Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

I TEMI ATTUALI DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

"Gli orientamenti della giurisprudenza in materia di misure cautelari "

Giuliana Passero

Aula Magna del Palazzo di Giustizia
Milano, 23,24 novembre 2012

Sospensiva

Art. 47 d.Lgs n. 546/92

"Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato…"

Presupposti:

- **fumus boni juris**: probabilità, discrezionalmente valutata a seguito di un sommario esame, della fondatezza delle ragioni esposte dal ricorrente;
- **periculum in mora**: grave ed irreparabile danno derivante dall'esecuzione dell'atto impugnato

- onere della prova in capo al contribuente;
- non è richiesta l'attualità del danno, che può essere anche futuro, purchè certo e diretto.

Il quadro normativo

Normativa di riferimento:

D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546

Codice procedura civile

Art. 49: alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del c.p.c., salvo quanto disposto dal d.Lgs. N. 546/92

Esclusioni specifiche

Divieto applicazione **art. 337 c.p.c.**, secondo cui l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa

Art. 61: nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono sono incompatibili con le disposizioni della sezione II sull'appello

Disciplina dell'esecuzione delle sentenze

Problema

della sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado

→

L'art. 49 del d.Lgs. n. 546/1992, dispone che alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni Tributarie si applicano le disposizioni del c.p.c.,

escluso l'art. 337

↓

Il giudice tributario d'appello viene così privato del potere di <u>sospendere</u> l'efficacia esecutiva sia della sentenza di primo grado in pendenza di appello (art. 283 c.p.c.) sia della sentenza di secondo grado in pendenza del ricorso per Cassazione (art. 373 c.p.c.)

DIBATTITI DOTTRINALI E GIURISPRUDENZIALI

La questione in concreto---> Sentenza: riscossione provvisoria

La sentenza emessa dai giudici d'appello riesamina sia il merito che il diritto della sentenza di primo grado ed ha efficacia sostitutiva

Dopo la notifica dell'atto di accertamento (IVA e IMPOSTE DIRETTE) imposte, interessi, escluse sanzioni sono iscritti al 50%.
Dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso
sono riscossi imposte, interessi e sanzioni.
Dopo la sentenza che accoglie il ricorso sono riscossi imposte, sanzioni ed interessi per l'ammontare risultante dalla sentenza.
Con la sentenza d'appello anche se viene presentato ricorso per cassazione deve essere versato ovvero rimborsato il residuo
o l'intero importo determinato dalla stessa

Posizione della Giurisprudenza

DIVISA

Sul riconoscimento o meno dei **poteri di sospensione da Parte del Giudice d'appello,** a seconda che:

La domanda del contribuente abbia ad **Oggetto**

Il provvedimento autoritativo impugnato
(avviso di accertamento, cartella di pagamento)

La sentenza dei giudici di primo grado

A favore della sospensione da parte del Giudice d'appello

↓

L'art. 49 del dlgs n. 546/1992 è finalizzato solo a sancire l'inapplicabilità al processo tributario della regola che attribuisce immediata e diretta efficacia alle sentenze civili e non ad escludere l'operatività delle norme sulla sospensione che quella efficacia esclusiva presuppongono

N.B. Il rinvio operato dall'art. 49 all'art. 337 c.p.c. è l'unico argomento sostenuto per negare la tutela cautelare nel processo d'impugnazione, non vi è alcuna norma del processo tributario che espressamente neghi la sospensibilità dell'atto impugnato

Orientamento contrario alla sospensione

Posizione della Corte Costituzionale

DUBBI DI LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE

La Corte respinge le censure di legittimità costituzionale, non rileva violazioni degli artt. 3 e 24 Cost

Sent. n. 165/2000 e Ordinanze n. 325/2001 e n. 217/2000

Ordinanza n. 119/2007

La decisione della Corte Costituzionale n° 217/10

La decisione della Corte Costituzionale n° 217/10, 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. Corte Costituzionale, n° 281/10), il cui disconoscimento rappresenterebbe un'inaccettabile carenza all'interno dello c.d. Stato di Diritto.

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.

L'interpretazione “costituzionalmente orientata”

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).

La soluzione prospettata dalla Corte Costituzionale

- 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.

La sentenza n.109/2012 della Corte Costituzionale

- Con sentenza n.109/2012, la Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Ctr Lombardia, ritenendo che l'art. 49 del D.lgs 546/1992 può essere interpretato "in modo da superare i prospettati dubbi di legittimità costituzionale".
- Più precisamente, i giudici della Consulta, dopo aver richiamato la sentenza n. 217/2010, con cui la Corte costituzionale si era già espressa nello stesso senso, hanno elaborato il seguente ragionamento:

a) l’articolo 49 del Dlgs 546/1992 stabilisce che alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie “si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del c.p.c., escluso l'art. 337”, prevede, quindi, l’inapplicabilità al processo tributario dell’articolo 337 cpc

b) l’articolo 337, primo comma, cpc prevede che “L’esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli… 373…”, fissa, pertanto, una regola (l’esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell’impugnazione della stessa) e una eccezione alla stessa (l’articolo 373 cpc)

c) l’articolo 373, primo comma, cpc, stabilisce, a sua volta, 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 e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione”.

Si evince quindi,

---una regola identica a quella sancita dall’articolo 337 cpc (il ricorso per cassazione non sospende l’esecuzione della sentenza)

--- e una eccezione alla stessa (il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può disporre la sospensione dell’esecuzione della medesima sentenza).

In considerazione di tale quadro normativo, i giudici costituzionali hanno ritenuto che l'inapplicabilità al processo tributario della regola della "non sospendibilità della sentenza per effetto dell'impugnazione della sentenza" sancita dagli articoli 337 e 373 del codice di procedura civile non comporta necessariamente l'inapplicabilità anche dell'eccezione alla regola e, conseguentemente, non esclude di per sé la sospendibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione.

Più precisamente, affermano che:

"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 piú "eccezionali", le ipotesi di sospensione cautelare dell'esecuzione della sentenza impugnata previste dagli «artt. 283, 373 [...] e 407» c.p.c. e fatte salve dallo stesso art. 337 del medesimo codice".

È, dunque, questa l’interpretazione costituzionalmente orientata della norma, capace di salvare da censure di incostituzionalità l’articolo 49 del Dlgs 546/1992.

La Corte di Cassazione

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).

La citata sentenza ha enucleato 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…".***

	Presentate nel 2011	Decise nel 2011	Accolte	Respinte
CTP Torino	2778	2292	1003 (43,8%)	1.289 (56,2%)
CTR	**82**	**50**	**16 (32 %)**	**34 (68 %)**
Tot	2860	2342		
	Ricorsi 2011	**% sospensioni**		
CTP	7792	2778 (35%)		
	Appelli 2011	% sospensioni		
CTR	2472	82 (3,3 %)		
Ist.ex art 373 C.P.C.	**Presentate nel 2011**	**Decise nel 2011**	**Accolte**	**Respinte**
C.T.R.	**15**	**3**	**1**	**2**

Sulla scorta della giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione come sopra ricordata, la CTR Torino ha emesso provvedimenti conformi:ex multis

Ordinanza n. 24/36/12 di rigetto per non aver la contribuente radicato ricorso avanti la Suprema Corte

La Commissione rilevato che l'istituto della inibitoria di cui all'art. 373 del cpc è direttamente applicabile al processo tributario in forza della interpretazione costituzionalmente orientata di cui all'ordinanza della Corte Costituzionale 17.6.2010 n. 217;

La Commissione ritenuto che l'art. 373 cpc condiziona l'ammissibilità dell'istanza a due presupposti processuali ed uno sostanziale : che l'ammissibilità è condizionata all'avvenuta iscrizione del processo di Cassazione nel ruolo generale della Corte, così come dispone l'art. 131 disp. Att. Cpc, iscrizione che deve essere documentata da parte ricorrente; che , ancora, anche sul piano processuale l'istanza è subordinata al fatto che sia in atto una esecuzione coattiva, che il terzo requisito consiste nel grave ed irreparabile danno che al ricorrente esucutato possa derivare dall'esecuzione in atto;

La Commissione considerato che parte ricorrente non ha provato al pendenza del giudizio di Cassazione, mediante il rilascio del certificato da parte della Cancelleria della Suprema Corte; che parte ricorrente ha enunciato:

1) la sussistenza del fumus boni iuris, sussistente sotto il profilo della non manifesta infondatezza del ricorso, per Cassazione;
2) la susistenza del periculum in mora consistente nel fatto che 21 immobili sono gravati da ipoteca legale e nei fatti la società è bloccata nella sua attività immobiliare

La Commissione , preso atto che la società ricorrente ha proceduto al pagamento rateale dell'importo iscritto a ruolo pari ad euro 472.268,05 e che alla data dell'istanza la società aveva versato 310.320,78 e che rendere liberi gli immobili colpiti da ipoteca legale, poteva prestare fideiussione bancaria.

Considerato la tipologia della richiesta la Commissione decide di compensa le spese di giudizio.

Ordinanza 11/38/12 di accoglimento con prestazione di garanzia fideiussoria o bancaria

- vista l'istanza di parte ricorrente, con la quale è stata richiesta la sospensione della efficacia esecutiva della sentenza resa da questa Commissione Tributaria Regionale n. 58/38/08,
in pendenza del giudizio di legittimità radicato con ricorso 2.2.2010;
- considerato che, a mente dell'art. 49 del D. Lgs. n. 546/1992, 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.", con conseguente applicabilità dell'art. 373 c.p.c. non espressamente escluso, né dalla predetta norma, né da altre disposizioni del D. Lgs. n. 546/1992;
- considerato che, a mente dell'art.61 del D. Lgs. n. 546/1992, sono applicabili al giudizio di appello le norme che disciplinano il giudizio di primo grado, tra le quali rientra anche il disposto di cui all'art. 47 dello stesso decreto legislativo che disciplina più propriamente l'istituto della sospensione dell'atto impugnato e non anche la sospensione della sentenza;

- considerato che, a mente dell'art. 19 del D. Lgs. n. 472/1997, è stata espressamente prevista, per le sanzioni, la sospensione cautelare in fase di impugnazione della efficacia esecutiva delle sentenze tributarie sfavorevoli al contribuente;
- ritenuto che il limite riconducibile alla lettera dell'art. 49 del D. Lgs. n. 546/1992, ove interpretato in senso restrittivo – e così nel senso di escludere la sospensione della efficacia esecutiva delle sentenze tributarie, sia in grado di appello, sia nel grado di legittimità -, risulterebbe in palese contrasto con gli artt. 24, co.2, e 111 della Costituzione, oltre che con il dato letterale della stessa disposizione in esame in cui, ripetesi, non si menziona espressamente l'art. 373 c.p.c., bensì ed unicamente l'art. 337 dello stesso codice;
- ritenuto, quindi, applicabile il beneficio della sospensione disciplinato dall'art. 373 c.p.c. e considerate le esigenze di tutela cautelare di entrambe le parti, e così la sussistenza, allo stato, per parte ricorrente, della possibile rilevanza degli oneri economici da affrontare e, per parte erariale, della possibile perdita e/o

diminuzione delle garanzie patrimoniali;
- visti gli artt. 373, co. 1, c.p.c., 47, 49 e 61 del D. Lgs. n. 546/1992;

P.Q.M.

la Commissione Tributaria Regionale per il Piemonte, Sezione XXXVIII^, dispone la sospensione della efficacia esecutiva della sentenza di questo stesso giudice n. 58/38/08 sino all'esito del giudizio di legittimità, subordinando il predetto beneficio alla prestazione, entro 90 giorni dalla data di comunicazione della presente ordinanza, da parte del ricorrente di fideiussione bancaria o assicurativa, di durata annuale e con rinnovo alla prima scadenza per ciascuna delle annualità successive, commisurata all'importo del credito erariale complessivo riconducibile alla sentenza sospesa, per tributi, sanzioni ed interessi di legge maturati ad oggi.

Si comunichi.

Così deciso nella Camera di Consiglio del 30 gennaio 2012.

IL RELATORE

IL PRESIDENTE

Ordinanza 1/38/11 di accoglimento della sospensione della sentenza di 1^ grado e fissazione dell'udienza di merito (con prestazione di garanzia fideiussoria)

La Commissione valutata l'incidenza dei reciproci interessi, da un lato, l'interesse dello Stato al sollecito percepimento del tributo e delle sanzioni, dall'altro, quello della Società appellante a non vedersi privata delle disponibilità finanziarie, per lo svolgimento delle normali attività, in questo momento di difficoltà del settore (auto) in cui opera, tenuto conto della richiesta subordinata dell'ufficio;

P.Q.M.

concede la richiesta sospensiva, previa prestazione di garanzia fideiussoria (bancaria o assicurativa) da eseguire entro 45 gg. dalla comunicazione della presente ordinanza. Fissa per la trattazione del merito all'udienza del 16 maggio 2011 ore 9.30.

24 GEN. 2011

Il relatore

Il Presidente