

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

Uno dei maggiori problemi, tutt'ora irrisolti, concernenti il processo tributario, è certamente quello dell'applicabilità dello strumento cautelare in sede di giudizio di impugnazione. La questione è tornata di stringente attualità a seguito di nuove pronunce sul tema da parte della Corte Costituzionale, che è intervenuta abbastanza di recente prima con la sentenza 17 giugno 2010, n. 217, poi con la successiva - sostanzialmente "riproduttiva" della precedente - 26 aprile 2012, n. 109¹, e da ultimo con l'ordinanza 11 luglio 2012, n. 181. E' dunque opportuno affrontare la problematica, evidenziando le diverse tesi che si contendono il campo e la soluzione volta per volta data dalla Consulta, investita a più riprese della questione di legittimità costituzionale di una normativa che è stata interpretata dai giudici rimettenti come "escludente" la tutela cautelare, nel processo tributario, nei gradi successivi al primo.

1. L'interpretazione "restrittiva"

Tutta la problematica di cui si discute "nasce" essenzialmente dal disposto dell'art. 49, D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, là dove dispone 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 norma è stata intesa - con quella che ci sembra, da un punto di vista di stretto diritto positivo, l'interpretazione preferibile da accogliere - 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 presa di posizione del legislatore in materia.

Diverse sono le motivazioni a sostegno di tale tesi.

A) Come noto, il processo civile, dopo la novella operata con L. 26 novembre 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 (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). Analoga possibilità di sospensiva, ad opera del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata, è prevista dagli artt. 373 (ricorso per cassazione), 401 (revocazione) e 407 (opposizione di terzo, che peraltro non rileva nel processo

¹ 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.

tributario²), 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". L'articolo in questione dunque, nel primo comma, ha riguardo a quelle disposizioni che consentono in via generale la sospensione dell'esecuzione della sentenza oggetto di gravame, a seconda dei casi, ad opera del giudice dell'impugnazione (appello) o dello stesso giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata (ricorso per cassazione, revocazione, opposizione di terzo, irrilevante peraltro, come già evidenziato, nel processo tributario); nel secondo comma prevede, invece, la possibilità di sospensione del processo, qualora si invochi l'autorità di una sentenza - pronunciata in un diverso processo - che sia oggetto di impugnazione.

Invero la presunta inapplicabilità al processo tributario dell'art. 337, 1° comma, *prima parte* - che determinerebbe la sospensione dell'esecuzione a seguito dell'impugnazione³ - "confligge" con quanto stabilito dall'art. 68, D. Lgs. n. 546/92, che, viceversa, prevede una immediata - parziale o totale - esecutività della sentenza. Su tali basi bisogna ritenere che l'esclusione disposta dal citato art. 49 vada riferita alla *seconda parte* del 1° comma dell'art. 337; da ciò consegue l'inammissibilità della sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata a norma degli artt. 283, 373 e 401 c.p.c., e dunque l'impossibilità di una tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio. Per effetto dell'esclusione del 2° comma dello stesso art. 337, consegue altresì - il tema peraltro esula dalla presente indagine - il divieto di sospensione del processo tributario, anche qualora nello stesso sia invocata l'autorità di una sentenza pronunciata in un diverso processo ed oggetto di doglianza.

Quanto osservato (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 tributario⁴, che "prende luogo" dell'atto stesso⁵. Titolo legittimante la riscossione sarebbe dunque la sentenza del giudice tributario, *se e nella misura* in cui riconosce fondato l'atto impositivo.

² Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2007, 18 ss.

³ "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": così M. NARDELLI, *La Corte di cassazione ammette la sospensione della sentenza d'appello nel processo tributario*, in *Corr. trib.* n. 19, 2012, 1488.

⁴ Ritengono che "le sentenze della commissione tributaria ... costituiscono titolo per la riscossione ... dell'imposta e degli interessi", P. RUSSO - G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 309 s.

⁵ In proposito si trova affermato in giurisprudenza (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 pronuncia 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*

A prescindere dal verificare se la riscossione sia legittimata, nell'ipotesi di cui si discute, *esclusivamente* dalla sentenza del giudice tributario o da questa *insieme* all'atto impositivo dell'Amministrazione, è fuor di dubbio che in ogni caso, accogliendo questa interpretazione, sarebbero in teoria astrattamente applicabili nel processo tributario le norme del codice di rito sulla sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza⁶, norme la cui applicazione, come osservato, è peraltro esclusa dal più volte citato art. 49.

In proposito non si può peraltro fare a meno di ricordare, come vedremo, che vi è un'interpretazione, contraria a quella accolta, che ravvisa *sempre* nell'atto dell'Amministrazione, anche a seguito di sentenza del giudice tributario, il titolo legittimante la riscossione⁷.

B) L'art. 47, D. Lgs. n. 546/92, 1° comma, prevede espressamente (ed esclusivamente) la competenza della Commissione tributaria provinciale, 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 dicembre 1991, n. 413, il cui art. 30, 1° comma, 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 esame⁸. Una diversa interpretazione porrebbe evidenti questioni di

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”.

⁶ 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”.

⁷ Per quest'ordine di idee v. 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 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.

⁸ L'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.

legittimità costituzionale dell'art. 61 citato, qualora lo si interpretasse come “legittimante” una istanza cautelare in secondo grado⁹, mediante applicazione del disposto dell'art. 47: palese appare infatti, in tal caso, la violazione dei sopra visti principi e criteri direttivi contenuti nell'art. 30, 1° comma, lett. h), della legge delega. Diverso è il discorso, come vedremo, di una possibile incostituzionalità dell'art. 30 in esame, in quanto limitativo della tutela cautelare nei gradi del processo tributario successivi al primo; quel che è certo è che, “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 sentenza impugnata, in capo al giudice di appello, con *esclusivo riferimento* alla materia sanzionatoria¹⁰ – senza estensione, dunque, alla parte di sentenza attinente alla riscossione del tributo – ex art. 19, 2° comma, D. Lgs. n. 472/97, prima citato¹¹.

Quanto sin qui detto fa riferimento a quella che è, a nostro modo di vedere, la soluzione normativa sul punto; altro discorso, come già anticipato, è vedere se tale soluzione sia o meno conforme ai principi costituzionali, ma di questo ci occuperemo in seguito.

⁹ La novità e la rilevanza dell'istituto cautelare (oggetto di accesi dibattiti dottrinali e di difformi pronunce in giurisprudenza antecedentemente all'emanazione del citato art. 30, L. n. 413/91) presupponevano certamente, ai fini di un ampliamento della sua portata, una manifestazione *espressa* in tal senso da parte del legislatore delegante, ma la formula utilizzata da quest'ultimo, come osservato, fa propendere per la volontà contraria.

¹⁰ 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: cfr. F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 371 s.

¹¹ In proposito v. A. COLLI VIGNARELLI, *La sospensione delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali*, in *Boll. trib.*, 1999, 1500 ss., ove 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.

2. L'interpretazione "espansiva"

Una diversa ricostruzione ritiene, a differenza di quanto sopra osservato, che la normativa processual-tributaria non sia da interpretare come "escludente" la tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

Questa interpretazione si basa essenzialmente su due argomentazioni, distinte a seconda della premessa accolta, e cioè sull'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 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 - (I); ovvero sull'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'Amministrazione¹², nonostante l'esistenza di una sentenza del giudice tributario, che abbia rigettato in tutto o in parte il ricorso del contribuente - (II).

I) Secondo la prima interpretazione, 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). Quindi, "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 sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza ... impugnata ... Da tale possibile interpretazione ... conseguirebbe che il comma 1 dell'art 49 del d. lgs. n. 546 del 1992 non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui" agli articoli del c.p.c. Questo, essenzialmente, il "nucleo" del

¹² In realtà, 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.

ragionamento interpretativo che si rinviene nella sentenza n. 217/2010 della Consulta¹³, come osservato sostanzialmente ripresa nella successiva sentenza n. 109/2012¹⁴.

Tale interpretazione (I), per i motivi indicati prima, non ci sembra sia accoglibile: come osservato, ci sembra che la “presenza”, nel testo normativo sul processo tributario, del già citato art. 68, porti ad individuare l’oggetto dell’esclusione di cui all’art. 49, D. Lgs. n. 546/92, non già nella *prima parte* dell’art. 337, 1° comma, bensì nella *seconda parte* e, dunque e in particolare, proprio nella parte che fa riferimento agli articoli 283, 373 e 401 c.p.c.

II) In base ad una diversa ricostruzione, la sospensione nei gradi successivi al primo, anche se nel frattempo è intervenuta una sentenza del giudice, avrebbe in ogni caso ad oggetto l’atto impositivo impugnato e non la sentenza stessa. Secondo i sostenitori di tale tesi, “è allora evidente che non può stabilirsi alcun parallelismo tra le norme del codice di procedura civile (segnatamente, gli artt. 283, 373, 401 ...) che incidono sull’effetto esecutivo della sentenza e la tutela cautelare prevista dalle norme sul processo tributario, che concerne invece l’atto impugnato”¹⁵. Conseguenza di questa interpretazione è che il giudice di secondo grado (o comunque dell’impugnazione) potrebbe esercitare un potere cautelare “utilizzando” l’art. 47, D. Lgs. n. 546/92, tramite il richiamo effettuato dagli artt. 61 (per l’appello) e 66 (per la revocazione, con riguardo alla quale, davanti alla Commissione adita, “si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti ad essa”). Una qualche forzatura, circa l’applicabilità dell’art. 47 alla fase impugnatoria, deve certamente operare tale interpretazione per rendere “utilizzabile” questa norma, da parte del giudice di secondo grado, nel caso di ricorso in cassazione, attesa la sostenuta inconferenza/inapplicabilità dell’art. 373 c.p.c. per “incompatibilità” con la ricostruzione accolta (che vede il titolo legittimante la riscossione nell’atto e non nella sentenza).

Anche in tal caso, peraltro, riteniamo che le osservazioni prima effettuate inducano a non accogliere l’interpretazione (II) in esame. E’ qui sufficiente comunque precisare che, anche volendo accogliere la tesi che ravvisa nell’atto dell’Amministrazione e non nella sentenza del giudice il titolo che

¹³ Per una prima pronuncia della giurisprudenza di merito che ha fatto riferimento all’interpretazione “costituzionalmente orientata” di cui alla citata sentenza n. 217/2010 della Consulta (peraltro poi rigettando l’istanza di sospensione ex art. 373 c.p.c., in quanto il contribuente non aveva provato la pendenza del giudizio di cassazione mediante il certificato rilasciato dalla cancelleria della Suprema Corte), v. Comm. trib. reg. Piemonte, ord. 27 settembre 2010, n. 4, in *Riv. giur. trib.* n. 1, 2011, 73 s., con commento critico di C. GLENDI, *Sulla sospensione della riscossione dei tributi in pendenza di ricorso per cassazione*.

¹⁴ Per un analogo ordine di idee cfr., in dottrina, 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”.

¹⁵ F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione*, cit., 850; nello stesso senso F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello*, cit., 1733; C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare*, cit., 2404 s.; ID., *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d’appello*, cit., 2864 s., il quale ultimo peraltro, a differenza degli altri due Autori citati, esclude la possibilità di estendere la tutela cautelare oltre il primo grado, mediante l’applicazione del rimedio inibitorio ex art. 47, D. Lgs. n. 546/92.

legittima la prima a riscuotere il tributo, un'estensione della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio trova, a nostro modo di vedere, un ostacolo insormontabile in quella che va considerata la già evidenziata *voluntas legis* in proposito¹⁶.

4. *L'orientamento della Corte Costituzionale*

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. 165¹⁷, 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. 217¹⁸ e 27 luglio 2001, n. 325¹⁹).

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 tutela²⁰. Con la conseguenza 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

¹⁶ Anche C. GLENDI (*Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare*, cit., 2405 ss.; ID., *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d'appello*, cit., 2867 ss.) - pur rientrando nella categoria degli Autori che individuano nell'atto dell'Amministrazione, anche dopo una pronuncia giurisdizionale sul punto, il titolo su cui si fonda la riscossione - ritiene che la volontà espressa dal legislatore tributario sia stata nel senso “limitativo” della tutela cautelare tributaria, ravvisando peraltro in ciò una violazione dei principi costituzionali.

¹⁷ In *Il fisco* n. 39, 2000, 12035 ss., con commento critico di P. RUSSO – G. FRANSONI.

¹⁸ In *Banca Dati BIG*, IPSOA.

¹⁹ In *Il fisco* n. 32, 2001, 10972 ss., con commento critico di P. RUSSO – G. FRANSONI, e in *Riv. giur. trib.* n. 5, 2002, 474 ss., con nota di M. L. SERRA, *La sospensione cautelare nel processo tributario: nuovi dubbi di legittimità costituzionale dell'attuale disciplina e nuove conferme applicative*.

²⁰ 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.

latitudine dei poteri del giudice nel processo civile e nel processo tributario” va “disattesa in quanto in aperta contraddizione con la giurisprudenza di questa Corte che ha costantemente escluso l’esistenza di un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo”²¹.

Nella successiva ordinanza 5 aprile 2007, n. 119²², 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. Il “nucleo essenziale” di tali sentenze (possibile applicabilità nel processo tributario - attraverso un’interpretazione “costituzionalmente orientata” - delle norme del codice di rito che consentono l’inibitoria cautelare anche nei giudizi di impugnazione) è stato già riportato in precedenza, come pure è stata già evidenziata la critica dello stesso, per cui è sufficiente rimandare a quanto in precedenza osservato.

Quello che è opportuno qui evidenziare è che nelle ultime sentenze della Corte Costituzionale si osserva un “mutamento” rispetto alla sua precedente giurisprudenza, tendente a far considerare l’inibitoria cautelare uno strumento da valutare come (costituzionalmente) essenziale in ogni grado del giudizio, ed è proprio questo il punto da analizzare conclusivamente.

Prima di fare ciò, è possibile ricordare che la sentenza n. 217/2010 ha “dato il la” a pronunce, sia di merito che di legittimità²³, volte a riconoscere l’ammissibilità dell’inibitoria cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo anche se, come vedremo, non ha posto la parola “fine” alla *vexata quaestio*.

5. Conclusioni

²¹ Così, testualmente, Corte Cost., n. 217/2000, cit.

²² In *Il fisco* n. 18, 2007, fasc. 1, 2676 ss.

²³ 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.

Dalle osservazioni sinora effettuate risulta che dalla normativa complessiva dettata dal legislatore in materia di tutela cautelare – ed avallata in un modo o nell'altro dalla Corte Costituzionale nelle pronunce anteriori alla sentenza n. 217/2010 – quest'ultima va limitata, nell'ambito del processo tributario, al primo grado di giudizio. Come peraltro abbiamo già avuto modo di accennare, detta soluzione non può certo ritenersi soddisfacente, in quanto la tutela cautelare va considerata *strumento essenziale* all'interno del (l'intero) processo²⁴ e *componente essenziale* della tutela giurisdizionale costituzionalmente garantita (art. 24 Cost., diritto di azione e di difesa²⁵; art. 111 Cost., giusto processo), sino all'emanazione di una sentenza che accerti *in via definitiva* la sussistenza o meno del diritto di cui si controverte.

Difatti, non ha senso affermare che la tutela cautelare è coperta da garanzia costituzionale in ogni processo, compreso quello tributario (oltre a quelli civile e amministrativo), con la finalità di evitare che la parte che ha ragione veda pregiudicato il proprio diritto a causa della durata del processo, e poi sostenere che tale tutela è limitata – nel (solo) processo tributario – fino all'emanazione della sentenza che abbia deciso *nel merito* la causa in primo grado²⁶.

Occorre infatti precisare, in primo luogo, che la sentenza di primo grado può *non essere* una sentenza di *merito* (che abbia accertato la sussistenza o meno del debito d'imposta), bensì una sentenza di mero rito, risolvendosi in una pronuncia di inammissibilità del ricorso senza *cognizione piena* circa la sussistenza o insussistenza del diritto oggetto di controversia.

Inoltre, non si può escludere che un'esigenza cautelare sorga per la prima volta solo *dopo* la pronuncia di primo grado, verificandosi i presupposti del *periculum in mora* o del *fumus boni iuris* soltanto nella fase impugnatoria (deterioramento della situazione economica del contribuente, sopraggiungere di una pronuncia della Corte Costituzionale o di una norma interpretativa favorevole al contribuente, etc.)²⁷.

²⁴ Nello stesso senso, tra gli altri, P. RUSSO – G. FRANSONI, *Commento* a Corte Cost., n. 165/2000, cit., 12037, ove si afferma che “non si comprende perché mai la garanzia offerta” dalla tutela cautelare “non debba coprire l'intero arco del processo”.

²⁵ Si legge in Corte Cost., sentenza 23 luglio 2010, n. 281 (in *Riv. giur. trib.* n. 11, 2010, 944 ss., con nota favorevole di C. GLENDI, *La Corte costituzionale sancisce l'illegittimità della tutela cautelare «ad tempus»*), che “il principio di durata ragionevole del processo, ribadito dall'art. 111, secondo comma, Cost. ... assicura che esso duri per il tempo necessario a consentire un adeguato spiegamento del contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa, di cui il diritto di avvalersi di una sufficiente tutela cautelare è componente essenziale”. In dottrina, afferma che “l'esigenza della tutela cautelare costituisce, com'è ormai da tutti riconosciuto, una componente essenziale del diritto di azione e del diritto di difesa, che neppure esisterebbero se non fosse possibile evitare la loro vanificazione nel tempo occorrente per il definitivo giudizio di merito”, C. GLENDI, *Dubbi di costituzionalità sulla mancata previsione della tutela cautelare in appello*, in *Corr. trib.* n. 1, 2009, 54.

²⁶ Corte Cost., n. 165/2000, cit.

²⁷ In proposito occorre rilevare che la Comm. trib. reg. della Campania, nell'ordinanza di rimessione 13 ottobre 2008, n. 4 (in *Corr. trib.* n. 1, 2009, 57 ss.) - che ha portato alla pronuncia della sentenza n. 217/2010 della Consulta - evidenziava l'ipotesi in cui “il rischio di danno irreparabile (in presenza di una sentenza annullatoria dell'accertamento in primo grado) nasce, per la prima volta, dalla sentenza di appello che ha «ribaltato» la prima sentenza, sicché sulla domanda di cautela (che non poteva che essere formulata dopo la sentenza di appello) mai vi è stata la pronuncia di un giudice (né mai in precedenza avrebbe potuto esservi)”. In senso sostanzialmente analogo anche l'ordinanza di

Da ultimo, non vi è motivo (se non un “obsoleto” riferimento alla “ragion fiscale”) per differenziare la disciplina della tutela cautelare a seconda dei tipi di processo – civile, amministrativo, tributario – prevedendosi una tutela “illimitata” nei primi due, e “ridotta” in quello tributario. In proposito occorre rilevare che, al pari di quello civile, anche il processo che si svolge innanzi alle Commissioni è ispirato al principio dispositivo²⁸ e al principio del giusto processo (art. 111 Cost.), che si attua anche garantendo che la durata di quest’ultimo (che deve comunque, a norma dell’art. 111 citato, essere “ragionevole”) non vada a danno della parte che, alla fine, vede riconosciuto il suo diritto come fondato. E allora non si vede perché nel processo civile (e amministrativo) - ispirato agli stessi principi che caratterizzano quello tributario - questa fase essenziale della tutela giurisdizionale (costituzionalmente garantita ex art. 24 Cost., a tutela dell’effettività del diritto di azione) sia pienamente riconosciuta, mentre lo stesso non avviene nel processo tributario. Palese appare allora la violazione del principio di uguaglianza e di ragionevolezza ex art. 3 Cost. – di cui il principio di parità delle parti ex art. 111 Cost. non è altro che la “proiezione” all’interno del processo - non potendosi ovviare a questa violazione con un “semplificistico” richiamo, tratteggio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale²⁹, all’inesistenza “di un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo”³⁰. Occorrerebbe infatti esplicitare quali sarebbero le differenze esistenti, dal punto di vista delle posizioni tutelate nel processo, che renderebbero “razionale” (e non illegittima) una diversificazione di disciplina tra i diversi tipi di processo. Queste differenze non possono certo ravvisarsi, con riferimento a quello tributario, in una posizione di supremazia - giustificata dalla c.d. “ragion fiscale” - dell’Amministrazione finanziaria rispetto al contribuente, in quanto anche tale processo, come gli altri, è caratterizzato dal principio della “parità delle parti” di cui all’art. 111 Cost. Come è stato puntualmente precisato in dottrina³¹, “quanto all’affermazione di un interesse prevalente in capo all’amministrazione finanziaria, occorre osservare che nella nostra Costituzione non esiste un interesse tutelato in maniera preminente rispetto a quello del contribuente, ovvero non è possibile rinvenire un interesse fiscale alla riscossione dei tributi prevalente nella scala dei valori costituzionali. Il dovere alla contribuzione del contribuente e l’interesse alla percezione dei tributi da parte dell’Erario non costituiscono due valori contrapposti diversamente tutelati dal legislatore, ma rappresentano due diverse espressioni del medesimo principio, ossia quello del «giusto tributo»

rimessione pronunciata dalla Comm. trib. reg. della Lombardia, n. 236/2011, che ha condotto - disattendendo espressamente l’interpretazione “costituzionalmente orientata” fatta propria da Corte Cost., n. 217/2010 - alla già citata Corte Cost., n. 109/2012, nonché l’ordinanza di rimessione della Comm. trib. reg. della Calabria, 21 luglio 2011.

²⁸ A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, 44 ss. e 111 ss.

²⁹ Ed “utilizzato” dalla Corte anche per “salvare” dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale l’esclusione, dal processo tributario, di mezzi probatori (la testimonianza) viceversa ammessi in altri processi; sul punto v. A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori*, cit., 160 ss.; ID., *La revocazione delle sentenze tributarie*, cit., 90 s. e 152 ss.

³⁰ Per tutte, Corte Cost., n. 165/2000, cit.

³¹ S. M. MESSINA, *La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio*, in *Corr. trib.* n. 38, 2007, 3084.

di cui all'art. 53 Cost. ... Non sembra esistere, dunque, un principio che giustifichi una differenza di posizioni fra contribuente e amministrazione finanziaria". Conseguentemente, ogni differenziazione, nel caso di specie in materia di tutela cautelare, tra diversi tipi di processo si appalesa priva di *razionale* giustificazione, ed in chiaro contrasto con gli artt. 3, 24 e 111 della Costituzione.

D'altronde, l'essenzialità della tutela cautelare, e l'inammissibilità di una sua "limitazione temporale", risulta dalla stessa giurisprudenza della Corte Costituzionale (sentenza 23 luglio 2010, n. 281), che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 1, 3° comma, D.L. 8 aprile 2008, n. 59, convertito dalla L. 6 giugno 2008, n. 101 - per contrasto con gli artt. 24 e 111 Cost. - nella parte in cui prevedeva un limite temporale massimo (150 giorni) al provvedimento cautelare pronunciato dal giudice del lavoro nelle controversie in tema di recupero degli aiuti di Stato in materia contributiva^{32 33}. Se infatti la *ratio* della tutela cautelare è assicurare che la decisione del giudice giunga *re adhuc integra*, è evidente che la sua durata non può essere predeterminata, ma deve "coincidere" con la pronuncia di detta decisione (salvo mutamenti nel corso del giudizio, che possono determinare una revoca o modifica del provvedimento cautelare: cfr. art. 47, u.c., D. Lgs. n. 546/92), che riconosca (sostituendosi in ogni caso al provvedimento cautelare) l'esistenza o l'inesistenza del diritto oggetto di controversia. Lo stesso discorso può e deve farsi relativamente alla durata della tutela cautelare con riguardo ai gradi successivi al primo: il legislatore non può escluderla *a priori* (pena l'incostituzionalità, come osservato, del sistema), ma deve consentire al giudice, ricorrendone i presupposti, di poterla disporre, onde assicurare al processo la sua funzione, che è quella di garantire l'*effettiva* tutela dei diritti.

Per concludere, come già evidenziato, occorre precisare che l'interpretazione "costituzionalmente orientata" suggerita una prima volta da Corte Cost. n. 217/2010, non è stata sufficiente a risolvere la questione, come dimostrano pronunce dei giudici tributari che l'hanno espressamente disattesa: tra tutte ricordiamo la già citata ordinanza di rimessione della Comm. trib. reg. della Lombardia, n. 236/2011 - che ha condotto alla pure già citata sentenza n. 109/2012 della Corte Cost. - nonché l'ordinanza di rimessione della Comm. trib. reg. della Sicilia, Sezione staccata di Catania, 20 ottobre 2011 - che ha condotto alla già citata ordinanza n. 181/2012, di manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, D. Lgs. n. 546/92, ed infine l'ordinanza di

³² Appare evidente l'"analogia" della norma dichiarata incostituzionale con la disciplina contenuta nell'art. 47- *bis*, D. Lgs. n. 546/92 (introdotto dall'art. 2, D.L. n. 59/2008, citato), in tema di recupero degli aiuti di Stato in materia fiscale.

³³ Il legislatore, "indotto" dalla sentenza della Corte Cost. di cui si discute, ha "provvidenzialmente" eliminato, in sede di conversione (L. 30 luglio 2010, n. 122), la norma contenuta nell'art. 38, 9° comma, D.L. 31 marzo 2010, n. 78, che disponeva una "generalizzata" limitazione temporale massima di 150 giorni per i provvedimenti cautelari adottati dal giudice tributario ex art. 47, D. Lgs. n. 546/92.

rimessione della Comm. trib. reg. della Calabria 21 luglio 2011, cit., che dovrebbe essere decisa dalla Consulta il 24 ottobre 2012.

A questo punto le soluzioni adottabili dai giudici tributari sono due: o insistono a sollevare la questione di legittimità costituzionale, sperando che la Corte si decida finalmente a dichiarare (se non lo farà già nella camera di consiglio fissata il prossimo 24 ottobre, relatore Silvestri) l'incostituzionalità del sistema (anche se un così immediato mutamento di giurisprudenza appare obiettivamente difficile), ovvero, pur con un certo "strappo interpretativo" (per quanto in precedenza osservato), si risolvono a concedere la richiesta sospensione cautelare della sentenza, per far sì che le imperfezioni del sistema stesso non si ripercuotano a danno del contribuente (in ciò legittimati dal "nuovo" orientamento, espresso nelle sentenze n. 217/2010 e n. 109/2012 e, sia pur "indirettamente", nell'ordinanza n. 181/2012³⁴, della Corte Costituzionale, nonché da Cass., n. 2845/2012, citata). Ovviamente, la soluzione preferibile sarebbe l'intervento espresso del legislatore, volto ad eliminare quell'ostacolo alla pienezza della tutela giurisdizionale dei diritti che è rappresentato, solo in materia tributaria, dall'anzidetta limitazione dello strumento inibitorio cautelare.

Prof. Andrea Colli Vignarelli

³⁴ L'ordinanza n. 181/2012, dopo aver dichiarato, con riferimento alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, D. Lgs. n. 546/92, che le carenze motivazionali dell'ordinanza di rimessione "rendono manifestamente inammissibile la questione" stessa, aggiunge: "a prescindere dal rilievo che l'interpretazione conforme a Costituzione della censurata disposizione, quale adombrata da questa Corte nella sentenza n. 217 del 2010 e contrastata dal giudice *a quo*, è stata successivamente fatta propria (come rilevato anche dalla sentenza n. 109 del 2012, pure di questa Corte) non solo da alcune Commissioni tributarie regionali, ma anche dalla Corte di cassazione, con la sentenza n. 2845 del 2012".