

# La tutela cautelare nel diritto processuale tributario italiano

A quasi tre anni dall'entrata in vigore del decreto 156/15, è tempo di valutare i risultati applicativi e di un primo bilancio



**Marco Greggi**

Professore Ordinario, Dipartimento di giurisprudenza,  
Università di Ferrara

*Il processo tributario italiano, come d'altronde l'intera giurisdizione speciale, è da anni al centro di una serrata critica da parte della dottrina e di altri stakeholders (in particolare l'Agenzia delle Entrate). Nella precedente legislatura diversi disegni di legge sono stati proposti, nell'ottica di un suo miglioramento e di una maggiore rispondenza ai principi del cd. "giusto processo" sanciti dall'art. 111 della Costituzione italiana e dall'art. 6 della CEDU. Tutto questo anche se, i numeri lo dimostrano, il processo tributario è già il più celere di ogni altro in Italia. Il presente articolo si sofferma nel tratteggiare le modifiche più importanti introdotte dal 2015, e nel misurare la loro effettiva incidenza nelle prime ipotesi applicative. La tutela cautelare è infatti stata estesa dal legislatore sia da un punto di vista qualitativo che quantitativo, ampliandola ai gradi successivi al primo e allargando la platea dei soggetti interessati. Restano tuttavia alcune distonie con i medesimi rimedi garantiti dall'ordinamento in sede di processo civile e amministrativo. Proprio su quest'ultimo processo, poi, il contributo si sofferma, analizzando analogie e differenze con il rito tributario. Da ultimo, si fa menzione anche del (rinnovato) regime delle spese processuali, considerando la loro autonoma incidenza anche per quanto riguarda la fase cautelare del processo secondo il principio di soccombenza.*

## I. Introduzione: l'effetto del ricorso sull'atto impositivo

Per comprendere pienamente la natura e l'importanza della tutela cautelare nell'ambito del processo tributario[1] è necessario muovere dall'inquadramento dell'efficacia del ricorso sull'atto impositivo impugnato. È, infatti, noto che la semplice proposizione di quest'ultimo non ha un effetto automaticamente sospensivo dell'atto impugnato, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria procede alla riscossione delle imposte anche in pendenza del giudizio[2]. La legge stessa in questo senso stabilisce termini, modalità e ammontare del tributo da riscuotere, prevedendo che dopo la notifica dell'atto impositivo gli importi siano iscritti a ruolo per un terzo del tributo o al maggiore imponibile accertato (rispetto a quanto dichiarato dal contribuente)[3]. A titolo d'esempio, quindi, una volta notificato l'atto impositivo l'ente creditore (l'Amministrazione finanziaria) procede alla formazione di un ruolo a titolo provvisorio per la riscossione del terzo degli importi in atto notificato (e salvo che non si tratti di atto impositivo[4]).

La riscossione procede, quindi, per le imposte, contributi, premi e naturalmente gli interessi relativi maturati. Va subito evidenziato in questo senso che la disciplina richiamata è applicabile, innanzitutto, alle imposte dirette e, poi, per espresso richiamo normativo anche all'imposta regionale sulle attività produttive[5]. Infine, successivi rinvii normativi peraltro piuttosto articolati[6] rendono la riscossione delle imposte dirette, per così dire, l'archetipo al quale fanno riferimento tutti gli altri tributi erariali ivi inclusa naturalmente

<b>I. Introduzione: l'effetto del ricorso sull'atto impositivo</b> .....	<b>187</b>
<b>II. La riscossione delle sanzioni (amministrative) in pendenza di giudizio</b> .....	<b>188</b>
<b>III. La disciplina positiva del processo cautelare</b> .....	<b>188</b>
<b>IV. Gli atti sospensibili</b> .....	<b>189</b>
<b>V. Le novità del D.Lgs. 156/2015 e il nuovo sistema multilivello della tutela cautelare</b> .....	<b>190</b>
<b>VI. Analogie e differenze con gli altri sistemi di tutela cautelare</b> .....	<b>191</b>
<b>VII. I presupposti d'accesso alla tutela cautelare</b> .....	<b>191</b>
<b>VIII. La legittimazione a richiedere tutela cautelare</b> .....	<b>192</b>
<b>IX. Il regime delle spese processuali</b> .....	<b>194</b>

[1] FRANCESCO TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino 2016, p. 101; MASSIMO SCUFFI, *La giurisprudenza della Corte costituzionale sul processo tributario*, Roma 2016, p. 11 ss., in: [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it) (consultato il 04.04.2018).

[2] TESAURO (nota 1), p. 99.

[3] Art. 15, comma 1 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) 602/1973, ad es., per le imposte dirette.

[4] FABRIZIO AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino 2016, p. 344.

[5] L'art. 72 D.Lgs. 507/1993 dispone in materia di tributi locali.

[6] CLAUDIO CASCONI/CARMEN ADDUCI/MICHELA VILLA, *Contenzioso tributario. I procedimenti cautelare e conciliativo*, Milano 2016, p. 2.

anche l'imposta sul valore aggiunto, e con l'eccezione dei tributi locali.

La riscossione nei gradi successivi al primo[7], anche trascurando per il momento l'efficacia della sospensiva cautelare, è regolata dalla legge[8] la quale prevede che l'imposta e gli accessori sopra ricordati siano posti in riscossione (i) per i due terzi dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che respinge ricorso oppure ancora (ii) per l'ammontare che riguarda la sentenza della Commissione tributaria provinciale e, in ogni caso, (iii) mai oltre due terzi se lo stesso organo giurisdizionale accoglie almeno in parte il ricorso. Infine, (iv) può essere messo in riscossione del tributo il residuo ammontare così come determinato nella sentenza di secondo grado della Commissione tributaria regionale; in modo del tutto simmetrico e speculare, se invece il ricorso del contribuente viene accolto, il tributo già versato in eccedenza rispetto a quanto deciso dalla Commissione tributaria deve essere rimborsato dall'Ufficio entro 90 giorni da quello in cui la sentenza è stata notificata: in caso di ulteriore ritardo il contribuente potrà ricorrere in ottemperanza della sentenza e ottenere così l'importo dovuto[9].

## II. La riscossione delle sanzioni (amministrative) in pendenza di giudizio

Non sarà sfuggito il fatto che il legislatore in tutte queste ipotesi ha fatto solo ed esclusivo richiamo alla maggiore imposta dovuta dal contribuente, trascurando deliberatamente l'aspetto che riguarda le sanzioni (amministrative). Da questo deriva che il ricorso in primo grado presso la Commissione tributaria provinciale ha un effetto sospensivo nei confronti di queste ultime quando sono irrogate, pur potendo naturalmente l'Ufficio procedere come indicato nelle righe precedenti per la riscossione dell'imposta (e, cioè, almeno in parte)[10]. D'altro canto la legge stessa (art. 19, comma 1 del Decreto Legislativo [D.Lgs.] 472/1997) dispone la riscossione frazionata delle sanzioni anche nei casi in cui questa non è prevista per il tributo al quale esse accedono, mentre sempre la stessa disposizione (al comma 2) concede il potere di sospensiva alla Commissione tributaria regionale (vedi *infra*) per le sanzioni che abbiano trovato conferma nella decisione di prime cure[11].

Pochi, ma importanti, i casi nei quali la riscossione può avvenire anche per quanto riguarda le sanzioni amministrative, e anche a prescindere dal fatto che il ricorso alla Commissione

sia pendente. Si tratta delle sanzioni amministrative applicabili a norma delle disposizioni artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. 600/1973 ovvero sulla base dell'art. 54-*bis* del D.P.R. 633/1972: in entrambi i casi, infatti, è disposta l'iscrizione a ruolo delle sanzioni amministrative irrogate insieme alla maggiore imposta pretesa del contribuente, oltre che naturalmente agli interessi maturati.

La ancora recente modifica della disciplina di riscossione[12] e della concentrazione di questa fase dell'accertamento per i tributi erariali più importanti ha determinato conseguenze significative anche per quanto riguarda la tutela cautelare: la mancanza dell'iscrizione a ruolo in numerose situazioni, e naturalmente l'assenza della notifica della cartella di pagamento, avrà come effetto il fatto che le somme accertate non dipenderanno più dalla notifica della cartella, ma il loro versamento in pendenza di giudizio dovrà essere effettuato dal contribuente entro in ogni caso il termine per la presentazione del ricorso all'atto cd. impositivo.

## III. La disciplina positiva del processo cautelare

Il cuore dell'attuale disciplina della sospensiva nel processo tributario è racchiuso nell'art. 47 D.Lgs. 546/1992[13]: la norma richiamata dispone che il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Commissione tributaria provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso, o con atto separato[14].

Quest'ultima, sia essa presentata autonomamente o in congiunzione al ricorso, deve essere notificata alle altre parti e depositata in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22 D.Lgs. 546/1992 testé ricordato[15].

Il primo elemento che emerge, già dal tenore letterale della norma, è quello che riguarda la modalità di presentazione dell'istanza. Quest'ultima, infatti, può essere formulata sia congiuntamente al ricorso che con atto separato. Se il contribuente sceglie la prima soluzione, cioè quella di incorporare l'istanza di sospensione all'interno del ricorso, la prima seguirà le sorti di quest'ultimo. Per quanto concerne, quindi, le formalità, si applicheranno anche all'istanza di sospensione quelle del ricorso e allora essa dovrà essere notificata ritualmente in base alla disciplina della notifica del ricorso, per poi essere depositato entro 30 giorni dalla notificazione presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale adita.

Si ricorda a tal fine che il deposito può anche avere luogo mediante servizio postale, da utilizzare con plico raccomandato senza busta e avviso di ricevimento[16].

[7] Il tema della riscossione frazionata è stato affrontato in giurisprudenza ad esempio da Cass. 24 settembre 2015, n. 19016; Cass. 30 dicembre 2009, n. 28091; Cass. 31 gennaio 2013, n. 2344.

[8] Art. 15 (nota 3).

[9] Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, 17 dicembre 2016, n. 3702 (Sez. 3); Commissione tributaria regionale della Lombardia, 13 febbraio 2013, n. 15 (Sez. 36).

[10] La riscossione frazionata delle sanzioni a partire dalla sentenza di prime cure è regolata dall'art. 19 D.Lgs. 472/1997 che rinvia all'art. 68, comma 1 e 2 D.Lgs. 546/1992.

[11] Peraltro il comma 3 della disposizione postula la sola offerta di idonea garanzia in questo senso, senza richiedere almeno apparentemente il doppio requisito del *periculum in mora* e del *fumus boni iuris* (cfr. AMATUCCI [nota 4], p. 298).

[12] Decreto Legge (D.L.) del 31 maggio 2010, n. 78, art. 29, comma 1; FRANCESCO TESAURO, Istituzioni di diritto tributario, Vol. I, Torino 2016, p. 213.

[13] TESAURO (nota 1), pp. 101-102.

[14] TESAURO (nota 1), p. 101.

[15] CESARE GLENDI, La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario, Dir. e prat. trib., 1999, Vol. I, p. 391.

[16] Cass. 14 aprile 2010, n. 8846.

Se invece il contribuente sceglie di presentare l'istanza in modo autonomo, tutti gli adempimenti di rito previsti per il ricorso dovranno essere replicati anche per l'istanza di tutela cautelare. La notifica deve essere effettuata ai sensi degli artt. 137 ss. del Codice di procedura civile, salve le deroghe espressamente disposte dall'art. 17 D.Lgs. 546/1992.

Naturalmente, quest'ultima può avvenire anche attraverso le altre forme previste nel processo tributario, come la consegna diretta a mani presso l'ufficio oppure per il tramite del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico raccomandato con avviso di ricevimento e senza busta[17]. Tradizionalmente si prevede che tutta la disciplina che regola la notifica del ricorso possa essere applicabile anche alle istanze di sospensione, soprattutto per quanto riguarda i tempi di deposito e gli effetti nei confronti della controparte: l'unica avvertenza da ricordare in questo senso è che l'istanza di sospensione cautelare prevede in ogni caso la litispendenza, quindi, il deposito delle istanze deve avere luogo quando analoga formalità è già stata assolta per il ricorso[18]. La disciplina vigente prevede che il rapporto processuale tributario sia stato già regolarmente incardinato tra contribuente e amministrazione finanziaria: la necessaria litispendenza trova anche conferme dal punto di vista sistematico poiché il comma 6 del già ricordato art. 47 impone alla Commissione tributaria di fissare l'udienza di trattazione entro 90 giorni dalla decisione in merito alla tutela cautelare[19] (e sempre che il merito della causa non sia deciso prima della trattazione dell'istanza, ovvero congiuntamente ad essa[20]). Ne deriva evidentemente che il processo debba già essere pendente al momento in cui la decisione sull'istanza viene raggiunta[21].

#### IV. Gli atti sospensibili

Altro elemento importante è quello che riguarda gli atti che possono essere oggetto di sospensione cautelare. Anche volendo limitare l'analisi all'art. 19 D.Lgs. 546/1992 è evidente osservare come soltanto alcuni degli atti ivi menzionati siano suscettibili di sospensione[22]. Dal punto di vista operativo si ritiene tradizionalmente che la sospensiva possa avere luogo nei confronti degli avvisi di accertamento, degli avvisi di liquidazione dei tributi, dei provvedimenti che irrogano le sanzioni (se non già autonomamente sospese), del ruolo della cartella di pagamento e dell'avviso di mora.

L'Amministrazione finanziaria dal canto suo ha ritenuto non sospensibili i provvedimenti espliciti o impliciti di diniego di rimborso[23]: tale conclusione era stata raggiunta dall'Ufficio sulla base del semplice ragionamento logico in base al quale una negazione non possa essere sospesa, e che comunque la sospensione di una negazione non corrisponda un assenso.

[17] C. Cost. 6 dicembre 2002, n. 520.

[18] C. Cost. 6 dicembre 2002, n. 520.

[19] Cass. 12 novembre 2014, n. 24058.

[20] Cass. 9 aprile 2010, n. 8510.

[21] TESAURO (nota 1), p. 101 per il quale l'istanza apre un procedimento incidentale all'interno del processo tributario.

[22] TESAURO (nota 1), p. 102. Si veda anche nota 10.

[23] Circ. 98/E del 23 aprile 2016.

Non mancano tuttavia nel merito soluzioni e decisioni in senso contrario[24].

Altro tema intimamente connesso a quello qui in esame è quello che riguarda la possibilità di ottenere tutela cautelare davanti agli atti innominati all'art. 19 dal punto di vista sostanziale. Sul punto, da tempo, la giurisprudenza dominante e tutta la dottrina insiste sul fatto che l'elencazione dell'art. 19 non sia da intendersi in modo tassativo[25]: dunque sarebbero autonomamente impugnabili davanti alla Commissione tributaria provinciale anche atti in esso non espressamente richiamati. È il caso, ad esempio, degli avvisi bonari, oppure dei preavvisi di fermo amministrativo. In tutti questi casi, e rimandando ad altri interventi per un'indagine più approfondita[26], si concorda ormai sul fatto che se l'atto innominato risulta già essere sintomatico di una pretesa definitiva da parte dell'Ente e potenzialmente pregiudizievole nei confronti del contribuente, la possibilità di impugnazione dovrebbe essere concessa[27].

Si tratta, comunque, di un'analisi da compiere caso per caso, sulla base delle circostanze concrete e alla luce dello specifico atto innominato da impugnare. Il problema che si affronta qui, tuttavia, è in parte diverso: ci si interroga cioè se dinanzi a questi atti sia immaginabile anche una sospensiva cautelare, come ad esempio nel caso di iscrizione di ipoteca o di fermo amministrativo[28].

Ci si può porre, più precisamente, il problema della sospensiva degli effetti di queste formalità, oppure di una inibitoria *ex ante*. Com'è noto, in conseguenza dell'iscrizione di ipoteca, l'agente della riscossione diviene creditore ipotecario sulla base dell'art. 2808 del Codice civile, disposizione che è sicuramente applicabile in questo caso. In conseguenza di ciò, egli ha diritto di espropriare anche nei confronti di un terzo acquirente i beni vincolati a garanzia del credito tributario e ad essere soddisfatto con preferenza rispetto agli altri creditori sui proventi che siano derivanti dalla cessione del bene espropriato. Non è, dunque, di natura prettamente teorica il quesito inerente alla possibilità di ottenere tutela sospensiva davanti a questa formalità.

Pur nella diversità delle opinioni sia in dottrina che in giurisprudenza[29], è ragionevole ritenere che l'applicazione dell'art. 47 possa essere prospettata anche per tale ipotesi.

[24] Commissione tributaria provinciale di Bari, 25 maggio 2001, n. 113 (Sez. 18). In letteratura, GLENDI (nota 15), p. 58.

[25] Commissione tributaria provinciale di Pisa, 10 marzo 2008, n. 196; Commissione tributaria provinciale di Roma, 30 gennaio 2008, n. 10 (Sez. 23); Commissione tributaria regionale del Lazio, 11 marzo 2009, n. 56 (Sez. 29); Cass. 8 luglio 2015, n. 14243; Cass. 8 ottobre 2007, n. 21045.

[26] AMATUCCI (nota 4), p. 406 e nota 33 ove sono rinvenibili ulteriori riferimenti giurisprudenziali.

[27] Tale è considerato dalla giurisprudenza anche la comunicazione di irregolarità *ex art. 36-bis D.P.R. 600/1973* (Cass. 11 maggio 2012, n. 7344).

[28] La cui impugnabilità è ormai pacifica in giurisprudenza (Cass. SS. UU. 12 ottobre 2011, n. 20931).

[29] In favore della tutela cautelare Commissione tributaria regionale del Lazio, 24 settembre 2013, n. 588 (richiamata in CASCONI/ADDUCI/VILLA [nota 6], p. 29).

Naturalmente, com'è noto, nel caso di sospensione il giudice può condizionare la concessione di questo diritto alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione sia essa bancaria o assicurativa<sup>[30]</sup>. Infatti nel rispetto dei requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* non sono pochi i precedenti giurisprudenziali nei quali le commissioni tributarie hanno concesso l'applicazione dell'art. 47 anche in questo contesto decidendo in sede cautelare con ordinanza in merito alla richiesta di sospensiva dell'iscrizione ipotecaria<sup>[31]</sup>.

### V. Le novità del D.Lgs. 156/2015 e il nuovo sistema multivello della tutela cautelare

La tutela cautelare all'interno del processo tributario è stata profondamente rivisitata dalla Legge delega del 2014, n. 23 (poi dal Decreto delegato n. 156 del 24 settembre 2015) insieme a diversi altri istituti<sup>[32]</sup>, tanto che può essere considerata un segmento di una riforma molto più ampia del processo che è arrivata a comprendere tra l'altro: (i) l'immediata esecutorietà delle sentenze tributarie; (ii) il rafforzamento del principio della soccombenza; (iii) la semplificazione e il contestuale rafforzamento di alcune procedure come il giudizio di ottemperanza.

Ai principi ispiratori della legge delega è stata data attuazione attraverso il D.Lgs. 156/2015. L'art. 9 in particolare ha modificato a sua volta gli artt. 47 e 52 D.Lgs. 546/1992, inoltre introducendo l'art. 62-bis.

Com'è noto l'art. 1 D.Lgs. 546/1992 estende la disciplina del Codice di procedura civile al processo tributario, tuttavia questa applicazione è possibile solo qualora istituti e fasi del processo non siano espressamente regolati dal decreto del 1992. Per la materia che qui interessa (la tutela cautelare) l'art. 49 D.Lgs. 546/1992 escludeva espressamente l'applicazione dell'art. 337 del Codice di procedura civile al processo tributario, anche se in dottrina e in letteratura questa esclusione era stata a lungo criticata.

Nella prospettiva giurisprudenziale di legittimità e anche prima ancora nella visione della Corte costituzionale questa scelta era stata tuttavia validata da una costante giurisprudenza: in altri termini, la tutela cautelare in ambito tributario era solo quella concessa dal Decreto del 1992, senza alcuna possibilità per le Commissioni di applicare rimedi previsti dal Codice di procedura civile nonostante quanto concesso dall'art. 1 prima ricordato<sup>[33]</sup>.

Rarissimi in questo senso gli orientamenti contrari, che trovavano tuttavia il loro fondamento a tratti nella specificità della situazione portata all'attenzione dei giudici, a tratti

[30] Art. 47, comma 5 D.Lgs. 546/1992.

[31] Si veda nota 29. In senso contrario Commissione tributaria provinciale di Milano, 3 ottobre 2016, n. 7518 (sebbene in *obiter dictum*), in senso apparentemente favorevole MICHELE CANTILLO, Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione Legge 106/2011: procedure e limiti, Napoli 2012, p. 15.

[32] TESAURO (nota 1), p. 104.

[33] E neppure le Commissioni hanno mai avuto, anche prima della riforma, poteri analoghi a quelli dell'art. 21 L. 1034 del 6 dicembre 1971 (cd. Legge TAR) (cfr. CANTILLO [nota 31]).

invece nella necessità di procedere alla sospensione solo per quanto riguarda le sanzioni amministrative irrogate dall'Amministrazione finanziaria al contribuente nel caso di specie: era soprattutto questo il caso della tutela cautelare richiesta (e concessa) in gradi successivi al primo<sup>[34]</sup>.

L'impianto sin qui descritto, e che prevedeva una tutela cautelare limitata al primo grado del giudizio, ha cominciato a cedere nel 2010 grazie all'intervento della Corte costituzionale, che con la sentenza n. 217/10<sup>[35]</sup> ha riconosciuto la possibilità di una sospensione cautelare del processo tributario in pendenza del ricorso in Cassazione, e a favore del contribuente. Si è trattato dunque di un primo riconoscimento, limitato, parziale ed unilaterale, alla tutela cautelare nel processo tributario che andasse oltre il primo grado per quanto non fossero mancati in precedenza isolati orientamenti della giurisprudenza di merito nello stesso senso.

Il legislatore tributario nel 2015 ha preso atto di questa pronuncia, e con l'art. 9 prima ricordato è intervenuto sulla stessa materia, razionalizzando il sistema della tutela cautelare. La prima scelta di ordine sistematico è stata quella di estendere statutariamente la legittimazione ad entrambe le parti a poter proporre istanza di sospensione della sentenza di appello in pendenza del ricorso in Cassazione, così come ovviamente quella di primo grado in costanza di giudizio d'appello. Si è trattato, a ben vedere, anche in questo caso di una salutare applicazione del principio della uguaglianza delle parti all'interno del processo tributario, superando per un attimo la prospettiva limitata della materia fiscale. La scelta del legislatore tributario si è rivelata del tutto simmetrica a quella presa pochi anni prima con il D.Lgs. 104/2010 nell'ambito del rito amministrativo.

Insomma, negli interventi che vanno dal 2010 (processo amministrativo) al 2015 (processo tributario) il legislatore è intervenuto su entrambi regolando la tutela cautelare in un modo sostanzialmente analogo, per quanto sia necessario notare che all'interno del processo amministrativo sia impugnabile anche l'ordinanza sospensiva, mentre invece nell'ambito di quello tributario tale gravame non sia ancora oggi concesso.

Nella prospettiva tributaria, e muovendo nell'analisi dall'ultima riforma, è altresì possibile notare che modifiche rilevanti hanno riguardato sia la tutela cautelare nel primo grado, che nel secondo che infine nell'ambito del ricorso in Cassazione. Dal punto di vista espositivo, quindi, pare opportuno analizzare separatamente queste novità dando atto della loro incidenza sul tessuto normativo del D.Lgs. 546/1992, evidenziando al contempo in modo particolare le innovazioni più importanti, e cercando poi di ricostruire il sistema della tutela cautelare tributaria in tutti i diversi gradi di giudizio.

[34] Dopo l'intervento della Consulta, Cass. 24 febbraio 2012, n. 2845; prima ancora Commissione tributaria regionale del Piemonte, 27 settembre 2010, n. 4, in: GT - Riv. giur. trib., 2011, p. 73.

[35] Sentenza del 9 giugno 2010, n. 217.

L'attuale art. 52 D.Lgs. 546/1992 regola la sospensione dell'efficacia della sentenza di primo grado, che di fatto finisce per essere una fase incidentale all'interno del processo impugnatorio dinanzi alla Commissione tributaria regionale<sup>[36]</sup>. Anche all'interno del processo tributario si assiste così all'innesto di un rito nuovo nella fase di gravame, o se si preferisce un giudizio nel giudizio, nel quale variano diversi fattori. Fra questi si segnalano: (i) la legittimazione ad agire; (ii) l'interesse e naturalmente (iii) la natura del provvedimento richiesto al giudice tributario.

Vi sono così analogie e differenze rispetto agli altri due archetipi di tutela cautelare (quella propria del processo civile e quella del processo amministrativo) ma è tuttavia il secondo, quello offerto dal processo amministrativo, con il quale tale parallelismo diventa più interessante vista l'analogia del processo tributario a quello amministrativo sia dal punto di vista strutturale che dal punto di vista sistematico<sup>[37]</sup>.

### VI. Analogie e differenze con gli altri sistemi di tutela cautelare

Nonostante la letteratura migliore abbia sostenuto l'assimilazione del processo tributario a quello amministrativo (o meglio: la posizione soggettiva del singolo, nei confronti del potere impositivo, è vista come posizione di interesse legittimo in quanto correlata alla giurisdizione di annullamento delle Commissioni<sup>[38]</sup>), la riforma della tutela cautelare sembra però aver intenzionalmente avvicinato il processo tributario a quello civile: se non altro in questo specifico aspetto. Significative infatti sono le differenze con il processo amministrativo: nell'ambito di questo dinanzi al Consiglio di Stato è infatti possibile impugnare l'ordinanza sospensiva concessa dal Tribunale amministrativo regionale (Tar), mentre invece nel processo tributario non è impugnabile l'analoga ordinanza della Commissione tributaria provinciale<sup>[39]</sup>.

Più forti invece, nell'ambito della riforma della tutela cautelare, le analogie con il processo civile e con gli artt. 669-*sexies* e seguenti del Codice di procedura: infatti anche nel processo tributario, e almeno in linea teorica, è possibile una fase istruttoria all'interno del procedimento di sospensiva cautelare (per quanto non constino precedenti in letteratura). Allo stesso modo, anche nel processo tributario il Presidente della Commissione può provvedere con decreto, *inaudita altera parte*, nei casi di straordinaria urgenza e tutte le volte in cui l'integrazione del contraddittorio all'interno del processo potrebbe essere pregiudizievole per l'efficacia del provvedimento da adottare.

Inoltre, l'istanza di tutela cautelare può essere riproposta dalla parte se si palesano nuove circostanze che ne giustifichino l'adozione da parte della Commissione tributaria, così come

anche all'interno di questo giudizio le spese processuali (dalla fase cautelare) sono disposte a carico della parte soccombente (a seconda che la tutela sia concessa o meno).

### VII. I presupposti d'accesso alla tutela cautelare

Per accedere alla tutela cautelare all'interno del processo tributario è necessario verificare determinate condizioni sia di natura sostanziale che di natura processuale, per quanto riguarda l'esercizio dell'azione.

Tra le prime, in modo assolutamente schematico, possono essere annoverate: (i) l'imminenza del provvedere; (ii) il pericolo di danno grave e irreparabile<sup>[40]</sup>; (iii) il *fumus boni iuris*.

Tra le seconde, naturalmente: (i) interesse; (ii) legittimazione ad agire e (iii) gravi e fondati motivi, se ad agire in sede cautelare è l'Amministrazione finanziaria. Chiaro, infatti, che un'applicazione pedissequa delle condizioni tradizionalmente previste per la tutela cautelare frustrerebbe ogni ipotesi applicativa posto che un danno grave ed irreparabile per l'Amministrazione stessa è impensabile. Il legislatore, consapevole di questa situazione, ha variato allora i presupposti applicativi per la concessione della stessa in modo favorevole all'ufficio, il giudice concederà allora in appello sospensione della sentenza di prime cure favorevole al contribuente qualora ricorrano fondati motivi a supporto delle tesi e delle posizioni mantenute dall'Ufficio in giudizio.

Per quanto riguarda poi più precisamente il giudizio di appello, e la tutela cautelare nell'ambito di questo, l'art. 52 D.Lgs. 546/1992 propone all'interprete una forma di protezione costruita come un incidente all'interno della fase di giudizio: una struttura del tutto modulare, quindi, e nidificata all'interno della seconda fase di cognizione del rapporto e di giudizio sull'atto.

Ne deriva allora che la litispendenza è una condizione necessaria per la valida proposizione al giudice dell'istanza cautelare, mentre per converso risulta del tutto inammissibile una richiesta di sospensiva che anticipi la proposizione dell'appello da parte di parte soccombente: sia essa il contribuente oppure l'ufficio.

Anche il tema della competenza territoriale assume rilievo nel giudizio cautelare posto che i rigidi criteri che la ispirano all'interno del processo tributario trovano applicazione anche al fine di individuare l'unica Commissione tributaria competente a disporre in questo senso, senza nessuna particolare novità in merito. Sarà dunque la Commissione competente (territorialmente) a decidere della controversia, l'unica fornita di giurisdizione per decidere anche sull'istanza cautelare<sup>[41]</sup>.

Nel processo tributario, come d'altronde anche in quello civile, è la soccombenza, totale o parziale, che di regola radica l'interesse ad agire: naturalmente deve trattarsi di una

[36] Cass. 5 novembre 2014, n. 23551.

[37] CESARE LAMBERTI, *Sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado, il fisco*, 2016, p. 57.

[38] Così, letteralmente, TESAURO (nota 1), p. 3, che ivi richiama ENRICO ALLO-RIO, *Diritto processuale tributario*, Milano 1942.

[39] LAMBERTI (nota 37), pp. 61 ss.

[40] Commissione tributaria provinciale di Firenze, 10 gennaio 1997, n. 1. Ulteriori riferimenti giurisprudenziali possono essere reperiti in: DOMENICO CHINDEMI, *Misure cautelari a favore del contribuente e dell'amministrazione finanziaria*, in: [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it) (consultato il 04.04.2018).

[41] LAMBERTI (nota 37), p. 65.

soccombenza effettiva e non soltanto virtuale. Per altro verso, invece, è più incerta (e oggi ancora discussa) la possibilità di garantire siffatta tutela dinanzi al rifiuto tacito del rimborso di tributi. Si tratta invero di un tema su cui anche in precedenza della riforma la dottrina si era a lungo interrogata senza giungere ad approdi uniformi.

In questo caso, le difficoltà nella concessione di una tutela cautelare derivano essenzialmente da quelle sul piano probatorio del danno grave ed irreparabile, oltre che dalla complessità nell'adattare una tutela cautelare, pensata e voluta come sospensione di un atto impositivo a una posizione pretensiva del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Difficile, infatti, dimostrare irreparabilità del danno a fronte del diniego del rimborso di un tributo, se non ad esempio per una ipotesi di probabile insolvenza. La prassi ha portato, ad esempio, l'ipotesi di tutela cautelare per il contribuente nel caso in cui alla pretesa tributaria derivi l'impossibilità per esso di competere per alcune gare pubbliche d'appalto, o nei casi in cui la pretesa tributaria abbia efficacia ostativa anche in contesti diversi rispetto a quello fiscale e nei quali il pregiudizio non sia solamente pecuniario.

Il tema dell'interesse ad agire assume rilievo anche avuto riguardo all'atto nei confronti del quale si richiede una tutela cautelare nel processo tributario. Quella concessa in primo grado, infatti, si sostanzia nella sospensiva, da sempre prevista nel processo tributario, che come tale incide sul provvedimento impugnato e direttamente pregiudizievole nei confronti del contribuente. Si può trattare in questo senso di un avviso d'accertamento o ogni altro atto impositivo. Nel secondo grado, invece, ed è questa la novità più importante della riforma del 2015, la richiesta di sospensiva impatta direttamente sulla sentenza di primo grado, che conferma il provvedimento impositivo pregiudizievole nei confronti del contribuente, oppure che nega un rimborso.

La distinzione non è puramente descrittiva o accademica ma è densa anche di importanti conseguenze dal punto di vista pratico: infatti nel caso di un provvedimento impositivo è la legge stessa che ne regola l'esecuzione in pregiudizio del contribuente, mentre invece nel caso di una sentenza favorevole è la volontà della parte vittoriosa che concorre alla sua concreta applicazione.

La differenza è significativa, perché l'interesse all'azione (ovvero in questo caso alla tutela cautelare) può anche essere sopravvenuto, sulla base dell'art. 51 D.Lgs. 546/1992. La domanda di sospensione infatti può anche essere proposta dopo 60 giorni dall'appello a rimarcare in questo senso l'autonomia, almeno parziale, della tutela cautelare rispetto all'atto d'appello stesso. La correlazione fra il giudizio di secondo grado e la tutela oggetto di analisi emerge tuttavia quando si affronta il tema del rapporto fra l'inammissibilità oppure l'irricevibilità dell'appello e l'istanza di tutela cautelare.

Data, infatti, la necessaria dipendenza di questa da quella, scaturisce che dalla inammissibilità o dalla irricevibilità dell'appello

deriva anche il vizio di inammissibilità dell'istanza sospensiva: anche l'interesse ad agire risente di questa autonomia parziale della fase cautelare. Tale interesse infatti per poter reggere l'istanza deve essere (i) personale; (ii) diretto e (iii) attuale.

Personale nel senso che attraverso l'istanza in questione si tende a tutelare un bene della vita in particolare del contribuente, diretto nel senso che deve essere sussistente una connessione evidente rispetto alla decisione della Commissione tributaria provinciale assunta in primo grado, e infine attuale perché il pregiudizio che scaturirebbe dall'esecuzione della sentenza (ovvero dall'atto impositivo che in essa ha trovato conferma) finirebbe per generare un pregiudizio intollerabile al contribuente.

### VIII. La legittimazione a richiedere tutela cautelare

Anche il tema della legittimazione ad agire assume una prospettiva del tutto originale quando viene affrontato in sede di processo tributario<sup>[42]</sup>.

Per quanto riguarda la tutela cautelare qui in esame, va rilevato che la natura di parte nel giudizio di prime cure è condizione necessaria per avanzare istanza di tutela cautelare: cioè solo chi era parte nel giudizio di prime cure può validamente avanzare istanza di sospensiva nell'ambito del giudizio di secondo grado (e analogamente si può concludere per l'istanza di sospensiva della sentenza di secondo grado in pendenza di giudizio in Cassazione).

Ancora incerta, infatti, è la possibilità di proporre istanza di tutela cautelare da parte dell'interveniente in giudizio di appello, anche per il fatto che tale situazione ricorre con straordinaria rarità (non si sono rilevati precedenti in merito nell'ambito della ricerca che ha condotto alla predisposizione del corrente elaborato). In via di prima approssimazione può essere sostenuto che la legittimazione ad impugnare la sentenza determini parimenti anche la legittimazione alla tutela cautelare. In questa prospettiva vanno segnalate alcune imperfezioni del tenore letterale dell'art. 52, comma 2 D.Lgs. 546/1992. In particolare nell'ultima parte della disposizione citata il legislatore fa espresso riferimento alla possibilità di sospendere l'atto in caso di danno grave e irreparabile, senza fare tuttavia analogo espresso richiamo alla "sentenza".

Il diverso tenore letterale (l'utilizzo del lemma "atto" in luogo di "sentenza") ha sollevato il problema su quale possa essere ritenuta l'interpretazione più opportuna: cioè su quale atto formale incida la sospensione (l'atto impositivo o la sentenza che conferma il contenuto dell'atto rigettando il ricorso del contribuente?).

In linea di massima si è osservato che la sospensiva debba essere rivolta nei confronti della sentenza, e che forse il riferimento all'atto è da intendersi come orientato agli atti esecutivi che derivano dalla conferma dell'atto impositivo tramite

[42] LAMBERTI (nota 37), p. 66. In generale GIANFRANCO GILARDI/UMBERTO LOI/MASSIMO SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, Milano 1997.

sentenza[43]. Insomma, il giudice d'appello nel disporre la sospensiva sospende gli effetti della sentenza di prime cure, e non quelli dell'atto impositivo che nello stesso provvedimento giurisdizionale hanno trovato conferma: anche in questo si segnala una importante differenza tra la tutela sospensiva in secondo grado e quella invece che contraddistingue il giudizio di prime cure nel processo tributario.

Anche il tema delle parti in giudizio è stato oggetto di rivisitazione implicita nell'ambito dell'ultima riforma del processo tributario in generale e della tutela cautelare in particolare.

Nei paragrafi precedenti è già stato rilevato che in prima approssimazione le parti soccombenti in tutto o in parte in primo grado, e che hanno appellato, sono legittimate a richiedere istanza cautelare. Questa possibilità naturalmente va anche riconosciuta all'appellante in via incidentale nel tessuto normativo del D.Lgs. 546/1992 ed è così possibile procedere ad un'individuazione puntuale delle parti che sono menzionate agli artt. 10, 52, 53 e 54 dello stesso decreto legislativo. Insomma nel regolare la tutela cautelare e il potere di sospensione dell'atto impositivo (o delle sentenze di primo o di secondo grado) il legislatore dedica ampio spazio nella individuazione dei soggetti legittimati, ma non apporta alcuna innovazione (né fa ulteriori riferimenti) agli atti impugnabili (e magari suscettibili di sospensiva).

Questa particolare attenzione alla natura di parte ha come effetto anche quello di svalutare l'elencazione di questi ultimi di cui all'art. 19 dello stesso decreto legislativo[44], la quale finisce per perdere ulteriormente la sua centralità all'interno del giudizio di appello e del processo tributario. Insomma, in altri termini, si perde in questo modo il concetto di centralità dell'atto impugnato e forse anche del processo tributario come processo di impugnazione di un provvedimento dell'amministrazione finanziaria.

Dal punto di vista pratico questa impostazione finisce irrimediabilmente per avere un duplice corollario. Innanzitutto, acquisiscono forza quegli orientamenti giurisprudenziali che tendono a forzare il dato letterale dell'art. 19 D.Lgs. 546/1992 riconoscendo l'autonoma impugnabilità anche di provvedimenti che non sono espressamente menzionati dal tenore letterale dell'articolo in questione. Successivamente, dal punto di vista logico pare ragionevole estendere ulteriormente la possibilità di una forma di tutela cautelare anche a questi nuovi provvedimenti (non menzionati) qualora ricorrano gli ordinari presupposti normalmente previsti in tutti gli altri casi.

Anche il *periculum in mora* assume, nel processo tributario una dimensione del tutto particolare.

[43] TESAURO (nota 1), p. 106, ritiene che in ogni caso il *petitum* sia la sospensione dell'atto "anche quando è richiesta la sospensione della sentenza".

[44] RAFFAELE CENICCOLA, La tutela cautelare nel processo tributario alla luce delle recenti modifiche normative, in: [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it) (consultato il 04.04.2018); CHINDEMI (nota 40).

In merito va infatti ricordato che nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie oggetto di tutela in fase cautelare è l'integrità patrimoniale del contribuente, così come individuata dall'art. 8 L. 212/00: lo Statuto dei diritti del contribuente. Si tratta in buona sostanza di un ulteriore riconoscimento della tutela del patrimonio dell'individuo così come tutelato anche all'art. 1 del Primo protocollo addizionale della Convenzione europea sui diritti dell'uomo e sulle libertà fondamentali.

Ecco che allora, data la natura eminentemente patrimoniale del bene protetto, è necessario osservare una distinzione tra imminenza del pregiudizio ed eccezionale urgenza rispetto a quanto tradizionalmente insegnato nel processo civile.

Nel caso del processo tributario l'imminenza del pregiudizio è individuata ed accertata con ordinanza e in contraddittorio tra le parti, come si è indicato ai paragrafi precedenti e salvo la straordinaria urgenza che caratterizza la specifica controversia.

In questo secondo caso, quello dell'eccezionale urgenza e necessità di una tutela cautelare, all'istanza in tal senso è data risposta con decreto monocratico da parte del Presidente del Collegio *inaudita altera parte* del giudizio: cioè l'Ufficio. In tutti questi casi al decreto presidenziale segue un vaglio collegiale successivo, volto a confermare il provvedimento adottato o a modificarne la sua natura decisoria: nell'uno come nell'altro caso è la valutazione del Presidente del collegio ad assumere importanza centrale, mentre il grave pericolo è declinato in modo del tutto originale nel processo tributario stante la natura (pressoché sempre) direttamente pecuniaria della controversia.

Quando si affronta il tema dei fondati motivi, affinché venga data risposta positiva all'istanza di tutela cautelare si assiste a una marcata convergenza di modelli tra processo tributario, processo civile e processo amministrativo. Ecco che allora forse conviene proprio muovere dalla tutela cautelare nel processo amministrativo per comprendere l'originalità e l'importanza della stessa fase nel processo tributario: più precisamente può essere interessante osservare, dal punto di vista pratico, il parallelismo che sussiste tra l'art. 21 ultimo comma L. 1034/1971, l'art. 47, comma 1 nonché l'art. 52, comma 2 D.Lgs. 546/1992.

Nel primo caso, il legislatore fa espresso riferimento a gravi e irreparabili danni che possano derivare al ricorrente dall'esecuzione dell'atto impugnato e magari in questo caso della riscossione che deriva dalla sentenza di primo grado; nel secondo caso, invece, il richiamo è stato fatto al danno grave ed irreparabile, con chiaro riferimento al contribuente e mai all'Ufficio (come tale incapace di subire un danno irreparabile alla sua attività e alla sua natura derivante dall'esecuzione di una sentenza di Commissione tributaria).

Analoga richiesta tuttavia può essere avanzata anche nei confronti della Commissione tributaria regionale dalla parte che ha promosso il giudizio in Cassazione: in altri termini, ma come peraltro ben noto, la tutela cautelare in pendenza del giudizio in Cassazione è concessa dalla stessa Commissione

tributaria regionale la cui sentenza è oggetto di impugnazione. Nel caso del processo tributario, poi, espressamente il legislatore ha previsto che i gravi e fondati motivi siano richiesti per la sospensione della sentenza: si tratta di una differenza semantica rispetto a quanto previsto nel processo amministrativo (già evidenziata nel corrente elaborato *supra*) che potrebbe diventare rilevante qualora si affronti il tema dell'onere della prova nella fase di tutela cautelare posto che il *thema probandum* risulta diverso.

Vi è poi da osservare che nell'ambito del giudizio tributario il legislatore fa espresso riferimento a gravi e fondati motivi che sono richiesti per la sospensione della sentenza: si tratta di un'indubbia differenza semantica rispetto quanto prima notato per la tutela del contribuente in primo grado. Questa distonia letterale potrebbe essere rilevante qualora si affronti il tema dell'onere della prova nell'ambito del procedimento di tutela cautelare sia nei confronti dell'atto impositivo per quanto riguarda il primo grado, che della sentenza nei gradi successivi. Per quel che riguarda la deliberazione nel merito, tale valutazione nel processo tributario non si distingue in modo sensibile rispetto alle analoghe decisioni che caratterizzano altri tipi di processo, e in particolare essa riguarda oltre ai fatti rappresentati dalle parti in atti e in pubblica udienza anche altri elementi che assumono un valore particolare nell'ambito del processo tributario e che possono includere, ad esempio, diverse questioni pregiudiziali e temi di legittimità costituzionale, così come aspetti che concernono la compatibilità o l'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea (UE) di norme o istituti invocati dalle parti e così via.

### IX. Il regime delle spese processuali

Da ultimo, anche il tema delle spese processuali non è estraneo alla fase di tutela cautelare posto che il legislatore è intervenuto anche su questo punto in forza del decreto legislativo cui si è fatto riferimento in apertura del corrente contributo.

Più precisamente, importanti novità in questo senso sono recate dall'art. 15, comma 2-*quater* D.Lgs. 546/1992 così come modificato nel 2015. In via di estrema sintesi può essere osservato in questo caso che anche le spese processuali sono decise mediante ordinanza che dispone in materia di tutela cautelare<sup>[45]</sup>.

Inoltre anche nel processo tributario va ricordato che la pronuncia sulle spese conserva la sua efficacia pure dopo il provvedimento che definisce il giudizio nel merito e in logica conseguenza di questo il legislatore ha espressamente aperto alla possibilità di un cumulo fra le spese processuali della fase cautelare con quelle della fase di merito tutto: ciò a rimarcare l'autonomia delle due fasi di giudizio, ma anche al contempo per incrementare il costo del processo tributario per la parte soccombente.

Si tratta tuttavia di una novità che non è assoluta, posto che analoghe forme di riparto delle spese sono conosciute anche

nell'ambito delle altre esperienze giurisdizionali, e proprio in analogia agli altri processi cui si è fatto ripetutamente il riferimento il legislatore ha aperto alla possibilità di applicazione della responsabilità aggravata anche nell'ambito del processo tributario e della fase cautelare. In altre parole, anche nell'ambito del processo tributario trova applicazione l'art. 96, comma 3 del Codice di procedura civile così come riscritto dalla L. n. 69 del 2009, e che permette al giudice di utilizzare l'istituto della responsabilità aggravata nei confronti della parte che abbia abusato del processo (o della fase cautelare all'interno di quest'ultimo): non è irragionevole sostenere che forme di responsabilità aggravata possono riguardare la prima fase ma non la seconda responsabilizzando in questo modo sia la parte che il procuratore nel momento in cui scelgono di adire la Commissione tributaria in questa prospettiva.

[45] In generale, sul tema delle spese processuali nel processo tributario, Cass. 26 maggio 2016, n. 10917 e Cass. 31 maggio 2016, n. 11222.