Regionali*, Giustizia Tributaria 4, 2008, pag. 812 segg.

<sup>34</sup> Art. 1 DLgs n°546/1992:

1. La giurisdizione tributaria e' esercitata dalle commissioni tributarie provinciali e dalle commissioni tributarie regionali di cui all'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1992, n. 545.

2. I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile.

attuazione, attraverso gli ordinari criteri ermeneutici, anche nel processo di appello, sebbene la disposizione sia formulata con esclusivo riferimento al giudizio di primo grado e riguardi specificamente l'atto (e non la sentenza), atteso che il citato articolo 47 disciplina la sospensione dell'atto impugnato, mentre gli artt. 283 e 373 c.p.c., la sospensione dell'esecuzione della sentenza.

Non vi è dubbio che 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 sia sospesa”*, consente al Giudice di appello di sospendere l'esecutività della propria sentenza.

Ma tale possibilità è stata applicata spesso in modo estensivo dalle Commissioni regionali, sostenendo la ammissibilità nel processo di appello di una istanza cautelare sulla sentenza di primo grado; in verità andando oltre i dicta della sentenza della Corte Costituzionale 17 giugno 2010, n. 217, che, pur operando un'indiscutibile apertura, ha testualmente affermato che nel giudizio tributario non deve escludersi *“di per sé la sospendibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per Cassazione”*<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Il contrasto fra i due orientamenti all'interno della giurisprudenza della Commissioni Tributarie Regionali si è articolato lungamente nel tempo; basti ricordare, fra le tante, a sostegno delle tesi a favore di un'applicabilità della tutela cautelare anche in appello l'ordinanza del 4 aprile 2007, n°19, adottata dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sez. XIX, che accoglie un'istanza di sospensione sottopostale, dove si legge che *“[...]nonostante il potere di sospensione cautelare previsto dall'art. 47 del D.Lgs 546/1992 si riferisca univocamente al processo di primo grado, non si può escludere che dello stesso potere sia dotato il giudice di appello, in quanto, ai sensi dell'art. 61, nel procedimento di appello si osservano tutte le norme che nel D.Lgs 546/1992 sono dettate per il procedimento di primo grado, ivi compresa quella contenuta nell'art. 47 che prevede la sospensione dell'atto impugnato.”* Altra ordinanza della stessa Commissione Tributaria Regionale, sez. XXX, la n°47, del 20 agosto 2007, sebbene rigetti l'istanza di sospensione per insussistenza del fumus boni iuris, si pone, invece, favorevolmente rispetto alla concessione della tutela cautelare, negando, però, la sospendibilità delle sentenze di primo grado impuginate: *“[...]nel giudizio cautelare dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale, la sospensione delle sentenze, disciplinata dall'art. 283 c.p.c., deve ritenersi preclusa dall'art. 49 del D.Lgs 546/1992, che non ammette l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c. nel quale è richiamato il citato art. 283 c.p.c., tuttavia, al fine di assicurare la tutela cautelare in entrambi i gradi del giudizio di merito del processo tributario, deve ritenersi ammissibile anche nel giudizio di appello la sospensione dell'atto impugnato, sia per le sanzioni che per i tributi.”*



## **b) gli interventi della corte di giustizia europea**<sup>36</sup>

A fronte della giurisprudenza italiana, una nuova prospettiva per la discussione del problema è offerta dalle produzioni giurisprudenziali della Corte di Giustizia Europea.

Va premesso che il Trattato CE ha di fatto realizzato *“un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro poteri sovrani”* (causa 26/62, Van Gend en Loos, raccolta CGCE, 1963, 1, decisione del 1973).

Una affermazione che trova un aggancio costituzionale nell’art. 11 per il quale *“L’Italia ....consente, in condizioni di parità con gli atri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le nazioni...”*, nel richiamo ai vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario contenuto nell’art. 117, e nelle pronunce per le quali l’ordinamento comunitario e l’ordinamento statale sono

---

La Commissione Tributaria Regionale Lazio n. 40/10/08, si era espressa restrittivamente sulla questione statuendo che *“[...] la richiesta di sospensione degli atti esecutivi di un atto dell’Amministrazione finanziaria avanzata dal contribuente alla Commissione Tributaria Regionale non può essere accolta se non per quella parte che si riferisce alle sanzioni e non anche alle imposte ed interessi.”*

In tal senso si è espressa anche la Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna - Sezione I, secondo la quale *“[...]è inammissibile l’istanza cautelare proposta alla Commissione Tributaria Regionale, se si esclude l’ambito delle sanzioni amministrative. D’altro canto il contribuente non ha un interesse concreto alla detta tutela giurisdizionale assumendo la Commissione la decisione sull’oggetto della causa con deposito della sentenza entro un tempo ravvicinato.”*

La Commissione Tributaria Regionale Puglia - Sezione I, con l’Ord. N°8 del 2/4/2003, invece, ha negato la sospendibilità dell’esecuzione della sentenza di primo grado, per effetto dell’impugnazione, poiché *“In nessuna forma di impugnazione prevista nel processo tributario (appello, ricorso per cassazione, revocazione) e’ ammissibile la sospensione della esecuzione della sentenza impugnata. L’art. 49 del D.Lgs. n°546 del 1992, pur rinviando in tema di impugnazioni alle norme del c.p.c., ne esclude espressamente l’art. 337, che fa riferimento alle norme sulla sospensione. Peraltro, le norme processualciviltiche sulla sospensione sono incompatibili con la speciale disciplina tributaria, che prevede forme di riscossione graduale delle maggiori imposte accertate in base al grado di giudizio instaurato”*. In dottrina, SIRECI, *Processo tributario. Ancora sulla sospensione cautelare innanzi alle commissioni tributarie regionali*, Giustizia Tributaria 4, 2008, pag. 812

<sup>36</sup> Trombella, *La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia europea*, Rivista di Diritto Tributario, maggio 2009, pag.475

distinti ma al tempo stesso coordinati<sup>37</sup> così che le norme comunitarie ricevono diretta applicazione nell'ordinamento interno, pur rimanendo estranee al sistema delle fonti, comportando non la caducazione, bensì solo la non applicazione, da parte del giudice nazionale, della norma interna incompatibile.

Infatti, con la sentenza n. 170/1984, la Corte Costituzionale aveva avuto modo di affermare come nelle materie riservate alla normazione delle Comunità Europee il giudice ordinario dovesse applicare direttamente la norma comunitaria, la quale prevale sulla legge nazionale incompatibile, anteriore o successiva; ciò in quanto l'ordinamento dello Stato e quello della Comunità europea sono due sistemi reciprocamente autonomi e, al tempo stesso, coordinati secondo le previsioni del Trattato di Roma, la cui osservanza forma oggetto, in forza dell'art. 11 Cost., di una specifica, piena e continua garanzia (Corte Costituzionale 19 aprile 1985 n. 113).

In particolare, nella decisione 113 del 1985 il Giudice delle leggi, dopo avere ribadito che, allorquando una fattispecie cada sotto il disposto della disciplina prodotta dagli organi della C.E.E. immediatamente applicabile nel territorio dello Stato, la regola comunitaria deve ricevere da parte del giudice statale necessaria ed immediata applicazione - pur in presenza di incompatibili statuizioni della legge ordinaria dello Stato, non importa se anteriore o successiva, precisava come tale percorso dovesse essere rispettato *“non soltanto ove si tratti di disciplina prodotta dagli organi della C.E.E. mediante regolamento, ma anche di statuizioni risultanti da sentenze interpretative della Corte di Giustizia”*.

Giurisprudenza confermata anche successivamente in occasione di questione vertente sulla libertà di stabilimento e di prestazione dei servizi dei lavoratori autonomi, allorché ci si riferiva agli artt. 52 e 59 del Trattato, *come interpretati*, in sede di giudizio promosso a norma dell'art. 169, *dalla Corte di Giustizia* (Corte Costituzionale 4 luglio 1989 n. 389).

---

<sup>37</sup> Corte Costituzionale 5 giugno 1984 n. 170, in Giur. Costit., 1992, 4479, ed in Foro. It., 1984, I, 2062, con nota di Tizzano.

Ma l'interpretazione e l'applicazione del Trattato, e delle disposizioni comunitarie in genere, non sono riservate al solo giudice comunitario, atteso che " è compito dei giudici nazionali incaricati di applicare, nell'ambito delle loro competenze, le norme del diritto comunitario, garantire la piena efficacia di tali norme e tutelare i diritti attribuiti ai singoli" (CGCE 19/11/91, Francovich, C 6/90 e C9/90, Raccolta 1991, p.I, 5357); giudici definiti dalla stessa Corte quali *giudici comuni* del diritto comunitario.

L'ordinamento comunitario viene così visto come integrato negli ordinamenti giuridici degli Stati membri, con la conseguente impossibilità per gli Stati membri di far prevalere contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore, il quale pertanto non potrà essere opponibile all'ordine comune (causa 6/64, Costa c. Enel, raccolta CGCE, 1964, 1127).

Tale principio ha pervaso anche le norme processuali, laddove rendano eccessivamente gravosa l'esecuzione delle norme comunitarie suddette, così che anche l'istituto della tutela cautelare ha subito il procedimento di uniformazione comunitaria.

Alla luce di tre importanti sentenze<sup>38</sup>, è emerso che, in forza del diritto comunitario, è fatto obbligo ai giudici nazionali di assicurare una protezione cautelare, anche quando ciò importi la sospensione di un atto amministrativo nazionale, adottato in base a un regolamento comunitario, o la concessione di misure cautelari positive, o persino quando sia richiesta una misura cautelare ante causam.

In pendenza di dubbi sull'applicabilità di tale previsione alla materia tributaria, sono intervenute le sentenze della Corte di Giustizia, dell'11 gennaio 2001, causa C-1/1999 e C-226/1999, a fugare ogni incertezza. Tuttavia, le sentenze si riferiscono a materie coperte dal diritto comunitario, quindi, per queste, è indubbio un indirizzo della Corte verso la concessione di misure cautelari anche nei gradi successivi al primo, a prescindere dalla previsione nazionale.

---

<sup>38</sup> Cfr. le sentenze della Corte di Giustizia europea del 19 giugno 1990, causa C-213/89; del 21 dicembre 1991, causa C-143/88; del 9 novembre 1995, causa C-465/93

Rimane in dubbio, se non proprio esclusa, la possibilità che tale impostazione possa dispiegare i propri effetti anche sulle materie coperte solo, ed esclusivamente, dal diritto interno, venendo ciò ad accrescere le ragioni di disparità che vengono delineandosi in seno ai procedimenti tributari italiani, per quanto attiene le misure cautelari di cui può avvalersi il contribuente.

***c) La sospensione pendente ricorso per cassazione.***

La Corte Costituzionale, più volte chiamata ad esprimersi sull'inapplicabilità della sospensione della sentenza di primo grado e sull'impossibilità di estendere ai successivi gradi di giudizio la tutela cautelare esperibile innanzi ai giudici delle Commissioni Tributarie Provinciali, ha sempre manifestato un atteggiamento di estrema chiusura.

In ogni sentenza era sempre stata data una lettura rigorosa dell'art. 49, escludendo in maniera assoluta la concessione della tutela cautelare sospensiva nelle fasi di giudizio seguenti l'emissione della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, negando l'incostituzionalità di una sua totale mancata previsione<sup>39</sup>.

Peraltro dall'esame delle decisioni della Corte Costituzionale si rileva un forte paradosso<sup>40</sup>, in quanto essa, da un lato, non nega che *“...la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione”* né che la tutela cautelare sia sicuramente *“...riferibile, per la sua generalità, anche al processo tributario, al fine di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile”*,

ma, dall'altro, allo stesso tempo, rigetta le istanze di incostituzionalità, affermando che *“... la garanzia costituzionale della tutela cautelare (nel*

---

<sup>39</sup> Corte Cost., 31.05.2000, n. 165, in *Foro it.*, 2000, I, 2113; Corte Cost., Ord. 19.06.2000, n. 217, in *Giur. cost.*, 2000, 1727

<sup>40</sup> Cfr. Trombella, *La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia europea*, Rivista di Diritto Tributario XIX, maggio 2009, pag. 475 segg.

*processo tributario) debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga [...] una pronuncia di merito che accolga - con efficacia esecutiva – la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela”<sup>41</sup>.*

In punto veniva da chiedersi come, dal momento che, in un ordinamento strutturato su tre gradi di giudizio, ove l'accertamento definitivo del diritto, cui fa riferimento la Corte Costituzionale, si potrà dire definitivo solo in seguito all'esaurimento di tutti e tre eventuali gradi di giudizio, la Corte Costituzionale potesse ritenere sufficiente la sentenza di primo grado per comprovarne la sussistenza e ritenere che il contribuente, che comunque potrebbe ancora avere ragione, non sia più esposto al rischio di gravi ed irreparabili danni.

Probabilmente, tale considerazione non deve, tuttavia, essere del tutto sfuggita ai Giudici della Corte Costituzionale i quali hanno comunque lasciato aperta la strada ad un successivo intervento legislativo, precisando, nella stessa Sentenza n°165, del 31 maggio 2000, che, per quanto riguarda l'introduzione di misure cautelari nei successivi gradi di giudizio, *“la previsione [...] deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore”*.

Più di recente, con le sentenze 17 giugno 2010, n. 217 e 26 aprile 2012 n. 109 la Corte Costituzionale ha statuito che la sentenza di appello può essere sospesa dal giudice tributario nel caso in cui il contribuente possa subire un danno grave e irreparabile in pendenza del giudizio di Cassazione<sup>42</sup>.

Con le citate sentenze, che appaiono conformi ai citati arresti comunitari la Corte Costituzionale, pur dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art.49, comma primo, del

---

<sup>41</sup> Sentenza n°165, del 31 maggio 2000, .

<sup>42</sup> 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»*

decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546., opera un'importante apertura di principio all'applicabilità delle misure cautelari giudiziali nel processo tributario.

Infatti in motivazione la Corte osserva che art. 49 (che prevede al primo comma che *“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 presente decreto”*., non è di ostacolo alla applicazione al processo tributario della inibitoria cautelare prevista dall'art.373 c.p.c., ovvero alla **sospensione ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione** in base ad una serie di considerazioni:

- In primis il contenuto normativo dell'art. 337 cpc, ovvero la non applicabilità al processo tributario della norma, è costituito da una regola (*«l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa»*) e da una eccezione (*quella dell'art. 373 cpc*);

- l'art. 373 cpc è costituito a sua volta, al primo comma, da una regola (primo periodo: *«Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza»*) e da un'eccezione (secondo periodo: *«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»*).

- l'inapplicabilità al processo tributario delle due analoghe regole contenute nell'articolo 337 cpc e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso Codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle eccezioni alla regola.

Pertanto, osserva la Corte, la norma che regola la facoltà di richiedere la tutela sospensiva stante la impugnazione per cassazione non è l'art. 337, ma l'art 373 c.p.c. ed il richiamo fatto dall'art. 337 al 373 c.p.c. non estende a quest'ultimo il regime di non applicabilità previsto per il primo dalla normativa tributaria, conseguentemente il giudice della legge non esclude la **sospensibilità dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per Cassazione**.

Su ricorrente graverà l'onere di provare la pendenza del giudizio dinanzi alla corte di cassazione (con la iscrizione del processo nel ruolo generale della Cassazione), mentre ai fini della concessione o meno del provvedimento di sospensione il giudice dovrà valutare esclusivamente la sussistenza del pericolo del "**grave ed irreparabile danno**", come previsto dall'art. 373, 1° comma c.p.c, con esclusione di ogni valutazione in ordine alla sussistenza di "fumus boni juris", non richiesto dalla stessa disposizione.

Il danno sarà considerato grave ogni qual volta esista una sproporzione tra il vantaggio ricavabile dal precedente rispetto al pregiudizio che subirebbe il debitore (in questa ottica anche lo smobilizzo di beni patrimoniali per adempiere alla esecutività dell'atto potrebbe essere ritenuto elemento in grado di supportare la prova del danno grave e irreparabile alla base della concessione della misura cautelare).

Il procedimento ordinario prevede la comparizione della parti, con la possibilità, in casi di "eccezionale urgenza" della emissione di un *decreto* di immediata sospensione dell'esecuzione ancor prima dell'instaurazione del contraddittorio fra le parti, previsto dall'ultima parte dell'art. 373 c.p.c.

Una ulteriore questione è posta dal contenuto letterale del primo comma dell'art. 373, che prevede che il "*giudice.. può disporre.. che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata idonea cauzione*". Da ciò parte della dottrina ha ricavato che non sia possibile disporre la sospensione dell'esecuzione della sentenza di secondo grado su cauzione se il ricorso per Cassazione è stato presentato dal contribuente., in quanto la prestazione di una cauzione è prevista in via alternativa alla richiesta di sospensione. Si sostiene pertanto che la cauzione potrebbe essere prevista solo quando il ricorso per cassazione sia stato presentato dall'amministrazione finanziaria soccombente in secondo grado e non quando il giudizio sia stato sfavorevole al contribuente.

Una posizione non priva di dubbi, solo pensando che la sospensione a favore del contribuente previa cauzione non danneggerebbe

l'Amministrazione Finanziaria che, a contrario, troverebbe tutela sotto il profilo patrimoniale in caso di inadempimento del contribuente post sentenza della cassazione, potendosi giovare delle garanzie fornite.

### ***Conclusioni***

Non vi è dubbio che la introduzione dell'istituto della sospensione cautelare nel procedimento tributario abbia rappresentato un notevole passo avanti verso un sistema tributario più equo e meno sbilanciato per il contribuente (auspicato anche dallo statuto del contribuente), il quale, seppure in misura minore rispetto agli anni precedenti al 1992, si trova comunque a tutt'oggi in una posizione inevitabilmente svantaggiata rispetto all'amministrazione finanziaria.

L'istituto presenta ancora notevoli criticità e carenze, tra le quali quella della sua applicabilità nei gradi di giudizio successivi al primo. Vi sono, inoltre, problemi di natura procedurale, connessi alle problematiche che emergono dal dover effettuare, da parte del Giudice che deve concedere o meno la sospensione, una valutazione prognostica sul possibile esito finale del giudizio di merito che rischia di essere fin troppo ampia.

Risulta anche non trascurabile il problema dell'abuso che ad oggi viene fatto dell'istituto della sospensione, con il conseguente aggravio di lavoro per la Commissione e l'ancora conseguente dilatazione dei tempi del processo tributario derivanti dal sovraccarico, se non ingolfamento della macchina giudiziaria: circostanze, queste, che finiscono, in ultimo, col determinare uno svantaggio per il contribuente, in contrasto con le finalità di tutela che hanno, in origine, ispirato l'introduzione di tale istituto.

L'istituto necessita pertanto di nuova attenzione da parte del Legislatore, un cui intervento correttivo e chiarificatore è previsto dall'art. 10 della legge delega fiscale che tra i suoi principi e criteri direttivi prevede la " uniformizzazione e generalizzazione della tutela cautelare nel processo tributario al fine di offrire in ogni stato e grado del procedimento una tutela giurisdizionale concreta ed effettiva, conformemente ai precetti costituzionali".

Pur tuttavia va osservato che l'intervento appare più rivolto verso la sospensiva dell'atto che non sugli effetti della sentenza, come può



desumersi dalla contestuale lettura del cd progetto Pagliari in discussione in Parlamento sul “codice del processo tributario”

Vedremo quali saranno le scelte finali del legislatore, non più procrastinabili stante la datazione della normativa, ma soprattutto in considerazione del panorama economico-finanziario odierno, sicuramente differente da quello che si prospettava ormai quasi venti anni fa.

In questa occasione dovrà altresì avere cura di ridurre e, ove possibile, rimuovere le disparità di trattamento che vengono a determinarsi tra procedimento civile e procedimento tributario e, all’interno del procedimento tributario, tra controversie trattate in primo, secondo o terzo grado e tra le controversie soggette alla sola disciplina nazionale e quelle su cui si dispiegano gli effetti della disciplina europea.

Alfredo Montagna