



# Riflessioni a margine della concedibilità della sospensione dell'esecuzione nel procedimento amministrativo tributario

di Luigi Ferrajoli

Avvocato tributarista e dottore commercialista in Bergamo.

**SOMMARIO:** 1. Premessa - 2. I presupposti per l'ottenimento della misura cautelare - 3. La definizione di danno grave ed irreparabile: precisazioni - 4. La concedibilità della sospensione anche in assenza di notifica della cartella di pagamento - 5. La mancata previsione del reclamo e la relativa presumibile incostituzionalità.

## 1. Premessa

La sospensione della riscossione tende a paralizzare temporaneamente l'efficacia del titolo che è posto a fondamento della pretesa tributaria (1).

La tutela cautelare ottenibile con tale strumento è divenuta principalmente giurisdizionale, poiché dall'entrata in vigore dell'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 di riforma del rito contenzioso tributario le fattispecie amministrative dell'istituto sospensivo hanno gradatamente perso importanza (2).

(1) Definizione di D. Napoli, *La sospensione della riscossione: ieri, oggi, domani*, in "Bollettino tributario d'informazioni" n. 21/1994.

(2) Le forme di tutela amministrativa che coesistono con quella giudiziale in tema di sospensione sono molteplici. In primo luogo bisogna ricordare il potere attribuito alla sezione staccata della Direzione regionale delle Entrate previsto dall'art. 39, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 per i tributi erariali e comma 6 della stessa norma nei confronti dei soggetti per i quali sussiste la comprovata necessità di mantenere i livelli occupazionali e di assicurare il proseguimento delle attività

Tale norma è equiparabile all'art. 700 del codice di procedura civile, che consente al giudice ordinario la tutela cautelare nella forma d'urgenza quando l'istante dimostri il fondato pericolo di subire un pregiudizio irrimediabile. Tuttavia, nel processo tributario l'istanza non è proponibile *ante causam*, poiché l'art. 47 citato presuppone l'impugnazione dell'atto del quale si chiede la sospensione e quindi la pendenza del giudizio principale.

La funzione dell'istituto è quella di assicurare la futura attuazione della legge tributaria prima che

produttive, nonché nei confronti degli enti territoriali e delle aziende che svolgono servizi pubblici essenziali. L'art. 10, comma 4, del D.P.R. 28 novembre 1980, n. 787 attribuisce ai Centri di servizio la speciale sospensione del ruolo in caso di ricorso avverso il medesimo. Gli artt. 40, comma 2, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 e 56, comma 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 conferiscono sempre alla sezione staccata della Direzione regionale delle Entrate la possibilità di concedere, rispettivamente, la sospensione della riscossione del terzo dell'imposta complementare di successione o donazione ovvero di quella di registro accertata fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale. Analoga facoltà è sancita in materia di Invim e di imposta ipotecaria e catastale dagli artt. 21 e 31 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 e dall'art. 13 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347. Quali norme attualmente abrogate dalla riforma della riscossione intervenuta con D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46 bisogna poi ricordare l'art. 11, comma 4-bis, del D.L. 13 maggio 1991, n. 151 che attribuiva alla Direzione regionale delle Entrate la potestà di sospendere i ruoli formati ex art. 67, comma 2, lettera a), del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 nonché l'art. 53 del D.P.R. n. 602/1973, vecchia formulazione, che consentiva la sospensione ad opera della medesima Direzione regionale delle Entrate degli atti esecutivi dell'esattore. A fronte di tutte le potestà innanzi elencate è da ritenersi sussistente il sindacato del Tar per la verifica delle condizioni di legge che giustificano l'accoglimento delle istanze di sospensione, così come conferma il Consiglio di Stato, Sez. IV, ord. n. 1712 del 10 dicembre 1996 (in banca dati "il fiscovideo").

essa sia accertata dal giudice tributario nel caso specifico. Sono di tutta evidenza quindi la strumentalità e la provvisorietà della misura cautelare, destinata a caducarsi con il provvedimento che definisce il merito del giudizio.

Gli atti "sospensibili" sono pressoché tutti quelli impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 in quanto ivi tassativamente elencati: l'avviso di accertamento del tributo; l'avviso di liquidazione; il provvedimento di irrogazione delle sanzioni (3); il ruolo e la cartella di pagamento; l'avviso di mora (4); e tutti gli altri atti per i quali la legge tributaria preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

L'art. 47 infatti dispone che "Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato ...", con ciò non ponendo alcuna preclusione alla richiesta cautelare, ritenuta valida sia avverso gli atti della procedura di accertamento che avverso quelli della riscossione.

Nonostante ciò si rileva che nella prassi si è diffuso un pericoloso malvezzo, costituito da una semplicistica quanto minoritaria interpretazione che intenderebbe precludere la possibilità di beneficiare della tutela cautelare allorché non sia stata ancora notificata al ricorrente la cartella di pagamento.

È qui il caso di ripercorrere allora i lineamenti fondamentali dell'istituto, allo scopo di fugare ogni dubbio in proposito.

## 2. I presupposti per l'ottenimento della misura cautelare

L'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 richiede, per la sospensione dell'atto impugnato, la presenza di due inscindibili presupposti: il *fumus boni juris* ed il *periculum in mora*.

Il primo consiste nell'affidabile probabilità, discrezionalmente valutata, a seguito di sommario esame, della fondatezza delle ragioni esposte dal ricorrente.

Il secondo consiste in un grave ed irreparabile danno che potrebbe derivare al ricorrente dall'esecuzione dell'atto impugnato e di cui deve fornire prova (5).

(3) In passato, al contrario, esso andava in esecuzione in una fase successiva alla pronuncia del primo grado di giudizio. È stato l'art. 19 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 a riportare anche la riscossione delle sanzioni alla generale disciplina dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992.

(4) Per i procedimenti già in corso al 30 giugno 1999, data di abrogazione di tale atto ad opera della riforma della riscossione.

(5) La definizione del *fumus boni juris* e del *periculum in mora* testualmente ripresa è della Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXIV, nell'ordinanza del 30 giugno 1998, n. 70.

Essi devono coesistere.

La verosimiglianza delle ragioni esposte dal ricorrente ed il pericolo di subire un danno grave e irreparabile ritenuti entrambi sussistenti consentono la concessione della misura, anche in via parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia, con l'ulteriore vantaggio per il contribuente di accelerare i tempi entro cui il giudizio principale avrà esito, poiché nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata entro il termine (ordinatorio) di novanta giorni dalla pronuncia cautelare.

Il duplice benevolo effetto conseguibile induce i ricorrenti a domandare sovente la sospensione, tanto da raddoppiare di fatto il carico di udienza delle Commissioni, che, proprio a cagione di tale valanga di istanze, sono talvolta propense ad una lettura più restrittiva dell'istituto, difforme invero dallo spirito della legge.

La sospensione implica infatti per sua natura un giudizio che comporta il contemperamento di due interessi: da un lato l'interesse del ricorrente all'intangibilità del suo patrimonio se non in forza di legge (costituzionalmente legittima e ritualmente applicata nel caso specifico), dall'altro l'interesse della Pubblica Amministrazione a non perdere le giuste garanzie della riscossione del tributo in esito al processo. Essa ha pertanto funzione di garanzia, in quanto l'effetto della misura consiste nell'impedire che l'atto impugnato produca (ulteriori) effetti dannosi per il ricorrente (6) e dev'essere pertanto auspicabilmente valutata e gestita con la massima responsabilità ed equidistanza.

## 3. La definizione di danno grave ed irreparabile: precisazioni

L'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, pur qualificando il danno come grave ed irreparabile, non adopera formule che si riferiscono all'imminenza del pregiudizio, come avviene invece nel caso dell'art. 700 del codice di procedura civile, all'attualità di esso o a situazioni di eccezionale urgenza.

È sufficiente che si presenti ad assistere l'istanza cautelare una generica urgenza di provvedere, che può riguardare tanto un pregiudizio esistente (pericolo attuale) quanto quello presumibilmente prossimo a verificarsi (pericolo futuro) (7).

Posto tale assunto quale fondamento di ordine temporale delle caratteristiche del danno, bisogna valutare le ulteriori peculiarità della gravità e della irreparabilità.

Deve innanzitutto trattarsi di danno qualificato, anche se - come già detto - non è richiesta l'attualità del danno stesso, essendo sufficiente il pro-

(6) Così F. Tesaurò, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, UTET, pag. 840.

(7) Ancora F. Tesaurò, *op. cit.*, pag. 859.

spettarsi di un danno futuro, purché certo e diretto.

Per irreparabile si intende invece un danno non facilmente o non integralmente risarcibile all'esito del giudizio di merito (8): il danno provocato dall'Amministrazione finanziaria nell'ipotesi di riscossione provvisoria indebita si palesa come tale, poiché in via ordinaria è prevista infatti esclusivamente la ripetizione dell'indebito e la corresponsione degli interessi, ma manca una norma di chiusura che statuisca la risarcibilità del danno causato (e difficile sarebbe ipotizzare l'azione risarcitoria ex art. 2043 del codice civile per violazione del principio del *neminem laedere* per le difficoltà riscontrabili in tema di qualificazione della colpevolezza).

Tali caratteristiche devono essere valutate dal giudice tributario caso per caso, avendo riguardo alla situazione soggettiva del ricorrente ed alle conseguenze che il pagamento in sede di riscossione provvisoria potrebbe avere: è il caso dell'imminenza del fallimento o del rischio di sottoposizione alle altre procedure concorsuali ovvero quello della necessità di alienare il proprio patrimonio immobiliare in tempi rapidi tali da non consentire di realizzare il giusto corrispettivo.

Si tratta in entrambi gli esempi di danni potenzialmente irreversibili, non rimediabili cioè con il successivo giudizio principale, come stigmatizzato anche dalla giurisprudenza della Commissione tributaria provinciale di Novara, Sez. III, ord. n. 1 del 10 giugno 1996 e da quella della Commissione tributaria provinciale di Bari, Sez. X, con ord. n. 1 del 4 maggio 1996 (rispettivamente, in banca dati "il fiscovideo", e in "il fisco" n. 28/1996, pag. 6661), la quale ultima ha sospeso l'esecuzione degli avvisi di accertamento impugnati ritenendo che potesse derivare al ricorrente un danno grave ed irreparabile "attesa l'entità delle somme pretese dall'Amministrazione finanziaria il cui pagamento nel caso di specie avrebbe potuto essere effettuato soltanto ricorrendo a mezzi del tutto straordinari, quali l'alienazione del patrimonio immobiliare, patrimonio peraltro difficilmente liquidabile in tempi brevi se non offrendolo ad un prezzo notevolmente inferiore a quello di mercato".

#### 4. La concedibilità della sospensione anche in assenza di notifica della cartella di pagamento

Si è accennato in premessa della circostanza, riscontrata in diverse sedi di Commissione tributaria, del rigetto dell'istanza di sospensione formulata in forza della motivazione, per nulla convincente, che vorrebbe esigere la necessità di un pericolo attuale e quindi la notifica della cartella di pagamento quale presupposto ulteriore della domanda cautelare.

(8) Cfr. Dietrich, *Il provvedimento d'urgenza*, in Tarzia, "Il nuovo processo cautelare", Padova, 1993, pag. 195.

Il che porta necessariamente a valutare se la sospensione della riscossione debba essere necessariamente richiesta nel processo di impugnazione degli atti di riscossione ovvero possa essere per così dire anticipata nel processo riguardante l'impugnazione degli atti di accertamento.

Numerosi sono gli argomenti che militano a sostegno della tesi favorevole a quest'ultima impostazione.

Innanzitutto, se una volta impugnato l'accertamento si dovesse attendere l'iscrizione a ruolo per chiedere la sospensione, non solo si costringerebbe l'ufficio ad emettere sempre ed il contribuente ad impugnare sempre anche quest'atto, ma sorgerebbero problemi anche per l'apprezzamento del *fumus boni juris*, che sarebbe esaminato da un giudice diverso da quello competente per il merito della controversia (9).

In secondo luogo, sussistendo il principio dell'impugnabilità dell'atto consequenziale (quali sono la cartella di pagamento ed il vecchio avviso di mora) solo per vizi propri ex art. 19, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, rinviare la possibilità della domanda cautelare all'impugnazione della cartella significherebbe paradossalmente vanificare ogni possibilità di richiedere la sospensiva nel caso in cui l'atto della riscossione non sia affetto da alcun vizio. In tal senso si esprime la migliore dottrina tributaria, secondo cui non è necessario che il ricorrente proponga una ulteriore impugnazione dell'iscrizione a ruolo (inammissibile per mancanza di vizi propri), ben potendo richiedere la concessione della misura cautelare nel procedimento relativo agli atti precedenti (10).

Ma prioritaria rispetto alla precedente è proprio la considerazione già accennata dell'interpretazione letterale dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, che non richiede l'attualità del pregiudizio. Il *periculum in mora* si riferisce al fatto che il Fisco possa potenzialmente richiedere l'anticipazione delle somme accertate ed è da tale eventualità che la norma intende tutelare il contribuente danneggiabile nei sensi innanzi illustrati. In tale carattere fondamentale si distingue il tenore della disposizione dell'art. 700 del codice di procedura civile da quella tributaria in esame (11).

La giurisprudenza tributaria prevalente e preferibile ha confermato a più riprese come il danno grave ed irreparabile possa derivare anche da un avviso di accertamento non ancora posto in esecuzione, reputando sufficiente la potenziale eseguibilità dell'atto impugnato.

(9) In tal senso Cantillo, *Nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi*, in "il fisco" n. 35/1993, pag. 8899.

(10) In tal senso Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, pag. 443.

(11) Concorda Colli Vignarelli, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, in "Rassegna Tributaria" n. 3/1996, pag. 585.

Tra le altre basti citare la Commissione tributaria provinciale di Padova, ord. 8 ottobre 1996 (in "il fisco" n. 41/1996, pag. 9999) e la Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXXIV, ord. 9 dicembre 1998.

La prima ha posto l'accento sul fatto che la misura cautelare invocabile non postula l'inizio dell'esecuzione, poiché la norma che la disciplina non include né implicitamente né tantomeno esplicitamente l'imminenza del danno, mentre nei casi in cui la tutela è condizionata dal criterio dell'imminenza del pregiudizio ciò è sempre contemplato con idonea formula, com'è nel caso del provvedimento d'urgenza ex art. 700 del codice di procedura civile. Qualora, per contro, l'imminente e pressante pericolo del nocimento economico non rientra tra i presupposti per la pronuncia del provvedimento sospensivo, la norma fa richiamo soltanto alla gravità dei motivi (art. 283 del codice di procedura civile) o al grave e irreparabile danno (art. 373, comma 1, del codice di procedura civile) senza alcuna menzione circa l'inizio dell'esecuzione o la sua imminenza effettiva.

La situazione dell'impugnazione dell'avviso di accertamento può paragonarsi - a parere dei giudici veneti - con quella che si determina nel diritto processuale civile "con l'emanazione di sentenza provvisoriamente esecutiva. Anche in tal caso il debitore, destinatario della condanna ivi racchiusa, può proporre appello o ricorso per cassazione, e - senza attendere l'inizio della fase di esecuzione della situazione impugnata - può chiedere ed ottenere la sospensione di essa (artt. 373-383 del codice di procedura civile). Analogamente si può conseguire la sospensiva dell'esecuzione provvisoria di cui sia munito il decreto monitorio, unicamente dimostrando la sussistenza di 'gravi motivi' (art. 649 del codice di procedura civile) senza dover comprovare l'avvenuto inizio dell'esecuzione forzata ....

In definitiva, come l'obbligato raggiunto da provvedimento giurisdizionale provvisoriamente esecutivo di condanna al pagamento di somma per obbligazioni di indole pecuniaria in materia civile, può ottenere la sospensione, senza dover dimostrare o comunque attendere l'inizio della sua esecuzione, ma soltanto per la potenziale efficacia esecutiva del provvedimento stesso, così il debitore fiscale, raggiunto da avviso di accertamento - potenzialmente suscettibile di esecuzione forzata, nei limiti normativi sanciti per singoli tributi - può ottenerne la sospensione sulla base delle caratteristiche di irreparabilità e di gravità del danno connesso con l'eventuale esecuzione di quel provvedimento. Nessuna delle due categorie di debitori ... deve attendere l'inizio dell'esecuzione, ma, come del resto è ben più logico, può precederla e prevenirla ottenendo la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto. Il che - conclude l'ordinanza menzionata - è del resto nell'interesse del creditore (Amministrazione finanziaria, n.d.A.), il

quale evita di dare inizio ad un'esecuzione per subirne poi la sospensione".

È intuibile, infatti, che le sospensioni concesse appropriatamente giovano anche all'Erario, che non dovrà corrispondere interessi moratori nell'ipotesi di accoglimento del ricorso (12).

I giudici meneghini, dal canto loro, hanno allo stesso modo confermato la valenza della istanza di sospensione formulata quando ancora non vi sia stata iscrizione a ruolo di quanto esigibile in pendenza di giudizio, concentrandosi sul fatto che "un danno grave ed irreparabile viene comunque a determinarsi quando il soggetto passivo riceve la notificazione dell'avviso di accertamento, perché la previsione di dover pagare quanto riscuotibile a titolo provvisorio può distogliere l'investimento, ad esigenze personali del soggetto o della sua famiglia, le disponibilità necessarie per soddisfare l'obbligazione provvisoriamente e potenzialmente esistente" ovvero possa "disturbare i programmi imprenditoriali in corso dedotti dal contribuente".

Non è dunque assolutamente condivisibile il pericolo di un danno grave ed irreparabile debba dipendere dal fatto dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento conseguente all'iscrizione a ruolo e quindi dall'inizio dell'esecuzione.

*Ad abundantiam*, è infatti opportuno stigmatizzare - onde sfatare ogni esitazione di chi sostenga la contraria tesi della attualità del danno, e quindi ritenga necessaria la formazione del titolo esecutivo suscettibile di effetti concretamente pregiudizievoli (13) - che il contribuente, alla luce dell'intervenuta riforma della riscossione compiuta dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, che ha modificato profondamente il sistema previgente del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non è più in grado di conoscere neppure quale possa essere il momento di emissione dei titoli preaccennati e quindi di instaurare l'azione cautelare nel momento in cui il pericolo divenga imminente. Infatti l'art. 13 del D.P.R. n. 602/1973, oggi abrogato, prevedeva un termine specifico per la formazione dei ruoli e l'invio degli stessi all'Intendenza di finanza (entro il 15 febbraio, il 15 luglio, il 15 settembre e il 15 dicembre di ogni anno), mentre oggi il ruolo è formato dagli uffici al di fuori di particolari scadenze, fatto salvo il rispetto del termine di decadenza previsto dall'art. 17 del medesimo provvedimento di legge.

Infine, agli stessi sostenitori del fatto che la sospensiva possa essere concessa solo con la notifica della cartella quale primo atto dell'esecuzione

(12) D. Napoli, *op. cit.*, pag. 1555.

(13) Una minoritaria giurisprudenza della stessa Commissione provinciale di Padova, Sez. XXXI, sent. 25 ottobre 1996, ha ritenuto che "il pericolo non può rivelarsi in presenza del solo avviso di accertamento che è meramente prodromico all'esecuzione, unica attività sospendibile se ed in quanto compulsata con formazione di titolo (iscrizione a ruolo) e che costituisce condizione indefettibile per accedersi alla invocata cautela".

è il caso di ricordare che tale fase procedimentale non prende affatto avvio con la notifica della cartella di pagamento bensì con l'atto di pignoramento. È dalla lettura dell'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973 che si può desumere la conferma di tale assunto, poiché la norma, che si intitola termine per l'inizio dell'esecuzione, prevede che il concessionario proceda all'esecuzione forzata quando sia inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, ed aggiunge che se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento essa deve essere preceduta dalla notifica di un avviso ulteriore che contenga l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni. Ciò allo scopo di suddividere con nettezza la fase della formazione e notifica del titolo esecutivo da quella esecutiva vera e propria.

### 5. La mancata previsione del reclamo e la relativa presumibile incostituzionalità

L'art. 47 del decreto che disciplina il rito processuale tributario, al comma 4, dispone che il Collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

La previsione impedisce espressamente la reclamabilità dell'ordinanza che dispone sulla sospensione, adottando una scelta che lascia i tutori delle garanzie difensive alquanto perplessi.

Sebbene il provvedimento debba essere motivato, infatti, in ossequio alla naturale esigenza di rendere intelligibile l'iter logico-giuridico seguito dal giudice, funzionale a rendere possibile l'impugnazione, quest'ultima non viene consentita.

Il risultato consiste nell'assistere alla lettura di motivazioni sovente eufemisticamente definibili quali molto stringate, proprio in quanto la difesa del contribuente non ha possibilità di ricorrere ad alcuno strumento di garanzia nel caso in cui il provvedimento ottenuto appaia viziato o carente di adeguato supporto esegetico sulla situazione di fatto o di diritto per cui si controverte.

Tale circostanza sembra vanificare l'utilità di tutto lo sforzo interpretativo compiuto anche nelle pagine che precedono e costringe il contribuente in un labirinto dal quale uscire con una sola possibilità e senza prove d'appello.

Caso limite sarebbe quello di poter intraprendere l'azione di responsabilità nei confronti dei giudicanti che ipoteticamente denegassero la misura cautelare richiesta in situazioni di macroscopica sussistenza dei presupposti di legge; ma pensare che l'obbligo di motivazione sia stato inserito dalla

norma in esame solo a tale scopo apparirebbe davvero preoccupante.

La dottrina (14) ha per tali ragioni avanzato dubbi circa la legittimità costituzionale della norma per violazione dell'art. 24 della Costituzione sul diritto di difesa, ma nessun caso di rimessione alla Corte Costituzionale risulta.

La perplessità è condivisibile, ove si tenga conto anche del fatto che nel limitrofo procedimento avanti il giudice amministrativo la stessa Corte, con sentenza n. 8 del 1° febbraio 1982, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 5, ultima parte, della cosiddetta legge Tar (L. 6 dicembre 1971, n. 1034) nella parte in cui escludeva lo strumento dell'appello per le ordinanze cautelari.

Anche in materia processuale civile la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 253 del 23 giugno 1994, ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 669-terdecies del codice di procedura civile nella parte in cui non consentiva il reclamo anche avverso l'ordinanza di rigetto della domanda di un provvedimento cautelare.

Ma nel rito tributario il principio del doppio grado non può essere recepito poiché l'integrazione con le norme del codice di procedura civile è possibile - ex art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 - solo ove la normativa processuale-tributaria non disponga alcunché.

Sarebbe interessante pertanto proporre la censura di incostituzionalità della parte dell'art. 47 che non consente l'impugnazione delle ordinanze di rigetto della sospensiva, salvo verificare come si concluderà anche la correlata *querelle* relativa al tema della competenza cautelare delle Commissioni tributarie regionali per la sospensione delle sentenze di primo grado (15).

Ma questa è un'altra storia.

(14) Allegretti, *La tutela del contribuente nel nuovo processo tributario*, in "il fisco" n. 10/1993, pag. 3099.

(15) Sul contiguo tema della sospensione dell'esecutività delle sentenze emesse dalle Commissioni provinciali ad opera dei giudici tributari regionali si è pronunciata la Corte Costituzionale con la sentenza n. 165 del 25-31 maggio 2000 (in "il fisco" n. 24/2000, pag. 8054 e n. 39/2000, pag. 12035, con commento di Pasquale Russo e Guglielmo Fransoni), che ha denegato tale potere, pronuncia ribadita dall'ordinanza n. 325 del 12-27 luglio 2001 (in "il fisco" n. 32/2001, pag. 10972). La giurisprudenza di merito, da ultimo con una sentenza della Commissione tributaria regionale della Puglia, Sezione di Lecce, di cui ha dato notizia "Italia Oggi" del 25 luglio 2001, ha invece riaffermato il contrario principio. Di recente è stata poi emanata dall'Agenzia delle Entrate la circolare n. 73/E del 31 luglio 2001 (in "il fisco" n. 31/2001, pag. 10653), che si è espressa in senso restrittivo.