

La tutela cautelare nel processo tributario

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario e direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il presente studio si pone l'obiettivo di analizzare le principali peculiarità della tutela cautelare nel sistema processuale tributario, illustrandone sinteticamente l'evoluzione storica dalla sua introduzione fino alla recente riforma del contenzioso tributario attuata con il D.Lgs. 156/2015.

La tutela cautelare nel processo tributario

La tutela cautelare si configura come un procedimento incidentale che si svolge in modo indipendente e autonomo rispetto al giudizio principale, nonostante risulti inevitabilmente connesso a quest'ultimo.

Prima della riforma del 1992, il panorama normativo nazionale non prevedeva uno specifico istituto che permettesse, in presenza di determinate condizioni, di sospendere gli effetti esecutivi dell'atto tributario. Per colmare tale lacuna normativa e nell'obiettivo di godere anche nel processo tributario della possibilità di avvalersi del procedimento cautelare, gli operatori del settore avevano fatto ricorso alla tutela civilistica prevista ex articolo 700, c.p.c. il cui utilizzo era stato avallato dalla giurisprudenza; tuttavia, la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale delle disposizioni che escludono dalle attribuzioni del giudice tributario il potere di sospendere il procedimento di riscossione coattiva fiscale, ha radicalmente negato tale possibilità.

La Consulta, difatti, con la pronuncia n. 63/1982 ha evidenziato che:

“la potestà cautelare non costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex articoli 24 e 113, Cost., ma la sua disciplina è demandata alla legge ordinaria, alla quale spetta di regolare la materia. Da ciò consegue come nessun appunto sul piano della legittimità costituzionale possa essere mosso al nostro sistema processuale, nel quale, a differenza di quanto è dato riscontrare in qualche legislazione straniera, non sussiste un potere cautelare generale come espressione dell'esercizio della giurisdizione: tale potere va riconosciuto soltanto nei casi stabiliti dalla legge e trova attuazione secondo gli istituti in essa previsti”.

Per mettere fine ai dubbi sorti in merito alla possibilità da parte del giudice tributario di concedere anche in materia fiscale la tutela offerta dal procedimento cautelare, si è dunque dovuta attendere l'introduzio-

ne dell'articolo 47¹, D.Lgs. 546/1992, in base al quale il ricorrente può richiedere al giudice la sospensione in via giudiziale dell'atto impugnato, se dal medesimo può derivare un “*danno grave e irreparabile*”, mediante la proposizione di un'istanza motivata contenuta nel ricorso ovvero in un atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria.

I due requisiti necessari per l'accoglimento dell'istanza sono:

1. il *fumus boni iuris*, ossia la verosimiglianza della pretesa a seguito di delibazione sommaria dei motivi di ricorso e
2. il *periculum in mora* da intendersi come danno grave e irreparabile derivante dall'esecuzione dell'atto.

In altri termini, il giudice è chiamato a operare una valutazione (seppur sommaria) del merito della vicenda e concede la sospensione dell'atto impugnato unicamente laddove rilevi l'assenza di cause di inammissibilità, la ragionevole apparenza del diritto ovvero la non manifesta infondatezza della domanda. Con specifico riferimento al requisito del *periculum in mora*, numerose sono le sentenze di merito che hanno fornito interessanti spunti di riflessione al fine di consentirne una corretta individuazione, basti citare *ex multis* la pronuncia n. 309/2014 della CTP di Campobasso in cui è stato statuito che:

“ogni qualvolta sia lecito dedurre che il diritto assistito dal fumus boni iuris sia minacciato da un pregiudizio imminente e irreparabile a causa della lunghezza dei tempi processuali per farlo valere, il giudice deve poter emanare tutti quei provvedimenti che risultino più idonei ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito”.

Naturalmente, la valutazione dei giudici non può

¹ Che prevedeva, al comma 1, che “Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave e irreparabile, può chiedere alla Commissione Provinciale competente la sospensione dell' esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'articolo 22”.

non tener conto sia delle condizioni economiche del ricorrente, sia della presenza di elementi di sproporzione fra le richieste erariali e quelle che sono le concrete possibilità economico-finanziarie del contribuente. Sul punto, la giurisprudenza di merito ha infatti chiarito che:

“non si ravvisa la sussistenza dell'altro requisito del periculum in mora richiesto dalla citata norma con la formula dei gravi e fondati motivi anche in relazione alla possibilità di insolvenza di una delle parti in quanto l'importo preteso dall'Erario (...) non può dirsi esorbitare da una normale capacità economica”.

La CTP di Aosta, con la sentenza n. 6/2011, ha statuito che non può essere accolta l'istanza di sospensione che:

“non sia munita del benché minimo riferimento al merito con assoluta carenza di qualsiasi motivazione in violazione di quanto prescritto dal comma 1, articolo 47, D.Lgs. 546/1992 tanto da non consentire di compiere una prognosi sull'esito finale del giudizio; per non dire che la situazione di asserita situazione di assoluta indigenza porta a escludere la presenza di gravi motivi idonei a giustificare la sospensione della cartella” specificando inoltre che *“gli asseriti gravi motivi non consentono di accogliere l'istanza di annullamento della cartella (e ciò la prescindere dalla circostanza che il numero della cartella, della quale si chiede l'annullamento, non corrisponde a quello della cartella prodotta) trattandosi quest'ultimo di documento nei cui confronti, per conforme giurisprudenza, è ammessa l'impugnazione per motivi formali e non di merito per altro - come dianzi rilevato - neppure dedotti”.*

Ai sensi dell'articolo 47, D.Lgs. 546/1992, presentata l'istanza il presidente fissa con decreto la trattazione della sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alla parti almeno 10 giorni liberi prima, salvo l'ipotesi di eccezionale urgenza in cui il medesimo presidente, previa deliberazione del merito, con lo stesso decreto può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio. L'istanza di sospensione deve essere decisa entro 180 giorni dalla data di presentazione della stessa, tuttavia il termine non è perentorio e non si applica

la sospensione feriale dei termini e, nei casi in cui il rimedio cautelare viene concesso, la trattazione della controversia dovrebbe essere fissata entro 90 giorni dalla pronuncia. L'udienza si svolge in camera di consiglio e il collegio, sentite le parti e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

Appare evidente che l'aspetto motivazionale assume notevole rilevanza nelle ipotesi in cui sia stato emesso un provvedimento di rigetto, ciò in quanto consente al ricorrente di conoscere i motivi in base ai quali non è stata concessa la sospensione dell'atto impugnato e di poter valutare, nel caso di mutamento delle condizioni che ne hanno determinato il rigetto, un'eventuale riproposizione dell'istanza.

La concessione della sospensione può anche essere parziale e subordinata alla presentazione di idonea garanzia, mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa e, in caso di mutamento delle circostanze che hanno determinato la concessione della sospensione, la Commissione su istanza di parte può sempre revocare o modificare il provvedimento prima della sentenza.

Come si è già avuto modo di osservare, la valutazione effettuata dal collegio in punto di *fumus boni iuris* è necessariamente sommaria, motivo per cui il rigetto dell'istanza non deve necessariamente far propendere per un successivo rigetto nel merito del ricorso.

Il D.Lgs. 156/2015 e la tutela cautelare nelle successive fasi giudiziali

Grazie alla recente riforma del sistema processuale tributario, attuata per opera del D.Lgs. 156/2015, è stato completamente riscritto l'articolo 52, D.Lgs. 546/1992, rubricato *“Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello”*, entrato in vigore nella nuova versione a far data dal 1° gennaio 2016.

È stato, inoltre, eliminata l'esclusione del richiamo all'articolo 337, c.p.c. che, com'è noto, ha rappresentato la causa dell'annoso problema interpretativo sviluppatosi in merito alla possibilità di ricorrere alla tutela cautelare anche nelle successive fasi giudiziali. E infatti, la precedente versione dell'articolo 49, D.Lgs. 546/1992 prevedeva che *“alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni Tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II, c.p.c., escluso l'articolo 337”* e, per l'effetto, le norme dallo stesso richiamate con specifico riferimento agli articoli 283 e 373, c.p.c. che disciplinano la facoltà di

² CTR Firenze, sentenza n. 893/2015.

sospensione dell'esecuzione delle sentenze emesse dai giudici del merito.

Fino a questo momento la possibilità per il contribuente di ottenere la sospensione del provvedimento emesso dalla CTR e impugnato dinanzi ai giudici di legittimità non era affatto pacifico.

La giurisprudenza ha assunto posizioni spesso altalenanti, anche in seguito alla sentenza della Corte Costituzionale n. 217/2010 che ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di illegittimità costituzionale sollevata in relazione all'articolo 49, D.Lgs. 546/1992. In particolare, la Corte ha ritenuto che un'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni del D.Lgs. 546/1992, invero, consentisse di sostenere che le Commissioni Tributarie godessero già della facoltà di sospendere gli effetti esecutivi delle sentenze, ciò in quanto:

“secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale l'irreparabilità del danno di cui all'articolo 373, c.p.c. va intesa, quantomeno, nel senso di un intollerabile scarto tra il pregiudizio derivante dall'esecuzione della sentenza nelle more del giudizio di Cassazione e le concrete possibilità di risarcimento in caso di accoglimento del ricorso per Cassazione”.

Tale orientamento è stato ulteriormente confermato dalla sentenza n. 109/2012 della Corte Costituzionale (e dalle successive ordinanze n. 181/2012 e n. 254/2012), con cui il collegio ha colto l'occasione per ribadire che la previsione normativa di cui all'articolo 49, D.Lgs. 546/1992

“può essere interpretata nel senso che non esclude l'applicabilità dell'articolo 373, c.p.c. alla sentenza tributaria di appello e, quindi, la possibilità, prevista da tale articolo, di sospendere l'esecuzione della sentenza di appello impugnata con ricorso per Cassazione, nel caso in cui dalla sua esecuzione possa derivare un grave e irreparabile danno”.

Nonostante i diversi interventi della Corte Costituzionale, la giurisprudenza continuava a pronunciarsi in modo non uniforme alimentando, pertanto, l'esigenza di un intervento legislativo in materia che mettesse fine ai contrasti creati sul punto.

Con il D.Lgs. 156/2015, il Legislatore ha finalmente tipizzato la possibilità di richiedere la tutela cautelare anche nei successivi gradi di giudizio, in precedenza prevista espressamente solo per i procedimenti pendenti innanzi alle CTP.

E, infatti, la nuova disposizione normativa, oltre a prevedere l'appellabilità delle sentenze emesse dalla CTP, disciplina le ipotesi in cui è possibile richiedere la provvisoria sospensione della sentenza gravata, nonché la sospensione dell'atto impositivo.

In particolare, la sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado è subordinata all'esistenza di *“gravi e fondati motivi”* al pari dell'articolo 283, c.p.c., mentre la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato rimane ancorata all'esistenza di un danno grave e irreparabile, cioè agli stessi presupposti previsti dall'articolo 47, D.Lgs. 546/1992 per la sospensione in primo grado. È opportuno rilevare la differenza sul piano della disciplina tra la richiesta di sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado (articolo 52, D.Lgs. 546/1992) e quella di sospensione della sentenza impugnata per Cassazione (articolo 62-bis, D.Lgs. 546/1992):

1. nel primo caso, a giustificazione della richiesta, la norma richiede la prova di *“gravi e fondati motivi”*;
2. nel secondo caso, quella della necessità di evitare *“un danno grave e irreparabile”*.

Tale differenziazione si pone in perfetta aderenza con quanto disciplinato nel processo civile dall'articolo 283, c.p.c. (sulla tutela cautelare in appello) e dall'articolo 373, c.p.c. (sulla sospensione della sentenza impugnata con ricorso per Cassazione).

Con specifico riferimento alla sospensione della sentenza gravata, la norma che ne prevede la facoltà dovrà essere letta alla luce del combinato disposto dell'articolo 15, comma 1, D.P.R. 602/1973 ai sensi del quale *“le imposte, i contributi e i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati”* e dell'articolo 68, D.Lgs. 546/1992 che, invece, disciplina la riscossione frazionata del tributo in pendenza di giudizio.

È doveroso rilevare che, nell'ipotesi di accoglimento dell'istanza avanzata ai fini della sospensione della sentenza, all'ufficio non sarà consentito iscrivere a ruolo solo i 2/3 del tributo, ciò in quanto la restante parte resterà esigibile ai sensi dell'articolo 15, comma 1, D.P.R. 602/1973.

Il procedimento assume le caratteristiche dell'urgenza: anche in tale circostanza, difatti, il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività alla prima camera di consiglio utile comunicando alle parti la data almeno 10 gior-

ni liberi prima dell'udienza e, in caso di eccezionale urgenza, previa delibazione del merito, il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione della sentenza fino alla pronuncia del collegio che provvederà con ordinanza non impugnabile in camera di consiglio una volta sentite le parti.

L'articolo 9, comma 1, lettera a), D.Lgs. 156/2015 ha introdotto l'articolo 62-*bis*³, D.Lgs. 546/1992 al fine di disciplinare l'esecuzione provvisoria e i provvedimenti cautelari relativi alle sentenze impugnate con ricorso per Cassazione.

La nuova disposizione stabilisce che la parte che ha proposto ricorso innanzi alla Corte di legittimità può chiedere alla Commissione che ha emesso la sentenza gravata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività, ma solo allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. La relazione ministeriale al decreto di riforma del processo tributario ha chiarito che la formulazione del nuovo articolo 62-*bis*, D.Lgs. 546/1992 è analoga a quella contenuta nell'articolo 373, c.p.c. che attribuisce rilievo al solo requisito del *periculum in mora* senza possibilità di valutare il requisito del *fumus boni iuris*, dal momento che tale ultimo elemento sarà oggetto di valutazione da parte della stessa Suprema Corte di Cassazione.

Questa interpretazione – come sottolineato anche dalla [circolare n. 38/E/2015](#) esplicativa della riforma del processo tributario – ha natura innovativa rispetto agli orientamenti della giurisprudenza di legittimità. E infatti, può dirsi del tutto superato il principio espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 2845/2012 in base al quale

“al ricorso per Cassazione avverso una sentenza delle CTR si applica la disposizione di cui all'articolo 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione. La specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti dei fumus boni iuris dell'istanza cautelare e del periculum in mora”.

³ Che prevede al comma 1 che *“La parte che ha proposto ricorso per Cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”.*

In altri termini, si ritiene che l'elemento del *fumus boni iuris*, in quanto afferente al merito della controversia, non sia elemento necessario ai fini della concessione della sospensione della sentenza d'appello, motivo per cui tale requisito rimane per così dire *“assorbito”* dal *periculum in mora*.

Anche in tale ipotesi, la norma prevede che il presidente fissi la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività comunicandola alle parti almeno 10 giorni liberi prima la data della camera di consiglio e, in caso di eccezionale urgenza, è concessa la facoltà di sospendere l'esecutività della sentenza fino alla decisione.

Il collegio decide sentite le parti in camera di consiglio, con ordinanza non impugnabile e previa dimostrazione, da parte dell'istante, di avere depositato il ricorso per Cassazione con l'ulteriore facoltà di subordinare la sospensione alla concessione di idonea garanzia.

Le prime pronunce *post riforma*

Con l'ordinanza n. 217/23/2016, depositata in data 29 febbraio 2016, la CTR di Lecce si è pronunciata in materia di tutela cautelare del contribuente in caso di impugnazione della sentenza di appello con ricorso per Cassazione e, facendo applicazione del nuovo articolo 62-*bis*, D.Lgs. 546/1992, ha stabilito che la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e dell'esecutività della sentenza, richiesta dal contribuente con istanza presentata al giudice di appello, è subordinata unicamente alla sussistenza del requisito della gravità e irreparabilità del danno che potrebbe derivare dall'esecuzione, non dovendosi porre mente alla fondatezza o meno dell'impugnazione in quanto giudizio riservato alla Suprema Corte.

Il collegio:

“ritenuto che, dovendo tenersi in considerazione il solo richiesto presupposto della gravità e irreparabilità del danno che potrebbe derivare dall'esecuzione, per la valutazione della sua sussistenza non si deve porre mente alla fondatezza o meno dell'impugnazione, giudizio riservato alla Suprema Corte”.

In altri termini, è stato chiarito che la concessione della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato in presenza di ricorso per Cassazione non implica una delibazione della fondatezza dell'impugnazione proposta, in quanto rimessa esclusivamente alla Cassazione, ma solamente una rigorosa valutazione – alla luce delle prove documentali che l'istante ha

CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO E TRIBUTARIO

l'onere di presentare a sostegno della propria richiesta cautelare - dell'esistenza del presupposto del *periculum in mora* inteso come pregiudizio di rilevante attuale gravità e concreto pericolo di subire danni

irrimediabili o molto difficilmente rimediabili, da valutarsi in relazione alle effettive e attuali condizioni economiche e finanziarie del contribuente istante.

PARERI E QUESITI



**Il servizio di consulenza
specilistica per professionisti
si trasforma**

Da oggi potrai inviare le
Tue richieste di preventivo
direttamente *on-line*
tramite il *form* sul sito

ACCEDI AL SITO