

La giurisprudenza della Corte Costituzionale sul processo tributario

di Massimo Scuffi –Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria

Sommario: 1.Premessa 2.La giurisdizione 3.La competenza territoriale 4.Istruttoria ed oralita' 5.Formalita' preliminari e filtri di accesso 6. La sospensione del processo 7.Le spese di lite, costituzione e difesa 8.Tutela cautelare 9.L'esecuzione 10.Conclusioni

1.Premessa

Gli interventi della Corte costituzionale sul processo tributario non sempre sono stati improntati ad un confronto diretto delle sue regole con quelle del giusto processo come delineato dalla legge costit.2/99 nei primi due commi dell'art.111 Cost. (*la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge ;ogni processo si svolge nel contraddittorio delle parti ,in condizioni di parita',davanti ad un giudice terzo ed imparziale ;la legge ne assicura la ragionevole durata*) essendo stati piuttosto richiamati dal giudice delle leggi singoli parametri costituzionali ancorche' implicitamente racchiusi in quel primario dettato .

Le risposte della Corte sono state molteplici , fondamentali per l'autorevolezza interpretativa (anche nei casi di dichiarata infondatezza od inammissibilita' delle questioni che le sono state rimesse), fonte di corrispondenti revisioni legislative di adeguamento .

Da ultimo le recenti modifiche processuali attuate dal Dlgs 156/2015 che costituiscono il primo intervento diretto del legislatore delegato sulla disciplina del contenzioso fiscale(Dlgs 546/92)e che sono valse a rafforzarne l'autonomia.

La miniriforma del cpc di cui alla L.69/2009 ha infatti rappresentato solo una regolamentazione di rinvio –per quanto compatibile- cui rimanda l'art.1 del Dlgs 546/92 in assenza di specifiche disposizioni regolatrici della materia .

Pur ancora mancando un riordino generale e sistematico dell'intero impianto processuale l'esperienza costituzionale ,che vede come protagonista la Corte ma coinvolge anche il giudice tenuto sempre ad adottare un lettura della norma conforme e/o adeguatrice ai principi costituzionali (sent.**452/98**),ha comunque contribuito a meglio definire la portata del sistema eliminando soprattutto incertezze ed ambiguita'interpretative.

2.La giurisdizione

Va innanzitutto segnalata la revisione in senso delimitativo dei confini della giurisdizione tributaria con la semplificazione operata dal Dlgs156/2015 sull'art.2 del Dlgs 546/92 con richiamo ai tributi delle " relative sanzioni" in luogo delle "sanzioni amministrative comunque irrogate dagli uffici finanziari" .

Il legislatore ha cosi'aderito a quanto stabilito dalla Corte Cost.(sent.**130/2008**)che aveva ritenuto la precedente formulazione suscettibile di ambiguita' laddove individuava la giurisdizione tributaria non con riferimento alla materia controversa ma in relazione all'organo competente ad irrogare la sanzione.

Si correva infatti il rischio che venissero radicate avanti alle Commissioni tributarie anche controversie su infrazioni diverse da quelle tributarie quali ad esempio quelle afferenti(anche) i rapporti di lavoro (come ritenuto da Cass.SSUU 13902/2007)e cio'in contrasto con l'art.102 II° co. e VI^ disp. transitoria della Costituzione che vieta la istituzione di giudici speciali (consentendone solo la permanenza revisionata).

Se dunque la sanzione amministrativa non scaturisce dalla violazione di norme tributarie, la giurisdizione rimane quella del Giudice ordinario e non delle Commissioni tributarie la cui giurisdizione resta imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto(Corte Cost.**238/2009 ,141/2009**,Cass.SSUU 1864/2011)salvo il limite del "giudicato implicito" che impedisce qualsiasi rilievo d'ufficio del difetto di giurisdizione (Cass.SSUU 1706/2013).

Tale opera di circoscrizione della materia tributaria e' proseguita con la espunzione , sempre dall'art.2 ad opera del Dlgs 156/2015 ,delle controversie riguardanti il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche(COSAP)e del canone per lo scarico e depurazione di acque reflue e smaltimento dei rifiuti urbani.

Anche in questo caso il legislatore si e' conformato alle sentenze della Corte Cost. (**64/2008 e 39/2010**) che avevano dichiarato l'illegittimita' della inclusione di tali controversie nella giurisdizione tributaria trattandosi di prelievi ontologicamente diversi dai tributi(siccome corrispettivi di una concessione o di una prestazione complessa)che se devoluti alle Commissioni tributarie avrebbero "snaturato" la materia originariamente ad esse attribuita prefigurando l'istituzione di un "nuovo" giudice speciale, espressamente vietato dall'art. 102 Cost.(anche se permane la giurisdizione catastale introdotta dal DPR 636/72 che e' materia distinta da quella strettamente tributaria precedentemente affidata alle Commissioni censuarie)

Vengono cosi' abbandonati e ricondotti nell'alveo strettamente fiscale quegli indirizzi (come quello seguito dalla stessa Cassazione in tema di sanzioni)che in qualche modo avevano inteso giustificare l'iniziale allargamento da parte del legislatore dei confini del magistero tributario sul rilievo che le Commissioni tributarie rappresenterebbero una risorsa per l'ordinamento destinata ad offrire potenziali opportunita' di efficace e generalizzata gestione giudiziaria.

Ipotesi che sembra oggi smentita a ,prima ancora che per gli interventi della Consulta,alla luce dei progetti per sopprimere le Commissioni tributarie e trasferirne le competenze a sezioni specializzate della giustizia ordinaria¹.

3.La competenza territoriale

Vizi di incostituzionalita' –che si ripercuotono anche sul testo riformulato dell'art.4 del Dlgs 156/2015 -erano dalla Corte rinvenuti gia'nel precedente dettato con il mantenimento del collegamento territoriale ai fini della competenza tra la circoscrizione della Commissione Tributaria e la sede del concessionario/agente del servizio di riscossione .

¹ Proposta di Legge Ermini-Ferranti 3734 del 18.4.2016: delega al Governo per la soppressione della Commissioni tributarie provinciali e regionali e per l'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i Tribunali ordinari.

Secondo la giurisprudenza di legittimità -a sensi dell'art.19 lett.d del Dlgs cit-ruolo e cartella sono considerati in modo unitario ed impugnabili congiuntamente ne e' possibile frazionamento di cause tra giudici diversi per cui , quando si impugni la cartella di pagamento facendo valere anche vizi del ruolo non notificato ,la Commissione competente andrebbe individuata in quella dove ha sede l'Agente di riscossione anche se non coincidente con quella in cui ha sede l'ente locale impositore che ha emesso il ruolo (Cass.20671/2014).

La Corte ha perciò evidenziato il rischio di pregiudicare in tal modo il corretto rapporto istituzionale che deve intercorrere tra cittadino e PA rapportando la competenza al luogo dove sono coinvolti gli interessi di entrambi :rapporto stravolto ove l'ente locale affidasse il servizio di riscossione a concessionario con sede significativamente lontana dal primo.

Ha così ravvisato nella norma (sent.**44/2016**) violazione dell'art.24 della Costituzione per il sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di difesa del contribuente a causa di uno spostamento che non incontrava alcuna limitazione geografico-spaziale e poteva creare gravosi oneri per quest'ultimo.

4.Istruttoria ed oralità

Sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie va premesso che la legge 148/2005 già ne aveva ridotto la portata eliminando dall'art.7 del Dlgs 546/92 il comma III° che assegnava al giudice la facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia così riconoscendogli un vero e proprio potere d'ufficio in "*supplenza*" della parte probatoriamente inerte.

Questo rafforzamento del carattere "dispositivo" del processo tributario veniva confermato dalla Consulta (**109/2007**) in sede di rigetto per infondatezza della questione di incostituzionalità riversata sul I° comma dell'art.7 .

La Corte nell'occasione giustificava la scelta abrogativa del III° comma con la necessità di eliminare qualsiasi ostacolo alla piena applicabilità nel processo tributario dell'art.2697 cc , precisando che tali poteri non potevano peraltro rivivere sotto le spoglie di una applicazione estensiva del I° comma dell'art.7 dovendo le ivi previste facoltà di accesso, richiesta dati e

chiarimenti intendersi non “sostitutive” ma “integrative” degli oneri probatori di parte quando l’elemento conoscitivo mancante risultasse al giudice indispensabile per la decisione

Pur ripetutamente sollecitata dalle Commissioni tributarie la Corte non ha invece mai ritenuto sindacare negativamente il divieto di prova testimoniale sancito dal medesimo art .7 al IV° comma .

Richiamando precedenti ordinanze la sent.**18/2000** ribadiva la legittimità del divieto perché giustificato dalla spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo ,per la sua prevalente caratteristica scritta e documentale ,perché tale esclusione non costituiva violazione del diritto di difesa che poteva essere diversamente regolato dal legislatore,perché comunque non impediva l’utilizzabilità in sede processuale delle “dichiarazioni di terzi” riversate in giudizio sia pur con valenza indiziaria ma comunque concorrente a formare il convincimento del giudice,perché non risultava in definitiva violato il principio di “parità delle armi” che rappresentava l’espressione tipica-in campo processuale - del principio di eguaglianza.

Sarà poi la Corte di Cassazione (Cass.11785/2000)a specificare –sulla scia di tale pronuncia costituzionale-che il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale andava riconosciuto non solo all’Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente - con il medesimo valore probatorio -, dando in tal modo essa concreta attuazione ai principi del giusto processo (art. 111 Cost.), per garantire la parità delle armi processuali nonché l’effettività del diritto di difesa.

Va per inciso segnalato che il contesto essenzialmente documentale di un processo che si svolge per atti scritti mal conformantesi ad un sistema istruttorio orale portava coerentemente la Corte a escludere rilievi di incostituzionalità anche nella disposizione (art.33 1° comma Dlgs 546/92)che subordina la trattazione in pubblica udienza della controversia all’istanza di almeno una delle parti privilegiando il rito camerale anche a tutela dell’interesse generale alla rapidità del giudizio (sent.**141/98**)

Tornando alla prova testimoniale merita ricordare che la sua esclusione non appartiene alla tradizione del nostro processo tributario perché il divieto venne introdotto solo con il DPR 739/81 che modificò sul punto l’art.35 del DPR 636/72

Il divieto incondizionato di prova orale per la verità presenta sospetti di incompatibilità europea, la CEDU nel caso *Jussila*² avendo già segnalato che l'assenza di pubblica udienza od il divieto di prova testimoniale sono sì compatibili con il principio del giusto processo ma a condizione che da siffatti divieti non ne derivi un grave pregiudizio alla posizione processuale dell'interessato sul piano probatorio, ponendosi altrimenti in contrasto con i principi del Trattato UE che ostano a meccanismi che rendano impossibile od eccessivamente gravoso l'esercizio del diritto di difesa.

Eventuali abusi dell'istituto, comunque, potrebbero essere agevolmente impediti con il controllo di ammissibilità e rilevanza della prova orale che il giudice andrebbe ad ammettere solo quando fosse *“impossibile od estremamente oneroso produrre la prova documentale”*.

La Suprema Corte (Cass. 5182/2011) ha più volte richiamato questo principio per cui, laddove il contribuente dimostri l'incolpevole impossibilità di produrre un documento (od acquisirne fotocopia) rilevante ai fini del processo (come in caso di furto/smarrimento), può sempre trovare applicazione la regola generale dell'art. 2724 n.3 cc (che autorizza il ricorso alla prova testimoniale).

Eliminando tale preclusione istruttoria sarebbe tra l'altro consentito - nel rispetto del c.d. *doppio binario* - assegnare piena autorità alle decisioni irrevocabili penali che oggi sono lasciate alla libera valutazione del giudice stante le limitazioni probatorie che contrassegnano il rito (art. 654 cpp), essendo noto che il “giudicato” penale non è vincolante nel processo tributario (Cass. 9109/02), pur costituendo un indubbio elemento probatorio di fonte privilegiata.

Questo arretramento probatorio andrebbe dunque rivisto, non potendosi sottacere l'esigenza di parificare il ruolo del rito tributario - specie se la materia transiterà dal giudice ordinario - a quello degli altri giudizi, visto che i tributi già in carico all'AGO sino al 2000 (come ad es. diritti doganali ed accise) hanno in qualche modo subito con l'accorpamento della giurisdizione tributaria una diminuzione delle previgenti garanzie istruttorie.

² CEDU, 23 novembre 2006 ric. 73053/01.

La questione riguardava la contestazione di un accertamento fiscale avanti a Tribunale finlandese con richiesta (negata) di verifica di attendibilità del pvc mediante interrogatorio incrociato del funzionario che aveva provveduto all'accertamento e la testimonianza di consulente del contribuente.

5. Formalità preliminari e filtri di accesso

L'adeguamento del processo tributario all'intero sistema dei processi civile, amministrativo e contabile (a superamento di ogni distinguo fondato sulla disomogeneità dei modelli processuali) si rinviene in altra interessante pronuncia della Corte (sent. **520/2002**) che ha dichiarato l'illegittimità della norma del Dlgs 546/92 (art. 22) nella parte in cui non consente l'uso del servizio postale per il deposito degli atti ai fini della costituzione in giudizio.

Mal si sarebbe spiegata del resto una unicità di forma consistente nella presentazione *brevi manu* al cospetto di giudizio estremamente semplificato nelle sue attività processuali quale quello tributario.

Comunque l'avvio del processo telematico ha ormai reso superfluo ogni particolarismo al riguardo.

Nell'ambito delle attività preliminari al processo va poi segnalato il filtro obbligatorio per l'accesso alla giurisdizione disposto dalla L. 111/2011 con l'inserimento dell'art. 17 bis nel Dlgs 546/92 per le controversie di valore non superiori ad € 20000, venendo in pratica il ricorso ad assumere preventivamente la veste di reclamo amministrativo con la funzione di provocare un tentativo di mediazione nella fase *pre-trial*.

L'omessa presentazione del reclamo è stata oggetto di due diversi regimi normativi: il primo, vigente *ab origine*, introdotto dalla stessa Legge n. 111/2011; il secondo, introdotto, in sostituzione del primo, dalla L. 147/2013 (legge stabilita 2014) e sostanzialmente confermato dal Dlgs 156/2015.

La prima formulazione normativa prevedeva che *"la presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso."* la successiva stesura stabilisce che *"la presentazione del reclamo è condizione di procedibilità"*

La Corte Costituzionale è intervenuta *medio tempore* (sent. **98/2014**) rispondendo ai rilievi di incostituzionalità oggetto di precedenti remissioni sul testo originario della norma affermando che solo il previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo la cui omissione comporti la perdita del diritto di agire in giudizio e quindi l'esclusione *tout court* della tutela giurisdizionale viola l'art. 24 della Costituzione.

Tanto in conformita' ai suoi precedenti in tema di declaratoria di illegittimita' costituzionale delle norme che non consentano l'esperibilita' dell'azione giudiziaria anche in mancanza di preventivo ricorso amministrativo(sent.**406/93** sull'imposta di bollo,**360/94** sull'imposta sugli spettacoli,**56/95** sulle tasse di concessione governativa,**266/96** sulle tasse automobilistiche,**132/98** sulle tasse per la raccolta dei rifiuti)specie in assenza di effetti sospensivi di riscossione dell'imposta rimessa solo alla discrezione dell'autorita' amministrativa destinataria del ricorso.

Ove peraltro tale decadenza non sia comminata dal legislatore ,il differimento dell'accesso al giudizio condizionato dall'adempimento di oneri che risultino giustificati da esigenze di ordine generale o da superiori finalita' di giustizia (come nel il caso del reclamo /mediazione che soddisfa l' "interesse generale" di assicurare una piu' pronta e meno dispendiosa risoluzione delle controversie ed al contempo ridurre il numero dei processi)non determina alcuna violazione di parametri costituzionali.

La Corte ha avuto modo anche di precisare che ,trattandosi di procedimento conciliativo preprocessuale dove le parti operano sostanzialmente su un piano di parita' ,la mancanza di una figura terza (dalla norma singolarmente individuata in apposite "strutture" delle Agenzie diverse da quelle che hanno curato l'istruttoria)non incide sui diritti di difesa e sui principi di ragionevolezza;cosi' come non incide il fatto che i motivi del ricorso/reclamo gia' preventivamente resi noti in sede di mediazione non siano oltre modificabili perche' anche all'Amministrazione rimane impedito avanzare pretese-ancorche' ridotte-fondate su diversi motivi e nuovi presupposti.

Il *favor* espresso dalla Corte per gli istituti deflattivi del contenzioso si pone in linea con la novella del Dlgs 156/2015 che ha espunto la previgente "*alternativita'*" dell'istituto con la conciliazione giudiziale ;conciliazione che potra' dunque riguardare (anche in II° grado)controversie dove l'accordo di mediazione non e' stato raggiunto ,fermo restando che la Commissione non potra' comunque pronunciarsi sul merito di tale accordo (cioe' sulla *congruita'* delle imposte da versare su cui l'AF ed il contribuente si sono accordati in sede conciliativa).

La Corte,nonostante tale limitazione finisca per ridurre l'intervento giudiziario ad un mero controllo formale di legittimita',ha ritenuto comunque non compromessa l'integrita' della

funzione del giudice ed il suo ruolo, non essendo intaccato il principio di indipendenza dell'organo giurisdizionale (**433/2000**)

6.La sospensione del processo

In controtendenza con l'orientamento costituzionale espresso in plurime sentenze (*ex multis* **31/1998** **8/1999** ,**330/2000** e da ultimo **247/2011**)che hanno dichiarato costituzionalmente legittima la inapplicabilit  al processo tributario della disciplina della sospensione necessaria ex art.295 cpc sul duplice rilievo che negando qualsiasi tipo di arresto del processo al di fuori delle ipotesi tassativamente previste dall'art.39 Dlgs 546/92 il legislatore avrebbe inteso rendere piu' rapida ed agevole la definizione di un ingente mole di contenzioso ed essendo del resto sempre consentito al giudice risolvere *incidenter tantum* le questioni pregiudiziali alle controversie a lui devolute,il Dlgs 156/2015 riformula la norma consentendo ora espressamente alla Commissione tributaria di disporre la sospensione del processo in ogni caso in cui esse stessa od altra Commissione debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipenda la decisione della lite .

Il legislatore segue dunque il diritto vivente della Corte di cassazione da tempo affermate che l'interpretazione restrittiva della norma datane dalla Corte Costituzionale non escludeva l'applicazione della norma generale del codice di rito per prevenire possibili conflitti di giudicati purch  nell'ambito dei rapporti tributari (Cass.8129/2007)cio  per c.d.*pregiudizialita' interna* anche in assenza di coincidenza soggettiva (Cass.26380/2006)e sempre che sussista pregiudizialita' tecnico-giuridica tra i procedimenti e non mera pregiudizialita' logica (Cass. 1072/07)

L'inderogabilit  dell'competenza tributaria renderebbe del resto problematica una *reductio ad unum* per traslazione utilizzando gli istituti civilistici della continenza o della connessione (art.39 e 40 cpc) in presenza di atti tributari plurimi e consequenziali,in rapporto di accessoriet  o presupposizione l'uno dall'altro:anche se istituti ritenuti compatibili con il rito tributario(Cass.4509/2000).

Nei rapporti con le altre giurisdizioni la c.d.*pregiudiziale esterna* non consente invece l'esercizio del potere sospensivo ne' l'art.295 cpc potrebbe applicarsi quando uno dei procedimenti pregiudiziali sia gia' pervenuto in decisione .

In questo caso la norma di coordinamento va individuata nell'art.337 II° comma cpc che faculta il giudice –quando venga invocata l'autorità di sentenza emessa in altro processo e sotto impugnazione-ad arrestare il corso del proprio (Cass.21924/08) ma questa regola è stata espunta dal Dlgs 156/2015 con il riformulato art.49 del Dlgs 546/92 sulle disposizioni generali applicabili al processo tributario.

7.Le spese di lite, costituzione e difesa

Anche la problematica sulla regolamentazione delle spese di lite al cospetto di controversie estinte per cessata materia del contendere che nel processo civile soggiacciono al principio della *c.d.soccombenza virtuale* (implicante una valutazione figurativa dell'esito della lite ove questa sia proseguita) è stata oggetto di approfondimento da parte della Corte Costituzionale che in più occasioni aveva ritenuto infondata la questione di costituzionalità dell'art.46 III° comma del Dlgs 546/932 laddove stabiliva che le spese rimanessero comunque a carico della parte che le aveva anticipate :tanto sul rilievo della disomogeneità dei modelli processuali e della asimmetrica costruzione delle relative norme inidonee a produrre lesioni al principio di uguaglianza.(sent.**53/98,77/99,465/2000**).

Solo da ultimo la Consulta con proprio *revirement* (sent.**274/05**) ha reputato del tutto irragionevole un sistema del genere che determinava un ingiustificato trattamento privilegiato alla parte pubblica(ad esempio nei casi di ritiro postumo dell'atto fiscale in autotutela) ristabilendo la *c.d parità delle armi* con obbligo del giudice di pronunziarsi sulle spese secondo soccombenza e riservando la regola "compensativa" alle sole ipotesi di definizione per legge delle pendenze tributarie (come poi precisato nella riformulazione della norma ad opera del del Dlgs156/2015) .

La spiccata specificità del processo tributario (quanto alla configurazione dell'organo decidente ed al rapporto sostanziale dedotto in giudizio)rispetto ai giudizi civili ed amministrativi è stata sovente invocata dalla Consulta per avallare la discrezionalità legislativa (a scapito dei criteri del giusto processo che riguardano ogni tipologia giudiziaria)e si rinviene - unitamente al richiamo di preminenza dell'interesse pubblico –a giustificazione della disparità di trattamento –ad esempio-sui termini decadenziali di costituzione operanti solo per il ricorrente e non per l'Amministrazione resistente.

La Consulta ha infatti salvato la disposizione dell'art.22 Dlgs 546/92 (ord.**144/2006**) sul rilievo della diversa posizione processuale che la legge attribuisce a ricorrente ed al resistente in un giudizio tipicamente impugnatorio quale quello tributario (in tal modo peraltro implicitamente negando la garanzia della parità delle parti).

Sempre sul rilievo che il diritto di difesa è diversamente modulato dal legislatore pur nel rispetto delle garanzie fondamentali (sent.**188/80** e **48/88** intervenute sull'art.30 del DPR 636/72) è stato escluso qualsiasi irragionevolezza nella omessa riserva ai soli avvocati dell'assistenza tecnica nel giudizio tributario (sent.**251/94**): regola questa tenuta ferma anche nella nuova proposta di soppressione delle Commissioni tributarie prevedente che talune delle precedenti e più qualificate categorie difensive rimangano abilitate alla difesa anche avanti alle istituende sezioni specializzate presso il Tribunale.

8.Tutela cautelare

La tutela cautelare nel processo tributario è una conquista recente essendo stata prevista dal legislatore con il Dlgs 546/92 (in ossequio alla legge delega 413/91) ma limitatamente alla sospensione degli effetti esecutivi dell'atto impugnato e sino alla pubblicazione della decisione di I° grado essendo tale potere riservato solo alla Commissione tributaria provinciale ed esaurendosi con la sua decisione.

In vigore del DPR 636/72 nessun potere cautelare specifico era riconosciuto in capo alle Commissioni tributarie e nonostante taluna giurisprudenza pretorile facesse ricorso alla tutela inibitoria atipica dell'art.700 cpc (quale norma di chiusura dell'intero sistema processuale) operava al tempo lo sbarramento della Corte Costituzionale (**63/82**) la quale - precisato che la potestà cautelare non costituiva componente essenziale della tutela giurisdizionale - statuiva che il divieto di sospensione *ope iudicis* trovava già riferimento nella riscossione graduale *ex lege* in pendenza del processo.

Introdotta la tutela cautelare anche nel contenzioso tributario l'evoluzione della giurisprudenza costituzionale si è sviluppata sull'oggetto del potere sospensivo e la sua latitudine.

Va premesso che i tentativi di estendere la sospensione dall'*atto* alla *sentenza* avevano sempre avuto scarso successo a fronte degli *arrets* della Corte Costituzionale(*ex multis* **119/07** che rappresenta un *continuum* rispetto alla fondamentale sent. **165/2000**) puntualizzanti che oggetto dell'inibitoria era l'efficacia del provvedimento impositivo impugnato e non l'efficacia della sentenza che aveva rigettato il ricorso del contribuente.

La Corte in plurime occasioni-chiamata ad occuparsi dell'applicazione degli artt.283 cpc e 373 cpc al giudizio tributario(sent.**217/2000,325/2001,310/2002**)giustificava il diniego sul rilievo che non esisteva un principio costituzionale di necessaria uniformita' tra i vari modelli processuali ne' tale disparita' di trattamento contrastava con il criterio di ragionevolezza che doveva ispirare le scelte legislative(anche se la irragionevolezza potrebbe essere vista nello stesso sacrificio di un principio processuale quale quello di disponibilita' di misure cautelari che vanno considerate componenti essenziali della tutela giurisdizionale in ogni grado di giudizio)

Inoltre l'art.49 del Dlgs 546/92 escludeva espressamente l'applicazione dell'art.337 cpc e dunque anche la parte della norma che faceva salve le disposizioni sulla sospensione della sentenza di I° grado(art.283 cpc) ,di II° grado(art.373 cpc),nella revocazione e nell'opposizione di terzo(artt.401 e 407 cpc).

Anche la Corte di cassazione(Cass.21121/2010) si poneva sulla stessa lunghezza d'onda ribadendo che nel processo tributario la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi doverosa sino a che non intervenivauna pronunzia nel merito: di accoglimento (rendendo cosi' superflue ulteriori cautele)ovvero di rigetto (venendo in tal modo negata la sussistenza del diritto stesso e dunque il presupposto dell'inibitoria).

La tutela cautelare restava pertanto esclusa dalle fasi di gravame a meno che non entrassero in gioco sanzioni amministrative a fronte delle quali l'art.19 del Dlgs 472/97 –quale *ius singulare*-autorizzava la Commissione tributaria regionale a sospenderne l'esecuzione a sensi dell'art.19 del Dlgs 472/97 .

Questi orientamenti sono stati rivisitati da recenti interventi della Corte Costituzionale(sent.**217/2010** e –in termini confermativi – ord.**109/2012**) che hanno preso in esame l'applicabilita' al rito tributario dell'art.373 cpc(*sospensione da parte del giudice di appello della sentenza impugnata in Cassazione quando dalla esecuzione possa derivare grave ed*

irreparabile danno) fornendo una diversa lettura del contesto normativo criticato dalle Commissioni remittenti.

L'art.337 cpc—secondo il giudice delle leggi— sarebbe infatti costituito da una *regola*(l'esecuzione della sentenza non e' sospesa per effetto dell'impugnazione)e da una *eccezione* alla stessa regola(salve le disposizioni degli artt.283,373,401 e 407 cc)per cui la inapplicabilita' di tale norma dichiarata dall'art.49 del Dlgs 546/92 sarebbe valsa —secondo una *interpretazione costituzionalmente orientata* - per la “regola” ma non per la “eccezione” ,consentendo la sospendibilita' *ope iudicis* della sentenza di II° grado al ricorrere delle condizioni previste.

Anche la Corte di Cassazione(2845/2012) prendendo atto di codesti principi veniva ad operare un *revirement* sul proprio precedente indirizzo di chiusura alla sospensione della sentenza tributaria e questa rimeditazione interpretativa non poteva che legittimare anche la sospensione della sentenza di I° grado(al ricorrere del presupposto dei *gravi e fondati motivi* previsti dall'art.283 cpc).

In attuazione del principio di delega (L.23/2014) sulla uniformazione e generalizzazione della tutela cautelare il legislatore delegato(Dlgs 156/2015)in totale aderenza ai principi progressivamente elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimita' ha cosi' esteso l'istituto della sospensione tanto agli *atti* quanto alle *sentenze* emesse in tutte le fasi del processo, attribuendo alla Commissione regionale competenza a sospendere non solo l'atto fiscale ma anche la sentenza impugnata in appello (per gravi e fondati motivi)ovvero in cassazione (per evitare un danno grave ed irreparabile)ed aggiungendo disposizioni di dettaglio (artt 52 e 62 bis) alla regola principe sulla sospensione enunciata dall'art.47 del Dlgs 546/92.

Sui tempi del cautelare ,va poi precisato che a sensi dell'art.47 cit.la Commissione deve pronunciarsi nel termine(ordinatorio)di gg.180 fissando ,in ipotesi di accoglimento, udienza di discussione del merito nei successivi 90 gg (termine parimenti ordinatorio).

La *sospensiva cd. breve* che condizione l'efficacia della pronunzia cautelare alla deliberazione del merito entro un termine prefissato(perentorio) e' attualmente prevista solo per gli atti di recupero degli aiuti di stato dichiarati illegittimi dalla Commissione Europea avendo il legislatore inteso stabilire con l'art.47 bis del Dlgs 546/92 una sorta di “corsia preferenziale” caratterizzata — tra le altre varianti “acceleratorie” — dalla fissazione del termine di sessanta giorni dall'ordinanza di

sospensione per definire nel merito la controversia (in mancanza di istanza di riesame e di ottenimento di conferma improrogabile per ulteriori sessanta giorni).

Cio' nondimeno e' significativo segnalare come la estensione della sospensiva breve anche al comparto fiscale (con perdita di efficacia del provvedimento sospensivo in difetto di decisione nel merito entro 150 gg) venne avanzata e poi espunta -in sede di conversione- dalla L.122/2010 .

Verosimilmente grazie ad un intervento *medio tempore* della Corte Costituzionale (sent.**281/2010**)che veniva a dichiarare costituzionalmente illegittima la parallela norma della L.101/2008 sulla decadenza dell'effetto sospensivo del provvedimento giudiziale emesso nel processo civile di recupero degli aiuti di Stato per il mero decorso del termine a prescindere dalla verifica di persistenza (o financo aggravamento)delle condizioni determinanti l'arresto di esecutivita' .

La Consulta rilevava infatti il contrasto di tale regola sia con il diritto di difesa e l'effettività della tutela giurisdizionale (art. 24 Cost.) destinato a rimanere ingiustificatamente compresso da termini troppo ristretti per il compimento dei necessari atti istruttori da parte di chi aveva promosso il giudizio; sia con il rispetto della posizione paritaria delle parti per la posizione di indebito vantaggio attribuita all'ente pubblico e con il principio della durata ragionevole del processo implicante l'osservanza di limiti temporali "certi" ma entro un arco sufficiente a garantire lo spiegamento "congruo" del contraddittorio e dell'esercizio dei diritti di difesa .

Il che' potrebbe aprire varchi di intervento anche sull'art.47 bis del Dlgs 546/92 nonostante tali controversie siano ormai residuali nel contenzioso tributario in quanto tutta la materia (in tema di validita' dei provvedimenti concessori e di recupero degli aiuti illegittimi)e' ormai passata alla competenza esclusiva del giudice amministrativo *ex lege* 234/2012.

9.L'esecuzione

L'immediata esecutivita'delle sentenze tributarie per tutte le parti in causa ed in particolare di quelle di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente senza doverne attendere il passaggio in giudicato ha portato il legislatore delegato (Dlgs 156/2015) a riformulare e/o integrare la normativa di riferimento del Dlgs 546/92 (artt.67 bis,68,69,70) consentendo l'utilizzo

dell'istituto dell' "ottemperanza" oltre che-come in passato –per le sentenze passate in giudicato ,anche per quelle non definitive di condanna.

E' stato cosi' definitivamente superato l'orientamento negativo della Corte(ord.**316/2008**) che aveva ritenuto "*non costituzionalmente necessitato*" introdurre nel sistema processuale una disciplina inedita del giudizio di ottemperanza che facultasse il contribuente vittorioso in 1° grado a chiedere in pendenza di appello l'ottemperanza degli obblighi derivanti dalla sentenza non passata in giudicato e non provvisoriamente esecutiva emessa dalla Commissione tributaria provinciale ,la tutela anticipata del creditore in tal modo invocata non essendo "coessenziale" alla tutela giudiziale dei diritti ed interessi legittimi e , pertanto,non imposta dalla Costituzione.

10.Conclusioni

Come si vede da questo rapido *excursus* ,gli interventi della Corte sul processo –al di la' di talune pronunzie spiccatamente "interventiste"-sono state in genere orientati nel senso di salvaguardare lo *status* esistente sul rilievo della disomogeneita' del modelli processuali e dei relativi contesti di tutela giustificanti le denunziate difformita' di trattamento : le formule motivazionali sono state quelle tradizionali della spiccata specialita' del processo tributario e della discrezionalita' non irragionevole del legislatore.

Resta dunque ancora in salita la strada per edificare all'interno del contenitore del Dlgs 546/92 un modello processuale unitario per tutto ed in tutto parificato alle giurisdizioni contermini ,civile ed amministrativa.

Si pensi –tra i tanti spazi di intervento -all'istituto dell'opposizione di terzo ordinaria previsto dall'art.404 cpc di ingresso precluso nel giudizio tributario dall'art.50 del Dlgs 546/92(che non lo prevede tra i mezzi di impugnazione).

Allo stato resta impedito utilizzare tale rimedio contro la sentenza definitiva ancorche' arrecante pregiudizio ad un terzo e cio' nonostante la Corte Costituzionale (sent.**177/1995**)lo abbia ammesso nel processo amministrativo ricordando come l'attuazione della sentenza possa dar luogo ad interferenze su altri rapporti facenti capo a soggetti che non hanno potuto partecipare al processo:situazione questa agevolmente trasponibile anche nel settore fiscale.

Per raggiungere un risultato di omogeneità sarà bene dunque accantonare la vecchia tesi dottrinale della “tutela giurisdizionale differenziata “ e guardare più direttamente al giusto processo quale “casa comune” ai cui principi ricondurre , senza differenziazione di sorta, qualsiasi rito compreso quello tributario.

E’da auspicare che l’evoluzione della giurisprudenza costituzionale che ha fornito negli ultimi tempi segnali rassicuranti in questo senso implementi la revisione del sistema nelle zone ancora “grigie” rafforzando in tal modo la certezza del diritto cui aspirano tutti gli operatori.