

LA TUTELA CAUTELARE NEL DOPPIO GRADO DEL GIUDIZIO TRIBUTARIO

(aggiornamento 2014)

di Massimo Scuffi¹

Sommario:1. Atti di accertamento ed esecutività 2. Le misure cautelari *pro* contribuente 3. Le misure cautelari *pro* fisco 4. Il procedimento di rilascio 5. Misure atipiche in materia doganale e di aiuti di Stato 6. Il procedimento cautelare di iniziativa dell'A.F. 7. L'inibitoria processuale nell'evoluzione della giurisprudenza 8. La sospensione dell'atto in II° grado 9. La delega fiscale ed il procedimento cautelare uniforme

1. Atti di accertamento ed esecutività

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

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

L'*avviso di accertamento* è altresì previsto 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).

Sono queste tipologie di accertamento c.d. *semplice* cui fa seguito la procedura di riscossione coattiva regolata dal Dlgs 46/99 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 per mancata impugnazione, 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).

Per snellire il procedimento di esazione dei tributi accertati la *legge competitività* del 2010³ ha peraltro 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 *esecutività ex lege* dopo 60 gg. dalla notifica senza necessità di emissione della cartella (eliminata) e affidamento del

¹ Magistrato, Componente Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

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

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

carico ad Equitalia nei 30 gg. successivi previa iscrizione provvisoria a ruolo (da metà) 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 contenga l'intimazione ad adempiere (a mo' di atto di precetto ex art.480 cpc) entro il termine per proporre ricorso (gg.60 prorogabili a 90 gg in presenza di reclamo/mediazione⁴ ovvero sospendibili di pari periodo in presenza di accertamento con adesione⁵) con avvertenza che nei successivi 30 gg. il carico verrà affidato all'Agente della riscossione per l'esecuzione forzata.

Questa modalità di accertamento è stata estesa anche al settore doganale a seguito della manovra Monti⁶ che ha attribuito esecutività (anticipata) all'avviso di accertamento/rettifica con intimazione ad adempiere entro 10 gg dalla notifica trascorsi i quali viene attivata la procedura di riscossione in deroga alle disposizioni sul ruolo (Dlgs 46/99).

Codesto regime trova ragione nell'esigenza di celerità ed efficienza che debbono contrassegnare il recupero delle risorse proprie dell'Unione come già stabilito dal Codice doganale comunitario (CDC)⁷ sull'immediata applicazione delle decisioni doganali (art.7) e sul termine di 10 giorni per provvedere in tal senso (art.222) : prescrizioni, peraltro, operative nel nostro ordinamento con abolizione degli ordinari mezzi di riscossione solo a far tempo dal 28.3.2013, data (così prorogata dal 21.1.2013) di effettiva attuazione della novella legislativa⁸.

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

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

a. 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

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 16/2012 convertito nella L.44/2012 .

⁷ Reg.CE 2913/92 oggi sostituito dal Regolamento UE 952/2013 del 9 ottobre 2013 (Codice doganale dell'Unione-CDU)

⁸ Provvedimenti direttoriali 3204 del 21.1.2013 e 12035 dell'1.2.2013

⁹ L'inerente contenzioso è stato devoluto alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo dalla L.24 dicembre 2012 n.234 contenente norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione ed attuazione della normativa e delle politiche UE .

conservative del fisco ne' quando sussista un *fondato pericolo*¹⁰ per il positivo esito della riscossione [come gia' previsto per il ruolo straordinario]).

Parimenti automatica ex lege 147/2013 e' la novella "sospensione della riscossione e del pagamento" delle somme dovute in base agli atti oggetto di reclamo sino alla data da cui decorre il termine per la costituzione in giudizio (salvi i casi di inapplicabilita' per improponibilita' o improcedibilita' del ricorso)¹¹

b.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 doganale¹² (facolta', questa ultima ,subordinata alla prestazione di garanzia). La legge di stabilita' per il 2013¹³ ha poi disposto l'*arresto immediato della riscossione* con riferimento ai provvedimenti esecutivi(avviso di accertamento esecutivo ,cartella/pignoramento) o cautelari(ipoteca e fermo amministrativo) su istanza proposta direttamente ad Equitalia entro 90 gg.dalla notifica da parte del contribuente che denunzi(e documenti) la illegittimita' dell'atto presupposto(inesistenza del credito erariale per prescrizione,decadenza,sgravio, pagamento,inesigibilita' etc).

L' annullamento di diritto delle partite e l' automatico scarico dei ruoli operera' in ogni caso ove non sia fornita risposta entro 220 gg.

c.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 delega¹⁴ , non essendo fin ad allora previsto ,in vigenza del DPR 636/72, alcun potere cautelare specifico in capo alle Commissioni tributarie .

Nonostante taluna giurisprudenza pretorile avesse tentato di far ricorso alla tutela inibitoria atipica dell'art.700 cpc (quale norma di chiusura dell'intero sistema processuale), operava al tempo lo sbarramento della Corte Costituzionale¹⁵ la quale –precisato che la potesta' cautelare non costituiva componente essenziale della tutela giurisdizionale –aveva statuito 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 ha previsto 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 gia'

¹⁰ Si noti che 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 Cosi' Circ. 12.2.2014 1/E della Agenzia delle Entrate

¹² Oggi art.45 del CDU

¹³ L. 228/2012

¹⁴ L.413/91

¹⁵ Corte Cost..63/1982

instaurato non essendo consentita una *inibitoria ante causam* (come avviene nel giudizio civile ex art.669 ter cpc)¹⁶.

3.Le misure cautelari *pro fisco*

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

a.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 nonché il *ruolo straordinario* ex art.15 bis DPR cit. (comportante iscrizione della totalità del credito erariale ancorché non definitivo quando vi sia pericolo nella riscossione)che entrano nel processo tributario solo come atti ivi impugnabili ex art.19 Dlgs 546/92 ;

b.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 472/97¹⁷ di cui si dirà' oltre 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).

4.Il procedimento di rilascio

La norma di riferimento della sospensione dell'atto impugnato e' l'art.47 del Dlgs 546/92 ed investe solo gli *atti di intimazione* (non quelli di rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributi ovvero di diniego/revoca di agevolazioni);neppure e' utilizzabile per arrestare le misure cautelari promosse dall'A.F.

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, cioè' 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 "*esuberato*" eccedente la normalità' del pregiudizio non rientra nei motivi di *periculum* segnalati dalla norma.

¹⁶ Di conseguenza-ove non fosse intervenuta la novella legislativa di cui si e' detto sopra- sarebbe continuata a rimanere preclusa la sospensione nella fase obbligatoria di *reclamo/mediazione* della controversia prima della conversione automatica dell'istanza amministrativa in ricorso giurisdizionale .

¹⁷ La legge cit. pur avendo ad oggetto la disciplina generale del sistema sanzionatorio si applica anche ai debiti di imposta(Cass.28.1.2010 n.1838)

Occorre ,al riguardo,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.)

Per quanto piu’ propriamente concerne la persona fisica (le cui entrate stipendiali restano comunque limitate nella pignorabilita’)la irreparabilita’ del danno e’ di regola riposta ad un livello piu’ modesto di “serie difficolta’” in cui si troverebbe il contribuente ove costretto al pagamento .

Il *fumus* e’ricavabile dal contenuto del ricorso(nel merito)e dalle modalita’ di sua presentazione (in rito)dovendo essere preventivamente controllata 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 la restituzione all’esito favorevole della lite ne’-tanto meno- in mere enunciazioni di pregiudizio *in re ipsa*.

I requisiti dell’art.47 del 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 ha sempre fatto ritenere inammissibile,di regola, 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) e’ ormai superata come pure ogni connessa problematica sulla necessita’ o meno di impugnare autonomamente la cartella di

pagamento per poter far valere la sospensiva con il rischio-per altro verso - di subire rilievi di inammissibilità per difetto di vizi propri dell'atto ex art.19.3 Dlgs 546/92 .

La Commissione deve pronunciarsi in via cautelare 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).

Puo' comunque decidere senza ritardo il merito della causa senza provvedere sull'istanza di sospensione posto che la perdita di efficacia del provvedimento cautelare avviene con la *pubblicazione della sentenza di 1° grado* destinata ad assorbirne gli effetti sicche' non e' ipotizzabile alcun pregiudizio per la mancata decisione sull'istanza ne' ,tanto meno,violazione dei diritti di difesa del contribuente¹⁸ .

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

Cio' anche in ragione del fatto che 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 esecutività (regola ,peraltro,vigente tuttora nel processo tributario a mente dell'art.47 bis del Dlgs 546/92),era dichiarata costituzionalmente illegittima dalla Corte Costituzionale¹⁹ .

E' da supporre che l'*esecutività immediata* degli atti di accertamento(omessa la cartella) provochi un corredo generalizzato di istanze di sospensione per tutti i ricorsi imponendo (a scapito della celerità del contenzioso) la fissazione di apposita udienza di trattazione della cautela prima di quella destinata alla discussione del merito .

Resta in ogni caso 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*" per provvedere *inaudita altera parte*:ragioni che potrebbero essere rinvenute nel numero elevato delle istanze cautelari tale da impedirne la trattazione in tempi ragionevoli.

Il decreto presidenziale andra' poi confermato dal Collegio che potrebbe in questo caso essere chiamato a decidere anche il merito della lite a fini acceleratori .

Codesto *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 rinvergono in talune delibere del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria in tema di sospensiva di cartelle²⁰

¹⁸ Cass.9 aprile 2010 n.8510;*ibidem* Cass.20 marzo 2013 n.6911

¹⁹ Corte Cost. 281/2010

²⁰ Da ultimo CPGT n. 122/2010

Per ottenere questa misura straordinaria occorre -in linea di principio- 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.

La sospensione può essere anche parziale ed ,all'occorrenza, subordinata alla prestazione di cauzione o fideiussione bancaria/assicurativa secondo modalità e termini indicati nel provvedimento .

L'ordinanza che dispone la cautela non è *impugnabile* (ne' *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 .

5.Misure atipiche in materia doganale e di aiuti di stato

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 già si è detto) ,anche dall'Autorità giudiziaria (secondo l'interpretazione adeguatrice fornita dalla Corte di giustizia al fine di assicurare piena efficacia al diritto comunitario²¹) costituendo "corollario" del diritto al ricorso *ex art. 243*²².

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

²¹ Corte di Giustizia, sent. 11 gennaio 2001 C-226/99 *Siples* .

²² Oggi art.44 CDU

d'imposta solo allorché la prestazione si riveli pregiudizievole per le sue *condizioni economiche e sociali*.

In materia, poi, 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 del 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.

Naturalmente dovranno sempre ricorrere gli estremi dell'urgenza di evitare un danno grave ed irreparabile (*periculum*), fermo l'obbligo di tener pienamente conto dell'interesse comunitario.

La valutazione - per quanto concerne la irreparabilità del pregiudizio - andrà, cioè, orientata non solo sull'effettiva tutela del singolo con riferimento alla sua situazione aziendale e patrimoniale (*criterio soggettivo*) ma anche sul rispetto delle esigenze sovranazionali di ripristino della situazione di concorrenza violata (*criterio oggettivo*).

La sospensione resterà invece preclusa in tutti i 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 colà richiesta (o rigettata) la parallela misura d'urgenza.

Oggi, peraltro, a seguito della L.234/2012 cit. che ha attribuito al giudice amministrativo *giurisdizione esclusiva* in tema di aiuti di Stato (a far tempo dal 19.1.2013) il procedimento cautelare non potrà che incardinarsi nella sede propria del TAR territorialmente competente.

6. Il procedimento cautelare di iniziativa dell'A.F.

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

È questo l'unico caso in cui il processo tributario viene avviato dall'A.F. anziché dal contribuente e che dà vita ad un giudizio cautelare "atipico" destinato a concludersi con sentenza.

Presupposto della concessione è il fondato timore di perdere le garanzie del credito (espressione mutuata dall'art.671 cpc) e dunque implica una valutazione - da svolgere 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) sia da *dati soggettivi* (comportamenti dai quali si evinca la di lui volontà di sottrarsi all'esecuzione con depauperamento del proprio 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 120 gg 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).

7.L'inibitoria processuale nell'evoluzione della giurisprudenza

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

La tutela cautelare *pro* contribuente e' riservata per legge alla sola Commissione tributaria provinciale ,esaurendosi —come stabilito dall'art.47 del Dlgs 546/92- con la pubblicazione della sentenza di I° grado .

Ne restano percio' escluse le fasi di gravame a meno che non entrino in gioco le sanzioni amministrative a fronte delle quali e' consentito alla Commissione tributaria regionale sospendere l'esecuzione a sensi dell'art.19 del 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 Costituzionale²³ puntualizzavano che oggetto dell'inibitoria e' 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).

²³ *ex multis* Corte Cost.119/07 che rappresenta un *continuum* rispetto alla fondamentale sent. 165/2000

Anche la Corte di cassazione²⁴ 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).

Questi orientamenti sono stati peraltro rivisti da più recenti interventi della Corte Costituzionale²⁵ 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 CTR 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 *sospensibilità ope iudicis* della sentenza di II° grado al ricorrere delle condizioni previste.

La Corte di Cassazione²⁶ prendendo da ultimo 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'identità 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 *possibilità di insolvenza*)²⁷.

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

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

Del resto, rispetto all'art.283 cpc, l'art.373 cpc neppure richiama espressamente il *fumus* mostrando di rivolgersi più alle “consequenze” che al “merito” della decisione

²⁴ Cass.13 ottobre 2010 n.21121

²⁵ Corte Cost.217/2010 e –in termini confermativi– ord.109/2012

²⁶ Cass.24 febbraio 2012 n.2845

²⁷ CTR Emilia Romagna ord.160/01/11

(anche se il requisito della “fondatezza” -come osservato dalla Cassazione nella sentenza citata -non puo’ essere del tutto obliterato nel processo valutativo sulla “bonta” dell’istanza e dunque del presumibile successo del ricorso).

Va segnalato ,in quest’ottica, che anche la prestazione della cauzione eventualmente disposta si attegga diversamente nelle due norme laddove –a sensi dell’art.283 cpc- va rilasciata dal ricorrente /contribuente che si veda accolta l’istanza mentre -a sensi dell’art.373 cpc – essendo posta in alternativa alla sospensione- e’ destinata a rimanere a carico del soggetto che intenda ,cio’ nonostante, procedere *in executivis*,dunque della parte pubblica .

L’ intuibile difficoltà nell’orientare la garanzia a carico dell’A.F. dovrebbe ,percio’, in tale ipotesi ,far propendere a scelte che da essa prescindano .

La sospensione e’ stata pure ritenuta applicabile alle sentenze della Commissione tributaria centrale (nonostante quel processo resti disciplinato dal DPR 636/72 che limita il rinvio alle norme del cpc al solo libro I° mentre l’art.373 cpc e’ contenuto nel libro II°)sulla considerazione che l’art.49 del Dlgs 546/92 (secondo l’interpretazione “adeguatrice” fornita dalla Corte Costituzionale)sarebbe norma processuale immediatamente efficace quale *ius superveniens* ²⁸

8.La sospensione dell’atto in II° grado

La sospensibilità 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) :ragion per cui lo strumento cautelare sarebbe destinato ad appuntarsi contro la sentenza resa dal giudice che a quell’atto *si sostituisce*. Per chi invece attribuisce al processo tributario natura di “*impugnazione –annullamento*” , le sentenze di rigetto del ricorso avendo *valenza dichiarativa* (per non sostituirsi all’atto ma-semmai-“liberandone” l’efficacia) sarebbero insuscettibili di esecuzione da sospendere .

Il richiamo alle regole processualcivilistiche in materia di inibitoria giudiziale sarebbe percio’ 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(cioe’ gli artt.da 51 a 60 del Dlgs 546/92).*

²⁸ CT Centrale sez.Milano 620/2013

E' stato cosi' sostenuto che il fatto che l'art.47 preveda l'efficacia della sospensione non oltre la decisione di 1° grado ,non escluderebbe che il giudice di appello possa adottare analogo provvedimento con *limitazione temporale alla propria fase di giudizio* , che il potere inibitorio cosi'come riconosciuto in capo al giudice di appello in materia di sanzioni non puo' essere negato con riferimento al tributo ,che in ogni caso prevarrebbero i principi di *completezza ed effettivita' della tutela giurisdizionale* ivi inclusa la tutela cautelare che ne e' componente ineludibile come affermato da numerosi precedenti della Corte di Giustizia.²⁹

Tali argomentazioni -peraltro-non persuadono del tutto perche' la tutela cautelare non e' comunque impedita nell'economia del giudizio,il dato letterale della legge delega attualmente non consente di travalicare la sentenza di 1° grado,le sanzioni sono in genere oggetto di riscossione dopo quest'ultima pronuncia e dunque la necessita' di sospensione sorge per esse soprattutto nel grado successivo.

9.La delega fiscale ed il procedimento cautelare uniforme

Per realizzare compiutamente la "circolarità" di questo fondamentale rimedio giudiziale eliminando –anche sulla scorta del mutato quadro giurisprudenziale –le incertezze interpretative che si frappongono alla sua estendibilita' applicativa non puo' che intervenire il legislatore .

Ebbene l'art.10 della delega fiscale recentemente approvata dai due rami del Parlamento³⁰ enuncia tra i suoi principi e criteri direttivi(par.9) "*l'uniformizzazione e generalizzazione della tutela cautelare nel processo tributario* ",ai fini di offrire in ogni stato e grado del procedimento una tutela giurisdizionale concreta ed effettiva,conformemente ai precetti costituzionali(come gia' precisava il disegno di legge del CNEL³¹)

La conclamata omogeneita' parrebbe rivolta piu' sulla sospensiva dell'atto che non sugli effetti della sentenza almeno alla luce del collaterale progetto in discussione in Parlamento(sen.Pagliari) sul c.d.*Codice del processo tributario* .

Ivi la autonoma regolamentazione –nell'ambito dei riti speciali-del procedimento cautelare fa rivolgere l'istanza di sospensione(da delibarsi entro tre mesi dalla presentazione)contro *l'esecuzione dell'atto impugnato* anche nei giudizi di *appello* e di *revocazione*(con apprezzamento del *fumus esteso* a quanto statuito nella sentenza impugnata)e in pendenza del *ricorso per cassazione* (con proposizione dell'istanza al giudice che ha emesso la sentenza impugnata).

Non si puo' peraltro prescindere dai citati arresti giurisprudenziali che sull'inibitoria della sentenza si appuntano (quale sostitutiva dell'atto)e dunque non e' da escludere che il rimedio processualcivilistico possa alla fine trovare allocazione definitiva

²⁹ CTR Lombardia decr.pres.3/2012

³⁰ Testo n.282-950-1122-1339 B approvato dalla Camera dei deputati il 25.9.2013 e dal Senato il 4.4.2014

³¹DDL 23 marzo 2013 in tema di delega legislativa al Governo della Repubblica per razionalizzare e codificare l'attuazione e l'accertamento dei tributi e per la revisione delle sanzioni amministrative e del processo tributario(ivi art.4)

anche nelle fasi impugnatorie del giudizio tributario pur con i necessari raccordi affinché dalla sospensione del titolo giudiziale discenda -per ricaduta- la sospensione della riscossione.

Vedremo quali saranno le scelte finali del legislatore con l'auspicio che non si pervenga ad un "cumulo" di inibitorie (di atti e sentenze) che determinerebbe un intreccio di arresti e/o dinieghi difficilmente giustificabile sul piano della certezza del diritto.