

GIULIANA PASSERO

***CONSIGLIO DI PRESIDENZA
DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA***

**NOTE SULLA TUTELA CAUTELARE
NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

CORSO DI AGGIORNAMENTO PER MAGISTRATI TRIBUTARI

MILANO 23-24 NOVEMBRE 2012

INDICE

PARTE PRIMA

“LA TUTELA CAUTELARE

AVANTI IL GIUDICE DI PRIMO GRADO”

• PREMESSA

CAPITOLO PRIMO

REQUISITI, SOGGETTI, PARTI, GIUDICE COMPETENTE

1. Dal D.P.R. 636 del 1972 all'art. 47 d.lgs. 546 del 1992
2. la sospensione cautelare in via amministrativa
3. I presupposti per la sospensione (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*)
 - 3.1. il requisito del *fumus boni iuris*
 - 3.2 il requisito del *periculum in mora*
 - 3.3. l'attualità del pregiudizio
4. La tutela cautelare: effetti per i quali è ammessa la sospensione
- 5 il nuovo avviso di accertamento quale atto della riscossione
6. Il giudice competente: la Commissione provinciale adita
7. Le parti del procedimento di sospensione cautelare

CAPITOLO SECONDO

IL PROCEDIMENTO CAUTELARE

1. L'istanza di sospensione cautelare
2. Il provvedimento cautelare
 - 2.1. la sospensione interinale per decreto

3. L'ordinanza cautelare: il provvedimento collegiale
4. La sospensione parziale e condizionata
5. L'esecuzione dell'ordinanza di sospensione
6. I rapporti tra procedimento cautelare e giudizio di merito.
 - 6.1. Fissazione della trattazione della controversia
 - 6.2. I rapporti tra procedimento cautelare e giudizio di merito
7. L'istituto della revoca e della modifica del provved. di sosp. cautelare
8. La tutela cautelare a fronte della nuova disciplina dell'avviso di accertamento
9. La tutela cautelare dopo l'introduzione dell'art. 17 bis D.Lsg. 546/92

PARTE SECONDA

"La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione: problematiche e prospettive attuali"

CAPITOLO PRIMO

CTR: LA POTESTA' DI SOSPENDERE LE SANZIONI

1. I poteri cautelari della CTR: l'art. 19, comma secondo, d.lgs. 472 del 1997
2. Il procedimento di sospensione cautelare delle sanzioni amministrative

CAPITOLO SECONDO

LE POSIZIONI DELLA DOTTRINA SULLA TUTELA CAUTELARE PIENA

1. L'interpretazione escludente.
2. L'interpretazione estensiva.
3. Le critiche mosse alle interpretazioni.

CAPITOLO TERZO

L'ORIENTAMENTO DELLA CORTE COSTITUZIONALE

1. Le pronunce degli anni 2000.
2. L'ordinanza 5 aprile 2007 n. 119
3. La decisione della Corte Costituzionale n° 217/10
4. L'ordinanza n. 113/2012 del 21 luglio 2011

CAPITOLO QUARTO

LA POSIZIONE DELLA CORTE DI CASSAZIONE

1. Un primo orientamento.
2. Processo tributario e ricorso in cassazione: Cassazione civile , sez. tributaria, sentenza 24.02.2012 n° 2845

CONCLUSIONI

- allegati
- RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL PIEMONTE in file

PREMESSA

1.

La tutela cautelare nel processo tributario ha avuto una storia complessa tuttora in itinere: il suo riconoscimento infatti, è avvenuto solo agli inizi degli anni novanta con l'introduzione dei noti decreti legislativi 545 e 546 del 31 dicembre 1992 su espressa previsione della legge delega del 31 dicembre 1991, n. 413 che disponeva, all'art. 30, comma primo, lett. h), l'attribuzione alle Commissioni tributarie di un generale potere di sospensione¹

Il capo II del D. Lsg. 546/92 è rubricato "I procedimenti cautelari e conciliativo, e la prima – e unica norma sull'argomento- è l'art. 47 "Sospensione dell'atto impugnato" . Naturalmente la richiesta di sospensione giudiziale non impedisce di optare (anche contemporaneamente) per la sospensione amministrativa, non avendo l'art. 71 D.lgs n. 546 del 1992 abrogato l'art. 39 del DPR n. 602 del 1973. Nel caso di concessione in via amministrativa, il provvedimento di sospensione viene comunicato all'esattore e al contribuente in modo da bloccare l'esecuzione dell'atto.

Invece, l'art. 47 prevede che se al contribuente dall'atto impugnato possa derivare danno grave ed irreparabile, questi

1L'art. 30, lett. h) della legge delega espressamente stabiliva la "previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione 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 novanta giorni".

può chiedere la sospensione dell'esecuzione alla Commissione Tributaria Provinciale.

La possibilità di formulare tale richiesta, nelle modalità che in seguito verranno illustrate, è peraltro concessa solo davanti all'organo giudicante in primo grado.

Non vi è infatti la previsione di un'istanza di sospensione proponibile al giudice di secondo grado. Ciò in ragione dell'espressa esclusione, in fase di appello, del potere del giudice di sospendere l'esecuzione della sentenza gravata (in forza del mancato richiamo nel processo tributario della disposizione di cui all'art. 337 c.p.c.) ed *a fortiori* del potere di ordinare la sospensione dell'atto impugnato in primo grado dal contribuente.

Tale mancata previsione ha da sempre suscitato varie critiche in dottrina, costituendo, a giudizio di alcuni, un'irragionevole ed inaccettabile compressione del diritto di difesa del contribuente esposto oltremodo alle conseguenze, pur "irreparabilmente dannose", dell'esecuzione dell'atto impositivo nonostante manchi ancora (in pendenza di giudizio di appello) una pronuncia definitiva circa la sua legittimità.

La giurisprudenza, al contrario, sembra essere piuttosto costante nel ribadire la legittimità, *rectius* la non illegittimità di tale mancata previsione. Ciò in ragione della peculiarità dei rapporti fisco-contribuente e della necessaria prevalenza accordata all'interesse erariale alla riscossione dei tributi, la quale potrebbe essere oltremodo ritardata, se non addirittura impedita, dalle lungaggini di un giudizio tributario protratto per diverse fasi processuali.

La questione della legittimità di tale meccanismo, che, come meglio vedremo in seguito, differenzia il contenzioso tributario da tutti gli altri processi del nostro ordinamento, è stata peraltro stata sottoposta al vaglio del Giudice delle Leggi più volte, l'ultima delle quali assai recentemente. In data 24 ottobre 2012, si è tenuta la camera di consiglio relativa alla

CAPITOLO PRIMO

LA TUTELA CAUTELARE

1. La tutela cautelare nella vigenza del D.P.R. 636 del 1972 e l'evoluzione che ha portato all'istituzione dell'art. 47 del D.lgs. 546 del 1992

Come è noto, nel previgente sistema tributario non era prevista la tutela cautelare e le Commissioni tributarie non avevano facoltà di concedere la sospensione dell'atto impugnato.

Tale potere era solo in capo all' Intendente di Finanza – organo amministrativo quindi- ma solo in relazione alle imposte sui redditi se il motivo di impugnazione concerneva i vizi propri del ruolo o della cartella esattoriale.

Tale procedura si poneva in evidente contrasto con l'art. 25 Cost. secondo il quale *"nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge"*: in ambito tributario, giudice naturale non può che è essere colui al quale è attribuita la competenza a decidere su tutto il rapporto giuridico.

Attesa peraltro la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, non era compatibile con il sistema una tutela cautelare solo parziale.

Di fronte all'inerzia dell'Intendente o ad un suo rifiuto, il contribuente poteva rivolgersi al giudice amministrativo che poteva adeguarsi, eventualmente, ad alcuni rimedi sospensivi a mente dell'art. 21 della L. 1034 del 1971².

Nel silenzio della legge, alcune Commissioni tributarie di merito avevano sostenuto di essere titolari del potere di sospendere la riscossione coattiva delle imposte.

La Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale, d'altro canto, non avevano mancato di pronunciarsi con sfavore in materia.³

Siffatto costruito in due fasi prima amministrativa poi giurisdizionale aveva lasciato non poche perplessità alla miglior Dottrina che sottolineava come al giudice amministrativo non fosse comunque consentito decidere dei diritti soggettivi lesi, né fosse possibile giudicare sul rapporto giuridico.

La tutela che ne derivava risultava palesemente sminuita contrastando inevitabilmente con gli artt. 24 e 113 Cost. che sanciscono il diritto alla difesa piena ed effettiva anche nei rapporti con la Pubblica Amministrazione.

La fattispecie della sospensione dell'esecuzione era strettamente collegata al fenomeno dell'esecutorietà delle pretese

²Tale legge è nota anche come legge istitutiva dei T.A.R. La tutela che essa offriva era limitata nella sua efficacia perché il sindacato del giudice amministrativo poteva attenersi meramente per questioni di legittimità dell'atto e non poteva invece addentrarsi nel merito della questione.

³Sentenza n. 63 del 1° aprile 1982, in *Bollettino tributario*, 1982, II, pag. 729, con la quale la Corte Costituzionale si è schierata favorevole all'inammissibilità della tutela cautelare nel processo tributario.

amministrative; nonostante in base a quest'ultimo veniva, in passato come oggi, concesso alla Pubblica Amministrazione il diritto all'autotutela esecutiva⁴, il legislatore ha voluto attenuare e limitare questo potere di esecutorietà in modo da tutelare i diritti patrimoniali dei contribuenti.

Il Legislatore, dando prevalenza all'interesse dell'Erario al gettito, ha previsto che anche in caso di ricorso il contribuente avrebbe dovuto versare un terzo dell'imposta o della maggiore imposta accertata, prima ed a prescindere dalla successiva pronuncia del giudice tributario; ovvero – come nel caso delle imposte complementari dovute a seguito di giudizio di congruità sul valore venale dei beni trasferiti ed alle imposte suppletive di registro - dovesse restare addirittura sospeso.

Il pagamento delle somme dovute era previsto non soltanto sulla base del contenuto della decisione presa dal giudice tributario, ma a seconda del grado di giudizio, il calcolo per determinare l'ammontare dell'imposta o della maggiore imposta accertata avveniva secondo graduazioni frazionate di ordine crescente e proporzionali al grado di giudizio.

In questo modo la riscossione avveniva parzialmente in base all'accertamento effettuato dal fisco, e per il resto in conseguenza della decisione presa dal giudice o dal grado di giudizio.

4Cfr. Russo P., *Sospensione dell'esecuzione (Sospensione della procedura esecutiva – dir. trib.)*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, 1988.

Il diritto all'autotutela è, ancora oggi, riconosciuto dalle leggi e si concretizza nella realizzazione forzata

dell'obbligo (cosiddetta esecuzione d'ufficio) e nella formazione del titolo esecutivo. Ancor più attuale in oggi da quando l'Amministrazione può emettere i c.d. Atti impositivi che incorporano accertamento e ruolo esecutivo.

Alla luce di quanto detto si può cogliere l'erronea interpretazione della tesi secondo la quale il legislatore, nel disciplinare la fattispecie, avrebbe mirato a realizzare una tutela cautelare per rendere minimo il danno che avrebbe potuto derivare tanto al contribuente, in forza dell'esecuzione integrale, quanto all'Erario per la mancata esecuzione della pretesa impositiva.

Per quanto in premesso discende che la necessità della sospensione dell'atto nasceva nel momento in cui l'esecutorietà iniziava a manifestarsi: la tutela cautelare, che avrebbe dovuto consistere nel sospendere la riscossione coattiva dell'imposta, poteva giustificarsi sia qualora l'Amministrazione finanziaria avesse violato i limiti del potere di autotutela, sia nel caso in cui la pretesa fiscale, contestata dal contribuente, arrecasse allo stesso danni gravi ed irreparabili.

Quanto alle imposte dirette, l'art. 39 del D.P.R. 602 del 1973 stabiliva che *"il ricorso contro il ruolo di cui all'art. 16 del D.P.R. 636 del 1972, non sospende la riscossione; tuttavia l'Intendente di finanza, sentito l'ufficio delle imposte, ha facoltà di disporre la sospensione, in tutto o in parte, fino alla decisione della Commissione di I grado, con provvedimento motivato che può essere revocato dallo stesso organo ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione"*⁵.

L'esattore non poteva comunque sospendere la procedura esecutiva se questa non fosse stata disposta dall'Intendente ai

⁵Il motivo di questa scelta si basava sul presupposto che – a norma della sentenza della Corte Costituzionale n. 63 del 1° aprile 1982, cit. – *"tale organo potesse meglio di ogni altro valutare comparativamente la posizione del contribuente e l'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi, nel quadro dell'andamento complessivo dell'attività tributaria"*.

sensi dell'art. 53 del D.P.R. 602 del 1973, ovvero dal Pretore in seguito ad opposizione di terzo.

Quanto sopra valeva anche per le imposte indirette, tanto in ambito di imposta sul valore aggiunto, quanto in quello dell'imposta di registro, di successione e donazione.

Qualora il contribuente non avesse pagato l'imposta ed eventuali pene pecuniarie e soprattasse entro il termine stabilito, si sarebbe legittimato il competente Ufficio a notificare un'ingiunzione di pagamento con la quale si sarebbe ordinato di pagare entro trenta giorni. L'inutile decorso del termine senza che il versamento fosse stato effettuato avrebbe autorizzato a procedere con la riscossione coattiva secondo quanto disposto dagli artt. da 5 a 29 del regio decreto n. 639 del 14 aprile 1910.

In tema di imposta sugli spettacoli, di tasse sulle concessioni governative e di imposta di bollo, era ammessa la sospensione della riscossione se disposta dall'Intendente di Finanza in sede di proposizione del ricorso amministrativo davanti allo stesso.

Infine, per le imposte doganali, l'art. 82, 1° comma, del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 stabiliva che *"i diritti dovuti alla dogana e non pagati in tutto o in parte, venivano riscossi dal contabile doganale con le norme stabilite dal testo unico 14 aprile 1910 n. 639, concernente le disposizioni relative alla procedura coattiva per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi del demanio pubblico e di pubblici servizi e delle tasse sugli affari"*.

Il quadro normativo ricordato evidenzia dunque come fosse palese l'intenzione del Legislatore di escludere la possibilità di sospendere l'esecuzione in materia tributaria.

In un più ampio contesto normativo, non si può dimenticare di sottolineare come la disciplina previgente fosse ulteriormente contrassegnata dalla presenza del meccanismo del *solve et repete* ⁶.

Nel settore delle imposte indirette si era giunti alla stessa conclusione in quanto la riscossione avveniva in base all'ingiunzione fiscale. La corretta interpretazione dell'art. 31 del R.D.n. 639/1910 portava alla considerazione che si fosse voluto escludere al giudice dell'opposizione di concedere la sospensione della procedura esecutiva. Si riteneva comunque che l'applicazione dell'art. 31 cit. prevista per il giudice ordinario, non potesse essere estesa anche al giudice speciale tributario.

D'altronde, se si scorre il D.P.R. 636 del 1972, non si trova nessuna disciplina in tema di sospensione cautelare: questa carenza voleva confermare, sul piano processuale, l'insussistenza di tale potere e non lasciava libero spazio all'interprete.⁷

⁶Come è noto, con il *solve et repete* si intende il pagamento prima dell' esperimento della tutela giurisdizionale. A fronte di questo, per le questioni di estimazione semplice e per assicurare una tutela preventiva rispetto all'iscrizione a ruolo e al pagamento del tributo, era indubbiamente necessaria la presenza di strumenti alternativi di carattere, originariamente, amministrativo. Si riporta l'esempio dell'imposta di registro che, ai sensi dell'art. 47 legge 11 aprile 1862, n. 585, era suscettibile di ricorso gerarchico prima davanti alla direzione provinciale, e poi mediante appello al Ministero delle finanze. Cfr. Battistoni Ferrara F., Bellè B., *Diritto tributario processuale*, Cedam, Padova, terza edizione, pag. 2.

⁷ Più precisamente, alla stessa conclusione si può arrivare considerando il fatto che la sospensione poteva essere concessa dalla legge, ovvero dal giudice dell'opposizione o dal giudice dell'esecuzione ex art. 623 C.P.C. secondo il quale *“salvo che la sospensione sia disposta dalla legge o dal giudice davanti al quale è impugnato il titolo esecutivo, l'esecuzione forzata non può essere sospesa che con provvedimento del giudice dell'esecuzione”*. Questa ipotesi, come anche la seconda, può ricorrere solo con un provvedimento giurisdizionale emesso in conseguenza di una procedura appositamente disciplinata.

LA POSIZIONE DELLA CORTE COSTITUZIONALE

In questo senso era anche l'orientamento della Corte Costituzionale con la sentenza n. 63 del 1° aprile 1982⁸ che dichiarò infondata la questione di legittimità costituzionale, in relazione agli artt. 3, 24 e 53 Cost., delle norme che vietavano alle Commissioni di sospendere la riscossione dei tributi in via cautelare.

Un'altra questione che la stessa Corte aveva esaminato era riferita agli artt. 24 e 113 della Costituzione. Secondo il giudice delle leggi, la mancanza di misure cautelari non avrebbe cagionato danno al contribuente. L'art. 24 Cost. era interpretato dalla Corte nel senso che non avrebbe predeterminato alcun tipo di tutela ed il legislatore non era obbligato nella scelta di mezzi da affidare ai giudici tributari.

Si comprende ancora una volta come la priorità sia sempre stata quella di assicurare all'amministrazione finanziaria la riscossione della propria pretesa tributaria.

Più volte peraltro la Corte Costituzionale in dissenso con i giudici a quibus ha motivato circa la salvezza del sistema e quindi la correttezza dello stesso laddove non prevedeva la sospensione proprio con l'art. 24 Cost.. Questo in fatti , secondo il Giudici delle leggi, non predetermina alcuna forma di tutela e nemmeno vincola il legislatore su quali poteri vadano attribuiti agli organi giurisdizionali. Inoltre ha sempre sostenuto come fosse *"consentito in materia processuale stabilire procedure differenziate, in quanto la tutela giurisdizionale ben può*

⁸ Cfr. Corte Costituzionale, sentenza 1° aprile 1982, n. 63, cit., pag. 729.

verificarsi in relazione alle varie situazioni sostanziali dedotte in giudizio”.⁹

Nelle sentenze citate i Giudici della Corte Costituzionale hanno osservato ancora come il potere cautelare non fosse componente essenziale della tutela giurisdizionale racchiusa negli articoli in esame: la sua disciplina era demandata alla legge ordinaria che regolava la materia. Alla luce di questo disposto, sul piano della legittimità costituzionale, non c'era alcuna ragione di muovere accuse al sistema tributario previgente nel quale non esisteva un generale potere di sospensione; lo stesso avveniva in ambito di atti della pubblica amministrazione per i quali era più che giustificata la regola di cui all'art. 4 della L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E (c.d. Legge sul contenzioso amministrativo).¹⁰

Per la Corte Costituzionale l'espressa mancanza del potere in esame non avrebbe dunque messo in discussione l'effettività della tutela giurisdizionale. Era sufficiente, per garantire una qualche "protezione" al cittadino, che l'amministrazione avesse, in caso fosse soccombente, ristorato le somme indebitamente riscosse comprese degli interessi; e ciò era giustificato dal fatto che non era necessario anticipare le conseguenze di una pronuncia per ottenere la tutela.

⁹Cfr. Sentenza n. 63 del 1° aprile 1982 in *Bollettino tributario*, cit. pag. 729, dove viene citata anche la sentenza n. 9 dello stesso anno.

¹⁰A mente di tale articolo si sanciva che *"quando la contestazione cadeva sopra un diritto che si pretendeva leso da un atto dell'Autorità amministrativa, i Tribunali avrebbero dovuto limitarsi a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio"*; inoltre, al secondo comma proseguiva disponendo che *"l'atto amministrativo non poteva essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti Autorità amministrative, le quali dovevano conformarsi al giudicato dei Tribunali in quanto riguarda il caso deciso"*. Dunque in ambito tributario, in forza di questa regola al giudice ordinario non era consentito annullare o modificare l'atto amministrativo a meno che non fosse la stessa legge a conferirgli tale potere.

Da considerare nella fattispecie in analisi c'era anche la questione relativa ai rapporti tra obbligazione tributaria e atto di accertamento. Premesso che in materia tributaria, secondo la Corte Costituzionale *"il controllo giurisdizionale rientra nella giurisdizione di annullamento, si deduce che questo tipo di giurisdizione, secondo la giurisprudenza costituzionale, postula necessariamente il potere di sospensione cautelare"*. Il giudice delle leggi, in effetti ha considerato *"il potere di sospensione connaturale al potere di annullamento"*.

La Dottrina mosse articolate critiche a queste conclusioni non tanto per il fatto che le Supreme Corti abbiano disposto negativamente in materia, quanto perché sono state prese, a sostegno di tale diniego, norme di legge che riguardavano la riscossione o quelle che prevedevano il potere amministrativo di sospendere l'atto. Le stesse invece non contenevano alcun divieto di tutela cautelare il quale, al limite, era stato posto perché nessun'altra norma la prevedeva.¹¹

3) Il giudice delle leggi si è poi pronunciato con riferimento ai rapporti tra obbligazione tributaria e atto d'accertamento. La questione di costituzionalità aveva investito il tipo di pronuncia emesso dai giudici tributari e non della tempestività della stessa. Anche in questo caso non era questo il punto critico che la Corte avrebbe dovuto considerare.

In dottrina si è sono mossi appunti al fatto che il giudizio sulla mancanza di misure cautelari non dipendeva dalla natura dei

¹¹Cfr. Tesaurò F., *La sospensione della riscossione al vaglio della Corte Costituzionale*, cit., pag. 732.

poteri giurisdizionali attribuiti alle Commissioni. L'osservare se esse avessero annullato gli atti o se avessero accertato il rapporto obbligatorio era cosa diversa dal verificare la presenza di un danno grave ed irreparabile subito dal contribuente che poteva essere sanato solo con la sospensione dell'atto impugnato e dunque solo ammettendo la tutela cautelare.

LA LEGGE DELEGATA N. 413/1991

Punto di svolta per la materia che ci occupa è la legge delega n. 413 del 1991, la quale all'art. 30, c.primo, lett. h) richiedeva *"la previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione 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"*.

Questo potere è stato istituito con l'introduzione, nel sistema tributario, dell'art. 47 del D.Lsg. n. 546 del 31/12/1992.

Ma anche questa non è stata esente da critiche.

Prima tra tutte poiché è sembrato che la stessa non avesse tenuto conto della natura del processo tributario che, come noto, è di tipo cognitivo sui diritti soggettivi.

Dottrina autorevole disse che l'articolo *"si fonda sul presupposto, errato, del processo tributario quale giudizio d'impugnazione-annullamento"*.¹²

In questi termini risultava difficile applicare ed interpretare correttamente la disposizione; la questione era aggravata dalla

¹² Cfr. Socci A.M., Sandulli P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Zanichelli editore, Bologna, 1997, pag. 253.

presenza di rapporti con altre disposizioni tipiche dei procedimenti cautelari civili, e con la previsione del danno grave ed irreparabile.¹³

Gli interpreti tuttora si interrogano tuttavia sulla vera natura della sospensione nel processo tributario e varie sono le scuole di pensiero.

L'errore più grave commesso dal legislatore sembra essere stato quello di aver confuso tre istitutivi profondamente diversi tra loro: sospensione del provvedimento amministrativo, sospensione dell'efficacia esecutiva degli atti o dell'esecuzione intrapresa e provvedimenti cautelari.

Con il primo istituto viene sospeso il provvedimento amministrativo in quanto i ricorsi davanti al T.A.R. non sospendono l'esecuzione del provvedimento impugnato. In ambito tributario gli avvisi di accertamento sono configurabili quali atti dichiarativi o ricognitivi. Sino all'avvento dei c.d. Atti imposables non avevano peraltro natura immediatamente esecutiva. Alla luce di ciò sembrerebbe illogico sospendere un'ipotesi che non acquista forza esecutiva in sede di ricorso e legittima l'esecuzione solo in assenza di un processo. Il riportare continuamente il processo tributario nell'ambito del processo amministrativo creerebbe quindi solo maggiore confusione.

Ad ogni buon conto comunque, la norma ha segnato la fine di un'annosa questione circa l'ammissibilità della tutela cautelare nel processo tributario giungendo a riconoscere *"il valore costituzionale della tutela cautelare come momento essenziale*

¹³Si veda l'art. 669-bis e s. C.P.C. che disciplinano i procedimenti cautelari in generale e che riguardano al proposizione della domanda e la competenza anteriore alla causa.

ed ineliminabile del principio costituzionale di effettività della tutela giurisdizionale” .

La sospensione in via amministrativa

La sospensione della riscossione in via amministrativa e la tutela cautelare giurisdizionale rappresentano due accezioni tra loro complementari del potere di sospensione della riscossione; nonostante ciò, presentano caratteristiche procedurali e modalità applicative differenti.

Il d.lgs. 546 del 1992 ha introdotto l'istituto della tutela cautelare ed in un primo momento aveva contemporaneamente previsto, all'art. 71 dello stesso decreto, l'abrogazione dell'art. 39, comma primo, del D.P.R. 602 del 1973 che riconosceva all'Intendente di finanza la facoltà di sospendere la riscossione in presenza di ricorso contro il ruolo di cui all'art. 16 D.P.R. 636 del 1972.

L'abrogazione del citato art.39 sembrava giustificata dall'inserimento della tutela cautelare volta a garantire la tutela giurisdizionale mediante le Commissioni tributarie.

Ciononostante, vista l'affermata importanza della sospensione in via amministrativa, riconosciuta dalla Corte di Cassazione, si era deciso di sopprimere la parte dell'art. 71 cit. che aveva previsto l'abrogazione dell'art. 39 D.P.R. 602 del 1973 che, quindi, continuava ad operare.¹⁴

Con l'entrata in vigore dei D. Lgs. 545 e 546 del 1992, si è resa necessaria una modifica all'art. 39 D.P.R. 602 del 1973.

¹⁴Cfr. l'art. 12, c. 1^a, lett. h), del d.l. 8 agosto 1996, 437, convertito dalla L. 24 ottobre 1996, n.556.

L'intervento è avvenuto ad opera dell'art. 12, comma 1-*bis*, del d.l. 8/8/1996, n. 437, conv. con mod. in L. 24/10/1996, n. 556: all'art. 39 D.P.R. 602 del 1973 è stato aggiunto un comma finalizzato al recepimento tanto delle modifiche introdotte con il D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, con le quali si erano soppresse le Intendenze delle finanze e gli esattori, ed introdotte le DRE, quanto di quelle derivanti dall'introduzione, nel sistema tributario, della legge di riforma ad opera del d.lgs. 546 del 1992.

La disposizione dell'art. 39 rimaneva sostanzialmente uguale alla precedente. Era rimasto il riferimento a disposizioni di legge abrogate, come appunto l'art. 16 del D.P.R. n. 636 del 1972, e rimaneva il richiamo alla figura, ormai eliminata, dell'esattore.¹⁵

L'unica novità era dettata dall'introduzione della DRE che diventava l'organo preposto alla sospensione della riscossione, il cui procedimento era formato da una serie di autonome fasi volte a soddisfare l'obbligazione tributaria in base alla capacità contributiva del contribuente. Lo stesso poteva chiedere la sospensione previa iscrizione a ruolo intesa quale semplice atto di riscossione privo di valenza sostanziale in merito all'esistenza del debito; successivamente poteva esperire il relativo ricorso contro l'iscrizione stessa.¹⁶

¹⁵Così espressamente prevedeva: *"il ricorso contro il ruolo di cui all'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, non sospende la riscossione; tuttavia la Direzione regionale delle entrate del Ministero delle finanze,*

sentito l'ufficio delle imposte, ha la facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della Commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato, notificato all'esattore ed al contribuente. Il provvedimento può essere revocato dalla Direzione regionale delle Entrate del Ministero delle finanze ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione".

¹⁶ Cfr. Montesano P., *Sospensione della riscossione e tutela cautelare*, Giapicchelli editore, Torino, 2011,

Il ruolo quindi era impugnabile solo per vizi propri: errore materiale, duplicazione, tardiva iscrizione, mancata notifica dell'atto presupposto, erano tutte fattispecie per le quali non era possibile richiedere la sospensione.

Soprattutto, non si poteva chiedere la sospensione della riscossione:

- nel ricorso contro l'avviso di accertamento, perché in questo caso si applicava l'art. 15 D.P.R. 602 del 1973 che disciplinava l'iscrizione provvisoria a ruolo di un terzo della maggior imposta accertata.

L'iscrizione parziale rappresentava, di per sé, una sorta di sospensione *ex lege* in grado di contemperare gli interessi dell'Amministrazione a riscuotere tempestivamente la sua pretesa, e quelli del contribuente che avrebbe potuto limitare la perdita patrimoniale subita a seguito dell'accertamento contro il quale aveva ricorso;

- nel ricorso contro l'iscrizione provvisoria a ruolo di un terzo della maggior imposta accertata se lo stesso non presentava vizi relativi alla sua formazione, nel qual caso la competenza della Direzione regionale delle Entrate era preclusa.

Nonostante i presupposti per poter chiedere la sospensione della riscossione, era evidente la presenza di alcune zone d'ombra all'interno delle quali era controversa l'applicabilità della tutela cautelare.

La Direzione inoltre effettuava un semplice controllo di legittimità sugli atti dell'Amministrazione finanziaria: questo,

pag. 17. - Il principio della capacità contributiva è racchiuso nell'art. 53 Cost., in base al quale *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*.

nella sostanza, non garantiva l'emanazione automatica di un eventuale provvedimento di sospensione.

Ciò che il contribuente si poteva attendere era, qualora vi fossero stati i presupposti, un provvedimento di autotutela: semplice istituto di prevenzione della lite con effetti sospensivi completamente diversi da quelli che un vero e proprio provvedimento di sospensione avrebbe potuto garantire.

A norma del nuovo art. 39 D.P.R. 602 del 1973, *"il ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19, d.lgs. 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>>".* Al secondo comma continua affermando che *<<sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza della Commissione tributaria provinciale si applicano gli interessi al tasso del 4.5 per cento annuo; tali interessi sono riscossi mediante ruolo formato dall'ufficio che ha emesso il provvedimento di sospensione"*.

Un ulteriore intervento è stato ad opera dell'art. 15 d.lgs. n. 46 del 1999 il quale ha completamente riscritto l'art. 39 D.P.R. 602 del 1973 rubricandolo *"sospensione amministrativa della riscossione"*. La finalità della nuova disposizione è stata quella di cercare di contemperare gli interessi patrimoniali

dell'Amministrazione finanziaria con quelli dei contribuenti. In questa nuova versione la stessa Amministrazione creditrice diventava soggetto cui demandare il potere di emanare il relativo provvedimento di sospensione. Ma la nuova disciplina non era perfettamente lineare: da un lato la sospensione della riscossione era prevista solo quando il ricorso veniva instaurato contro il ruolo; ciò unito al fatto che la stessa fosse confinata entro la data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale, rappresentavano indiscutibili punti di contatto con il potere cautelare riservato al giudice tributario. In questo modo, come logica e corretta conseguenza, anche l'esercizio di questo potere di sospendere la riscossione era subordinato, esattamente come avveniva nella tutela giudiziale, alla valutazione dei requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. Dall'altro lato la sospensione in parola era collegata all'insussistenza di un fondato pericolo per la riscossione e non poteva quindi essere concessa quando era maggiore il pericolo di danno grave ed irreparabile. In più, l'aver introdotto il pagamento degli interessi sulle somme sospese ha prodotto un effetto completamente distorto: la sospensione della riscossione è stata avvicinata all'istituto della dilazione e della rateizzazione di pagamento.

Alla luce di quanto emerso, la disciplina della sospensione amministrativa continuava a presentare alcune lacune: sembrava che il legislatore, al posto di uniformare i requisiti, per poter beneficiare della sospensione amministrativa, ai caratteri tipici della tutela cautelare giurisdizionale, abbia inteso allontanarli maggiormente.

Parte della dottrina aveva accolto con favore tale orientamento¹⁷; per contro, secondo altri autori, la sospensione amministrativa non contraddirebbe e non duplicherebbe la tutela riconosciuta al giudice tributario, proprio perché trarrebbe origine da valutazioni completamente diverse da quelle rappresentate nel processo.¹⁸ Si tratterebbe infatti di un provvedimento complementare alla sospensione giudiziale, la quale ha delle prerogative assolutamente differenti.

LA SOSPENSIONE DEGLI ATTI IMPOESATTIVI

Da ultimo, per espresso rinvio dell'art. 29, comma primo, lett. g) del d.l. n. 78 del 2010, convertito con modifiche nella L. n. 122 del 2010, il contribuente può chiedere all'Agenzia delle entrate la sospensione amministrativa della riscossione ex art. 39 D.P.R. 602 del 1973. Come nella disciplina previgente, l'Agenzia delle entrate può disporre la sospensione, in tutto o in parte, fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale con provvedimento motivato che può essere revocato qualora sopraggiunga fondato pericolo per la riscossione stessa.¹⁹

17Cfr. La Rosa S., *Amministrazione Finanziaria e giustizia tributaria*, Giappichelli editore, Torino, 2000, pag. 148.

18Cfr. Montesano P., op. ult. cit., pag. 23.

19 Il rischio è fondato quando si potrebbe configurare una perdita del credito da parte dell'Erario a causa di un'evidente sproporzione tra il patrimonio residuo del contribuente a garanzia del credito e il credito erariale. Nel valutare la sussistenza di un pericolo per la riscossione e per un'azione efficace di recupero delle somme accertate, sarà di fondamentale importanza l'acquisizione degli elementi che l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente dovrà comunicare all'Agente al momento dell'affidamento della

- **I presupposti per la sospensione.**

Fumus boni iuris* e *Periculum in mora

I presupposti sui quali si fonda la tutela in esame si concretizzano nel *fumus boni iuris*, cioè nella probabile fondatezza delle ragioni del ricorrente, e nel *periculum in mora*, con il quale si attesta il fondato timore che dall'esecuzione possa derivare un danno grave ed irreparabile.

Con riguardo all'esigenza di garantire l'effettività della tutela giudiziaria, si ritiene che i requisiti per la concessione della sospensione cautelare debbano essere entrambi pienamente raggiunti. Richiedere un livello minimo tassativo potrebbe essere visto come eccessivamente rigoroso ed inoltre, nelle fattispecie in cui uno dei due presupposti sia di molto al di sopra della soglia minima di sufficienza, la sospensione cautelare potrebbe non essere concessa. Pertanto è ipotizzabile una compensazione tra *periculum in mora* e *fumus boni iuris*. Una gestione in tal senso della tutela cautelare permetterebbe la salvaguardia del credito tributario in contestazione.

Più precisamente, se si propendesse per la valutazione di uno solo dei due requisiti, si potrebbe legittimare la sospensione anche in situazioni di assenza, o di livelli troppo bassi dell'altro presupposto. È consigliabile quindi tendere per il riconoscimento di entrambi, in modo da poter assicurare una tutela cautelare più efficace e piena.

riscossione e successivamente, se dovessero sopraggiungere nuovi elementi acquisiti durante la fase dell'accertamento.

Il requisito del fumus boni iuris

L'art. 47 d.lgs. 546/1992, commi terzo e quarto, prevede che *"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"* e che *"il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile"*.

Il requisito del *fumus boni iuris* viene accertato attraverso la delibazione del merito, ovvero sia attraverso un esame, seppur sommario, della fondatezza della domanda che acquisisce un *"peso prevalente rispetto al danno quando è in questione il pagamento di somme di denaro, essendo la riparazione di questo danno sempre possibile e raramente irreparabile"*.

La richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato potrà essere accolta soltanto dopo aver condotto un approfondito esame del merito e un'attenta verifica della gravità e della irreparabilità del danno stesso.

Occorre preliminarmente osservare che il giudizio è sempre sommario, in quanto non può mai anticipare il giudizio di merito. Il concetto di *fumus boni iuris* è collegato ad un certo grado di probabilità di un esito favorevole per il contribuente non prefissato dalla legge, ma lasciato alla discrezionalità dell'interprete che deve valutare sulla non manifesta infondatezza della domanda. Si possono, al riguardo, riprendere le parole del Maestro secondo il quale *"la cognizione cautelare si limita in ogni caso ad un giudizio di probabilità e di*

verosimiglianza (...): in sede cautelare basta che la esistenza del diritto appaia verosimile, ossia, per dir meglio, basta che, secondo un calcolo di probabilità, si possa prevedere che il provvedimento principale accerterà il diritto in senso favorevole a colui che richiede la misura cautelare". ²⁰

Il risultato quindi dell'esame sommario sarà un'ipotesi e non un accertamento; pertanto solo quando il provvedimento principale sarà emanato, si potrà verificare se l'ipotesi corrisponda alla realtà.

Dinnanzi all'impugnazione di un atto tributario, la valutazione del merito avviene in base ad un probabile accoglimento del ricorso stesso.

Risulta tuttavia chiaro, oltre che corretto, il compito del giudice a valutare ogni singola eccezione a difesa della parte resistente che abbia rispettato i canoni della costituzione in giudizio sanciti ex art. 23 d.lgs. 546 del 1992.

Per meglio comprendere il significato dell'inciso "delibazione del merito", bisogna soffermarsi sulla differenza tra "delibazione" e "decisione".

La **delibazione** è una valutazione sulla fondatezza della situazione soggettiva meramente prognostica e quindi meno efficace rispetto alla seconda che può passare in giudicato proprio in ragione della pienezza del contraddittorio e dell'istruttoria. Rispetto alla delibazione, la decisione ha effetti stabili che la prima può solo in parte anticipare.

²⁰Calamandrei P., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Cedam, Padova, 1936.

Con **decisione** e "merito" si intende invece, qualsiasi esito finale del giudizio, sia se inerente al merito vero e proprio, sia se riguardante il rito atteso che nel processo tributario, ogni provvedimento di rito che impedisca la pronuncia sul merito della domanda, incide sulla posizione giuridica fatta valere.

Qualora il giudice ravvisi carenze di rito, quali difetto di giurisdizione o inammissibilità del ricorso e della costituzione in giudizio delle parti, di esse ne dovrà tenere conto ai fini della possibile instaurazione del contraddittorio.

Non sempre è agevole per il Giudice fornire la motivazione del *fumus boni iuris* perché essa non deve essere anticipatoria della decisione finale, bensì esprimere una valutazione di attendibilità in grado di giustificare la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

All'interno di questa fattispecie va sottolineato un'importante questione.

Gli interpreti hanno studiato se tra i presupposti da esaminare, al fine di quantificare l'esistenza del *fumus boni iuris*, debbano essere ricompresi anche quelli della verifica della ricevibilità e dell'ammissibilità del ricorso.

Soccorre in proposito il disposto di cui all'art. 27 d.lgs. 546 del 1992 che recita "*il presidente della sezione, scaduti i termine per la costituzione delle parti, esamina preliminarmente il ricorso e ne dichiara l'inammissibilità nei casi espressamente previsti, se manifesta*".

A parere di chi scrive, un ricorso che appaia, agli occhi del giudice, manifestamente inammissibile o irricevibile non può

godere della sospensione atteso che essendo l'istanza di sospensione avanzata in un momento successivo a quello in cui viene radicato il ricorso, i requisiti della ricevibilità e dell'ammissibilità sono già stati accertati dal presidente della sezione.

Dunque è corretto ritenere che nell'esaminare l'esistenza della fondatezza dell'istanza di sospensione, non vadano anche accertati tali altri due presupposti.

Nella concreta realtà, il problema è più complesso.

Ai sensi del comma 3^o dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 in caso di eccezionale urgenza il presidente può, con suo decreto, disporre la sospensione provvisoria dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio. Se il presidente competente è quello della Commissione tributaria, si pone il quesito della mancata verifica preliminare circa l'ammissibilità e la ricevibilità del ricorso in quanto, ex art. 27 d.lgs. cit., tale dovere è posto a capo del presidente della Sezione.

La soluzione prospettabile potrebbe propendere nell'alternativa di:

- far ricomprendere tra i compiti del presidente della Commissione tributaria anche quello di una valutazione, pur sommaria che sia e solo al fine di individuare il requisito del *fumus boni iuris*, sulla non manifesta fondatezza della fattispecie dell'inammissibilità.

Ma questo potere non sarebbe previsto per legge: nulla risulta infatti dall'art. 27 d.lgs. 546 del 1992 in merito;

- far rientrare, tra gli elementi da verificare sommariamente anche la ricevibilità

e l'ammissibilità del ricorso. In questo modo si opererebbe una duplicità di soluzioni, considerando che in caso di sospensione c.d. ordinaria²¹, non sarebbe richiesto al giudice della cautela di verificare la presenza dei requisiti di ammissibilità e ricevibilità.

Nel caso di urgenza invece, dove è il Presidente della Commissione a poter pronunciarsi sulla sospensione, sarebbe opportuno che lo stesso possa anche esaminare le condizioni di proponibilità del ricorso. Questa seconda opinione sarebbe maggiormente accreditabile atteso che il rimedio cautelare gode di un'eccezionalità che potrebbe legittimare un'interpretazione differente fra le due fattispecie.

Il requisito del *periculum in mora*

Il ***periculum in mora*** è il pregiudizio ed il pericolo che potrebbe derivare al contribuente da una decisione finale resa troppo tardi; danno che deve classificarsi come grave ed irreparabile, nonché attuale.

Dunque lo scopo dell'intervento cautelare è quello di evitare, nelle more del giudizio, la manifestazione di un simile pregiudizio in quanto l'esigenza di una tutela efficiente si concretizza nella necessità di rispettare i requisiti della effettività e tempestività.

Nel precedente sistema tributario, i giudici delle Commissioni e delle Preture e la dottrina erano divisi in ordine al requisito in

21 Per sospensione ordinaria si intende l'ipotesi di cui al primo comma dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, ovvero il caso in cui non si è in presenza di un'eccezionale urgenza giustificatrice dell'intervento del Presidente della Commissione.

analisi. In particolare vi erano due correnti di pensiero che possono essere riassunte come segue:

1. in base ad una valutazione più largheggiante, veniva riconosciuto il *periculum damni in re ipsa* a causa del fatto che le procedure di rimborso avevano tempi lunghissimi; si riteneva infatti che *"il pericolo di danno doveva ritenersi sempre sussistente in materia tributaria in relazione alla riscossione di pretese fiscali di dubbio fondamento, stante l'incivile prassi della lungaggine delle procedure di rimborso"*;²²
2. la valutazione "rigorista" invece, richiedeva la prova di un vero e proprio danno irreversibile causato dall'esborso di somme di denaro indebite cui seguiva l'evidente mancanza di liquidità. Situazione questa che avrebbe comportato al ricorrente il rischio della solvibilità innanzi all'Erario.²³

Il legislatore del 1992 ha adottato la formula del *"danno grave ed irreparabile"* racchiudendo il requisito del *periculum in mora* nel primo comma dell'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992 secondo il quale **"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"**

22 Cfr. CT di I ^ grado di Milano, 16/9/1977, in *Bollettino tributario*, 1977, pag. 1561, ss.

23 Se per un soggetto imprenditore questo avrebbe potuto portare all'estrema soluzione di dover cessare la propria attività, per un lavoratore dipendente avrebbe negativamente inciso nell'area di protezione dei suoi beni personali; area ritenuta particolarmente importante in quanto sono coinvolti i particolari principi della professionalità, dell'immagine, della dignità e dell'integrità psico-fisica.

proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'articolo 22 d.lgs. 546 del 1992".²⁴

Esso si concretizza nel maggior pregiudizio al quale sarebbe esposto il ricorrente nel caso in cui non venisse provvisoriamente sospesa l'efficacia dell'atto impugnato prima che venga espresso l'esito del ricorso. Infatti, se il contribuente dovesse risultare vittorioso in primo grado, ma non avesse ottenuto la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, il danno grave ed irreparabile si configurerebbe in conseguenza degli effetti dell'atto stesso.

La funzione del provvedimento cautelare è quella di evitare la realizzazione di un pregiudizio grave ed irreparabile. Da qui l'esigenza del rispetto dei fondamentali caratteri dell'effettività e della tempestività della tutela giurisdizionale costituzionalmente garantite ex art. 24 Cost.

Ancora le parole del Calamandrei secondo il quale *"il periculum in mora che sta alla base delle misure cautelari non è dunque il generico pericolo di danno giuridico, al quale si può in certi casi ovviare con la tutela ordinaria: ma è specificamente il pericolo*

24 Con l'art. 22 del d.lgs. 546 del 1992 viene disciplinata la regolare costituzione in giudizio del ricorrente. Per poter richiedere la sospensione dell'atto impugnato è infatti necessario che il contribuente, il quale ritenga di essere leso dall'atto stesso, proponga ricorso alla competente Commissione provinciale. Il ricorso, però, si intende ritualmente instaurato solo in presenza della corretta costituzione in giudizio e siccome l'istanza di sospensione può essere contenuta nello stesso ricorso principale – ovvero con atto separato da notificare alle parti – è in ogni caso obbligatorio il rispetto di quanto disposto dall'articolo in nota. Si tratta del deposito in segreteria della Commissione adita dell'originale del ricorso, comprensivo di una sua copia consegnata o spedita per posta alla parte resistente, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata, con plico chiuso senza busta, a mezzo del servizio postale.

di quell'ulteriore danno marginale, che potrebbe derivare dal ritardo, reso inevitabile dalla lentezza del procedimento ordinario, del provvedimento definitivo. È la impossibilità pratica di accelerare la emanazione del provvedimento definitivo, che fa sorgere l'interesse alla emanazione di una misura provvisoria; è la mora di questo provvedimento definito, considerata in sé stessa come possibile causa di ulteriore danno, che si provvede a rendere preventivamente innocua con una misura cautelare, che anticipi provvisoriamente gli effetti del provvedimento definitivo".

La funzione dei provvedimenti cautelari nasce dalla relazione tra l'esigenza che il provvedimento sia emanato tempestivamente, al fine di essere efficace, e l'incapacità del processo ordinario di emettere, senza ritardo, un provvedimento definitivo.

L'irreparabilità del danno si identifica nella mancanza di rimedi giuridici in grado di tutelare le posizioni soggettive dell'esecutato in misura adeguata, come sarebbe se la pronuncia di merito venisse resa in modo tempestivo. Questa caratteristica è stata valutata in termini oggettivi in quanto si è considerato come irreparabile il solo danno che consisterebbe nella distruzione del bene escusso o nella *"perdita di quelle qualità essenziali che sono costitutive della sua individualità o della sua funzione economica"*.²⁵

²⁵ Cfr. Finocchiaro A., Finocchiaro M., *Commentario al nuovo processo tributario*, Giuffrè, Milano, 1996, pag. 657.

In realtà, in ambito tributario, l'irreparabilità del danno connessa alla gravità dello stesso, emerge quando il contribuente, in ragione delle proprie condizioni personali ed economiche, non è in grado di far fronte alla pretesa erariale con le usuali modalità di ricorso al credito: si ritiene che un esempio di ottenimento della sospensione può risiedere nella necessità, per un contribuente, di dover alienare un immobile o la sua impresa per far fronte alla pretesa erariale. Il danno, come si vede deve essere tale da pregiudicare molto seriamente la persona fisica o giuridica che sia.

Accanto al concetto di "irreparabilità" si trova anche quello di "**gravità**": occorre considerare la *"discrepanza in grado di determinare uno squilibrio a carico dell'attore che si ipotizza aver ragione, oltre il limite della normale tollerabilità"*.

È grave il danno che, valutato in riferimento alle condizioni soggettive del contribuente, crea un'eccezionale sproporzione tra il vantaggio che l'Amministrazione ricava dall'esecuzione di un atto tributario ed il pregiudizio che subisce l'esecutato: pregiudizio, si badi bene, che si considera superiore a quello che ne deriverebbe in normali condizioni.

Non costituirebbe invece un danno grave ed irreparabile un'eventuale attesa troppo lunga che il contribuente dovesse

subire per ottenere il rimborso richiesto. Già in passato questa tesi era stato sostenuto più volte.²⁶

Se infatti è vero che dall'attesa può derivare un pregiudizio, altrettanto vero è che quest'ultimo non integrerebbe i requisiti della gravità e della irreparabilità che invece sono richiesti dall'art. 47 d.lgs. 546/1992.

In realtà il *periculum in mora* ben potrebbe manifestarsi a causa dell'intervallo di tempo necessario affinché venga presa una decisione sulla questione.

Rispetterebbe il requisito dell'attualità del pregiudizio che in questo caso sarebbe *"addirittura istituzionalmente facilitata dall'espressa statuizione della normativa (art. 70 d.lgs. 546 del 1992), che differisce la concreta conseguibilità in via coattiva del rimborso giudizialmente riconosciuto al passaggio in giudicato della relativa sentenza di condanna, in quanto siffatta statuizione rende, per l'appunto, in qualche modo ex se permanentemente attuale e costante, ove, naturalmente, sussista in concreto, il pericolo nel ritardo e il correlativo pregiudizio"*.^{27 28}

Ciò premesso, non sarebbe applicabile al caso di specie un'estensione interpretativa dell'art. 47 d.lgs. cit. in quanto, con

26Cfr. Tesauro F., *Sul potere di sospensione cautelare delle Commissioni tributarie*, in *Bollettino tributario*, 1978, pag. 1178. Va comunque fatto notare che questa era la visione di chi dava una valutazione "restrittiva" del *periculum in mora*; chi propendeva per una valutazione "lassista" si esprimeva in senso contrario argomentando che anche il tempo che intercorreva tra la richiesta di un rimborso e la risposta dell'Amministrazione finanziaria, se lungo, avrebbe potuto comportare un danno grave ed irreparabile per il contribuente.

27 Cfr. Glendi C., *Dinieghi di rimborso e tutela cautelare*, in *Corriere tributario*, 1999, 34, pag. 2538.

28 In quest'accezione il concetto dell'irreparabilità va inteso in senso relativo in quanto riguarda le esigenze primarie del ricorrente ; all'indomani dell'entrata in vigore della norma:

-Cfr. CTP di Reggio Emilia, Sez. VI, 7 maggio 1996, n.1, in *GT – rivista di giurisprudenza tributaria*, 1996, 7, pag. 662.

l'inciso "sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato", il legislatore avrebbe inteso orientarsi verso ipotesi che riguardino atti a contenuto positivo: la tutela cautelare opererebbe con riferimento a quelle attività che sono consequenziali all'iscrizione a ruolo ed alla successiva riscossione.²⁹

Un **irreparabile pregiudizio** ben potrebbe manifestarsi qualora la lesione riguardi un bene giuridico che non necessariamente ha in sé carattere patrimoniale; non si dimentichi che il danno

- Cfr. CTP di Vicenza, sez. VII, Ord. 10 marzo 2008, n. 14, in *GT – rivista di giurisprudenza tributaria*, 2008, 9, pag. 813 con commento di Sonda M., *La sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e il requisito della imminenza del danno*, ivi, pag. 817. L'ordinanza della Commissione ha riconosciuto che oggetto della domanda cautelare può essere solamente il momento in cui viene rilevata la presenza del requisito dell'imminenza del danno.

- Cfr. CTP di Latina, Sez. III, sentenza 8 maggio 1996, in *GT – rivista di giurisprudenza tributaria*, 1996, 7, pag. 661, secondo la quale si prefigura un danno grave ed irreparabile a causa dell'«eccessiva esposizione bancaria» così riferendosi specificatamente al ricorrente ed al pregiudizio da lui subito. Tuttavia l'appunto che in dottrina si è mosso alla sentenza in nota è riconducibile al fatto che l'eccessiva esposizione bancaria è stata collegata non direttamente alla «sorte ed alla sopravvivenza dell'azienda», quanto piuttosto «agli effetti del pignoramento dei beni aziendali strumentali all'attività aziendale». La critica è opera di Tesaurò F., *Prime esperienze sul nuovo processo tributario cautelare*, in *GT – rivista di giurisprudenza tributaria*, 1996, 7, pag. 665.

-La CTP di Bari con l'ordinanza del 4 maggio 1996, n. 1, ha "ritenuto che dall'esecuzione degli impugnati avidi di accertamento (...), può derivare alla ricorrente un danno grave ed irreparabile, attesa l'entità delle somme pretese dall'Amministrazione finanziaria, il cui pagamento potrebbe essere effettuato soltanto ricorrendo a mezzi del tutto straordinari, quali l'alienazione del proprio patrimonio immobiliare, patrimonio, peraltro, difficilmente liquidabile in tempi brevi se non offrendolo ad un prezzo notevolmente inferiore a quello di mercato, anche in considerazione del fatto che, allo stato, il mercato degli immobili è in gravissima crisi, certamente insuperabile in tempi brevi, anche a causa dell'imposizione fiscale che frequentemente ne assorbe l'intero reddito". Per questo motivo, dopo aver valutato il requisito del *fumus boni iuris* la Commissione ha concesso la sospensione dell'esecuzione degli avvisi di accertamento.

-In tal senso v. Glendi C., *Aggiornamenti giurisprudenziali sul nuovo processo cautelare*, in *GT – rivista di giurisprudenza tributaria*, 1996, 11, pag. 1041.

-In senso contrario cfr. Commissione provinciale di Rieti, ordinanza 25 giugno 1996, secondo la quale non era corretto accogliere l'istanza di sospensione "poiché il pagamento di una somma di denaro non certamente proibitiva come quella di specie non costituisce pericolo di danno grave e irreparabile in relazione alla possibile restituzione". Si trattava di una somma pari a 5.600.000 delle vecchie Lire.

29 Il contribuente avrebbe sempre la possibilità di rifarsi all'art. 69 d.lgs. 546 del 1992 in base al quale gli viene riconosciuto il diritto, a seguito di sentenza passata in giudicato che l'abbia condannato al pagamento di somme di denaro, di chiedere il rimborso delle stesse.

deve comunque essere tale da non consentire al contribuente di tornare nella posizione soggettiva anteriore all'esecuzione dell'atto impugnato nemmeno attraverso una riduzione della pretesa fiscale. Qualora dall'esecuzione di un atto derivi una violazione dei diritti fondamentali del contribuente o della sua famiglia, non passibili di reintegrazione, si ritiene che debba sussistere il requisito del *periculum in mora* al fine di concedere la sospensione cautelare.³⁰

I soggetti ed il periculum in mora

Per poter individuare con una maggiore puntualità il grado di irreparabilità del danno che un soggetto potrebbe subire in ordine all'emanazione di un atto tributario, può essere utile una distinzione tra soggetto "imprenditore" e soggetto "non imprenditore".

In relazione al **soggetto "imprenditore"**, i beni giuridici che se inficiati da un atto dell'Amministrazione finanziaria potrebbero comportare un pregiudizio irreparabile al soggetto titolare degli stessi, sono solo quelli che rientrano nello Statuto costitutivo dell'impresa.

Uno dei problemi legati alla quantificazione del requisito dell'irreparabilità è ravvisabile nella prova di una relazione tra la pretesa tributaria ed il pericolo di crisi irreversibile per l'imprenditore.

Vi sono, secondo parte della giurisprudenza civile, una serie di elementi che considerati nel loro insieme possono diventare un adeguato indice della probabile sussistenza del *periculum in*

30 Cfr. Gobbi C., *Il processo tributario, Trattati* (a cura di Cendon P.), Milano, 2011, pag. 526.

mora. Tra questi si trovano e ben potranno essere oggetto di valutazione da parte del Giudice: l'entità della prestazione pecuniaria, lo stato patrimoniale e finanziario dell'impresa, la natura dell'attività svolta, il grado di accessibilità al credito e il grado di competitività economica.

Un indice di rilievo per la valutazione del danno grave ed irreparabile può derivare altresì dall'analisi delle scritture contabili. Il bilancio d'esercizio è una tra le fonti più significative per valutare il grado di una possibile incidenza della pretesa tributaria sull'equilibrio patrimoniale. Accanto ad esso si pongono gli indici di solvibilità e indebitamento che offrendo una visione attuale dell'assetto imprenditoriale possono mettere in evidenza un'eventuale situazione d'illiquidità o insolvenza in grado di provocare l'assoggettamento dell'imprenditore alle procedure concorsuali. Nondimeno potrebbe paventarsi un danno grave ed irreparabile in presenza di una menomazione dell'integrità patrimoniale soprattutto nel momento in cui la necessità di una tutela cautelare è strettamente connessa all'esigenza di evitare operazioni di smobilizzo dello stesso patrimonio a prezzi nettamente inferiori rispetto al valore di mercato. Gli elementi circa l'esistenza del *periculum in mora* devono essere valutati rispettando i criteri di larghezza e flessibilità in modo da evitare una limitazione dei confini entro i quali può essere concessa la sospensione cautelare e da superare i dubbi di legittimità costituzionale che, alla luce delle generali previsione della legge delega n. 413 del 1991, erano stati avanzati in relazione all'art. 76 Cost. circa la configurabilità di un eccesso di delega. *Nulla quaestio* poi che i documenti ut

supra ricordati e quanto il ricorrente intende offrire come mezzo di prova, dev'essere allegato al fascicolo, sussistendo anche per la fase cautelare un preciso obbligo di allegazione.

Per il **soggetto "non imprenditore"**, gli indici da valutare per fornire la prova dell'esistenza di un danno grave ed irreparabile non hanno esclusivamente indole patrimoniale di tal che sarebbe da escludere un ristoro anche solo in termini di restituzione per equivalente. Possono venire considerati in particolare:

- il diritto ad un'esistenza libera e dignitosa ex art. 36 Cost. dove l'irreparabilità

del danno che potrebbe derivare ad un individuo risiede nella privazione dei mezzi necessari al sostentamento proprio e della propria famiglia;

- il diritto alla salute e/o all'integrità fisica e morale ben potendosi verificare un pregiudizio a causa dell'impossibilità di beneficiare di trattamenti sanitari troppo costosi;

- il diritto all'onore, alla reputazione ed all'immagine in quanto il soggetto o la sua attività potrebbero essere screditati.

Si tratta pertanto di valutare la natura del rapporto in contestazione, ovvero quel legame giuridico tra la prestazione patrimoniale e il bene passibile di essere inciso in modo irreparabile: natura ed oggetto dell'imposta sono considerati parametri idonei ad evidenziare la probabilità di un danno grave ed irreparabile attraverso la quantificazione del pregiudizio e l'indagine sull'incidenza dello stesso sul bene giuridico cautelando.

L'attualità del pregiudizio

L'espressione *"danno grave ed irreparabile che può derivare al ricorrente dall'esecuzione dell'atto impugnato"* esprime il concetto che l'evento dannoso non si sia ancora verificato. Se già si fosse manifestato, non avrebbe senso la richiesta di una sospensione cautelare in quanto il provvedimento è finalizzato a prevenire la realizzazione del nocumento.

Tale principio discende dall' art. 100 c.p.c. Il quale afferma espressamente la necessità di tale presupposto stabilendo che *"per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse"*.

L'attualità del pregiudizio, ovvero l'interesse ad agire, è requisito essenziale (anche) per la tutela cautelare. Il comma terzo dell'art. 47 d.lgs. 546/1992 richiedendo che in caso di eccezionale urgenza, il presidente possa disporre la sospensione immediata, postula una situazione concreta ed attuale di pregiudizio che giustifica un'immediata predisposizione della sospensione cautelare.

4. La tutela cautelare: atti per i quali è ammessa la sospensione

La funzione della misura cautelare è identificabile nella garanzia della futura attuazione dell' obbligazione tributaria prima del suo accertamento ad opera dei giudici. Donde le caratteristiche della strumentalità e della provvisorietà della misura cautelare stessa che cessa, nei suoi effetti, dal momento in cui viene emesso il provvedimento che definisce il merito.

Con la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato viene implicitamente espresso un giudizio attraverso il quale vengono

contemperati, da un lato l'interesse del ricorrente a che il suo patrimonio resti intatto in forza di legge, e dall'altro l'interesse dell'Amministrazione finanziaria a non perdere la garanzia al soddisfacimento della sua pretesa fiscale.

Concretamente l'effetto della sospensione è rivolto ad impedire che l'atto impugnato produca effetti dannosi per il contribuente.

Nell'individuazione, invece, di quello che è l'oggetto della sospensione e dunque degli atti per i quali la stessa può essere ammessa, i dati normativi non sono del tutto univoci.

L'art. 30 della L. 30/12/1991, n. 413, parlava di *"sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato"*.

Ma il legislatore delegato, all'art. 6, c. terzo, del d.lgs. 545/1992, ha scritto di *"sospensione cautelare del provvedimento impugnato"* e rubricando l'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992 con *"sospensione dell'atto impugnato"*.

Il 1^a c. dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, riferisce gli effetti della sospensione all'esecuzione dell'atto; al 3^a c. invece, parla di provvisoria *"sospensione dell'esecuzione"* senza ulteriori riferimenti all'atto impugnato. Al 6^a comma infine fa riferimento alla *"sospensione dell'atto impugnato"*. Stante la diversa terminologia usata all'interno dello stesso articolo si può dire che la dicitura *"sospensione dell'atto impugnato"* diventerebbe una forma contratta con lo scopo di richiamare l'istituto della tutela cautelare, ovvero le ipotesi di accoglimento del provvedimento.

Viste le premesse, occorre fare un po' di chiarezza sulla differenza fra effetti del provvedimento cautelare e gli effetti

della sentenza di merito. Nel primo caso, si avrà la sospensione dell'atto impugnato che opera *ex nunc*, ovvero non ha portata retroattiva.

Nel secondo invece avrà luogo l'annullamento dell'atto, con la sua conseguente eliminazione.

La sospensione dell'atto incide sull'esecuzione dello stesso, ovvero sugli atti materiali che sono necessari alla realizzazione degli effetti giuridici suoi propri. Se questa considerazione è corretta, stante la finalità degli atti impugnati di far recuperare crediti all'Erario, la sospensione cautelare non ne elimina gli effetti, potendo riferirsi alla sola attività di riscossione che è attività consequenziale.

Non toccherebbe quindi nemmeno il ruolo e gli avvisi di accertamento impugnati.

L'iscrizione a ruolo prescinde dalla sospensione cautelare giurisdizionale, la quale incide solo sulla riscossione.

Ricordando che per quanto attiene 'avviso di accertamento, la disciplina è cambiata di recente e dunque si rimanda al prosieguo della relazione, *pur tuttavia preme alla scrivente ricordare come secondo importante Dottrina* ³¹ la sospensione opererebbe sulla riscossione e non sull'efficacia dell'atto. Agli avvisi di accertamento, prima delle menzionata ultima modifica (c.d. Atti imposables), faceva seguito sempre e comunque l'iscrizione a ruolo e dunque la sospensione cautelare non influenzava il titolo esecutivo, ma la riscossione.

31 Glendi C., *la tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. 546 del 1992 e norme complementari)*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, pag. 51,

Atti per i quali è ammessa la sospensione cautelare

- L'avviso di accertamento

In ordine ai singoli atti impugnati per i quali è ammessa la sospensione cautelare, l'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 non ne contiene un'elencazione ben determinata come invece è stato fatto all'art. 19 dello stesso decreto con riguardo all'impugnazione degli stessi.

Si potrebbe per tanto ritenere che, vista la necessaria presenza di un danno grave ed irreparabile per poter ottenere la sospensione, il riferimento sia qui solo agli atti della riscossione e non anche a quelli impositivi: solo i primi infatti sarebbero idonei a cagionare un pregiudizio al ricorrente non più ristorabile nemmeno con un eventuale accoglimento del ricorso nel giudizio di merito.

Argomentando in tal senso, non sarebbe ammissibile la sospensione degli atti impositivi (quali avviso di liquidazione e avviso di accertamento, di cui si ricorda la modifica che la sua disciplina ha subito molto di recente e che verrà trattata nel prosieguo) perché non sono ritenuti idonei a cagionare un danno grave ed irreparabile al ricorrente.

Sovente l'Ufficio ha argomentato nei propri atti per il rigetto dell'istanza adducendo la natura meramente di accertamento dell'atto impugnato.³²

32Vd. CTP Torino Sez. 17[^] R.G.R. 3367/11 in cui l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Torino¹ ha esposto trattarsi di avviso di accertamento e quindi atto non oggetto a sospensione cautelare. La CTP ha esaminato l'istanza ma l'ha respinta, "non aparendo sussistere il fumus boni iuris". (ordinanza 21/11/2011).

Di contro, la parte maggioritaria della dottrina si è invece orientata verso l'ammissibilità della sospensione cautelare anche degli atti impositivi. Il motivo per il quale anche l'avviso di accertamento poteva essere sospeso era riconducibile al fatto che nell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 non si trova alcun riferimento al pericolo imminente; anzi anche rispetto a tale tipo di atto, si sarebbe potuto configurare un pregiudizio derivante dalla previsione della riscossione provvisoria di almeno una parte della maggior imposta accertata.

La possibilità di sospendere l'avviso di accertamento avrebbe garantito al ricorrente una tutela maggiormente effettiva ed ininterrotta.³³

33 Con riferimento al vecchio avviso di accertamento, si preferiva la tesi secondo la quale anche per tale atto poteva essere richiesta la sospensione cautelare. Il motivo di questa considerazione era da ricondurre all'idea che si aveva della tutela per il contribuente. Il fatto cioè che quest'ultimo dovesse attendere l'iscrizione a ruolo, una volta impugnato l'avviso di accertamento, per ottenere la sospensione cautelare significava per l'Ufficio il dovere di emettere sempre atti nuovi, e per il ricorrente il dovere di impugnare costantemente gli atti stessi. Ma in questo modo sarebbero sorti problemi con l'individuazione del *fumus boni iuris* perché sarebbe stato verificato da un giudice che solo per coincidenza avrebbe potuto essere lo stesso di quello del merito.

La **tesi contraria** si basava sull'elemento della non attualità del pericolo di danno in un processo contro l'accertamento e sulla necessità formale dell'impugnazione affinché un atto potesse essere annullato e quindi successivamente, potesse essere sospesa la sua esecuzione. In ordine al primo elemento, un giudizio può essere considerato come attuale allorché il pericolo di danno si manifesti mediante la prospettazione di un danno futuro certo e diretto. Tuttavia durante lo svolgimento delle fasi processuali, il pericolo di danno si aggrava e dunque tali elementi verrebbero rispettati.

Quanto al secondo punto, si sottolinea l'esistenza del principio dell'impugnabilità dell'atto consequenziale solo per vizi propri ex art. 19, terzo comma, d.lgs. 546 del 1992; se la cartella di pagamento riportava l'iscrizione a ruolo legittimamente formato in conseguenza all'emissione di un avviso di accertamento ed in pendenza di un contenzioso, la cartella esattoriale non poteva essere impugnata perché non era viziata, così come non lo era l'iscrizione a ruolo. L'atto che seguiva, dunque, non era di per sé annullabile in quanto legittimo, salvo il caso in cui si fossero violate le regole sulla riscossione provvisoria. Ma in questo modo si profilava il problema della sospensione anche degli atti riscossivi.

Il potere di sospendere l'avviso di accertamento, nella sua vecchia forma, era ammesso anche dal Ministero delle Finanze il quale, con la circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 ha ritenuto come *"l'istanza di sospensione poteva riguardare solamente alcuni tra gli atti impugnabili indicati dall'art. 19. In particolare è ammissibile per l'avviso di accertamento dei tributi, nelle sue varie forme di rettifica delle dichiarazioni di accertamenti di ufficio e di accertamento valori, per l'avviso di liquidazione del tributo, per il provvedimento che irroga le sanzioni, per il ruolo e per la cartella di pagamento e per l'avviso di mora"*.

L'iscrizione a ruolo e l'avviso di mora

Procedendo con la disamina degli atti oggetto di sospensione cautelare, occorre porre l'attenzione sull'iscrizione a ruolo e gli avvisi di mora. In questa fattispecie, la sospensione può essere chiesta ed ottenuta in sede di impugnazione per vizi propri degli atti in esame.

Se infatti il ricorso viene instaurato contro iscrizioni a ruolo o avvisi di mora che sono semplicemente riproduttivi di atti autonomamente impugnabili, precedentemente notificati, la sospensione non può essere né richiesta, né accordata perché tali atti sarebbero pienamente legittimi al punto che lo stesso ricorso sarebbe rigettato per mancanza dei presupposti atti alla sua instaurazione.

Non sarebbero invece sospendibili i provvedimenti che irrogano le sanzioni: la loro efficacia si sospende dal momento in cui viene presentato il ricorso. A mente dell'art. 68 d.lgs. 546 del 1992 *"le sanzioni suppletive debbono essere corrisposte dopo*

l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso per cassazione". Alla luce di ciò, a tali provvedimenti sarà data esecuzione solo dopo il primo grado di giudizio.

Altresì controverso è quello che riguarda la possibilità di sospendere gli atti negativi e precisamente: rifiuto di rimborso, diniego di agevolazioni e rigetto della domanda di condono.

Per il secondo e terzo tipo di atti, che non si sostanziano in obbligo di *facere*, l'ammissione della sospensione cautelare non sembra frenata dalla negatività dell'atto impugnato perché da quello stesso atto derivano, come conseguenza, degli obblighi di dare a carico del soggetto d'imposta.

Concretamente quindi tali atti sono positivi perché dal rifiuto ad un'agevolazione o dal rigetto di un'istanza di condono deriva un obbligo di dare, nel senso di versare da parte del soggetto obbligato l'imposta non agevolata o quella che si riferisce al presupposto per il quale si era chiesto il condono. La questione quindi non è dissimile da quella esaminata in relazione al vecchio avviso di accertamento: anche qui infatti si tratta di consentire l'anticipazione della tutela cautelare che, altrimenti, dovrebbe essere richiesta in un processo successivo, ma comunque dipendente dal primo. Il vizio dedotto in ordine al provvedimento di dare non è un vizio proprio, ma è un vizio del procedimento e quindi antecedente.

In ordine invece al **rifiuto di rimborso**, questo si sostanzia in un obbligo di dare.

Risalente Dottrina ha negato la sospensione di tali atti in riferimento all'art. 69 d.lgs. 546/1992, in base al quale la sentenza di condanna a carico della Amministrazione finanziaria

o dell'agente della riscossione diventa esecutiva solo dopo che si sia verificato il giudicato della stessa sentenza.

In questo senso il criterio che collega la facoltà del giudice di primo grado di decidere sulla questione e la capacità dello stesso di concedere la sospensione cautelare dovrebbe essere in grado di escludere il riconoscimento della tutela in oggetto per questa materia.

Questa soluzione non è tuttavia completamente accettabile. I dubbi sono rimasti in ordine alla parte in cui sembra distinguere l'atto amministrativo dal suo stesso effetto esecutivo e appare superare l'art. 47 che non parla di "sospensione dell'azione esecutiva derivante dall'atto", ma più propriamente di "sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato".

Concludendo su questo tipo di atti, il silenzio-rifiuto ha natura di "fatto" e non di "atto", per cui non si vede come dover escludere il rimedio di cui all'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 perché il "fatto negativo" dello stesso silenzio-rifiuto è equiparabile, quanto agli affetti, all'atto negativo del rifiuto espresso anche se al solo scopo di permettere l'introduzione del giudizio.

I dubbi in proposito però non sono pochi. Nel diritto amministrativo quando l'impugnativa ha ad oggetto un diniego di un'agevolazione, la sospensione influisce sul potere amministrativo che sacrifica i diritti dell'individuo e non sull'atto in sé.

Al tempo, la circolare 98/E/II ha sostenuto per la non ammissibilità della tutela cautelare in riferimento agli atti negativi.³⁴

34 Circolare del Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale per gli Affari Giuridici e per il Contenzioso

Il motivo risiede nel fatto che, sebbene essi possano comportare un danno grave ed irreparabile alla sfera patrimoniale del contribuente, la sospensione ex art. 47 d.lgs. 546/1992 non può comunque rimuovere questo pregiudizio perché non riuscirebbe ad offrire al privato le agevolazioni o i rimborsi che l'Amministrazione Finanziaria gli ha negato; qui non sarebbe sufficiente l'inibitoria dell'atto, ma occorrerebbe l'emanazione di una misura sostitutiva del provvedimento negativo; soltanto con un allargamento del concetto di sospensione in modo da ricomprenderne la potestà del giudice di concedere ciò che è stato illegittimamente negato dall'ufficio, si consentirebbe l'applicabilità dell'art. 47 d.lgs. citato nei casi di specie. Estensione che però non avrebbe nulla a che vedere con l'istituto della sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato.

Gli atti imposables quali atti della riscossione.

L'avviso di accertamento, in seguito alle modifiche apportate dal d.l. 31 maggio 2010, n. 78 e dalla successiva legge di conversione n. 122 del 30 luglio 2010, ha assunto natura di atto "esattivo" o, più precisamente, esecutivo.

Secondo quanto disposto dall'art. 29 del d.l. citato, l'atto in parola diventa titolo per la riscossione del tributo e per l'esecuzione forzata, cumulando così le funzioni che, in precedenza, erano svolte separatamente dall'avviso stesso e dalla cartella di pagamento, contenente l'iscrizione a ruolo.

Con la nuova disciplina il legislatore ha inteso mirare alla razionalizzazione ed all'accelerazione dei processi di riscossione

Tributario, n. 98/E/II-3-1011 del 23 aprile 1996, cit.

attiva, in modo da rendere tale fase maggiormente efficace nella lotta contro l'evasione fiscale, mediante la semplificazione e la concentrazione delle procedure.

Si legge, infatti, nella relazione accompagnatoria al d.l. 78 del 2010 che *"la disposizione di cui all'art. 29 sia finalizzata ad intensificare il processo di accelerazione della riscossione delle somme dovute a seguito dell'attività di accertamento dell'Agenzia delle entrate in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto)".* Una maggiore tempestività ed efficienza nella realizzazione della pretesa tributaria potrebbe dunque comportare una riduzione significativa dell'intervallo temporale tra la notifica degli avvisi di accertamento e quella della cartella esattoriale e, per altro verso, sarebbe permesso l'intensificarsi dell'utilizzo degli istituti definitivi della pretesa erariale.

In sede di disegno di legge a quello che poi sarebbe diventato il D.L. 78 del 2010, l'art. 38, comma nono, lett. a) aveva modificato l'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 aggiungendo, nel primo comma, alla parola *"sospensione"* la dicitura *"per un periodo massimo di centocinquanta giorni"*. In questo modo veniva introdotto un termine entro il quale sarebbe stato confinato l'effetto della sospensione. Al successivo comma settimo veniva stabilito che *"gli effetti della sospensione sarebbero cessati alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado"* e *"in ogni caso, decorsi centocinquanta giorni dalla data del provvedimento di sospensione"*.

Con questa disposizione rivolta a tutti gli atti, e non solo a quelli immediatamente esecutivi, veniva ridotto l'intervallo di tempo entro il quale la sospensione cautelare avrebbe esplicato i propri effetti; la durata degli stessi sarebbe cessata trascorsi 150 giorni dalla data del provvedimento.

Ne sarebbe conseguito il risultato di una tutela cautelare sminuita che dovrebbe invece essere strumentale al giudizio sulla domanda e da questa non dovrebbe essere isolata in forza di una contrazione della sua efficacia, al solo fine di proteggere il giudizio al quale, tra l'altro, è strettamente collegata.³⁵

Tali modifiche, come è noto, sono tuttavia, state soppresse in sede di conversione del D.L. 78 del 2010 essendosi ritenuta una disposizione in tale senso palesemente incostituzionale e contraria ai principi degli artt. 24 e 111 della Costituzione.³⁶

Da ultimo, con l'art. 7 c. 1^a lett. m) del d.l. 70 / 2011 è stata effettuata, una notevole modifica che ha accolto almeno in parte le puntuali osservazioni del Mondo scientifico e si previsto che *"in caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi, non si procede all'esecuzione fino alla decisione del giudice e comunque fino al centovesimo giorno"*.

Senza troppo dilungarmi sugli atti imposables, poiché la loro trattazione esula dalla presente relazione, si può sintetizzare:

- In forza delle modifiche apportate dal successivo d.l. 98 del 2011 l'avviso di accertamento è diventato esecutivo, costituendo

35 Cfr. Glendi C., *Atti <<imposables>> e tutela cautelare*, in *Corriere tributario*, 2011, 33, pag. 2682.

36 Secondo l'art. 111 Cost., che postula il rispetto della ragionevole durata del processo, è illegittima ogni previsione normativa che riduca i tempi necessari affinché la tutela giurisdizionale possa essere svolta adeguatamente.

precetto nell'ambito della riscossione coattiva delle imposte accertate, a partire dal 1° ottobre 2011.

- Il nuovo regime si applica, in ambito di imposte indirette e di IVA, solo e limitatamente ai casi di rettifica in cui si proceda con avviso di accertamento mentre sarebbero pertanto escluse le liquidazioni ed i controlli formali ex art. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600 del 1973, compreso quelle previste dall'art. 54-bis del D.P.R. 633 del 1972. Vi rientrerebbero, di contro, le violazioni di carattere sostanziale che sono riconducibili alla procedura sancita ex art. 17 d.lgs. 18 dicembre 1997 in base alla quale vengono generati gli atti contestuali di accertamento e di irrogazione delle sanzioni.

Sono escluse senza riserve, le altre imposte quali: i tributi doganali, le imposte di registro e di successione, i tributi locali.

37

Quanto alla decorrenza degli effetti, ai sensi della lett. b) del primo comma dell'art. 29 del d.l. 78 del 2010, l'avviso di accertamento e il connesso provvedimento che irroga le sanzioni sarebbero diventati esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica.³⁸

37 Per quanto attiene alle somme dovute all'Inps a qualunque titolo, l'art. 30 d.l. 78 del 2010 ha previsto che, a partire dal 1° gennaio 2011, l'attività di riscossione sia effettuata mediante la notifica di un avviso di addebito con valore di titolo esecutivo.

38 Nell'originario disegno del decreto legge n. 78 del 2010 la previsione normativa era quella di dare immediata esecutività all'avviso di accertamento. In base ad essa, l'atto sarebbe diventato esecutivo contestualmente alla sua notifica. In sede di conversione del decreto citato, ad opera della legge 122 del 2010, l'immediata esecutività è stata derogata prevedendosi che la stessa decorresse dopo sessanta giorni dalla notifica al contribuente in modo da rispettare i principi costituzionali a tutela dello stesso. In questo modo si è offerta a quest'ultimo la facoltà di instaurare un tempestivo contraddittorio, mediante la presentazione del ricorso, allo scopo di poter verificare se le proprie ragioni cautelari possano essere considerate degne di accoglimento.

L'avviso di accertamento impositivo è un atto recettizio, rivolto al contribuente. Questa caratteristica impone alla legge di adottare una forma vincolata di comunicazione, ovvero la notificazione.

Il nuovo avviso di accertamento ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni dovranno contendere, in forza del rapporto tra titolo esecutivo e titolo impositivo, l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento relativo all'importo dovuto a titolo di imposta. Si ricorda che, ai fini dell'impugnazione, è fatta salva la sospensione feriale, ovvero quella fissata in novanta giorni come conseguenza dell'instaurazione del contraddittorio preventivo con l'Amministrazione in forza dell'adesione all'avviso di accertamento.

In caso di impugnazione innanzi alla Commissione provinciale, gli atti in parola dovranno contenere l'intimazione a pagare l'importo dovuto a titolo d'imposta, contributi e premi corrispondenti agli importi accertati dagli Uffici ma non ancora definitivi, per la metà o per le maggiori somme accertate.

L'intimazione viene formulata anche nel caso in cui siano successivamente notificati al contribuente ulteriori atti che contengano la rideterminazione degli importi già indicati in precedenti avvisi di accertamento con relativi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni.

In seguito all'intimazione, il versamento di quanto dovuto andrà effettuato entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento stesso, ovvero da quello in cui si è ricevuta la raccomandata. Dal sessantunesimo giorno successivo a quello della ricezione dell'atto impositivo, inizieranno a decorrere gli interessi di mora

secondo la misura stabilita dal Ministero dell'economica e delle finanze con apposito decreto annuale.

Sono infine a carico del contribuente le spese processuali e il rimborso dell'aggio spettante all'agente della riscossione.

Con questa procedura si è dunque creato un nuovo assetto disciplinare che comporta una concentrazione degli atti impositivi e di quelli esattivi i quali legittimano la riscossione ed hanno efficacia esecutiva. Il nuovo avviso di accertamento racchiude in sé tre diverse funzioni e tre diverse nature: diventa atto impositivo, titolo esecutivo e precetto; mentre, il rispetto dell'intimazione ad adempiere consentirà la garanzia di poter beneficiare dell'abbattimento delle sanzioni accordato per l'acquiescenza all'avviso di accertamento.

Gli atti impositivi e problematiche sulle misure cautelari.

La sospensione amministrativa

L'istanza avanti la CTP

Il nuovo modello di avviso ha introdotto novità anche per quanto attiene le misure cautelari.

Si è detto infatti che l'atto impositivo raccoglie in sé la fase impositiva e quella esecutiva presente invece come bifasica nel previgente sistema. Il ricorso diventa unico e viene riunita la tutela giurisdizionale tanto per il merito quanto per la cautela.

Il contribuente che si ritenga leso da un avviso di accertamento, può ricorrere direttamente contro lo stesso in quanto idoneo a cagionare un eventuale danno grave ed irreparabile.

Il quadro delle garanzie sulle quali il contribuente potrà beneficiare, per tutelarsi dagli avvisi di accertamento con qualifica dell'esecutività, è composto dalle misure giurisdizionali e dalla procedura della sospensione amministrativa ex art. 39, comma primo, del D.P.R. 602 del 1973, che attribuisce *"all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate ha la facoltà di disporre la sospensione in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato e notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione"*.

Di contro il contribuente potrà chiedere la sospensione a norma dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, allegando i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

L'art. 29 c. 1^a lett. c) d.l. 78/2010 afferma come, in presenza di un fondato pericolo per la riscossione decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti in esame, la stessa potrà essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini previsti per il pagamento nell'ammontare comprensivo di interessi e sanzioni .³⁹

L'Agenzia delle Entrate dovrà, naturalmente, motivare la procedura straordinaria in parola, essendo completamente illegittima altrimenti.

³⁹Il pericolo per la riscossione è individuabile nel rischio dell'Erario di perdere il suo credito nel momento

in cui si verifica un'evidente sproporzione tra il patrimonio residuo del contribuente, che è garanzia per la copertura del credito erariale e, appunto, il credito stesso. Graverà sull'Amministrazione finanziaria l'onere della prova: dovrà quindi convincere della sussistenza in concreto della situazione d'eccellenza in grado di legittimare la riscossione per intero delle somme dovute, quale che sia la ragione che ha spinto il contribuente a ridurre la propria consistenza patrimoniale.

Dopo il D.L. 78 del 2010 è intervenuto in materia il d.l. del 13 maggio 2011, n. 70 (c.d.*Decreto Sviluppo*), convertito con la legge n. 106 del 12 luglio 2011.

Il mondo accademico, le associazioni dei difensori e di consumatori hanno non poco osservato in modo critico il nuovo istituto, dai più assimilato all'obsoleto *solve et repete*, sistema che – affermava la Corte Costituzionale con la sentenza n. 18 del 1961 – era una misura “*particolarmente energica ed efficace al fine della attuazione del pubblico interesse alla percezione del tributo*”. Ma non era conforme, “*a prescindere dai principi costituzionali, ai principi informativi di un ordinamento moderato in tema di rapporti fra cittadini e Stato*”.⁴⁰

Dure sono state le critiche della miglior Dottrina.⁴¹

Seppur il d.l. 70 del 2011 ha, in parte, mitigato gli effetti distorsivi del d.l. 78/ 2010, nella necessaria rivisitazione del *solve et repete* – *espunto dalla Corte Costituzionale* sin dagli anni sessanta, il punto di maggior importanza riguarda l'intento di regolamentare il rapporto tra la riscossione provvisoria degli atti impugnati e la tutela cautelare nel processo tributario.

Si è previsto che, “*in caso di richiesta di sospensione giudiziale degli atti esecutivi, non si proceda all'esecuzione forzata fino alla decisione del giudice e comunque fino al centovesimo giorno dalla data di notifica dell'istanza stessa*”.⁴²

La tutela sarebbe del tutto vanificata se, nelle more della pronuncia cautelare, l'agente della riscossione portasse a buon fine la procedura esecutiva.

40 Cfr. Corte Cost., Ord. 13 marzo 1961, n. 18, in *Banca dati Leggi d'Italia*.

41 Cfr. De Mita E., *Fare gettito rispettando regole e diritti*, in *Il sole 24 ore* del 15 maggio 2011.

La finalità di questa disposizione risiede nell'esigenza di tutelare l'interesse alla riscossione e di sollecitare i giudici nell'esamina delle istanze cautelari in modo da consentire un più veloce giudizio di merito. Considerando i tempi medi per la discussione cautelare che spesso superano i centoventi giorni, la stessa previsione di un termine del genere potrebbe apparire poco ragionevole gravando inevitabilmente sul contribuente.⁴³

Ad ogni modo, secondo i dati che sono emersi dal Dipartimento delle Finanze per il 2009, il tempo che normalmente intercorre tra la data di deposito dell'istanza della Commissione e quella in cui il giudice si pronuncia, è stimato in 185 giorni.

Di contro si deve ravvisare un'importante nota: l'avviso di accertamento diventa esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica dello stesso, ma l'esecuzione forzata non può che iniziare dopo che siano trascorsi ulteriori trenta giorni. In questo modo il contribuente potrebbe beneficiare di un termine di centocinquanta giorni di sospensione risultanti dai centoventi giorni previsti per legge e da questi ulteriori trenta. Inoltre si sottolinea, come più sopra detto, che è fatta salva la possibilità di aderire all'avviso di accertamento – entro i sessanta giorni a disposizione per l'impugnazione – costituendo così uno degli istituti deflattivi del contenzioso, attraverso il quale sarebbe

42Cfr. art. 7, comma primo, lett. m) d.l. 70 del 2011. Il termine di centoventi giorni è stato innalzato a centottanta in sede di conversione del decreto stesso. Ad ogni modo sembrerebbe che questo termine riguardasse l'esecuzione forzata che resterebbe sospesa dall'affidamento degli agenti della riscossione per un periodo di, appunto 180 giorni. Ma in questo modo si opererebbe una sospensione automatica dell'esecuzione forzata che non è nemmeno iniziata e si finirebbe per snaturare il senso della portata normativa dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992. Questo modo di interpretare la legge lascia tuttavia alquanto perplessi.

43 Il contribuente potrebbe essere tutelato anche dalla sospensione d'urgenza ex art. 47, terzo comma, d.lgs. 546 del 1992. In questo caso la stessa sospensione sarebbe concessa prima del decorso dei centoventi giorni.

prevista un'ulteriore sospensione di novanta giorni. In questo modo, il soggetto passivo avrebbe qualcosa come trecento giorni¹²⁸ di tempo prima dell'avvio delle procedure esecutive.⁴⁴

Se, una volta spirato il termine di centoventi giorni per la sospensione, il giudice non si esprime sull'istanza o la rigetta, il ricorrente sarà tenuto a versare l'imponibile o il maggior imponibile accertato, oltre che al 50% della maggior imposta accertata, agli interessi moratori decorrenti dal giorno successivo a quello della notifica dell'avviso di accertamento e dell'aggio del 9% a favore dell'agente della riscossione.

La sospensione di cui trattasi non si applica alle azioni cautelari e conservative ed alle azioni previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

Ciò di cui si dubita è se, la previsione di una siffatta disciplina, possa in qualche modo essere contraria al principio del diritto della difesa costituzionalmente garantito. Secondo il giudice delle leggi, il potere di sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento rientra nella fattispecie della tutela cautelare in quanto vi è l'esigenza di fare in modo che la durata del processo non si risolva in un pregiudizio per il contribuente.

Tale sospensione è funzionale alla più ampia tutela giurisdizionale e, dunque, un'efficacia ristretta influisce inevitabilmente sul diritto di difesa ex art. 24 Cost.

Infine nel caso di omesso, carente o tardivo versamento delle somme indicate nell'avviso di accertamento, nel connesso

⁴⁴ La cifra è data dai centoventi giorni fissati per legge, a cui si sommano gli ulteriori trenta giorni perché abbia inizio l'esecuzione forzata, degli eventuali novanta giorni previsti per l'adesione all'avviso di accertamento e dei sessanta giorni per la proposizione del ricorso. Non si deve dimenticare la possibilità che si sia vicini alle ferie e che, a causa di queste, il contribuente potrebbe godere di ulteriori quarantasei giorni per la sospensione feriale.

provvedimento di irrogazione delle sanzioni e nei successivi atti da notificare al contribuente nell'ipotesi di rideterminazione degli importi dovuti, non si applicherà la sanzione amministrativa del 30% prevista ex art. 13 del d.lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997.

L'art. 17 bis del d.546/92: reclamo obbligatorio e termini per la sospensione: problematiche e questioni nuove

L'introduzione del reclamo obbligatorio per gli atti impositivi il cui valore è inferiore a 20mila euro, previsto dall'art. 17 bis del D.Lgs. 546/92, entrato in vigore, come è noto, il 01/04/2012, ha indubbe ripercussioni anche per quanto attiene la tutela cautelare.

Infatti, in presenza di atto esecutivo reclamabile, l'affidamento delle somme non versate all'agente della riscossione avviene decorsi 30 giorni dalla scadenza del termine per l'impugnazione (quindi 90 giorni dopo la notifica dell'atto esecutivo). In tale ipotesi, il contribuente moroso, prima di poter radicare la lite dinanzi alla Commissione tributaria provinciale e, dunque, di chiedere la sospensione giudiziale dell'atto impugnato, è tenuto ad attendere la conclusione del procedimento di reclamo-mediazione, che normalmente ha una durata di 90 giorni.

Tale interpretazione è peraltro, stata confermata anche dalla circolare n. 9/2012, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la sospensione giudiziale dell'esecuzione ai sensi dell'articolo 47 del DLgs. n. 546/1992 può essere richiesta alla Commissione tributaria provinciale solo in pendenza di controversia giurisdizionale.

L'istanza di sospensione giudiziale non può essere proposta quindi prima della conclusione della fase di mediazione.

Questo, tra gli altri, è uno degli aspetti che ha fatto ritenere la nostra censurabile sotto il profilo della legittimità costituzionale ed il diritto di difesa.

Per i termini sopra prospettati, ne consegue che la possibilità di ottenere una pronuncia sulla richiesta di sospensione, prima che inizi l'esecuzione forzata, diviene ancor più remota, dal momento che l'accesso alla fase giurisdizionale è differita di 90 giorni in relazione alla procedura di reclamo/mediazione. Nello specifico, il reclamo incide negativamente sul coordinamento normativo tra il periodo di sospensione automatica della riscossione (180 giorni) e il tempo utile (180 giorni) per la decisione del giudice sull'istanza di sospensione avanzata dal contribuente.⁴⁵

Il giudice competente: la Commissione provinciale adita

L'istanza di sospensione cautelare è, secondo il disposto dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, proponibile alla commissione provinciale competente.

A differenza del processo civile dove l'art. 100 C.P.C. fa generico riferimento al giudice, e del processo amministrativo nel quale il

⁴⁵ S. Barusco, IL quotidiano del Commercialista, Eutekne Info 10 settembre 2012; Poniamo, a titolo di esempio, che in data 1° ottobre venga notificato un avviso di accertamento immediatamente esecutivo per il quale sia previsto l'obbligo del reclamo.

Appare evidente che, per il periodo di vigenza della sospensione automatica dell'esecuzione forzata, che va dal 30 dicembre al 28 febbraio, non è possibile chiedere al giudice tributario la sospensione giudiziale dell'atto impugnato, atteso che la lite non è ancora stata radicata. In tale circostanza, appare indubbio che l'arco temporale utile, all'interno del quale l'esecuzione forzata è sospesa, per una pronuncia cautelare del giudice si riduce a 120 giorni, ossia dal 28 febbraio al 28 giugno, termine oltre il quale viene avviata l'esecuzione forzata.

ricorrente può adire il tribunale amministrativo regionale (TAR), nel processo tributario l'istanza di sospensione va proposta alla Commissione tributaria provinciale.

Quanto al concetto di "competenza", è necessario tenere distinti due dati strutturali dell'istituto della sospensione cautelare.

Il primo riguarda la strumentalità del giudizio e la relativa pronuncia rispetto ad esso ed alla sentenza finale del merito, intesa quale preambolo dei provvedimenti cautelari preordinati all'emissione di ulteriori disposizioni definitive. Chiaramente il nesso di strumentalità è diverso a seconda delle diverse misure cautelari, ma in ogni caso resta un dato imprescindibile e caratterizzante.

Il secondo riguarda l'incidentalità rispetto al giudizio di merito e presenta, in relazione a quest'ultimo, margini più o meno ampi di autonomia inserendosi nel procedimento principale. È presente nell'istituto della tutela cautelare e contribuisce a rafforzare il concetto della strumentalità.

Il legislatore, parlando di istanza da presentare alla commissione provinciale competente, ha voluto valorizzare questi elementi attraverso l'individuazione del giudice della cautela che corrisponde al giudice adito per il merito.

Quindi, la Commissione cui si riferisce l'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 è la commissione provinciale adita per il merito.

Nell'eventualità che l'istanza cautelare venga presentata ad una Commissione provinciale diversa da quelle competente a decidere del ricorso, l'istanza dovrebbe essere ritenuta irricevibile in quanto estranea al giudizio di merito al quale deve essere assolutamente correlata.

Secondo taluni Autori tale assunto discende, ex art. 47 d.lgs. citato, comma sesto, che prevede dover fissarsi l'udienza entro novanta giorni dalla pronuncia della sospensione. Deriva esser quanto mai necessario che i due giudizi siano svolti davanti la stessa Commissione che, tra l'altro, sembra essere la sola a conoscere della sospensione medesima.

Quanto sostenuto da questi autori però, non sembrerebbe condivisibile da altra parte della dottrina, la quale ha ritenuto che il fatto che l'istanza sia proposta ad una Commissione diversa da quella chiamata a decidere del merito, renderebbe la stessa istanza irricevibile o improponibile e non rientrerebbe nell'ambito dell'incompatibilità.⁴⁶ La stessa formula del primo comma dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, se letta in senso negativo appalesa una soluzione dove la sospensione potrebbe essere richiesta solo dinnanzi ad una Commissione, presso la quale pende anche il giudizio di merito.

Se l'organo decidente, in sede di tutela cautelare non è anche quello che si pronuncia nel merito, dovrebbe dichiarare inammissibile l'istanza; il contribuente, comunque, avrebbe la possibilità di ripresentare la domanda cautelare ad un'altra Commissione innanzi alla quale sia pendente un giudizio di merito.

Le parti del procedimento di sospensione cautelare

La legittimazione delle parti all'azione cautelare è perfettamente parallela a quella in capo alle parti del giudizio di merito, atteso

⁴⁶Cfr. Glendi C., *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. 546 del 1992 e norme complementari)*, cit. pag. 61.

che il procedimento di cui trattasi è rigorosamente strumentale al giudizio principale e che le misure cautelari hanno natura decisamente incidentale rispetto a tale giudizio.

Il comma primo dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, individua nel ricorrente il soggetto che è legittimato attivo del procedimento.

Con il termine "altre parti" citato ai commi secondo e quarto dell'art. 47 d.lgs. citato, il legislatore ha inteso fare riferimento alle parti "costituite".

È indubbiamente esatto considerare che viene individuato come parte del procedimento anche colui che sia stato chiamato o che sia volontariamente intervenuto nel procedimento.⁴⁷

Il caso più frequente è quello della chiamata in causa dell'ente impositore a cura dell'agente della riscossione, ex art. 40 d.p.r. 28 gennaio 1988, n. 43, che si concretizza nella *litis denuntiatio* collegata alla particolarità dei rapporti sostanziali fra tali soggetti ed alla veste di sostituto processuale che l'agente ha rispetto all'ente impositore.⁴⁸ Nell'eventualità che ciò avvenga, il procedimento cautelare diventa un procedimento plurisoggettivo.

Se nel ricorso vengono dedotti vizi da imputare sia all'agente della riscossione che all'ente creditore, il contenzioso può essere

47 L'art. 14 d.lgs. 546 del 1992, che disciplina il litisconsorzio, trova applicazione anche nel procedimento cautelare. La Commissione tributaria provinciale di Bologna, Sez. V, Ord. 13 luglio 2005, in *GT – rivista di giurisprudenza tributaria*, 2005, 10, pag. 939, ha affermato che "la legittimazione passiva non spetta solo all'ufficio impositore" e che "ai fini della deliberazione della detta la domanda di sospensione, deve essere integrato il contraddittorio anche nei confronti del concessionario (ora agente) della riscossione, in qualità di litisconsorte necessario".

48 In conseguenza alla sostituzione processuale, la sentenza che viene emessa nei confronti dell'ente impositore produce effetti anche in capo all'agente della riscossione indipendentemente dalla loro partecipazione al processo. In questo modo la sospensione della riscossione concessa dalla Commissione tributaria all'interno di un giudizio in cui, con riguardo ad un atto impositivo, l'agente non sia parte formale, vale e si estende anche in capo ad esso in forza della sostituzione processuale.

rivolto al solo agente della riscossione il quale, nell'eventualità in cui i vizi non siano a lui imputabili, deve chiamare in causa l'ente creditore; in caso contrario, risponderà dei risvolti negativi della pendenza. L'onere della chiamata in causa è presente anche quando il ricorso sia rivolto al solo ente creditore per vizi a lui imputabili.

Nel caso in cui il contraddittorio sia instaurato con l'agente della riscossione in presenza di vizi a lui solo imputabili, lo stesso non avrà alcun obbligo di chiamare in causa l'ente creditore.

La sospensione parziale e condizionata

A parte la fisiologica ipotesi che in caso di accoglimento dell'istanza di parte, e quindi il Presidente o il Collegio emettano provvedimento di totale sospensione dell'atto impugnato, rimane il residuale caso che invece la sospensione concessa sia solo parziale o condizionata.

Recita l'art. 47 comma 5 : *"la sospensione può anche essere parziale e subordinata alla presentazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini previsti nel provvedimento"*.

Sebbene queste disposizioni siano racchiuse in un'unica norma e nonostante siano entrambi figure "minori" o comunque "anomale" rispetto alla tipica figura della sospensione totale o incondizionata, le due fattispecie regolano istituti diversi.

La **sospensione parziale** riguarda specificatamente la dimensione quantitativa dell'atto impugnato e degli effetti connessi a quest'ultimo.

La **sospensione condizionata** invece subordina l'effetto sospensivo al realizzarsi di determinati eventi, a garanzia del rischio negativo di recuperabilità a cui resta esposta l'altra parte, che nella specie è la parte resistente.

Dalla differenza dei profili dell'una e dell'altra fattispecie, risulta che la loro sovrapposizione possa essere solo meramente eventuale.

In particolare sulla sospensione parziale, nel silenzio della legge, si può interpretare il dato normativo nel senso di perseguire lo scopo di riferirsi ad una sola partizione del provvedimento impugnato e della relativa esecuzione.

Anche nella sospensione parziale ed entro i limiti della parte dell'atto cui si riferisce nulla giova che il giudice debba valutare la sussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.⁴⁹

In giurisprudenza si è accolta con favore la possibilità di una partizione nella sospensione perché permette di sfruttare la tutela fruibile dalla misura cautelare anche quando i presupposti della stessa si riferiscano ad una parte sola dell'atto impugnato e della relativa riscossione.

- **La garanzia: cauzione, fideiussione bancaria o assicurativa**

49 A sostegno dell'assunto secondo il quale devono essere presenti entrambi i presupposti, vi è la considerazione secondo la quale la partizione della sospensione riguarda gli effetti dell'atto impugnato e non l'atto in sé. Quindi non avrebbe molto senso discutere sulla possibilità o meno di un eventuale apprezzamento del *fumus boni iuris* o, in alternativa, sulla gradualità del danno grave ed irreparabile per il fatto stesso della partizione.

È piuttosto necessario che entrambi tali due requisiti vengano valutati, ai fini della verifica circa la fondatezza dell'istanza di sospensione e del relativo accoglimento, con riferimento a quelle parti dell'atto impugnato e dei suoi effetti che possono essere tenute disgiunte dalle altre parti dell'atto stesso e dei suoi effetti.

Accanto alla possibilità di sospendere parzialmente l'atto impugnato, si configura quella di subordinare la concessione della sospensione alla *"prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento"*.

L'intento della norma è quello di permettere un adattamento maggiormente armonico dello strumento cautelare alla varietà dei casi concreti, a cui si aggiunge quello di tutelare, anche la parte resistente per salvaguardarla dal rischio d'infruttuosità insito nella riscossione postergata, che potrebbe verificarsi quando la procedura di riscossione sia appena stata avviata, ma non lo sia stato anche il pignoramento dei beni e l'apposizione del relativo vincolo di indisponibilità; in questo caso si faciliterebbe il disperdersi della garanzia patrimoniale da parte dell'esecutando.

La previsione della cauzione potrebbe però apparire paradossale, perché confliggente con il requisito della gravità e dell'irreparabilità del danno: se un soggetto riesce ad accantonare una somma in un fondo cauzionale, allora il pericolo di danno non sarebbe classificabile come grave né sotto il profilo soggettivo, né sotto quello oggettivo.

In realtà non è così perché la richiesta di presentazione di una cauzione non è in antitesi con la gravità del danno, in quanto essa può semplicemente derivare dalla durata dell'intero processo fino al passaggio in giudicato ed all'eventuale giudizio di ottemperanza per la restituzione della somma provvisoriamente versata in esecuzione dell'atto impugnato. La

richiesta di un'idonea garanzia, invece, verrebbe confinata fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

La disciplina della sospensione condizionata, contenuta nel quinto comma dell'art. 47 d.lgs. in commento, definisce perfettamente i confini entro i quali si trova la natura vincolata o discrezionale dei poteri del giudice. Permette anche di determinarne gli effetti parlando di "*sospensione (...) subordinata alla prestazione*" della garanzia: in questo senso, è la sola presenza di questa condizione che permette l'insorgere degli effetti del provvedimento di sospensione, con la precisazione che qualora si sia ottenuta la sospensione, ma non è ancora stata presentata l'idonea garanzia, continueranno a decorrere gli effetti della riscossione.⁵⁰

A differenza di quanto avviene nel diritto processuale civile, in ambito tributario, di fronte alla richiesta di un'idonea garanzia, se la stessa non viene prestata, vengono meno gli effetti sospensivi del provvedimento.⁵¹

L'art. 669-*nonies* C.P.C. viene in rilievo nel momento in cui la prestazione della garanzia non avvenga: in questo caso è applicabile il secondo comma di questa norma secondo il quale "*il giudice che ha emesso il provvedimento, su ricorso della parte interessata, convoca le parti con decreto in calce al ricorso, dichiara, se non c'è contestazione, con ordinanza*

⁵⁰Fino al momento in cui la garanzia non viene presentata, l'ente potrà compiere gli atti di esecuzione del provvedimento impugnato. Al riguardo si ricorda la Circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, op. cit., che lascia il compito agli uffici del Ministero delle finanze ed agli enti locali di dare esecuzione al provvedimento impugnato nel momento in cui il ricorrente non adempie agli oneri posti a suo carico.

⁵¹ A norma dell'art. 669-*undecies* C.P.C. "*con il provvedimento di accoglimento o di conferma ovvero con il provvedimento di modifica il giudice può imporre all'istante, valutata ogni circostanza, una cauzione per l'eventuale risarcimento dei danni*". Nel diritto processuale civile, se la cauzione non viene versata, il provvedimento perde efficacia.

avente efficacia esecutiva, che il provvedimento è divenuto inefficace e dà le disposizioni necessarie per ripristinare la situazione precedente”.

La garanzia di cui trattasi può essere prestata attraverso la presentazione di **una cauzione** o di una **fideiussione bancaria o assicurativa**.

La scelta dell'alternativa tra l'una o l'altra di queste forme di garanzia spetta al giudice sulla scorta della maggiore idoneità a tutelare la parte resistente dal rischio di infruttuosità di quanto a questa dovuto.

- **La misura della garanzia**

Circa la misura, questa potrebbe essere pari, inferiore o superiore alla pretesa tributaria, comprensiva o meno di interessi e sanzioni: anche in questo caso, sarà il giudice a decidere se chiedere una garanzia parziale o totale.

Quanto infine ai modi ed ai termini della garanzia, devono essere fatte alcune considerazioni specifiche.

Con riferimento ai termini, sembra pacifica la fissazione di quello iniziale, scaduto il quale la sospensione diventerà indubbiamente inefficace; competente a fissare tale limite temporale è il giudice al quale è lasciata la discrezionalità tecnica che va esercitata secondo criteri di congruità con la doverosità di rispettare i tempi necessari alla prestazione della garanzia.

Il dubbio, in tale ambito, riguarda la fissazione di un termine di durata della garanzia. Si ritiene che questa non dovrebbe cessare prima della data di pubblicazione della sentenza perché altrimenti verrebbe meno la funzione della garanzia stessa soprattutto in caso di rigetto del ricorso. Il motivo di tale scelta

è da ricondurre al fatto che in questo modo si può evitare che la funzione della garanzia resti inibita ed anche perché la determinazione della durata della stessa anche oltre la data di pubblicazione della sentenza di rigetto del ricorso, rientra in quei "termini e modi" di cui parla l'art. 47, comma quinto, d.lgs. in commento oltretutto nella sua idoneità. Da ultimo va detto che la sentenza di rigetto porta indubbiamente all'assorbimento degli effetti della sospensione impedendo così, il riprodursi degli effetti liberatori che permettono al debitore di non dover versare la somma accertatagli.

In ordine ai modi in cui si deve presentare la garanzia, sarà il giudice che dovrà stabilire a chi e come vadano consegnati i documenti che ne attestano l'effettuazione.

È da ritenere che l'inosservanza di queste indicazioni, termini e modalità di presentazione della garanzia, portano ad escludere la produzione degli effetti della sospensione: i provvedimenti quindi, dovranno essere precisi e tali da non far sorgere equivoci anche perché manca la possibilità di un immediato controllo giurisdizionale circa l'effettivo realizzarsi degli effetti della sospensione, con tutte le conseguenze rispetto alla riscossione e ad un'eventuale responsabilità per danni.

Va considerato infine che, secondo quanto stabilito dall'art. 8 della legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente), la parte ha diritto alla rifusione delle spese sostenute per la prestazione della garanzia nel momento in cui le somme richieste a titolo di cauzione o fideiussione si manifestino come palesemente non dovute.

L'esecuzione dell'ordinanza di sospensione

Gli effetti dell'ordinanza di sospensione, a norma dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, si concretizzano nella sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Nel caso di accoglimento dell'istanza cautelare, ne consegue l'inibizione degli effetti esattivi dell'atto impugnato: la procedura di riscossione si interrompe a seconda del momento in cui viene concesso il provvedimento cautelare e si creerà una situazione di stasi destinata a permanere fino all'emanazione della sentenza di merito.

L'ordinanza cautelare diventa inefficace, ex art. 7 d.lgs. in commento, dal momento della pubblicazione della sentenza.

Il mancato rispetto del disposto dell'ordinanza cautelare comporterà l'impossibilità di interrompere il procedimento di riscossione, il che darà luogo all'emanazione degli atti volti alla realizzazione della pretesa impositiva dopo che sia inutilmente decorso il termine di sessanta giorni, ex art. 50 D.P.R. 602 del 1973, dalla data di notifica dell'atto esecutivo.

Con riguardo all'esecuzione dell'ordinanza di sospensione, emergono due questioni di fondamentale rilevanza.

La prima concerne la comunicazione o notificazione dell'ordinanza stessa alla parte resistente che si sia o meno costituita.

L'ordinanza dev'essere comunicata alla parti a cura delle segreteria; la notificazione invece, non essendo prevista dalla legge, sembra essere un'operazione meramente facoltativa e questo tanto più nel processo tributario vista l'assenza della

possibilità di proporre reclamo contro l'ordinanza di sospensione.

Non va tuttavia tralasciata la dimensione procedurale nella quale, per risolvere la questione è necessario distinguere i casi in cui l'amministrazione si costituisce in giudizio, dove ha quindi avuto notizia della comunicazione dell'esito dell'udienza di sospensione, da quelli in cui è rimasta inadempiente e non si è costituita.

In questa fattispecie sembra utile provvedere alla notifica dell'ordinanza per poter accelerare il momento dell'ottemperanza alla stessa da parte dell'ufficio: la procedura può essere vista come un'agevolazione per quest'ultimo al quale, infatti, non è stata data comunicazione.

A prescindere dall'avvenuta o meno costituzione in giudizio, la notifica dell'ordinanza di sospensione è da ritenersi un'operazione facoltativa.⁵²

Dal punto di vista del diritto sostanziale, anche quando la parte pubblica non si costituisce in giudizio, può essere considerata come sufficiente la semplice comunicazione attraverso raccomandata, per esempio. Ciò in modo da rendere conosciuto

52 Appare sufficiente, al riguardo, confrontare l'art. 47 d.lgs. 546 del 1992, con l'art. 38 dello stesso decreto. Quest'ultimo non a caso è rubricato "*richiesta di copie e notificazione della sentenza*": il che fa pensare come, se il legislatore ha intenzionalmente richiamato l'istituto della rituale notifica come civilisticamente intesa, significa che l'ha fatto espressamente.

Altra considerazione riguarda l'applicabilità dell'art. 134 C.P.C. al processo tributario secondo il quale, in base ai principi generali, "*il cancelliere comunica alle parti l'ordinanza pronunciata fuori dall'udienza, salvo che la legge ne prescriva la notificazione*".

La Corte di Cassazione ha affermato che la comunicazione alle parti dell'ordinanza è volta a rendere edotte le stesse del contenuto del provvedimento del giudice ed è un requisito formale indispensabile perché il provvedimento stesso persegua il suo scopo.

il provvedimento e quindi costituire l'onere di ottemperanza all'ordine del giudice.

I rapporti tra procedimento cautelare e giudizio di merito

• Fissazione della trattazione della controversia

L'art. 47, comma sesto, d.lgs. 546 del 1992, impone al giudice della cautela di fissare la trattazione della controversia "*non oltre novanta giorni dalla pronuncia*" nel caso in cui sia concessa la sospensione dell'atto impugnato.⁵³⁵⁴

Con la norma si è teso ridurre le disparità tra la sospensione cautelare concessa e il giudizio finale: in particolare si vuole evitare il verificarsi dell'eventuale danno che la parte resistente, successivamente vincitrice, potrebbe subire a causa del ritardato pagamento di quanto debitamente accertato.

53La certezza che di obbligo si tratti deriva dal fatto che il comma sesto dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 da attuazione ad un principio espressamente previsto dall'art. 30, comma primo, lett. h) della L. 413 del 1991. La terminologia usata in quest'ultimo – "*obbligo di fissazione dell'udienza*" – e quella utilizzata dal legislatore delegato – "*la trattazione della controversia deve essere fissata*" – fa' propendere per l'esistenza di un vero e proprio dovere giuridico per il giudice.

54Le interpretazioni sul punto hanno tratto fondamento dallo stesso commento che il legislatore ha colto riguardo all'art. 152, comma secondo, C.P.C., a mente del quale "*i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, tranne che la legge stessa li dichiari espressamente perentori*". La norma civilistica sembra ricollegare alla qualifica *claris verbis* il carattere perentorio di un termine acceleratorio.

In questo modo l'obbligo del giudice assumerebbe un connotato meramente esterno perché ad esso è richiesto di fissare la data dell'udienza di trattazione, ma non sembra che lo stesso sia vincolato ad un termine di rigore.

La natura ordinatoria che riveste l'indicazione temporale ha lo scopo di regolare le attività processuali sulla base dell'esigenza di rispettare il normale andamento del processo. Ad ogni buon conto, l'inosservanza del termine non produce gli effetti della decadenza o dell'estinzione, ma potrebbe comportare svantaggi e pregiudizi collegati alla situazione processuale che è venuta a crearsi.

Con questa disposizione l'istituto in analisi non esaurisce gli effetti suoi propri all'interno della dinamica cautelare, ma va ad esercitare una funzione propulsiva del giudizio a cognizione piena.

Più precisamente, l'ordinanza di sospensione deve contenere tanto i requisiti propri di ogni provvedimento giudiziale, quanto la fissazione della data dell'udienza nella quale verrà trattata la causa. Si spiega così l'uso dell'imperativo da parte del legislatore, proprio perché il contenuto del provvedimento decisionale è indefettibile rappresentando il punto di passaggio tra il procedimento incidentale e sommario ed il processo principale ed a cognizione piena.

Ricordiamo ancora che nel processo tributario, la domanda cautelare non è proponibile *ante causam* (circostanza questa che invece risolverebbe non poche problematiche sorte con i nuovi accertamenti c.d. Impoesattivi) e dunque, per poter esser considerata valida è necessario attendere l'instaurazione del giudizio di merito.

Quindi, per tale motivo, mentre assume un significato positivo la perdita dell'efficacia del provvedimento se concesso prima dell'inizio della trattazione nel merito della causa, sempreché non sia stato osservato il termine fissato per la sua instaurazione, non assume altrettanto significato positivo la perdita dell'efficacia della sospensione se non è rispettato il

termine dei novanta giorni di cui al comma sesto dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992.

Il motivo di questo risiede nel fatto che la caratteristica dell'urgenza, che costituisce la misura cautelare, è strettamente collegata alla sua applicazione celere.

Il mutamento delle circostanze che, ex art. 47, comma ottavo, d.lgs. 546 del 1992, legittima l'istituto della revoca o della modifica del provvedimento cautelare: possono cioè emergere fatti e circostanze, anche semplicemente probatori, che nel corso del processo a cognizione piena, abbiano introdotto nuovi elementi nella valutazione del maggiore o minore grado di esistenza dei requisiti per poter chiedere la sospensione cautelare.

Quanto sopra detto si pone in stretta connessione con il comma settimo dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992. che recita *"gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado"*.

Viene negata qualsiasi autonoma sopravvivenza della sospensione oltre il grado di giudizio in cui viene pronunciata. Rinviamo al prosieguo l'analisi di questa previsione normativa, è qui bene precisare come questo dato si ricollega ad un altro elemento particolare: la cessazione degli effetti della sospensione nel momento in cui viene pubblicata la sentenza di primo grado, si realizza attraverso l'assorbimento degli stessi nell'evento terminativo di tale grado.

Gli effetti della sospensione, vista l'equivalenza tra definizioni di rito e sentenze di merito, verranno meno anche nel caso in cui sia stata pronunciata l'inammissibilità del ricorso o si sia

verificata l'estinzione del processo. La regola dell'equivalenza vale solo per quelle sentenze di rito dalle quali consegue la consolidazione dell'atto impugnato; non anche nel caso di declinatoria di competenza.⁵⁵

Occorre precisare che se il ricorso verrà rigettato, l'assorbimento degli effetti si risolverà nella caducazione degli stessi e, di conseguenza, nella riattivazione dell'attività di riscossione da parte dell'agente cui spetta l'espletamento di tale compito.

Nella contraria ipotesi in cui si dovesse verificare l'accoglimento del ricorso, gli effetti dell'ordinanza di sospensione diventeranno definitivi, l'atto impugnato verrà annullato e l'attività di riscossione non potrà essere compiuta.

I rapporti tra procedimento cautelare e giudizio di merito

Il rapporto tra cautela e merito riguarda, da ultimo, il profilo soggettivo della coincidenza o meno tra giudice della cautela e giudice del merito.

La norma, all'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 ha semplicemente stabilito, ed in modo alquanto impersonale, la fissazione della trattazione, ma non ha indicato la persona incaricata di tale

⁵⁵ Questo perché le sentenze sulla competenza non definiscono mai il processo che continua davanti alla commissione indicata come competente, se è stato ritualmente e tempestivamente riassunto: viceversa, si estinguerà con la conseguenza che si avrà soltanto la definizione della sentenza in rito a causa dell'estinzione del processo e quindi dell'inefficacia degli atti processuali, a cominciare dal ricorso.

Anche nel processo civile, sulla base dell'art. 669-*novies* C.P.C. si propende per il ritenere che l'inefficacia del provvedimento cautelare sia conseguenza delle sentenze definitive del processo che decidono su questioni processuali impedienti. È fatta salva l'ipotesi in cui, se il contraddittorio non è in grado di fornire la tutela richiesta, allora non sarà possibile attuare la tecnica della *translatio iudicii*: sarà esperibile l'esercizio della revoca da parte del giudice adito e se il processo non sarà riassunto, ne conseguirà l'inefficacia degli effetti, compresi quelli della sospensione.

compito, né tantomeno ha fatto in riferimento al collegio davanti al quale la trattazione dovrebbe avvenire.

Nonostante dunque il silenzio della legge, nel processo cautelare tributario la coincidenza in parola è considerata più che opportuna e *naturaliter data*: è il logico corollario della natura strumentale ed incidentale che questo procedimento ha rispetto al procedimento di merito.⁵⁶

Si può però notare come l'art. 47 d.lgs. in commento non si esprime nel senso che il Collegio giudicante nel merito debba essere composto dalle stesse persone fisiche che si sono pronunciate sulla domanda di sospensione cautelare.

Nel primo comma infatti, l'articolo in analisi dispone semplicemente che l'istanza sia proposta davanti alla Commissione adita per il merito, la quale, in caso di declaratoria di competenza, potrebbe anche essere un'altra Commissione, pur sempre competente, in forza del principio della *translatio iudicii*.

Dal punto di vista soggettivo, la relazione di strumentalità fra cautela e merito sembra essere strettamente collegata al carattere dell'incidentalità, ovvero della necessaria inclusione del

⁵⁶ Sempre nel processo tributario, tale coincidenza è stata sancita espressamente. L'art. 65, c. 1^a, d.lgs. 546 del 1992, infatti afferma che "*competente per revocazione è la stessa commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata*": l'unica puntualizzazione che si deve fare a questa norma riguarda il fatto che l'identità fa riferimento all'organo e non le alle persone così, nel caso di revocazione per dolo del giudice, l'identità personale è da ritenersi necessariamente esclusa.

Nel processo civile, l'art. 669-terdecies C.P.C. prevede che "*il reclamo contro i provvedimenti del giudice singolo del tribunale si propone al collegio, del quale non può far parte il giudice che ha emanato il provvedimento reclamato*". Questa regola, nonostante possa sembrare parecchio severa, è stata salutata con favore perché coerente con la *ratio* dell'istituto della tutela cautelare.

procedimento cautelare nell'ambito del giudizio che si concluderà con una sentenza di merito o con una decisione di rito di eguale effetto.

Una parte della dottrina si è espressa in senso diametralmente opposto: ha infatti sostenuto che il giudice del merito dovrebbe sempre essere diverso da quello della cautela e che ogni volta in cui si dovesse versare in una tale situazione, il giudice dovrebbe obbligatoriamente astenersi e sarebbe passibile di ricusazione ai sensi dell'art. 6 d.lgs. 546 del 1992 relativamente a quanto disposto dagli artt. 51 e seguente del codice di rito.^{57 58}

Revoca e modifica del provvedimento di sospensione cautelare

Gli istituti della revoca e della modifica del provvedimento di sospensione cautelare, regolati dall'art. 47 d.lgs. 546/1992, c. ottavo, assumono un particolare rilievo non soltanto perché a questi sono affidate le uniche possibilità di riesame ma in

57 Cfr. Bartolini F, Repregosi M.L., *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, cit. pag. 226. Gli stessi autori, tuttavia hanno successivamente sanato questo dubbio sostenendo che gli estremi dell'astensione obbligatoria e dell'eventuale ricusazione non sussisterebbero perché, nella disciplina positiva, non sarebbero rintracciabili *"norme specifiche che prevedano le dette conseguenze">> e <<soltanto sostanziali considerazioni di opportunità potrebbero, conclusivamente, indurre il Presidente ad assegnare la trattazione della controversia a componenti della Commissione diversi da coloro che già si sono pronunciati sulla richiesta di sospensione dell'atto impugnato"*.

58 La scrivente Stante il silenzio della legge e le soluzioni non comuni in giurisprudenza, sembrerebbe che il dato normativo da prendere in considerazione per risolvere il problema sia quello contenuto nell'art. 51, comma quarto, del codice di rito. In base ad esso il giudice ha l'obbligo di astenersi, e può per tanto anche essere ricusato, se ha avuto *"conoscenza della causa come magistrato di un altro grado del processo"*. L'inciso mette in evidenza due questioni: l'una che riguarda il significato di *"conoscenza della causa come magistrato"*, l'altra è inerente al senso da attribuirsi alle parole *"altro grado del processo"*.

quanto perchè attinenti la stessa problematica della riproponibilità dell'istanza cautelare, originariamente rigettata che, almeno in larga misura, dipende da come questo istituto viene interpretato e ricostruito.

Recita la norma che *"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"*.

Sembra ricalcare in modo chiaro il contenuto della disposizione dettata, all'art. 669-*decies* c.p.c.

In ambito tributario, il presupposto per l'ammissibile della revoca e della modifica dell'ordinanza di sospensione è il *"mutamento delle circostanze"*. Nell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 manca una qualsiasi riferimento all'oggetto del mutamento. Ritiene chi scrive che il concetto di *"mutamento delle circostanze"* riguardi solo la realtà extraprocessuale delle circostanze di fatto perché sarebbe da considerare estranea alla revoca o modifica ogni funzione di riesame dell'originaria giustificazione del provvedimento. In questo modo si verifica una sorta di forma preclusiva che può essere inquadrata in termini del *"giudicato cautelare"* anche a partire dall'esistenza di un articolo come il 669-*septies* che consente la riproposizione dell'istanza non solo in presenza di mutamenti nelle circostanza, ma anche in virtù della semplice deduzione di *"nuove ragioni di fatto o di diritto"*. E daltronde *"il termine "circostanze" fa' pensare ad un mutamento della situazione di fatto, cioè a*

qualcosa che incide sul periculum piuttosto che sul fumus". Il sopraggiungere di nuovi elementi di fatto non impedisce il riesame della questione sotto il profilo giuridico ritenendola, se del caso, più fondata di quando non fosse apparsa in prima istanza.⁵⁹

La peculiarità del collegamento che il legislatore ha inteso tra la tutela cautelare e il procedimento di merito induce a ritenere maggiormente idonea la seconda tesi con la conseguenza che, ai fini del provvedimento di merito, potranno rilevare tanto i fatti preesistenti o i fatti nuovi dedotti dall'ufficio – quali la produzione di documenti o di motivi aggiunti ex art. 24 d.lgs. 546 del 1992 – tanto gli esiti istruttori emersi dall'attività ad essi connessa ai sensi dell'art. 7 del medesimo decreto.

Parimenti potranno essere ricompresi gli atti con i quali la Corte Costituzionale abbia ritenuto infondata una questione di illegittimità costituzionale o abbia disatteso una disposizione di legge chiarificatrice della portata di una disposizione precedente. L'istituto della revoca o della modifica può conseguire pertanto, ai mutamenti delle circostanze relative al requisito del *fumus boni iuris*, come a quelle in grado di determinare un diverso

59 Secondo Glendi C., *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., pag. 121, nota 205, un'estensione del genere non "corrisponde minimamente al dato normativo, né, tanto meno, alla sua ratio, essendo la disposizione sicuramente ispirata ad aprire nuovi fronti di tutela o contro cautela cautelare solo a seguito di circostanze, di fatto o di diritto, sopravvenute, essendo tuttoprecedentemente dedotto o deducibile assorbito in una pronuncia comunque non impugnabile".

È da condividere, tuttavia, la possibilità di ammettere l'istituto della revoca e della modifica anche nel caso in cui si verifichino mutamenti relativi al requisito del *fumus boni iuris*.

apprezzamento in ordine alla sussistenza del *periculum in mora*.⁶⁰

La giurisprudenza di merito ha precisato che qualora il contribuente intenda richiedere la revoca o la modifica del provvedimento cautelare non debba limitarsi a generiche affermazioni di stile, ma dovrà concretamente dimostrare che il mutamento della realtà extraprocessuale abbia compromesso in modo irreparabile le proprie ragioni.

Altro punto ambiguo sembra essere il limite cronologico dell'inciso "prima della sentenza" contenuto nell'art. 47, ultimo comma, d.lgs. 546 del 1992, atteso che la sentenza chiude la strada a qualsiasi ulteriore relazione, tanto quanto il precetto secondo il quale devono essere "osservate per quanto possibile le forme di cui al comma 1, 2 e 4", considerato che solo questi tre commi regolamentano le forme dell'istanza, del provvedimento e della pronuncia; il mancato riferimento al comma terzo sembra incompatibile con lo stato ormai raggiunto dal giudizio, e con l'individuazione dell'organo collegiale che addirittura già si è pronunciato in sede di sospensiva.

I commi quinto, sesto e settimo disciplinano, invece, esclusivamente il provvedimento di concessione della misura cautelare: nemmeno questi commi vengono presi in riferimento ed il motivo di questo avvalora l'assunto che l'istituto della

⁶⁰I giudici di merito, nell'esaminare l'ordinanza della CTP Napoli, n. 01/01/11 e CTP Genova, n. 28/03/2011, in *Banca dati FiscoLine*, hanno respinto le istanze di revoca presentate dall'Amministrazione finanziaria proprio a causa del fatto che la stessa aveva semplicemente argomentato sulla presenza di un presunto grave pregiudizio delle ragioni erariali e non aveva individuato i contenuti e le ragioni di questa irreparabilità: non aveva dimostrato la gravità del danno. I giudici di merito hanno concluso che se tali oneri probatori non fossero imposti in capo al soggetto istante, risulterebbe improprio ed inammissibile il reclamo avverso il provvedimento cautelare.

revoca e della modifica, scevro da condizionamenti propri dei provvedimenti di accoglimento dell'istanza, ben possa riguardare anche l'istanza di tutela cautelare anche dopo l'ordinanza che rigetta la domanda.⁶¹

PARTE SECONDA

"La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione: problematiche e prospettive attuali"

1. Premessa.

L'art. 47, al comma quarto, d.lgs. 546 del 1992 dispone espressamente per l'inammissibilità del reclamo contro il provvedimento con il quale viene deciso sulla domanda di sospensione cautelare. Il Collegio infatti provvede con ordinanza "non impugnabile".

⁶¹ L'ultimo comma dell'art. 47 d.lgs. in commento, infine, non fa' riferimento al terzo comma dello stesso articolo. Ciò significa esclusione di ogni potere di revoca o modifica dal parte del Presidente della sezione a causa non di una diversa natura di tale potere, quanto del fatto che, essendo già stato reso un provvedimento collegiale da parte della Commissione, risulterebbe inaccettabile un nuovo intervento su quanto già precedentemente deciso dall'organo monocratico.

La Relazione Ministeriale al d.lgs. 546 del 1992 ha sostenuto che "l'ordinanza con la quale la commissione accoglie o respinge l'istanza è stata espressamente dichiarata non impugnabile, al fine di evitare ulteriori strascichi in altre sedi della questione, con tutte le aporie e gli inconvenienti pratici, che già si sono potuti riscontrare nell'esperienza del processo amministrativo".

Non è stata prevista nemmeno la possibilità del ricorso davanti alla Corte di Cassazione ex art. 111 Cost. perché si è ritenuto che la decisione cautelare non abbia il requisito della "definitività" in quanto la stessa, può essere rimossa o comunque sostituita dalla sentenza finale che chiarisce, in modo vincolante per il futuro, la disciplina del rapporto di imposta.

In dottrina la scelta del legislatore non è passata indenne da critiche.

Soprattutto sotto il profilo della costituzionalità, parte della dottrina ha osservato come "la legge delega non prevedeva l'«inimpugnabilità», sicché il delegato sarebbe andato palesemente oltre la delega. Anzi, la legge delega, nel momento in cui prevedeva l'obbligo di motivazione, alludeva evidentemente all'impugnabilità del provvedimento".

L'esigenza della motivazione prescinderebbe altresì dalla possibilità o meno di proporre reclamo contro l'ordinanza di sospensione e non costituirebbe indice d'impugnabilità.

In secondo luogo, il principio del secondo grado di giudizio non sarebbe previsto in ambito tributario, né tantomeno canonizzato a livello costituzionale. La Costituzione all'art. 125, comma secondo, avendo previsto l'istituzione in ogni regione di "organi di giustizia amministrativa di primo grado" ed avendo

conservato la funzione giurisdizionale del Consiglio di Stato, si sarebbe rivolta appunto al processo amministrativo. Dunque la non impugnabilità varrebbe tanto

per l'una quanto per l'altra parte, ivi compresa l'Amministrazione finanziaria.

Infine, era già stato previsto dalla legge delega che la durata degli effetti della sospensione cautelare avrebbero dovuto rimanere confinati entro il primo grado: questo, se da un lato opera su un piano diverso da quello della reclamabilità o meno del provvedimento cautelare, dall'altra diventa chiara espressione della volontà del legislatore delegato di contendere al massimo, sotto il profilo temporale, l'ambito del provvedimento incidentale in questione.

Atteso quanto riferito sulla tutela cautelare in primo grado, occorre ora affrontare l'ulteriore questione del processo tributario se sia cioè applicabile lo strumentario della cautela – e in caso affermativo con quali limiti- nel giudizio di impugnazione.

La questione, mai sopita, è tornata all'attenzione di Dottrina e Giurisprudenza proprio a seguito di nuove pronunce sul tema da parte della Corte Costituzionale. Dopo un certo periodo di silenzio ed un pregresso orientamento sfavorevole, i Giudici delle Leggi sono intervenuti non molti anni or sono dapprima con la sentenza 17 giugno 2010, n. 217, poi con la successiva - sostanzialmente riproduttiva della precedente - 26 aprile 2012,

n. 109⁶², con l'ordinanza 11 luglio 2012, n. 181. Da ultimo la Corte è stata chiamata a decidere sulle citate norme ed il giudizio è stato portato nella camera di consiglio del 24 ottobre 2012 (da ordinanza n. 113/2012 del 21 luglio 2011 – giudice *a quo* remittente CTR Calabria il cui esito si attende a giorni).⁶³

Negli anni diverse sono le tesi che si sono proposte, avvalorate anche da risalenti pronunce.

CAPITOLO PRIMO

1. I poteri cautelari della CTR: l'art. 19, comma secondo, d.lgs. 472 del 1997

Con il riordino generale delle sanzioni e l'introduzione nell'ordinamento dell'art. 19, comma secondo, d.lgs. 472 del 1997

62 In Boll. trib. n. 13, 2012, 1035 ss.; per un commento alla sentenza si rinvia a A. COLLI VIGNARELLI, Confermata dalla Consulta l'interpretazione "costituzionalmente orientata" in tema di tutela cautelare tributaria, ivi, 965 ss. tributario

63 Remittente CTR Calabria - Fusca Teresa c/ Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Vibo Valentia e relativo all'art. 49, c. 1° decreto legislativo 31/12/1992 n. 546 rubricato : contenzioso tributario - Tutela cautelare – Esecutività della sentenza di appello tributaria impugnata con ricorso per cassazione - Possibilità di sospensione allorquando ivi sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un grave ed irreparabile danno, con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile – Esclusione, in base all'espressa previsione di inapplicabilità al processo tributario dell'art. 337 c.p.c. e , conseguentemente , dell ' art . 373 c.p.c .) in riferimento agli artt. 3, 10 (in relazione ad art. 6, c. 1° Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), ed agli artt. 23, 24, 111 e 113 della Costituzione.

il Legislatore ha tentato di ovviare alla gravosa disciplina del sistema di riscossione: alla Commissione tributaria regionale viene attribuito il potere di sospendere la sentenza pronunciata in primo grado, nella parte in cui si riferisce alle sanzioni e viene applicato, ove possibile, il disposto dell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992.

Con questa disposizione il legislatore, per la prima volta, ha inserito nel sistema del processo tributario, la possibilità di sospendere l'esecuzione delle sanzioni ad opera della Commissione tributaria regionale.⁶⁴

A causa di questa diversa disciplina per il tributo e per interessi e sanzioni, occorre soffermarsi sull'eventuale problema dell'illegittimità costituzionale per violazione dell'art. 24 Cost. per le diverse disposizioni contenute nell'art. 47 d.lgs. 546 del 1992 e nell'art. 19, comma secondo, d.lgs. 472 del 1997: mentre il tributo, infatti, può essere sospeso, qualora sussistano i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* prima della definizione del giudizio di primo grado, la sanzione può essere sospesa solo dopo aver presentato ricorso alla Commissione tributaria regionale.

2. Il procedimento di sospensione cautelare delle sanzioni amministrative

L'istanza di sospensione da rivolgere alla Commissione tributaria regionale deve essere debitamente motivata e deve rispettare i

⁶⁴Si ricorda infatti che il comma quarto dell'art. 47 del d.lgs. 546 del 1992 si esprime espressamente nel senso dell'inammissibilità dell'impugnazione dell'ordinanza di sospensione cautelare. Il settimo comma di tale articolo rafforza questa tendenza, ed infatti prevede che gli effetti della stessa ordinanza cessino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* propri di ogni misura cautelare.⁶⁵

Con riferimento al primo, è indubbio che il giudizio di fondatezza della richiesta di sospensione debba riguardare le censure mosse alla sentenza di primo grado; è altrettanto vero che il giudice d'appello dovrà guardare anche alla fondatezza della pretesa tributaria e, dunque, dell'atto dell'Amministrazione che il contribuente avrà cura di allegare.

Si ritiene che il requisito del *fumus boni iuris* debba essere valutato anche in ordine alle censure riferibili esclusivamente alla sentenza – come nel caso di sentenza priva di sottoscrizione del giudice, ai sensi dell'art. 161, comma secondo, C.P.C. – perché la riscossione delle sanzioni sarebbe resa illegittima da un titolo invalido e dunque, come tale, destinato ad essere caducato.

Il requisito del *periculum in mora*, in secondo grado, va analizzato solo con riferimento all'esecuzione delle sanzioni; la valutazione dell'entità del prelievo fiscale può essere effettuata dal giudice d'appello circa la precarietà della situazione economica del contribuente.

Qualora sussista un imminente pericolo di danno, potrà certamente essere adottato il provvedimento presidenziale interinale di sospensione, pronunciato *inaudita alter parte*, con efficacia fino alla pronuncia nel merito del collegio. Anche in

⁶⁵ La domanda di sospensione può essere allegata al ricorso d'appello, oppure può essere presentata con atto separato, nel qual caso dovrà essere notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre rispettando i termini stabiliti dall'art. 22 d.lgs. 546 del 1992 relativi alla costituzione in giudizio del ricorrente.

Lo stesso avverrà nel momento in cui l'atto separato sia costituito dall'appello incidentale.

questa materia, come in ambito di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, si ritiene che il Presidente a cui ci si debba riferire sia quella della Sezione.

Fuori dai casi di eccezionale urgenza, competente a pronunciarsi sull'istanza di sospensione delle sanzioni sarà il collegio che provvederà nel merito, sentite le parti in camera di consiglio, con ordinanza motivata, ma non impugnabile: non è ammesso il ricorso nemmeno in applicazione dell'art. 111 Cost., se non si riconosce la natura decisoria e definitiva della relativa statuizione. Nonostante la non impugnabilità dell'ordinanza, non vuol dire che questa non possa nemmeno essere modificata e che il contribuente non possa proporre una domanda nuova, successivamente ad una pronuncia di reiezione.

È sufficiente che sia rispettata la condizione del mutamento delle circostanze.

Al terzo comma dell'art. 19 d.lgs. 472 del 1997, il legislatore ha previsto che la condizione necessaria perché possa essere concessa tale sospensione sia la previsione di un'idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa, al pari di quanto previsto dall'art. 47, comma quinto, del d.lgs. 546 del 1992 per il tributo e gli interessi.

Con questa norma si è voluto disporre per una valutazione legale delle garanzie, dalla quale discende l'obbligo della concessione della sospensione e viene sottratta al giudice tributario la potestà di valutazione: quest'ultimo potrà solamente valutare l'idoneità delle garanzie prestate nel senso di verificare la presenza dei requisiti della qualità e della

sufficienza. Nel caso in cui fossero presenti questi criteri, il giudice dovrà trarre conclusioni legalmente obbligate.

La pubblicazione della sentenza di secondo grado fa cessare gli effetti del provvedimento sospensivo delle sanzioni. Se il provvedimento è stato concesso, il suo venir meno non legittima la riscossione; in caso contrario, se il contribuente aveva pagato sulla base di quanto stabilito in primo grado, l'Ufficio dovrà provvedere al rimborso ex art. 19, comma sesto, d.lgs. 472 del 1997: la sentenza di rimessione elimina comunque la sentenza che ne forma l'oggetto così che nessuna somma risulti dovuta in assenza di un giudizio di merito espresso dalla Commissione provinciale.

Concludendo, si pone un problema quando la Commissione regionale non esercita il potere di sospendere le sanzioni, ma successivamente accoglie, parzialmente o completamente, il ricorso del contribuente con una decisione che rende non dovute, o comunque dovuta in misura inferiore, le sanzioni irrogate dall'Ufficio. In questo caso si potrebbe fare riferimento all'art. 68, comma secondo, d.lgs. 546 del 1992, in base al quale *"se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza"*. L'art. 68 cit. prevede, però, che il rimborso possa essere concesso solo a seguito di sentenza di primo grado, prima della quale nessuna somma è dovuta a titolo di sanzione: nulla dice invece con riguardo alla sentenza di secondo grado. Risulta quindi

necessaria un'interpretazione adeguatrice per poter dare un senso al disposto dell'art. 19, comma primo, d.lgs. 472 del 1997, tale per cui il riferimento alla sentenza pronunciata dal giudice di primo grado, vada inteso come relativo alla sentenza della Commissione regionale. Così l'Ufficio, entro novanta giorni, dovrà disporre il rimborso di quanto versato in eccedenza rispetto alla decisione di prime cure, a seguito della notifica della sentenza della Commissione tributaria regionale da parte del contribuente.

CAPITOLO SECONDO

Le posizioni di Dottrina sulla tutela cautelare piena

1. L'interpretazione "escludente".

Pacifica dunque la questione circa la tutela cautelare relativa alle sanzioni, per scelta del legislatore, rimane irrisolta dalle norme, seppur con importanti pronunce della Corte Costituzionale e, assai recentemente, anche della Corte di Cassazione, la altrettanto rilevante problematica della tutela cautelare avanti la commissione tributaria regionale.

La vexata questio origina dalla lettera dell'art. 49, D. Lgs. 31/12/1992, n. 546, laddove recita 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".

Ad una lettura squisitamente letterale, la norma è stata intesa nel senso di escludere la tutela cautelare nella fase impugnatoria del processo che si svolge innanzi le Commissioni tributarie, e ciò in attuazione di una chiara intentio legis.

La motivazioni a sostegno di tale tesi possono così enunciarsi:

A) Il processo civile, dopo la novella operata con L. 26/11/1990, n. 353, è caratterizzato dal principio (opposto a quello accolto in precedenza) della provvisoria esecutività della sentenza di primo grado (art. 282 c.p.c., nel testo riformato dall'art. 33, L. n. 353/1990), salva la possibilità per la parte, nel caso ricorrano gravi e fondati motivi, di ottenerne la sospensione da parte del giudice di appello (vedi art. 283 c.p.c., nel testo riformato, da ultimo, dagli artt. 2, L. 28 dicembre 2005, n. 263, e 27, L. 12 novembre 2011, n. 183).

E ancora, analoga possibilità di sospensiva, ad opera dello stesso giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata, è prevista dagli artt. 373 c.p.c. (ricorso per cassazione), 401 c.p.c (revocazione) e 407 c.p.c. (opposizione di terzo, che peraltro non rileva nel processo), qualora dall'esecuzione della sentenza possa derivare grave e irreparabile danno.

Questi principi sono ribaditi dall'art. 337 c.p.c., il quale, con disposizione generale in materia di impugnazioni, prevede espressamente che "l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407".

Peraltro è stata criticata la presunta inapplicabilità al processo tributario dell'art. 337, 1° comma, prima parte - che determinerebbe la sospensione dell'esecuzione a seguito dell'impugnazione ⁶⁶ - perchè incongruente con quanto stabilito dall'art. 68, D. Lgs. n. 546/92, che, viceversa, prevede una immediata - parziale o totale - esecutività della sentenza.

Premesso quanto sopra, si potrebbe concludere che l'esclusione disposta dal citato art. 49 vada riferita alla seconda parte del 1° comma dell'art. 337; da ciò consegue l'inaammissibilità della sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata a mente degli artt. 283, 373 e 401 c.p.c., e dunque l'impossibilità di una tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

La Dottrina ha sottolineato come la proposta interpretazione dell'art. 49, D. Lgs. n. 546/92, come "escludente" la tutela cautelare nel processo tributario nella fase delle impugnazioni ovviamente presuppone l'accoglimento della tesi che vede il titolo legittimante la riscossione non più nell'atto dell'Amministrazione finanziaria, ma nella sentenza del giudice tributario ⁶⁷, che "prende luogo" dell'atto stesso ⁶⁸

Titolo legittimante la riscossione sarebbe dunque la sentenza del giudice tributario, se e nella misura in cui riconosce fondato

66 V. M. NARDELLI, La Corte di cassazione ammette la sospensione della sentenza d'appello nel processo tributario, in Corr. trib. n. 19, 2012, 1488. "La doppia negazione afferma, e se si dice che «non» si applica la regola per la quale il ricorso «non» sospende, significa che il ricorso sospende".

67 P. RUSSO - G. FRANSONI, Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, Milano, 2005, 309 s. ritengono che "le sentenze della commissione tributaria ... costituiscono titolo per la riscossione ... dell'imposta e degli interessi".

l'atto impositivo: accogliendo questa interpretazione, sarebbero in teoria astrattamente applicabili nel processo tributario le norme del codice di rito sulla sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza ⁶⁹ norme la cui applicazione, come osservato, è peraltro esclusa dal più volte citato art. 49.

Altrettanto autorevole Dottrina ravvisa invece sempre nell'atto dell'Amministrazione, anche a seguito di sentenza del giudice tributario, il titolo legittimante la riscossione.⁷⁰

68 Cass., 21 luglio 2010, n. 17072, in Corr. trib. n. 38, 2010, 3181, (con nota critica di C. GLENDI), che *"il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione-annullamento, bensì tra quelli di impugnazione-merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronunzia di una decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria"*; nello stesso senso cfr. Cass., 17 novembre 2010, n. 23171, in Il fisco n. 44, 2010, fasc. 2, 7227.

Contra, tra gli altri, F. RANDAZZO, Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare, in Riv. giur. trib. n. 10, 2010, 850, ove si afferma che *"nel processo tributario che muove dall'impugnazione di atti impositivi la sentenza del giudice non è sostitutiva del provvedimento impugnato ... La sentenza ... non si sostituisce al provvedimento, che resta in vita; ed è il provvedimento ad essere messo in esecuzione dalla stessa Amministrazione finanziaria"*.

69 Si legge in P. RUSSO – G. FRANSONI, Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, cit., 46, che, una volta intervenuta la sentenza conclusiva di una fase del giudizio, *"subentra il regime dell'efficacia esecutiva di quest'ultima sul quale soltanto può appuntarsi ... l'arma della tutela cautelare"*.

70 Cfr. F. RANDAZZO, Poteri di sospensione, cit., 850; ID., L'esecuzione delle sentenze tributarie, Milano, 2003, passim; C. GLENDI, Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado, in Corr. trib. n. 30, 2010, 2404 s.; ID., La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d'appello, in Corr. trib. n. 36, 2005, 2864 s.; ID., La tutela cautelare in pendenza di ricorsi per cassazione contro le sentenze dei giudici tributari di secondo grado, in Riv. giur. trib., 2012, 392 ss.; M. NARDELLI, La Corte di cassazione ammette la sospensione della sentenza d'appello nel processo

B) L'art. 47, D. Lgs. n. 546/92, 1° comma, prevede espressamente (ed esclusivamente) la competenza della CTP, aggiungendo al 7° comma che "gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado"; ciò in attuazione di quanto prevedeva la legge delega 30/12/1991, n. 413, il cui art. 30, 1° c., lett. h), fissava, tra i principi e criteri direttivi che dovevano essere osservati dal Governo, la "previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado". Ciò porta a ritenere che la volontà del legislatore tributario è stata nel senso di limitare l'istituto cautelare al primo grado di giudizio; ciò porta anche a ritenere che il rinvio alle norme regolatrici il procedimento di primo grado, operato dall'art. 61, D. Lgs. n. 546/92, per la disciplina di quello di secondo grado, deve intendersi limitato alle disposizioni contenute nel Capo I del Titolo II ("Il procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale"), con esclusione di quelle contenute nel Capo II ("I procedimenti cautelare e conciliativo"), e quindi e in particolare, dell'art. 47 in esame⁷¹.

tributario, cit., 1484 e 1488. F. TESAURO, La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale, in Boll. trib. n. 23, 1999, 1733 ss.; contra, da ultimo, A. GIOVANNINI, Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento, in Rass. trib., 2011, 31, il quale ritiene titolo legittimante la riscossione, intervenuta la sentenza del giudice, la sentenza stessa, che avrebbe carattere sostitutivo dell'atto impugnato.

Diverso è il discorso di una possibile incostituzionalità dell'art. 30 in esame, in quanto limitativo della tutela cautelare nei gradi del processo tributario successivi al primo; "astrattamente", l'art. 47 in esame, in mancanza di ostacoli normativi, ben potrebbe essere utilizzato ai fini dell'estensione della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, a prescindere dalla problematica dell'atto la cui efficacia sarebbe sospesa in tal caso (l'atto dell'Amministrazione o la sentenza del giudice), come dimostra l'art. 19, 2° comma, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, di riforma delle sanzioni amministrative tributarie, che (senza prendere posizione sul punto, parlando semplicemente di "sospensione dell'esecuzione"), dichiara espressamente applicabili dal giudice di appello (quando dunque già è intervenuta una sentenza del giudice), in quanto compatibili, le previsioni dell'art. 47, D. Lgs. n. 546/92.

C) Sarebbe incongruo un sistema che consentisse al giudice di appello di disporre la sospensione cautelare di una sentenza pronunciata dopo un grado di giudizio, senza al contempo potersi pronunciare su una ordinanza cautelare (dichiarata dal legislatore espressamente non impugnabile: cfr. art. 47, 4° comma, D. Lgs. n. 546/92), emessa previa una semplice deliberazione del merito e dotata dunque certamente di un minor grado di attendibilità.

D) La soluzione di cui si discute è infine rafforzata dalla previsione espressa di un potere cautelare di sospensione della

⁷¹L'esclusione dell'art. 48 ("Conciliazione giudiziale") risulta dalla stessa norma, il cui 2° comma limita espressamente la procedura conciliativa al primo grado di giudizio, e non oltre la prima udienza.

sentenza impugnata, in capo al giudice di appello, con esclusivo riferimento alla materia sanzionatoria ⁷² – senza estensione, dunque, alla parte di sentenza attinente alla riscossione del tributo – ex art. 19, 2° comma, D. Lgs. n. 472/97, prima citato.⁷³

2. L'interpretazione estensiva

La scrivente aderisce alla diversa ricostruzione che assume, diversamente da quanto sopra, e sulla scorta dei recenti arresti della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione che la normativa processual-tributaria non neghi la tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

Questa cioè dev'essere ammessa anche davanti la CTR.

L'interpretazione proposta, costituzionalmente orientata, si basa essenzialmente su due argomenti:

a) applicabilità, nonostante la previsione dell'art. 49, D. Lgs. n. 546/92, della normativa processual-civilistica sulla sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata (artt. 283, 373 e 401

72 cfr. F. PISTOLESI, L'appello nel processo tributario, Torino, 2002, 371 s. Rispetto alla quale il giudice di appello opera, in materia cautelare, come giudice di primo grado, non essendo prevista alcuna riscossione delle sanzioni anteriormente alla sentenza della Commissione tributaria provinciale.

73 Si veda anche la puntuale ricostruzione effettuata da A. COLLI VIGNARELLI, La sospensione delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali, in Boll. trib., 1999, 1500 ss., con approfondimenti della problematica, anche in relazione ad una ipotetica irrazionalità della differente disciplina, in tema di tutela cautelare, tra sanzione e tributo; sul punto v. anche GLENDI, La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d'appello, cit., 2868.

c.p.c., citati) - e quindi sul riconoscimento che titolo per la riscossione nei gradi successivi al primo sia la sentenza e non l'atto dell'Amministrazione ovvero

b) applicabilità nel giudizio di impugnazione dell'art. 47, D. Lgs. n. 546/92 - e quindi sul riconoscimento che titolo per la riscossione nei gradi successivi al primo sia l'atto dell'Amministrazione⁷⁴, nonostante l'esistenza di una sentenza del giudice tributario, che abbia rigettato in tutto o in parte il ricorso del contribuente .

Secondo la prima interpretazione (sub a) , l'esclusione nel processo tributario, ex art. 49, D. Lgs. n. 546/92, della disposizione dell'art. 337, sarebbe limitata alla prima parte del 1° comma ("l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa", che rappresenterebbe la regola), senza estendersi necessariamente alla seconda parte ("salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401" c.p.c., che rappresenterebbe viceversa l'eccezione all'anzidetta regola).

Dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 217/2010) così come sostanzialmente ripresa nella successiva sentenza n. 109/2012⁷⁵: *"l'inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione" di cui all'art. 49, D. Lgs. n. 546/92 "– della regola ... contenuta nell'art. 337 cod. proc. civ. ... non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche" della eccezione "alla regola e, quindi, non esclude di per sé la*

74 Come osservato, l'art. 47, se mancassero previsioni normative di segno contrario, potrebbe essere invocato a sostegno della sospendibilità dell'atto pregiudizievole per il contribuente anche se si ravvisasse detto atto nella sentenza (sfavorevole) del giudice anziché nell'atto dell'Amministrazione.

suspendibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza ... impugnata ... Da tale possibile interpretazione ... conseguirebbe che il comma 1 dell'art 49 del d. lgs. n. 546/1992 non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui" agli articoli del c.p.c."

CAPITOLO TERZO

L'ORIENTAMENTO DELLA CORTE COSTITUZIONALE

1. Le pronunce degli anni 2000.

75 Cfr. P. RUSSO – G. FRANSONI, Manuale di diritto tributario. Il processo tributario, cit., 45, ove si trova affermato che "è nostra convinzione che la menzione" degli artt. 283, 373 e 401 "nel corpo dell'art. 337 non consente di dedurre che, allora, neanche i medesimi sono suscettibili di operare nel processo tributario, giacché il contenuto normativo di quest'ultimo è esclusivamente incentrato sul regime dell'efficacia esecutiva della sentenza".

La Corte Costituzionale, come già evidenziato in precedenza, ha avuto più volte occasione di pronunciarsi sul punto.

Fondamentale in proposito è la sentenza 31 maggio 2000, n. 165 di infondatezza della questione di legittimità costituzionale degli artt. 47 e 49, D. Lgs. n. 546/92, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. (sostanzialmente ripresa dalle ordinanze 19 giugno 2000, n. 217 e 27 luglio 2001, n. 325).

In tale sentenza, dopo essersi - giustamente - affermato che "la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione", e che tale "enunciazione", "certamente riferibile anche al processo tributario", "si spiega ... con l'esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che ha ragione", si prosegue - e qui erroneamente, come vedremo in seguito - affermando che "risulta allora evidente come la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, 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.

Consegue che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore".

In tutte le pronunce citate, infine, si esclude una violazione in particolare dell'art. 3 Cost., atteso che "la censura riferita alla violazione del principio di eguaglianza ed incentrata sulla differente latitudine dei poteri del giudice nel processo tributario e nel processo civile.

Si segnala sin da ora, nello stesso senso, più di recente, Cass., 13 ottobre 2010, n. 21121 (in Corr. trib. n. 41, 2010, 3431 s.), pronunciata il 28 maggio – cioè prima della più volte citata sentenza della Corte Costituzionale n. 217/2010, del 17 giugno – ma depositata dopo - il 13 ottobre - con nota critica, sul punto specifico, di C. GLENDI.

2. L'ordinanza 5 aprile 2007 n. 119

Nell' ordinanza 5 aprile 2007, n. 119 , viene dichiarata la manifesta inammissibilità della questione di legittimità degli artt. 49, D. Lgs. n. 546/92, e 30, 1° comma, L. n. 413/91, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., tra l'altro, "perché oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado".

Con tale ordinanza la Consulta dunque sembra accogliere la tesi di coloro che vedono sempre e comunque nell'atto dell'Amministrazione (e non nella sentenza) l'atto che giustifica la riscossione; tesi che viene poi "disconosciuta" dagli ultimi interventi della Corte in materia, in particolare le più volte citate sentenze n. 217/2010 e n. 109/2012.

3. La decisione della Corte Costituzionale n° 217/10

In realtà i più recenti orientamenti vedono le basi giuridiche soprattutto nella decisione della **Corte Costituzionale 217/10**, la quale ha convenuto la possibilità di sospendere la sentenza tributaria di appello in pendenza del ricorso per Cassazione, confermando altresì che la tutela cautelare costituisce una **"componente essenziale del diritto di difesa"** (cfr. anche Corte Costituzionale 281/10), il cui disconoscimento rappresenterebbe un'inaccettabile carenza all'interno dello *c.d.* Stato di Diritto.

In breve – alla luce della *ratio decidendi* espressa dalla Corte Costituzionale nella decisione citata – la stessa ha sancito, analizzando l'art. 337 C.p.c., come infondata la tesi che qualificava come incompatibile l'applicabilità dell'azione cautelare nel processo tributario di secondo grado.

Non solo: la Corte Costituzionale (all'interno della decisione n. 217/10) ha invitato "espressamente" le Commissioni Tributarie ad **un'interpretazione "adeguatrice" della problematica esposta (*rectius*: la presunta incompatibilità dell'art. 373 C.p.c. all'interno del processo tributario).**

Ebbene, dall'interpretazione adeguatrice dell'art. 49 del D.Lgs. 546/92 deriva che non vi è alcun ostacolo normativo all'inibitoria cautelare ex art. 373 c.p.c., pertanto la presunta perentorietà ed insuperabilità del dato letterale dell'art. 49 citato appartiene ad un pregiudizio già superato dalla Corte Costituzionale in tale sede.⁷⁶

⁷⁶"I Giudici divisi sulla sospensione dell'appello" (E. De Mita), in *"Il Sole24Ore"* del 10 luglio 2011 (La Corte Costituzionale sarà nuovamente impegnata a chiarire quale debba essere il ruolo del giudice di merito, troppo spesso tentato

La ricordata sentenza n. 217/2010 ha aperto la strada a pronunce, sia di merito che di legittimità⁷⁷ volte a riconoscere l'ammissibilità dell'inibitoria cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo anche se, la complessa questione non può dirsi ancora conclusa.

4. La sentenza n. 109/2012

Con quest'ultima sentenza, nel solco della 217 citata e successiva ad una importante pronuncia della Suprema Corte di cui infra, può dirsi introdotto con ragionevole certezza anche nell'ordinamento processual tributario seppur -non per scelta del legislatore ma con un'operazione di giurisprudenza "creativa"- la sospensione anche per le sentenze tributarie. A stabilirlo la Corte Costituzionale con la sentenza n. 109/2012. La sospensione è possibile anche dopo l'appello quando è stato presentato ricorso alla Cassazione. Per la Corte non è quindi da ritenersi fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, c. 1, del D.Lgl 31/12/1992, n. 546 sollevata dalla CTR della Lombardia.

Si legge nelle motivazioni che "Come già rilevato, con la più volte citata sentenza n. 217 del 2010 questa Corte ha prospettato la

dal *modus discessus* del grado zero interpretativo – la lettera della norma – così spesso abbracciato dall'amministrazione finanziaria).

77 V. ad esempio Comm. trib. reg. di Milano, ord. 20 giugno 2011, n. 9, in Il fisco n. 29, 2011, fasc. 1, 4719, con altre citazioni, in nota, di giurisprudenza favorevole e contraria; Cass., 24 febbraio 2012, n. 2845 (richiamata anche da Corte Cost. n. 109/2102 e n. 181/2012), ivi, n. 12, 2012, 1802 ss., in Corr. trib., 2012, 1489 ss., con commento di M. NARDELLI, La Corte di cassazione ammette la sospensione della sentenza d'appello nel processo tributario, cit., e in Riv. giur. trib., 2012, 389 ss., con nota di C. GLENDI, La tutela cautelare in pendenza di ricorsi per cassazione contro le sentenze dei giudici tributari di secondo grado; per un commento a questa sentenza v. anche S. SERENI, E' possibile sospendere la sentenza d'appello del giudice tributario, in Il fisco, 2012, fasc. 2, 1690 ss., ove indicazioni di altra giurisprudenza favorevole.

possibilità di interpretare il comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 nel senso che esso non impedisce al giudice di sospendere l'esecuzione delle sentenze tributarie d'appello ai sensi dell'art. 373 cod. proc. civ. La giurisprudenza è ormai prevalentemente orientata a ritenere possibile tale interpretazione. In particolare, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 2845 del 2012 (la più recente resa in materia da tale Corte e l'unica che abbia vagliato ex professo la suddetta interpretazione adeguatrice), nel richiamare espressamente a sostegno la suddetta sentenza n. 217 del 2010, ha pronunciato, nell'esercizio della propria funzione nomofilattica, il seguente principio di diritto: «Al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione».

Anche lo stesso organo giurisdizionale rimettente, successivamente all'ordinanza introduttiva del presente giudizio, ha riconosciuto, con sentenza n. 9 del 20 giugno 2011, che la lettura dell'art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 data da questa Corte con la sentenza n. 217 del 2010 ha fornito una condivisibile possibilità di «rimeditazione interpretativa» dell'intera disciplina relativa alla sospensione cautelare dell'esecuzione delle sentenze tributarie sia di primo che di secondo grado”.

5. L'ordinanza n. 113/2012 del 21 luglio 2011

In data 24 ottobre 2012, la Corte Costituzionale ha deciso in camera di consiglio il giudizio di cui all'ordinanza n. 113/2012 del 21 luglio 2011 (remittente CTR Calabria - Fuscà Teresa

c/ Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Vibo Valentia) e relativo all'art. 49, c. 1° decreto legislativo 31/12/1992 n. 546 rubricato : contenzioso tributario - Tutela cautelare – Esecutività della sentenza di appello tributaria impugnata con ricorso per cassazione - Possibilità di sospensione allorquando ivi sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un grave ed irreparabile danno, con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile – Esclusione, in base all'espressa previsione di inapplicabilità al processo tributario dell'art. 337 c.p.c. e , conseguentemente , dell ' art . 373 c.p.c .) in riferimento agli artt. 3, 10 (in relazione ad art. 6, c. 1° Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), ed agli artt. 23, 24, 111 e 113 della Costituzione.

Non si conosce ancora la decisione i cui deposito è atteso a giorni.

CAPITOLO QUARTO

LA POSIZIONE DELLA CORTE DI CASSAZIONE

1. Un primo orientamento

Con la sentenza Sez. 5 n 7815 del 31/3/2010⁷⁸ peraltro confermata da altre pronunce analoghe, la Corte ha ribadito che nel processo tributario, la limitazione del potere di richiedere la sospensione dell'esecutività ai soli capi della sentenza di primo

⁷⁸(*Presidente: Papa E. Estensore: Bisogni G. Relatore: Bisogni G. P.M. Gambardella V. (Conf.) - Agenzia Entrate (Avv. Gen. Stato) contr Petrucci (Berliri ed altro) - (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Roma, 23/01/2007).*

grado riguardanti le sanzioni, con esclusione di ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti dell'efficacia esecutiva della pronuncia di secondo grado, secondo quanto stabilito negli artt. 49 e 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, non determina un'ingiustificata lesione del diritto di difesa, in quanto la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi doverosa, anche alla luce della sentenza n. 165 del 2000 della Corte costituzionale, 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, o al contrario la respinga, negando in tal modo a cognizione piena la sussistenza del diritto ed il presupposto stesso dell'inibitoria. Questo indirizzo⁷⁹ come vedremo, è stato modificato da più recenti orientamenti che hanno fatto propri le interpretazioni costituzionalmente orientate offerte dalla Corte Costituzionale.

2. Processo tributario e ricorso in cassazione: Cassazione civile , sez. tributaria, sentenza 24.02.2012 n° 2845

Sulla fondamentale questione in tema di tutela cautelare rappresentata dalla (possibile) **compatibilità dell'art. 373 C.p.c.**(*"sospensione dell'esecuzione"*) in pendenza della presentazione del ricorso innanzi alla Corte di Cassazione è intervenuta molto recentemente un nuovo arresto della Suprema Corte. .

⁷⁹ Ancora confermato con Sez.5, Sentenza n. 21121 del 31/10/201.0

Come anticipato, in un primo momento non sono mancate con varie motivazioni numerose le pronunce della giurisprudenza di merito alcune anche di recente emanazione⁸⁰ che hanno sancito la compatibilità di siffatta misura cautelare con tale grado di giudizio all'interno del contenzioso tributario (adde C.T.R. Lazio, n. 86/2011 del 12 ottobre 2011, C.T.R. Campania n. 1/39/12 del 11 gennaio 2012 e C.T.R. Lombardia n. 2 del 18 gennaio 2012). Ma ai fini della presente trattazione è opportuno evidenziare – anche per completezza espositiva – che la legittimità della sospensione dell'esecuzione di una sentenza – qualora dalla stessa possa derivare grave ed irreparabile danno – è stata avvalorata peraltro da una recente sentenza della Corte di Cassazione (24 febbraio 2012, n. 2845).

Consolidato tale presupposto interpretativo, parte della Dottrina sia precedente che attuale⁸¹ in linea alla richiamata corrente ha ritenuto che nel contenzioso tributario possano trovar luogo le norme che permettono di adottare provvedimenti sospensivi

⁸⁰ C.T.R. Piemonte, n° 4/2010, Lombardia n° 2 del 18 gennaio 2011, n° 9 del 20 giugno 2011, C.T.R. Emilia Romagna n° 13/2011, n° 30/2011.

⁸¹ *"Sull'applicabilità di strumenti di sospensione cautelare nei gradi del giudizio tributario successivi al primo"* (Dott.ssa G. Palma), in *"Bollettino Tributario"*, n° 8/2010.

"La sospensione possibile nel nuovo processo tributario" (G. Falcone), in *"Il Fisco"*, 1993, 7053 ss., *"Sulla sospensione cautelare da parte del giudice di appello"* (S. Gallo), in *"Bollettino Tributario"*, 2003, 612 ss..

anche dinanzi sia alla Commissione Tributaria Regionale ⁸² (art. 283 C.p.c.), sia alla Corte di Cassazione (art. 373 C.p.c.).

Per condurre tale argomentazione può svolgersi il seguente *iter* logico: a) da un lato nessuna norma esclude espressamente (o implicitamente) l'opportunità di applicare le disposizioni a mente dell'art. 283 C.p.c. ⁸³ e art. 373 C.p.c.,

b) dall'altro il disconoscimento di tale possibilità - a favore del contribuente - costituirebbe una negazione illogica e al tempo stesso giuridicamente "paradossale" del diritto di difesa, atteso che tale strumento cautelare è previsto sia nel processo civile, sia in quello amministrativo.

c) l'art. 47 D.Lsgl 546/92 , in tema di sospensione cautelare menziona il processo di primo grado, tuttavia - per compiutezza alla questione illustrata - l'art. 61 dello stesso decreto afferma che "*nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di*

82 Alcune pronunce delle Commissioni Tributarie Regionali (durante la pendenza del secondo grado di giudizio), hanno accolto l'istanza di sospensione avanzata dal contribuente, in presenza dei noti presupposti, ovverosia il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora* richiesti dall'art. 47 del D. Lgs, n° 546/92 (C.T.R. di Campobasso, 29 luglio 1998, C.T.R. di Lecce 11 luglio 2001, C.T.R. Puglia, n° 708 del 15 giugno 2005, C.T.R. Lazio del 7 ottobre 2009). Vd. Giurisprudenza del Piemonte allegata.

83 Come detto, sull'applicabilità dell'istituto dell'art. 47 nel secondo grado di giudizio è intervenuta la Corte Costituzionale con la decisione n° 165 del 31 maggio del 2000: in tale sentenza (del tutto opinabile) viene riconosciuto al contribuente di chiedere la misura cautelare della sospensione, intesa come componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost., tuttavia - in base a quanto motivato dalla Corte - la garanzia costituzionale della tutela cautelare è imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito. Su un'analoghi tesi si è espressa l'Amministrazione Finanziaria con la circolare n° 73/E del 31 luglio 2011.

primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione".

In altre parole, l'assenza nel suddetto decreto di una specifica disciplina sulla tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo, genera dubbi interpretativi (anche di legittimità costituzionale) sulla portata del divieto espresso di rinvio di cui all'ultima parte dell'art. 49 del decreto citato ⁸⁴.

E dunque, anche se la normativa in tema di sospensione dell'atto impugnato si riferisce "apparentemente" al primo grado di giudizio, bisogna osservare che, formalmente, essa è un Capo autonomo del Titolo II del D.Lgs. n. 546/92 rispetto al Capo I, dedicato al procedimento dinanzi alla C.T.P.: pertanto nulla impedisce che in virtù al citato richiamo dell'art. 61, le disposizioni dettate per la sospensione dell'atto impugnato - nel giudizio dinanzi alla Commissione Provinciale - siano applicabili anche in grado di appello.⁸⁵

Non perchè chi scrive è giudice di secondo grado, ma non vi sono ragioni di ritenere che il giudice di appello – nel processo tributario – abbia poteri giurisdizionali "ridotti" rispetto al giudice di primo grado: questa prospettiva trova ampia

84 Il processo tributario di R. Loiero L. Batella L. Marino, G. Giappichelli Editore, 2008. (Gli autori affermano che il comma 2° dell'art. 1 del decreto Lgs. n° 546/92 fornisce un fondamentale elemento ermeneutico al fine di individuare la disciplina del processo tributario, ossia la norma menzionata ha evidenziato – secondo una parte della Dottrina – da un lato il c.d. rinvio recettizio alle disposizioni del primo libro C.p.c. e dall'altro indicava nella normativa processualcivilistica il principale dato di riferimento per giungere all'integrazione delle lacune legislative della disciplina del processo tributario, sulla base quindi del principio dell'*analogia legis*: "*non è dato nutrire più alcun dubbio sul fatto che il processo civile rappresenta l'indiscusso modello di riferimento cui ci ispira il nuovo contenzioso tributario*".

85 Codice Commentato del processo tributario di G. Bonolini M. Confortini (a cura di F. Tesauro), Utet Giuridica, 2011.

legittimazione proprio nell'art. 61, il quale dispone che nel grado di appello innanzi alla Commissione Tributaria Regionale si osservano (in quanto applicabili) le norme dettate per il procedimento di primo grado.⁸⁶

Come dicevamo, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2845 del 2012 ha ulteriormente innovato facendo propria, nella sua funziona nomofilattica, un'interpretazione evolutiva e costituzionalmente orientata delle norme che ci occupano. E' legittima la sospensione della sentenza disposta dalla Commissione Tributaria Regionale, se sussiste un potenziale danno per il contribuente. Con un pronunciamento decisamente innovativo, la Corte di Cassazione ha inteso infatti garantire (anche) nel processo tributario una tutela cautelare quando – a seguito della pronuncia di appello che ha ribaltato la sentenza di primo grado - ne sorgano i presupposti e l'esigenza. La Corte, pertanto, ha ritenuto applicabile anche al giudizio di riesame la disposizione di cui all'art. 373, comma 1, c.p.c., secondo la quale *"il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione"*, richiamandosi alle conclusioni cui è pervenuta la Corte Costituzionale (ord. n. 217/2010) in

86 Manuale del processo tributario di F. Tesauro, Giappichelli, 2009. In altre parole, sotto il profilo processuale, l'impugnazione della sentenza di primo grado non è volta ad ottenere la modifica totale o parziale della sentenza di primo grado, bensì mira a conseguire quanto era già oggetto del giudizio di primo grado, cioè l'annullamento totale o parziale di un atto (*cfr.* I poteri delle parti nel processo tributario di A. Turchi, Giappichelli, 2003).

occasione del(l'ulteriore) giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 49 del D. Lgs. 546/1992. Il giudice delle leggi, infatti, ha stabilito che la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, 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 cautela. "Con la conseguenza", precisa la Corte, "che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore". In altre parole, tenuto conto della specificità del rito tributario e conformemente alla giurisprudenza costituzionale che ha sempre escluso l'esistenza di un principio di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, la scelta legislativa di estromettere la misura cautelare dai gradi di giudizio successivi al primo (art. 49 del D. Lgs. n. 546/1992, appunto) appare, con riferimento al parametro di cui all'art.3 della Costituzione "legittimo esercizio di discrezionalità legislativa e si sottrae, perciò stesso, alla censura di incostituzionalità" (C.C. n. 165/2000). Per cui, come già accade nel giudizio civile, anche nell'ambito del processo tributario è possibile per il contribuente soccombente in appello richiedere - con la presentazione del ricorso per Cassazione - la sospensione della sentenza di secondo grado, sempre che sussistano le condizioni di potenziale

danno che saranno oggetto di attenta valutazione da parte del giudice adito.

CONCLUSIONI

In definitiva, il predetto indirizzo interpretativo (avallato dagli arresti delle Supreme Corti) nasce dall'esigenza di imporre il principio che la tutela cautelare (in tema di sospensione di un atto impositivo) costituisce un fattore insostituibile della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost., pertanto nell'ipotesi di una sua limitazione al solo primo grado di giudizio (art. 47, D.Lgs. 546/92) emergerebbe:

- a) una censurabile compressione del diritto di difesa
- b) l'esistenza di una violazione della *par condicio* nel processo tributario.

Dunque – come ha sottolineato la Corte Costituzionale nella decisione n. 217/10– il mancato tentativo di un approccio ermeneutico “costituzionalmente orientato” della problematica sollevata, rende superflua e giuridicamente inammissibile siffatta questione, sulla scorta dei richiami al principio della difesa del cittadino in ogni fase e grado del giudizio.

In breve, nonostante l'orientamento apprezzabile espresso dalla Corte Costituzionale, i giudici di merito (in talune occasioni) persistono in una lettura limitata al mero contenuto letterale del D.Lgs. 546/92 in combinato disposto con le norme del codice di rito civile.

Posto che il dettato costituzionale vincola l'interprete a favorire un atteggiamento logico-sistematico che riconosca l'operatività

della tutela interinale (in via cautelare) anche in sede di appello, a maggior ragione questa esigenza "difensiva" deve essere assicurata laddove si debba porre un tempestivo rimedio ad una palese ingiustizia perpetrata nella prima fase del giudizio.⁸⁷

Poichè, come sempre ricorda in mio Maestro prof. Adriano Di Pietro, siamo giudici comunitari, sarebbe di buon auspicio che anche il Legislatore traesse le opportune conseguenze dall'impostazione giurisprudenziale della Corte Europea dei diritti dell'uomo (C. eur. 21.02.2008, causa C-18497/03, in RDT, 2008, IV, 181), in ordine alla quale la carenza di una tutela cautelare effettiva nel processo tributario sancirebbe la censura di manifesta irrazionalità, comportando una violazione dell'art. 6 CEDU.⁸⁸

E' opportuno infatti offrire risposte maggiormente "garantiste" (a favore del contribuente) che superino la mera lettera della legge, al fine di tutelare (da un punto di vista processuale, ma anche economico e sociale) il contribuente esposto alla concreta possibilità di subire un'azione esecutiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria, la quale potrebbe essere valutata come illegittima ed infondata nella sentenza conclusiva. L'effettiva attuazione di uno *c.d.* Stato di diritto (di nome e di fatto) deve assicurare (in modo formale e sostanziale) che la durata del processo non danneggi il contribuente in tema di accertamento della legittimità del diritto ("impositivo") avanzato

⁸⁷"Accertamento, stop in appello" (F. Sarracino, M. Tozzi), in *"Italia Oggi"* del 30 gennaio 2012.

⁸⁸ Codice Commentato del processo tributario di G. Bonolini M. Confortini (a cura di F. Tesauero), cit

dall'Erario ed evitare di esporre il primo a subire un danno irreparabile.

allegato n. 1)

SENTENZA N. 109 / ANNO 2012

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori:

- Alfonso	QUARANTA	Presidente
- Franco	GALLO	Giudice
- Luigi	MAZZELLA	"
- Gaetano	SILVESTRI	"
- Sabino	CASSESE	"
- Paolo Maria	NAPOLITANO	"
- Giuseppe	FRIGO	"
- Alessandro	CRISCUOLO	"
- Paolo	GROSSI	"
- Giorgio	LATTANZI	"
- Aldo	CAROSI	"
- Marta	CARTABIA	"
- Mario Rosario	MORELLI	"

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), promosso dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, nel procedimento cautelare vertente tra la s.p.a. Mazzoni Pietro e l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale II di Milano, con ordinanza pronunciata il 19 maggio 2011 e depositata il 24 maggio successivo, iscritta al n. 236 del registro

ordinanze 2011 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 48, prima serie speciale, dell'anno 2011.

Udito nella camera di consiglio del 4 aprile 2012 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto in fatto

1.- Nel corso di un procedimento instaurato a séguito dell'istanza proposta da una contribuente per ottenere, in via cautelare, la sospensione dell'esecuzione di tre sentenze tributarie di secondo grado impugnate per cassazione, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con ordinanza pronunciata il 19 maggio 2011 e depositata il 24 maggio successivo, ha sollevato – in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, primo comma, 111, primo e secondo comma (entrambi i commi anche in relazione all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata ed eseguita con legge 4 agosto 1955, n. 848, a sua volta «in relazione all'art. 10 Cost.»), e 113 della Costituzione – questione di legittimità dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413). La disposizione denunciata stabilisce 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». Il primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ. prevede, a sua volta, che «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407», Il primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ., infine, stabilisce che «Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. 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 la

esecuzione sia sospesa e che sia prestata congrua cauzione». In particolare, la Commissione tributaria regionale ha denunciato il menzionato art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui «non prevede la possibilità di sospensione dell'esecutività della sentenza di appello impugnata con ricorso per cassazione, quando dalla sua esecuzione possa derivare all'esecutato un "grave ed irreparabile danno"».

2. – Il giudice rimettente riferisce, in punto di fatto, che: a) con tre proprie sentenze, emesse in sede di appello, aveva rigettato – in riforma delle sentenze di primo grado ed in accoglimento dei gravami proposti dall'Agenzia delle entrate nei confronti della contribuente – i ricorsi proposti da una società per azioni avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'amministrazione finanziaria aveva richiesto il pagamento di alcuni tributi (l'IVA degli anni 2001 e 2002; l'IVA, l'IRPEG e l'IRAP del 2003) in ragione dell'asserita omessa fatturazione della cessione di materiale e dell'omessa regolarizzazione di fatture passive; b) le decisioni di appello erano motivate con il rilievo della mancanza della prova dell'assunto della ricorrente secondo cui i materiali acquistati dalla società per espletare un appalto ad essa commesso dalla s.p.a. Telecom erano stati consegnati alle imprese subappaltatrici solo «in conto lavorazione» e non a titolo di cessione non fatturata (cessione, invece, desumibile dalla dicitura «addebito materiali», risultante dalla documentazione acquisita in giudizio); c) la società contribuente aveva successivamente presentato tre distinti ricorsi per cassazione avverso le predette sentenze di appello, sostanzialmente riproponendo le censure rivolte agli avvisi di accertamento; d) nelle more dei giudizi di cassazione, la medesima contribuente aveva presentato alla Commissione tributaria regionale un'istanza di sospensione dell'esecuzione delle impugnate sentenze di secondo grado, invocando l'applicazione dell'art. 373 del codice di procedura civile e deducendo, quanto al *fumus boni iuris*, le stesse argomentazioni contenute nei ricorsi per cassazione e, quanto al *periculum in mora*, che dall'esecuzione della sentenza poteva derivarle grave

ed irreparabile danno, in considerazione dell'elevato importo della pretesa tributaria nonché delle difficoltà economiche in cui versava, tali da farle rischiare il dissesto, con conseguente perdita del posto di lavoro di tutti i propri 433 dipendenti.

3.– La Commissione tributaria regionale premette altresí, in punto di diritto, che – come eccepito dalla resistente Agenzia delle entrate – il denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 esclude espressamente l'applicabilità al processo tributario dell'art. 337 cod. proc. civ. e quindi, secondo «la grande maggioranza degli interpreti», esclude l'applicabilità anche dell'art. 373 cod. proc. civ., da esso richiamato, il quale prevede, al secondo periodo del primo comma, che «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 o che sia prestata congrua cauzione».

4.– Tanto premesso, il giudice a quo dichiara di riproporre, nella sostanza, le argomentazioni svolte dalla ordinanza n. 322 del 2009, emessa in data 13 ottobre 2008 dalla Commissione tributaria regionale della Campania, con la quale era stata sollevata analoga questione di legittimità costituzionale, dichiarata manifestamente inammissibile dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 217 del 2010. In particolare, il giudice rimettente afferma che la disposizione denunciata – nel consentire all'amministrazione finanziaria di procedere alla riscossione del tributo e degli accessori durante la pendenza del giudizio, senza prevedere in favore del contribuente, dal grado di appello in poi, alcuno strumento di tutela cautelare (salva la possibilità di ottenere, durante il giudizio di appello, la sospensione delle sole sanzioni, ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, recante «Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662»– viola: 1) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost., perché nel caso in cui – come nella specie – le pronunce di appello abbiano

riformato le sentenze di primo grado favorevoli al contribuente, irragionevolmente sottrae «almeno un grado di tutela cautelare» e provoca il «sacrificio inevitabile ed irreparabile dei diritti del contribuente», nonostante che il sistema processuale sia stato creato «a garanzia di diritti soggettivi tributari» e nonostante che la giurisprudenza della Corte di giustizia CE tenda ad «ampliare l'ambito applicativo della tutela cautelare»; 2) l'art. 24 Cost., perché – pur essendo la disponibilità di misure cautelari una componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost. – consente «l'assoggettamento del presunto debitore ad esecuzione forzata», imponendogli una sorta di solve et repete, con le ben note difficoltà di esperire procedimenti di ottemperanza o di esecuzione forzata nei confronti dell'amministrazione finanziaria rimasta soccombente al termine del giudizio, così che l'eventuale vittoria finale in giudizio «potrebbe configurarsi inidonea a costituire presupposto concreto per il ristoro»; 3) l'art. 53, primo comma, Cost., perché, in contraddizione con il principio di «accertata capacità contributiva», consente all'amministrazione finanziaria un «incontrastabile» prelievo di risorse, anche ove: 3.1.) il prelievo crei il pericolo di un grave ed irreparabile danno al contribuente; 3.2.) la situazione debitoria del contribuente non sia stata ancora definitivamente accertata; 3.3.) la decisione di appello sia, oltre che «provvisoria», anche «apparentemente erronea»; 4) l'art. 111, primo comma, Cost. e 6, comma 1, della sopra menzionata Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, «in relazione all'art. 10 Cost.», perché la limitatezza della tutela cautelare del contribuente nel processo tributario (limitatezza che non trova analogie neppure nell'ordinario processo amministrativo, il quale prevede una più ampia tutela negli artt. 98 e 111 dell'Allegato 1 al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, intitolato «Attuazione dell'articolo 44 della legge 18 giugno 2009, n. 69, recante delega al governo per il riordino del processo amministrativo») non può giustificarsi né su un inesistente principio costituzionale di preminenza dell'interesse dell'amministrazione finanziaria alla riscossione dei tributi né sulla disciplina della

riscossione frazionata di essi in pendenza di giudizio (cioè su una disciplina posta a tutela della sola amministrazione e comunque non sufficiente a garantire le ragioni del contribuente), con la conseguenza che l'irragionevolezza della differenziazione, sotto il profilo della tutela cautelare, di tale modello processuale rispetto a tutti gli altri modelli, impedisce di qualificare il processo tributario come «giusto processo»; 5) l'art. 111, secondo comma, primo periodo, Cost., perché obbliga il contribuente a soggiacere – «in attesa della conclusione della controversia, e delle decisioni di appello prima e di cassazione poi» – all'azione di riscossione dell'amministrazione «senza tutela specifica» e, quindi, non «in condizioni di parità» rispetto a questa; 6) gli artt. 111, secondo comma, secondo periodo, Cost. e 6, comma 1, della citata Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, «in relazione all'art. 10 Cost.», perché rende irragionevoli i tempi del giudizio, in quanto «il ritardo di giustizia» può «tradursi, attraverso il meccanismo di una esecuzione "provvisoria" che prescinda dal rischio di danno grave ed irreparabile per l'esecutato, in una sostanziale forma di "giustizia negata"»; 7) l'art. 113 Cost. (secondo cui la tutela giurisdizionale dei diritti ed interessi legittimi è «sempre» ammessa), perché sottrae al soccombente in appello ogni rimedio cautelare avverso l'attuazione di una pretesa tributaria che sia stata riconosciuta fondata solo da sentenze di secondo grado «non definitive» e «di dubbia legittimità».

5.— In ordine alla rilevanza della sollevata questione, il rimettente afferma che ricorrerebbero, nella specie, i presupposti per l'accoglimento dell'istanza di sospensione, dovendo ritenersi sussistenti: a) il *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare, data la non esauriente motivazione delle sentenze impugnate per cassazione (basate sul «labile e non privo di equivocità» elemento letterale della dizione «addebito materiali» riscontrata nella documentazione relativa alla consegna dei materiali alle imprese subappaltatrici) e dato il contrasto di tali sentenze con numerose pronunce di primo grado emesse dalle

Commissioni tributarie territorialmente competenti, le quali avevano accolto, invece, le convergenti ragioni della società contribuente e dei suoi subappaltatori; b) il periculum in mora, in quanto il pagamento (anche rateale) dell'importo complessivo indicato negli avvisi di accertamento, per l'entità del suo ammontare (pari a diversi milioni di euro), può cagionare alla ricorrente il dissesto o comunque elevatissime difficoltà economiche, tanto da comportare inevitabilmente una diminuzione di competitività e da rendere problematica per il futuro ogni successiva eventuale riconquista delle quote di mercato e dei livelli di occupazione attuali. Infine, sempre con riferimento alla rilevanza della questione, il giudice a quo rileva che – contrariamente a quanto prospettato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 217 del 2010 – la denunciata disposizione non può essere interpretata in modo da superare i suddetti dubbi di costituzionalità. Il rimettente perviene a tale conclusione in base a tre argomentazioni: una letterale; una sistematica; una autoritativa (fondata, cioè, sulla prevalente interpretazione dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 fornita dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza, anche costituzionale).

In primo luogo, sotto il profilo della lettera della legge, il giudice osserva che, mentre l'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede la possibilità di sospendere l'atto impugnato in pendenza del giudizio di primo grado, il denunciato art. 49 dello stesso decreto legislativo espressamente esclude l'applicazione dell'intero primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ. alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie, con ciò intendendo vietare in ogni caso la sospensione dell'esecutività delle decisioni tributarie. In caso contrario, prosegue il giudice, il legislatore avrebbe statuito «in forma chiara e diretta» l'applicabilità dell'art. 373 cod. proc. civ. alle impugnazioni delle sentenze tributarie. Ad avviso del rimettente, l'articolo impugnato, nell'escludere l'applicazione del divieto di sospendere l'esecuzione delle sentenze impuginate contenuto nel primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ., vieta, nello stesso

tempo, di sospenderne l'esecuzione anche nei casi in cui il secondo comma dello stesso art. 373 avrebbe consentito, invece, tale sospensione. La Commissione tributaria regionale, in particolare, afferma che è «del tutto oscuro il meccanismo interpretativo diretto» a rendere applicabile alle sentenze tributarie l'art. 373 cod. proc. civ. e ritiene altresì «non significativa» la circostanza che la lettera della disposizione denunciata che è inapplicabile a tali sentenze sia la regola del divieto di sospensione (posta dal primo periodo del primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ.) sia l'eccezionale possibilità di sospensione (prevista dal secondo periodo dello stesso primo comma dell'art. 373).

In secondo luogo, sotto il profilo sistematico, la Commissione tributaria rileva che: a) la disposizione denunciata, in quanto norma speciale riguardante le sentenze tributarie di appello, rende inapplicabile la disciplina cautelare dettata per il procedimento di primo grado (l'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce, infatti, che nel procedimento di appello si osservano le norme previste per il procedimento di primo grado solo «in quanto applicabili»); b) la normativa processuale tributaria, sul punto, è «specificata» e «prescinde totalmente dalla disciplina dell'esecutività delle sentenze civili»; c) l'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, nell'introdurre la possibilità, in grado di appello, della sospensione dell'esecuzione delle sole sanzioni, presuppone che il combinato disposto degli artt. 47, 49 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preveda già tale potere.

In terzo luogo, sotto il profilo dei precedenti in materia, il giudice a quo osserva che la disposizione denunciata è stata intesa come espressiva del divieto di sospendere l'esecuzione delle sentenze tributarie d'appello sia dall'Amministrazione finanziaria (circolare 98/E/2006; circolare 73/E/2001); sia dalla giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione (sentenze n. 21121 e n. 7815 del 2010, ancorché anteriori alla sopra citata sentenza della Corte costituzionale n. 217 del 2010); sia dalla stessa giurisprudenza della Corte costituzionale (sentenza n.

165 del 2000; nonché «un corollario di ordinanze tra il 2000 ed il 2001»).

Considerato in diritto

1. – La Commissione tributaria regionale della Lombardia dubita – in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, primo comma, 111, primo e secondo comma (entrambi i commi in relazione all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata ed eseguita con legge 4 agosto 1955, n. 848, a sua volta «in relazione all'art. 10 Cost.»), e 113 della Costituzione – della legittimità dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), il quale stabilisce 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». La suddetta Commissione tributaria – preso atto che, in base al primo comma dell'art. 337 del codice di procedura civile, «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407» e che, in forza del primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ., «Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. 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 la esecuzione sia sospesa e che sia prestata congrua cauzione» – afferma che il denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 viola gli evocati parametri costituzionali, nella parte in cui «non prevede la possibilità di sospensione dell'esecutività della sentenza di appello impugnata con ricorso per cassazione, quando dalla sua esecuzione possa derivare all'esecutato un "grave ed irreparabile danno"». In particolare, secondo la medesima Commissione, la disposizione censurata si pone in

contrasto con: a) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost., perché nel caso di ricorso per cassazione avverso pronunce di appello riformatrici di sentenze di primo grado favorevoli al contribuente (come nella specie), irragionevolmente sottrae «almeno un grado di tutela cautelare» e provoca il «sacrificio inevitabile ed irreparabile dei diritti del contribuente», rendendo privi di garanzia processuale i «diritti soggettivi tributari»; b) l'art. 24 Cost., perché, nonostante che la disponibilità di misure cautelari sia essenziale al diritto di difesa giudiziale, consente «l'assoggettamento del presunto debitore ad esecuzione forzata», imponendogli una sorta di solve et repete, così che la sua vittoria finale in giudizio «potrebbe configurarsi inidonea a costituire presupposto concreto per il ristoro»; c) l'art. 53, primo comma, Cost., perché, in violazione del principio di «accertata capacità contributiva», consente all'amministrazione finanziaria, sulla base di una sentenza ancora non definitiva, un «incontrastabile» prelievo delle risorse del contribuente, anche quando la sentenza sia «apparentemente erronea» ed il prelievo crei il pericolo di un grave ed irreparabile danno al contribuente medesimo; d) l'art. 111, primo comma, Cost. e 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, «in relazione all'art. 10 Cost.», perché, limitando irragionevolmente la tutela cautelare del contribuente, impedisce che il processo tributario possa considerarsi un «giusto processo»; e) l'art. 111, secondo comma, primo periodo, Cost., perché obbliga il contribuente, nelle more della definizione del giudizio, a soggiacere, privo di tutela specifica, all'azione di riscossione dell'amministrazione e, quindi, non lo pone «in condizioni di parità» rispetto a questa; f) gli artt. 111, secondo comma, secondo periodo, Cost. e 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, «in relazione all'art. 10 Cost.», perché rende irragionevoli i tempi del giudizio, in quanto «il ritardo di giustizia» può «tradursi, attraverso il meccanismo di una esecuzione "provvisoria" che prescinda dal rischio di danno grave ed irreparabile per l'esecutato, in una sostanziale

forma di "giustizia negata"»; g) l'art. 113 Cost., perché, sottraendo al soccombente in appello ogni rimedio cautelare avverso la sentenza di secondo grado impugnata per cassazione, viola il principio secondo cui la tutela giurisdizionale dei diritti ed interessi legittimi è «sempre» ammessa.

2.- La questione non è fondata, perché la disposizione impugnata può essere interpretata in modo da superare i prospettati dubbi di legittimità costituzionale.

2.1.- Il giudice a quo muove dal presupposto interpretativo che il denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 esclude l'applicabilità dell'art. 373 cod. proc. civ. alla sentenza tributaria di appello e, quindi, la possibilità, prevista da tale articolo, di sospendere l'esecuzione della sentenza di appello impugnata con ricorso per cassazione, nel caso in cui dalla sua esecuzione possa derivare un «grave ed irreparabile danno».

Il rimettente basa tale assunto interpretativo su tre distinte argomentazioni, nessuna delle quali è, però, fondata.

2.1.1.- In primo luogo, la Commissione tributaria regionale osserva, dal punto di vista delle littera legis, che il denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992, escludendo espressamente l'applicazione del primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ. al caso di impugnazione delle sentenze tributarie, vieta la sospensione dell'esecuzione di dette sentenze.

Come già osservato da questa Corte nella sentenza n. 217 del 2010, la lettera della disposizione impugnata consente un'interpretazione diversa da quella accolta dal rimettente. Quest'ultima disposizione testualmente stabilisce che è «esclusa» l'applicazione al processo tributario dell'art. 337 cod. proc. civ. Il primo comma di tale articolo, a sua volta, statuisce che l'impugnazione delle sentenze non ha effetto sospensivo dell'esecuzione di queste, fatte «salve le disposizioni degli artt. 283, 373 [...] e 407». Il primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ. (fatto salvo, come visto, dal primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ.), da un lato, ribadisce che il ricorso per cassazione, al

pari delle altre impugnazioni, non sospende l'esecuzione della sentenza e, dall'altro, consente che il giudice di appello, «su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno», disponga «che la esecuzione sia sospesa e che sia prestata congrua cauzione». Una siffatta concatenazione di norme può essere intesa anche nel senso che è «esclusa» l'applicazione al processo tributario della regola (fissata dal primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ.) secondo cui le impugnazioni delle sentenze non hanno effetto sospensivo dell'esecuzione di queste. In tal modo si renderebbero applicabili, proprio perché non più "eccezionali", le ipotesi di sospensione cautelare dell'esecuzione della sentenza impugnata previste dagli «artt. 283, 373 [...] e 407» cod. proc. civ. e fatte salve dallo stesso art. 337 del medesimo codice.

In particolare, nella citata sentenza di questa Corte n. 217 del 2010 si è prospettata una «possibile interpretazione» della disposizione denunciata, articolata sui seguenti passaggi argomentativi: 1) «il contenuto normativo dell'art. 337 cod. proc. civ. (inapplicabile al processo tributario, per l'espresso disposto della norma censurata) è costituito da una regola ("L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa") e da una eccezione alla stessa regola ("salve le disposizioni degli artt. [...] 373 [...]")»; 2) «l'art. 373 consta anch'esso, al primo comma, di una regola (primo periodo: "Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza") e di una 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 o che sia prestata congrua cauzione"); 3) «l'inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione censurata – della regola, sostanzialmente identica [della non sospendibilità della sentenza per effetto dell'impugnazione della sentenza], contenuta nell'art. 337 cod. proc. civ. e nel primo periodo del primo comma

dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo

tributario anche delle sopraindicate "eccezioni" alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospendibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione».

2.1.2.– Con la seconda argomentazione il rimettente rileva che: a) la disposizione denunciata, in quanto norma speciale riguardante le sentenze tributarie di appello, rende inapplicabile la disciplina cautelare dettata per il procedimento di primo grado (l'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce, infatti, che nel procedimento di appello si osservano le norme previste per il procedimento di primo grado solo «in quanto applicabili»); b) la normativa processuale tributaria, sul punto, è «specificata» e «prescinde totalmente dalla disciplina dell'esecutività delle sentenze civili»; c) l'art. 19 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, c.133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), nell'introdurre la possibilità, in grado di 1° appello, della sospensione dell'esecuzione delle sole sanzioni, presuppone che il combinato disposto degli artt. 47, 49 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preveda il potere di sospendere l'esecuzione della sentenza.

Anche tali rilievi non sono di ostacolo alla suddetta interpretazione adeguatrice. È sufficiente osservare al riguardo, seguendo l'ordine argomentativo del rimettente, che:

a) non è pertinente il richiamo all'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, perché la sollevata questione attiene all'applicabilità alle sentenze tributarie di appello del secondo periodo del primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ., che prevede la sospensione dell'esecuzione di tali sentenze, e non attiene all'applicabilità nel grado di appello di norme previste per il procedimento di primo grado;

b) l'interpretazione della disposizione denunciata, contrariamente a quanto sembra sostenere il rimettente, concerne la specifica disciplina del processo tributario;

c) la previsione della sospensione, in grado di appello, dell'esecuzione delle sanzioni tributarie, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, riguarda la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato e non della sentenza di appello impugnata per cassazione.

Né potrebbe obiettarsi che la disciplina della riscossione frazionata dei tributi in pendenza del giudizio surrogerebbe, rendendola inutile, la sospensione dell'esecuzione delle sentenze impugnate per cassazione. Come riconosciuto dallo stesso rimettente, infatti, tale disciplina è dettata prevalentemente a tutela dell'amministrazione e, comunque, nella sua parzialità, non è sufficiente a garantire in via cautelare le ragioni del contribuente nell'ipotesi di impugnazione per cassazione della sentenza tributaria d'appello.

2.1.3.– Con la terza argomentazione, il giudice a quo deduce che l'interpretazione da lui accolta della disposizione denunciata è stata sostenuta sia dall'Amministrazione finanziaria, sia dalla giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione, sia dalla giurisprudenza di questa stessa Corte.

Tale argomentazione non può considerarsi decisiva, data l'incontestata mancanza di un diritto vivente circa l'interpretazione della suddetta disposizione che escluda l'applicazione al processo tributario dell'art. 373 del cod. proc. civ. Assume, dunque, rilievo la plausibilità della prospettata interpretazione adeguatrice.

Come già rilevato, con la più volte citata sentenza n. 217 del 2010 questa Corte ha prospettato la possibilità di interpretare il comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 nel senso che esso non impedisce al giudice di sospendere l'esecuzione delle sentenze tributarie d'appello ai sensi dell'art. 373 cod. proc. civ.

La giurisprudenza è ormai prevalentemente orientata a ritenere possibile tale interpretazione.

In particolare, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 2845 del 2012 (la più recente resa in materia da tale Corte e l'unica che abbia vagliato ex professo la suddetta interpretazione adeguatrice), nel richiamare espressamente a sostegno la suddetta sentenza n. 217 del 2010, ha pronunciato, nell'esercizio della propria funzione nomofilattica, il seguente principio di diritto: «Al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione». Anche lo stesso organo giurisdizionale rimettente, successivamente all'ordinanza introduttiva del presente giudizio, ha riconosciuto, con sentenza n. 9 del 20 giugno 2011, che la lettura dell'art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 data da questa Corte con la sentenza n. 217 del 2010 ha fornito una condivisibile possibilità di **«rimeditazione interpretativa» dell'intera disciplina relativa alla sospensione cautelare dell'esecuzione delle sentenze tributarie sia di primo che di secondo grado.**

2.2.– Dalla riscontrata possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione denunciata discende, dunque, la non fondatezza della questione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevata dalla Commissione tributaria

regionale della Lombardia con l'ordinanza indicata in epigrafe, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, primo comma, 111, primo e secondo comma (entrambi i commi anche in relazione all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata ed eseguita con legge 4 agosto 1955, n. 848, a sua volta in relazione all'art. 10 della Costituzione), e 113 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale,
Palazzo della Consulta, il 16 aprile 2012.

F.to:

Alfonso QUARANTA, Presidente

Franco GALLO, Redattore

abriella MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 26 aprile 2012.

Il Direttore della Cancelleria *F.to: MELATTI*

allegato n. 2)

Sez. 5 Sent. n. 2845/ 2012

**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta	dagli	Ill.mi	Sigg.ri	Magistrati:
Dott.	MERONE	Antonio	-	Presidente -

Dott.	DI	IASI	Camilla	-	Consigliere	-
Dott.	IACOBELLIS		Marcello	-	Consigliere	-
Dott.	BOTTA	Raffaele	-	rel.	Consigliere	-
Dott.	OLIVIERI	Stefano	-		Consigliere	-

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso R.G. 20805/10 proposto da:
 Richard Ginori 1735 S.p.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, viale Bruno Buozzi 102, presso gli avv.ti prof. RUSSO PASQUALE e Guglielmo Frasoni, che la rappresentano e difendono, giusta delega a margine del ricorso;
 - ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende per legge;
 - controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana (Firenze), Sez. 09, n. 20/09/10, del 15 gennaio 2010, depositata il 19 marzo 2010, non notificata;

e sul ricorso RG 217/11 proposto da:
 Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende per legge;
 - ricorrente -

contro

Richard Ginori 1735 S.p.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, viale Bruno Buozzi 102, presso gli avv.ti prof. Pasquale Russo e Guglielmo Frasoni, che la rappresentano e difendono, giusta delega in calce al controricorso;
 - controricorrente -

avverso il provvedimento inter partes pronunciato della Commissione Tributaria Regionale della Toscana (Firenze), il 15 ottobre 2010, con il quale si dispone la sospensione dell'efficacia esecutiva della Sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana (Firenze), Sez. 09, n. 20/09/10, del 15 gennaio 2010, depositata il 19 marzo 2010, non notificata (oggetto del ricorso per cassazione R.G. 20805/10);
 Udita la relazione svolta nella Pubblica Udienza del 18 gennaio 2012 dal Relatore Cons. Raffaele Botta;
 Udito gli avv.ti Guglielmo Frasoni e Pasquale Russo per la società contribuente e l'avv. Gianna Galluzzo per l'Avvocatura Generale dello Stato;

Udito il P.M., nella persona del sostituto Procuratore Generale Dott. DEL CORE Sergio, che ha concluso per il rigetto del ricorso RG.20805/10 e per l'accoglimento del ricorso RG. 217/11. SVOLGIMENTO DEL PROCESSO La controversia concerne l'impugnazione con distinti ricorsi di tre avvisi di accertamento, con i quali, sulla base di una verifica della Guardia di Finanza, venivano operati diversi recuperi di imposta ai fini delle imposte dirette e dell'IVA per le annualità 2000-2002. La Commissione adita, riuniti i ricorsi, li accoglieva parzialmente. Proponevano appello l'Ufficio in via principale e la società contribuente in via incidentale, ciascuno per i capi ad essi sfavorevoli. Con la sentenza in epigrafe era accolto l'appello principale e rigettato l'appello incidentale. Successivamente, il 15 ottobre 2010, la Commissione Tributaria Regionale, su istanza di parte, adottava un provvedimento di sospensione ex art. 373 c.p.c., della predetta sentenza. Avverso la sentenza di merito propone ricorso la società contribuente con trentacinque motivi, illustrati anche con memoria. Resiste l'amministrazione con controricorso.

Avverso il provvedimento di sospensione della sentenza propone ricorso per cassazione l'amministrazione, ricorso fondato su un unico motivo con il quale si denuncia l'inapplicabilità nel processo tributario delle disposizioni di cui all'art. 373 c.p.c., e l'adozione del provvedimento cautelare da parte del giudice tributario in carenza di potere. Resiste la società contribuente con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente deve essere disposta la riunione dei ricorsi in esame stante la stretta correlazione tra i provvedimenti impugnati con l'uno (diretto all'impugnazione della sentenza di merito) e con l'altro (diretto all'impugnazione del provvedimento di sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza di merito) dei predetti ricorsi, procedendo poi alla valutazione del ricorso proposto avverso la sentenza di merito. Con il primo motivo di tale ricorso, la società ricorrente lamenta un vizio di motivazione consistito nella mancata esposizione del percorso logico giuridico seguito dal giudice di merito per pervenire alla decisione adottata. Il motivo non è fondato, in quanto occorre, ai fini di giudicare la sufficienza della motivazione, una lettura integrale ed integrata della sentenza, dalla quale emerge un analitico esame dei motivi in fatto e in diritto allegati dalle parti, in un prisma di considerazioni valutative che non si limitano ad una mera esposizione "esterna" della narrazione fatta dalle parti nei rispettivi scritti, ma approfondisce le ragioni per le quali la sentenza di prime cure non regge ad un vaglio critico della decisione.

Con il secondo, terzo, quarto e quinto (e quinto bis, essendo esposti due motivi con lo stesso numero 5) motivo di ricorso, la società ricorrente contesta, sotto vari profili di violazione di legge e vizio di motivazione, la decisione impugnata relativamente alla contestazione erariale di omessa contabilizzazione di ricavi

su

differenze

di

inventario.