

LA TUTELA CAUTELARE NEL DOPPIO GRADO DEL GIUDIZIO TRIBUTARIO

di Massimo Scuffi¹ ©

Sommario:1. Atti di accertamento ed esecutività 2. Le misure cautelari pro contribuente e pro fisco 3. Il procedimento di rilascio 4. L'evoluzione della giurisprudenza

1. Atti di accertamento ed esecutività

L'avviso di accertamento è l'atto (ricettizio) della PA che manifesta la pretesa erariale rettificando la dichiarazione del contribuente o sostituendola ove omessa e così (ri)determinando l'imponibile da sottoporre a tassazione oltre eventuali sanzioni (salva l'irrogazione separata con *atto di contestazione*).

L'avviso di accertamento (*in rettifica e/o suppletivo*) è previsto anche in materia doganale (e di Iva all'importazione) ed è emesso dall'Agenzia delle Dogane per i maggiori diritti dovuti; altrettanto avviene per l'avviso di pagamento in tema di accise.

L'avviso di accertamento è altresì utilizzato per il recupero degli aiuti di Stato illegittimi²; nella imposizione indiretta svolge analoga funzione l'avviso di rettifica (Iva) e/o l'avviso di liquidazione (registro).

È questo l'accertamento *c.d. semplice* cui fa seguito la procedura di riscossione coattiva prevista dal Dlgs 46/989 con emissione della cartella di pagamento da parte del concessionario (Equitalia) sulla base del ruolo predisposto dall'ente impositore per l'intero imponibile accertato (se l'accertamento è divenuto definitivo, riguarda prelievi di matrice comunitaria, vi è pericolo di riscossione) ovvero con *iscrizione provvisoria* di meta' del tributo in caso di impugnazione (sanzioni escluse perché rimosse dopo la sentenza I° grado).

¹, già Consigliere della Corte di Cassazione, Pres. sez. CTP Milano.

² L.2/2009 di conversione del DL 185/2008

Per snellire il procedimento di esazione dei tributi accertati la *legge competitivita'* del 2010³ ha previsto (per i tributi erariali ma non per quelli locali)la *concentrazione della riscossione nell'accertamento* (accertamento c.d. *impoesattivo*)con conferimento ad esso di *esecutivita' ex lege* dopo 60 gg.dalla notifica senza necessita' di emissione della cartella (eliminata) e affidamento del carico ad Equitalia nei 30 gg.successivi previa iscrizione provvisoria a ruolo (da meta')a 1/3 .

Per verificare se ci si trovi al cospetto di un "nuovo" accertamento (in vigore dal 1° Ottobre 2011 per i periodi di imposta dal 2007) occorre controllare se contiene *l'intimazione ad adempiere*(come atto di precetto ex art.480 cpc)entro il termine per proporre ricorso(gg.60 prorogabili a 90 gg in presenza di reclamo/mediazione ⁴ ovvero sospendibili di pari periodo in presenza di accertamento con adesione⁵) con avvertenza che nei successivi 30 gg. il carico verra' affidato all'Agente della riscossione per *l'esecuzione forzata*.

Questa tipologia di accertamento e' stato estesa anche al settore doganale a seguito della *manovra Monti* ⁶che ha attribuito *esecutivita'* (anticipata) all'avviso di accertamento/rettifica nelle revisioni doganali con intimazione ad adempiere entro 10 gg dalla notifica trascorsi i quali e' attivata la procedura di riscossione in deroga alle disposizioni sul ruolo(Dlgs 46/99 cit.).

Tali modalita' trovano ragione nell'esigenza di celerita' ed efficienza che debbono contrassegnare il recupero delle risorse proprie dell'Unione come stabilito dall'art.7 del Codice doganale comunitario⁷(CdC) sull'immediata applicazione delle decisioni doganali e dall'art.222 CdC sul termine di 10 giorni per provvedere in tal senso :prescrizioni peraltro operative nel nostro ordinamento con abolizione degli ordinari mezzi di riscossione (ruolo)solo dal 28.3.2013 ,data (cosi' prorogata dal 21.1.2013)di effettiva attuazione della novella legislativa che tali modalita' recepisce⁸.

³ Art.29 L. 122/2010 di conversione del DL 78/2010 con le successive interpolazioni del decreto sviluppo 2011

⁴ Procedura obbligatoria dal 1°aprile 2012 per liti fino ad € 20.000(art.17 bis Dlgs 546/92 6)

⁵ Dlgs 218/98

⁶ Art.9 comma 3-bis DL 1672012 convertito nella L.44/2012 .

⁷ Reg.2913/92

⁸ Provvedimenti direttoriali 3204 del 21.1.2013 e 12035 dell'1.2.2013

Il recupero degli aiuti di Stato illegittimi –invece- transita ora da un *decreto ministeriale* di accertamento del debito avente valore di titolo esecutivo affidato in riscossione ad Equitalia⁹

2. Le misure cautelari pro contribuente e pro fisco

Esistono nel procedimento tributario tre forme di *sospensione dell'esecuzione* degli atti fiscali.

-La *sospensione legale* (connessa al nuovo accertamento esecutivo) opera automaticamente (a prescindere dall'eventuale impugnazione) per 180 gg dall'affidamento in carico all'esattore (ma non si applica alle misure cautelari e conservative del fisco ne' quando sussista un *fondato pericolo*¹⁰ per il positivo esito della riscossione (come già previsto per il ruolo straordinario).

-La *sospensione amministrativa* e' prevista dall'art.39 del DPR 602/1973 e dall'art.2 quater della L.656/94 in tema di autotutela nonche' dall'art.244 del CDC in materia doganale (facolta' questa ultima subordinata alla prestazione di garanzia).

La legge di stabilita' per il 2013¹¹ ha poi disposto l'*arresto immediato della riscossione* con riferimento ai provvedimenti esecutivi (avviso di accertamento esecutivo, cartella/pignoramento) o cautelare (ipoteca e fermo amministrativo) su istanza proposta direttamente ad Equitalia entro 90 gg. dalla notifica da parte dell'intimato che denunci la illegittimita' dell'atto presupposto.

L'annullamento di diritto delle partite e l'automatico scarico dei ruoli si verifica in caso di mancata risposta entro 220 gg.

-La *sospensione giudiziaria* e' rimessa al giudice tributario ed e' stata per la prima volta introdotta in materia fiscale con la riforma del 1992 in base alle prescrizioni della legge delega (413/91), non essendo fin ad allora previsto, in vigore del DPR 636/72, alcun potere cautelare specifico in capo alle Commissioni tributarie.

Nonostante taluna la giurisprudenza pretorile avesse tentato di far ricorso alla tutela inibitoria atipica dell'art.700 cpc (quale norma di chiusura

⁹ L.234/2012 che ha devoluto l'inerente contenzioso alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo

¹⁰ La valutazione del "periculum" e' rimessa allo stesso ente impositore (cosi' Circ.15.2.2011 4/E della Dir.centrale Agenzia delle entrate) laddove l'autorizzazione al creditore per procedere all'esecuzione immediata senza il rispetto del termine indicato in precetto e' rimessa al Presidente del Tribunale competente ex art.482 cpc

¹¹ L. 228/2012

dell'intero sistema processuale),in allora operava lo sbarramento della Corte Costituzionale (sent.63/82) la quale –precisato che la potestà cautelare non costituiva componente essenziale della tutela giurisdizionale –stabiliva che il divieto di sospensione *ope iudicis* trovava ragione nella riscossione graduale *ex lege* dei tributi in fase di andamento del processo.

Superata ogni preclusione con l'entrata in vigore del Dlgs 546/92 che prevede espressamente la tutela cautelare nel processo tributario ,va rimarcato che il provvedimento che l'accorda e' sempre *tipico* (non esiste il provvedimento d'urgenza innominato a contenuto variabile che conosce il processo civile)e si traduce nella *sospensione dell'atto impugnato* richiesta contestualmente nel corpo del ricorso (o con separata istanza):quindi presuppone sempre un processo già instaurato non essendo consentita una *inibitoria ante causam*(come avviene nel giudizio civile ex art.669 ter cpc).

Dalle misure cautelari *pro contribuente/ricorrente* vanno tenute distinte quelle *pro fisco* ,cioe':

-in sede di riscossione(in base a titolo esecutivo già formato) il *fermo amministrativo* su beni mobili registrati e *l'iscrizione di ipoteca* sugli immobili ex artt.86 e 77 DPR 602/73 nonche' il *ruolo straordinario* ex art.15 bis DPR cit. (comportante iscrizione della totalità del credito erariale ancorche' non definitivo quando vi sia pericolo nella riscossione)che entrano nel processo tributario solo come atti ivi impugnabili ex art.19 Dlgs 546/92 ;

-quali misure anticipatorie di garanzia per sanzioni e pvc , *l'ipoteca ed il sequestro conservativo*(che prescindono dal titolo esecutivo) riservate alla competenza esclusiva del Presidente della Commissione secondo la procedura di cui all'art.22 del Dlgs 472/97¹² e modulate sugli equivalenti istituti civilistici del sequestro conservativo (disposto per evitare la sottrazione dei beni del debitore che rappresentano la garanzia del credito) e dell'ipoteca (volta non solo a tutelare il credito ma a garantire una posizione di priorità rispetto agli altri creditori).

3.Il procedimento di rilascio

¹² La legge pur avendo ad oggetto la disciplina generale del sistema sanzionatorio si applica anche ai debiti di imposta(Cass.28.1.2010 n.1838)

La norma di riferimento della sospensione dell'atto impugnato e' l'art.47 del Dlgs 546/92 ed interessa ovviamente solo gli atti impositivi (non quelli di rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributi ovvero di diniego/revoca di agevolazioni).

Trattasi di misura provvisoria il cui accoglimento presuppone il ricorrere del duplice requisito(cumulativo) del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

Il rilascio della misura cautelare richiede una (sommara) delibazione nel merito, cioe' una valutazione prognostica di *apparenza del diritto*(senza l'approfondimento proprio della decisione finale), non potendo essere accordata ad un ricorso manifestamente infondato od inammissibile *prima facie* ed implica l'esistenza di un *danno grave ed irreparabile* (cioe' non agevolmente sostenibile)derivante al contribuente dall'esecuzione dell'atto fiscale .

E' evidente che il disagio economico derivante dal fatto stesso dell'esecuzione che non si traduca in un "*esubero*" eccedente la normalita' del pregiudizio non rientra nei motivi di *periculum* segnalati dalla norma.

Occorre ,in proposito,effettuare una "*ponderazione degli interessi contrapposti*"(contribuente ed erario) che conduca ad una *sproporzione* tra l'attuazione della pretesa della PA e la situazione finanziaria dell'intimato (ricorso a mezzi straordinari per il reperimento di liquidita' ,consistenti esposizioni bancarie,gravi e ripetute perdite in bilancio , situazioni di crisi dell'azienda ,rischi di insolvenza etc.)

Si ritiene peraltro che per la persona fisica (la cui retribuzione resta comunque ridotta nella pignorabilita')la irreparabilita' del danno transiti da un livello piu' modesto di "*serie difficolta'*" in cui si troverebbe il contribuente per effetto del pagamento .

Il *fumus* e'ricavabile dal contenuto del ricorso(nel merito)e dalle modalita' di sua presentazione (in rito)dovendo essere preventivamente controllata –come si e' detto- la regolare costituzione del rapporto processuale ex art.22 Dlgs 546/92 prima di accordare la cautela.

Il *periculum* va motivato e documentato non potendo consistere in una mera allegazione circa la entita' eccessiva della somma pretesa dal fisco ed il tempo occorrente per ottenerne restituzione all'esito favorevole della lite ne'- tanto meno- in enunciazioni di pregiudizio *in re ipsa*.

I requisiti dell'art.47 Dlgs 546/92 debbono sempre coesistere (non sono alternativi)anche se in taluni casi viene utilizzato il c.d. "*criterio dei vasi comunicanti*" con bilanciamento tra il *quantum* di *fumus* ed il *quantum* di *periculum* qualora il primo risulti preponderante rispetto al secondo in modo tale da postulare comunque che il minimo dei requisiti venga raggiunto tenendo complessivamente conto di entrambi.

Si tratta di un criterio pratico di "compensazione" tra *fumus* e *periculum* nel senso che quanto piu' forte e' l'uno meno esigibile e' l'altro per raggiungere la soglia dell'inibitoria.

Il riferimento della sospensione alla "esecuzione" dell'atto impugnato fa di regola ritenere inammissibile una inibitoria azionata unicamente in presenza di atto di accertamento privo nell'immediato di effetti esecutivi insorgenti solo con l'emissione della cartella .

Solo da tale momento viene infatti ad esistenza un danno "*attuale*" ,in precedenza da considerare al piu' "*imminente*" in vista dell'iscrizione provvisoria ex art.15 DPR 602/73(ma ancora temporalmente incerto non soggiacendo l'iscrizione - a differenza di quella sugli accertamenti definitivi - a limiti temporali).

Oggi ,al cospetto dei nuovi accertamenti "esecutivi" (che presentano profili di *immediata lesivita'* perche' -racchiudendo la funzione della cartella- legittimano *ex se* l'esecuzione forzata)la questione della *sequenza procedimentale*(accertamento/cartella) sembra superata come pure ogni connessa problematica sulla necessita' o meno di impugnare autonomamente la cartella di pagamento per poter far valere l'inibitoria con il rischio-peraltro- di subire rilievi di inammissibilita' per difetto di vizi propri ex art.19.3 Dlgs 546/92 .

La Commissione deve pronunciarsi sulla sospensiva nel termine(ordinatorio)di gg.180 (equivalente a quello della sospensione legale in pendenza di riscossione)e fissare ,in ipotesi di accoglimento, udienza di discussione del merito nei successivi 90 gg (termine parimenti ordinatorio).

La *sospensiva cd. breve* proposta inizialmente dal legislatore con perdita di efficacia oltre i 150 gg dalla pronuncia e' stata espunta -in sede di conversione- dalla L.122/2010 .

Cio' anche perche' la norma della L.101/2008 ,prevedente la decadenza dell'effetto sospensivo del provvedimento giudiziale emesso nel processo civile di recupero degli aiuti di Stato illegittimi per il mero decorso del termine a prescindere dalla verifica di persistenza (o financo aggravamento)delle condizioni determinanti l'arresto di esecutivita' (regola ,peraltro, tuttora vigente nel processo tributario a sensi dell'art.47 bis Dlgs 546/92),era dichiarata costituzionalmente illegittima dalla Corte Costituzionale(sent.281/2010) .

La perdita di efficacia del provvedimento cautelare avviene ,dunque, solo con la *pubblicazione della sentenza di 1° grado* destinata ad assorbirne gli effetti.

L'*esecutivita' immediata* (senza attesa di cartella)provochera' un corredo generalizzato di istanze di sospensione in tutti i ricorsi contro gli avvisi di accertamento imponendo (a scapito della celerita' del contenzioso) la fissazione di apposita udienza di trattazione della cautela prima di quella destinata alla discussione del merito .

Resta comunque salvo l'*intervento anticipato* del Presidente (della sezione assegnataria del ricorso) laddove ravvisi –come previsto dall'art.47.3 del Dlgs 546/92- "*eccezionali ragioni di urgenza*"(tra cui un incremento di numero di ricorsi cautelari tale da impedirne la trattazione collegiale in tempi ragionevoli)per provvedere *inaudita altera parte* con decreto da confermare successivamente dal Collegio (che potrebbe in questo caso essere chiamato anche a decidere il merito a fini acceleratori).

Questo *sdoppiamento* a garanzia del contraddittorio trova addentellati nel *modello cautelare uniforme* di derivazione civilistica (art.669 sexies cpc)ed esortazioni a ricorrere a questa procedura di urgenza si rinvencono in talune delibere del CPGT in tema di sospensiva di cartelle¹³

Per ottenere questa misura straordinaria occorre comunque un *quid pluris* rispetto al normale connotato dell'urgenza, ossia il concreto pericolo che il provvedimento risulti *inutiliter* per il contribuente nel caso in cui si proceda secondo lo schema ordinario della convocazione della controparte pubblica.

¹³ Da ultimo Ris.n. 122/2010

La sospensione può essere anche parziale ed, all'occorrenza, subordinata alla prestazione di cauzione o fideiussione bancaria/assicurativa .

L'ordinanza che dispone la cautela non è *impugnabile* (né *reclamabile* come invece previsto nel giudizio civile dall'art.669 terdecies cpc): dunque neppure *reiterabile* ove rigettata.

Unica eccezione (la legge è silente sul punto)potrebbe essere rinvenuta nei *fatti sopravvenuti* (ad esempio il mutamento delle condizioni economiche del contribuente)ricercando appiglio alla riproposizione dell'istanza ,in caso di provvedimento negativo, nell'ultimo comma dell'art.47 Dlgs 546/92.

Il *mutamento delle circostanze* (diversa realtà storica o processuale ivi compresi i fatti nuovi o preesistenti non allegati)consente infatti (in analogia all'art.669 decies cpc) la *modifica* o *revoca* del provvedimento anche prima della sentenza su istanza motivata del richiedente (al fine -ad esempio- di escludere o ridurre la cauzione).

Ipotesi peraltro rare in un processo quale quello tributario che di regola si esaurisce in unica (e di merito assorbente)udienza di discussione .

Il giudizio tributario conosce anche due altre tipologie cautelari pro contribuente che presentano solo parzialmente tratti comuni con la *sospensione c.d.ordinaria*.

In materia doganale l'art.47 del Dlgs 546/92 va coordinato con l'art. 244 del Codice doganale comunitario applicabile ,oltre che dall'Autorità doganale(sospensione amministrativa di cui si è detto) ,anche dall'Autorità giudiziaria (secondo l'interpretazione adeguatrice fornita dalla Corte di giustizia) costituendo "corollario" del diritto al ricorso ex art. 243.

La formulazione della norma contiene la presenza della disgiunzione «o» in luogo della congiunzione «e» tra i due presupposti applicativi (*fumus boni iuris* evidenziato dai fondati dubbi sulla compatibilità della decisione impugnata alla normativa doganale e *periculum in mora* costituito dal danno irreparabile per l'interessato) per cui sarà bastevole uno dei due requisiti – alternativamente all'altro – per ottenere la sospensione.

Il rilascio della cautela ove siano in discussione *dazi doganali*(all'importazione od esportazione) dovrà però essere sempre condizionato alla costituzione di una garanzia nell'interesse dell'Autorità

doganale, sacrificabile a favore del debitore d'imposta solo allorché la prestazione si riveli pregiudizievole per le sue *condizioni economiche e sociali*.

In materia di aiuti di Stato le *misure nazionali di recupero*, dovendo consentire l'esecuzione "effettiva ed immediata" della decisione "negativa" della Commissione europea, impongono che l'esercizio del potere inibitorio resti ristretto - come prescritto dall'art.47 bis Dlgs 546/92 - all' *errore evidente* nell'individuazione del legittimato passivo o nel calcolo della somma da restituire ovvero all'insorgenza di *gravi riserve* sulla validità dell'atto comunitario (*fumus*). In tal caso, però, il giudice sarà tenuto contestualmente ad effettuare *rinvio pregiudiziale* alla Corte di Giustizia sempre che ricorrano gli estremi dell'urgenza di evitare un danno grave ed irreparabile (*periculum*), fermo l'obbligo di tener pienamente conto dell'interesse comunitario. La sospensione andrà peraltro negata nei casi in cui la decisione di recupero della Commissione europea asseritamente viziata da illegittimità non sia stata impugnata anche in sede comunitaria ovvero - ove impugnata - non sia stata chiesta (o rigettata) la parallela misura d'urgenza.

Oggi a seguito della L.24.12.2012 n.234 che ha attribuito al giudice amministrativo giurisdizione esclusiva in materia (a far tempo dal 19.1.2013) il procedimento cautelare non potrà che incardinarsi nella sede propria del TAR territorialmente competente.

Il procedimento di urgenza regolato dall'art.47 Dlgs 546/92 presenta inequivocabili simmetrie anche con quello promosso dall'Amministrazione Finanziaria a sensi dell'art.22 del Dlgs 472/97 (ipoteca e sequestro conservativo).

Presupposto della concessione - in questo caso - è il fondato timore di perdere le garanzie del credito (espressione mutuata dall'art.671 cpc) e dunque implica ancora una valutazione - con indagine sommaria - della sussistenza sia del *fumus* sia del *periculum* identificato nel timore di dispersione dei beni del debitore desunto sia da dati oggettivi (entità della pretesa erariale e consistenza patrimoniale del contribuente) e da dati soggettivi (comportamenti dai quali si evinca la di lui volontà di sottrarsi all'esecuzione con depauperamento del patrimonio).

L'istanza rivolta al Presidente della Commissione—dopo essere state notiziate le parti interessate- e' decisa in camera di consiglio dalla Commissione stessa con sentenza soggetta agli ordinari mezzi di gravame.

In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo (alternativa che mal si spiega perche' questo secondo requisito e' quello tipico richiesto per ogni provvedimento di urgenza)si apre il c.d.*procedimento abbreviato* che presuppone un *quid pluris*(l'eccezionale urgenza appunto)per procedere *inaudita altera parte*.

A differenza da quanto previsto nella consimile ipotesi dell'art.47 del Dlgs 546/92 il decreto presidenziale pero' non deve essere riesaminato dal Collegio nel contraddittorio delle parti e dunque ha efficacia tendenzialmente definitiva ove non sia investito dal reclamo del contribuente ;in questo caso la Commissione decidera' con sentenza.

Il provvedimento cautelare e' destinato a perdere efficacia se entro 120gg non viene notificato l'atto di contestazione o di irrogazione (quando sia stato emesso in base a pvc);in ogni caso quando viene accolto il ricorso(nel merito).

4.L'evoluzione della giurisprudenza

La sospensione giudiziale in ambito tributario ha di regola riguardato sempre l'atto impugnato(o meglio la sua esecuzione) nella ipotesi "ordinaria" ed in quelle di derivazione comunitaria sopra accennate.

La tutela cautelare pro contribuente e' riservata per legge alla Commissione tributaria provinciale (esaurendosi —come previsto dall'art.47 del Dlgs 546/92- con la pubblicazione della sentenza di I° grado) e non alle fasi di gravame .

Fanno eccezione le sanzioni amministrative per le quali e' consentito alla Commissione tributaria regionale sospendere l'esecuzione a sensi dell'art.19 Dlgs 472/97 .

I tentativi di estendere la sospensione dall'*atto* alla *sentenza* (che pur non essendo esecutiva autorizza la riscossione frazionata del tributo ex art.68 Dlgs 546/92 ove non esigibile *ab origine* per l'intero come per i tributi locali,i dazi e le accise)hanno avuto in passato scarso successo.

Numerosi *arrets* della Corte Costituzionale (*ex multis* ord.119/07 che costituisce un *continuum* rispetto alla fondamentale sent.165/2000)hanno

puntualizzato che oggetto dell'inibitoria è l'efficacia del provvedimento impositivo impugnato e non l'efficacia della sentenza che ha rigettato il ricorso del contribuente.

Le impugnazioni nel contenzioso tributario rimandano infatti alla disciplina del capo I° del titolo II° del cpc (artt.323-338) ma l'art.49 del Dlgs 546/92 esclude espressamente l'applicazione all'art.337 cpc e dunque anche la parte della norma che fa 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 (sent.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 intervenga una pronuncia nel merito: di accoglimento (rendendo così superflue ulteriori cautele)ovvero di rigetto (facendo in tal caso venir meno il presupposto dell'inibitoria).

Questo orientamento è stato ultimamente rivisto dalla Corte Costituzionale (ord.217/2010 e –in termini confermativi - ord.109/2012) che ha preso in esame l'applicabilità 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 censurato dalle Corti remittenti(CTR Campania e Lombardia).

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

La Corte di Cassazione(sent.2845/2012)prendendo atto di codesti principi operava di conseguenza un *revirement* sul proprio consolidato indirizzo precisando ,peraltro,che la specialità della materia tributaria e l'esigenza che

fosse garantito il regolare pagamento delle imposte imponeva una "*rigorosa valutazione*" dei requisiti del *fumus* e del *periculum* .

Si assiste , dunque ,ad una *rimeditazione interpretativa* dell'intera disciplina relativa alla sospensione cautelare dell'esecuzione delle sentenze tributarie non solo di primo ma anche di secondo grado, non essendovi dubbio-stante l'identita' dei presupposti- che alla sentenza della Commissione provinciale impugnata in appello sia applicabile il parallelo disposto dell'art.283 cpc in presenza di *gravi e fondati motivi* (che la norma civilistica riconduce anche alla *possibilita' di insolvenza*)¹⁴.

La competenza cautelare, anche in questo caso ,fara' capo alla Commissione regionale investita dell'appello ma i poteri di intervento ne risultano piu' ampi rispetto a quelli riconosciuti dall'art.373 cpc .

Tale ultima norma si basa ,infatti,su piu' rigorosi presupposti legittimanti posto che la sentenza di II° grado ha *un grado di stabilita'* piu' elevato di quella di I° grado e dunque margini di valutazione piu' severi.

Del resto ,rispetto all'art.283 cpc, l'art.373 cpc non richiama espressamente il *fumus* mostrando di rivolgersi piu' alle " conseguenze " che al " merito " della decisione (anche se il requisito di fondatezza -come osservato dalla Cassazione nella sentenza richiamata-non puo' essere del tutto obliterato nel processo valutativo sulla " bonta " dell'istanza e dunque del presumibile successo del ricorso).

La sospendibilita' della sentenza tributaria risente della tesi c.d."*dichiarativa*"che vede l'oggetto del processo tributario rivolto non tanto a sindacare la legittimita' dell'atto impositivo quanto piuttosto ad accertare il merito del *rapporto di imposta sottostante* (pur per il tramite dell'impugnazione) per cui lo strumento cautelare sarebbe destinato ad appuntarsi contro la sentenza resa dal giudice che a quell'atto *si sostituisce*

Altra parte della dottrina attribuisce ,invece, al processo tributario natura di "*impugnazione -annullamento*" per cui le sentenze di rigetto del ricorso avrebbero *valenza dichiarativa* (non sostituendosi all'atto ma-semmai-

¹⁴ CTR Emilia Romagna ord.160/01/11

“liberandone” l’efficacia) come tali insuscettibili di esecuzione da sospendere
15

Il richiamo alle regole processualcivilistiche in materia di inibitoria giudiziale sarebbe perciò inconferente dovendo piuttosto ricercarsi su altro piano l’intervento cautelare del giudice gerarchicamente superiore.

Muovendo da questa impostazione parte della giurisprudenza di merito (di derivazione soprattutto presidenziale) ha di conseguenza ‘trasposto’ la norma dell’art.47 Dlgs 546/92 nell’ambito del giudizio di appello avanti alla Commissione regionale facendo leva sul generale disposto dell’art.61 Dlgs 546/92 a mente del quale *nel procedimento di appello si osservano in quanto applicabili le norme del procedimento di I° grado se non incompatibili con quelle stabilite per il II° grado (cioè gli artt. da 51 a 60 del Dlgs 546/92).*

E’ stato sostenuto a sostegno che il fatto che l’art.47 preveda l’efficacia della sospensione non oltre la decisione di I° grado non esclude che il giudice di appello possa adottare analogo provvedimento con limitazione temporale alla propria fase di giudizio, che il potere inibitorio così come riconosciuto in capo al giudice di appello in materia di sanzioni non può essere negato con riferimento al tributo, che in ogni caso prevarrebbero i principi di *completezza ed effettività della tutela giurisdizionale* ivi inclusa la tutela cautelare che ne è componente ineludibile come affermato da numerosi precedenti della Corte di Giustizia.¹⁶

Tali argomentazioni -peraltro- non convincono pienamente perché comunque la tutela cautelare non è negata in giudizio, il dato letterale della legge delega (413/91) si riferisce esclusivamente alla sentenza di I° grado, le sanzioni in genere sono oggetto di riscossione dopo quest’ultima pronuncia e dunque la necessità di sospensione sorge soprattutto nel grado successivo.

In definitiva sembra più convincente la regola che transita dalla sospensione della sentenza (fatta propria dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di

¹⁵ Si è detto che la sospensione di esecutività della sentenza che ha rigettato il ricorso non varrebbe a sottrarre esecutività al provvedimento impugnato analogamente a quanto avviene nel processo di appello civilistico laddove si chiedi la sospensione della sentenza che rigetta l’opposizione a decreto ingiuntivo (CTR Lombardia decr. 18.2.2013).

¹⁶ CTR Lombardia decr. pres. 3/2012

cassazione)che –in uno alla sospensione dell’atto in I° grado- realizza compiutamente la “circolarità” di questo fondamentale rimedio giudiziale.