La mediazione al servizio delle imprese

Tutela cautelare nel processo tributario

Maurizio Villani

a cura dell'Avv. Trib. Maurizio Villani

Tra le tante novità introdotte dall'art. 9 del Decreto Legislativo n. 156, del 24 settembre 2015, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55 che ha apportato rilevanti modifiche al contenzioso tributario di cui al Decreto Legislativo 546/92, va evidenziata quella relativa alla tutela cautelare che è stata estesa a tutte le fasi del processo tributario, disciplinata finora solo per il primo grado.

È stato così previsto:

a) che il contribuente può sempre chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;

b) che le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto nel codice di procedura civile;

c) che il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un Decreto Ministeriale; ciò consentirà di eliminare, o quantomeno ridurre notevolmente, le contestazioni tra le parti sulla idoneità della garanzia stessa.

Ed allora, nel dettaglio, in sostituzione del vecchio art. 52 del D.lgs. 546/92, con il nuovo art. 52 è stabilito che l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile". (comma 2).

Dopo l'art. 62 del D.lgs. 546/92, di poi, è inserito l'art. 62-bis secondo cui: "La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave ed irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile".

Ed infatti, finora era l'articolo 47 del decreto citato a prevedere che se al contribuente dall'atto impugnato derivava danno grave ed irreparabile, questi aveva la possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione alla Commissione Tributaria Provinciale.

La possibilità di formulare tale richiesta, era, pertanto, concessa solo davanti all'organo giudicante in primo grado. Ciò in ragione dell'espressa esclusione, in fase di appello, del potere del giudice di sospendere l'esecuzione della sentenza gravata (in forza del mancato richiamo nel processo tributario della disposizione di cui all'art. 337 c.p.c.) ed a fortiori del potere di ordinare la sospensione dell'atto impugnato in primo grado dal contribuente. Per-

tanto, in virtù del fatto che lo stesso art. 49, D.Lgs. n. 546/1992 prevedeva l'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. ("L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa"), si ritenevano inapplicabili al processo tributario anche i correlati articoli 283 e 373 c.p.c., in tema di sospensione di esecutività delle sentenze di primo e di secondo grado.

Tale mancata previsione ha da sempre suscitato varie critiche in dottrina, costituendo, a giudizio di alcuni, un'irragionevole ed inaccettabile compressione del diritto di difesa del contribuente esposto oltremodo alle conseguenze, pur "irreparabilmente dannose", dell'esecuzione dell'atto impositivo.

La giurisprudenza, al contrario, era piuttosto costante nel ribadire la legittimità, rectius la non illegittimità di tale mancata previsione. Ciò in ragione della peculiarità dei rapporti fisco-contribuente e della necessaria prevalenza accordata all'interesse erariale alla riscossione dei tributi, la quale potrebbe essere oltremodo ritardata, se non addirittura impedita, dalle lungaggini di un giudizio tributario protratto per diverse fasi processuali.

Ed allora, tale posizione è stata superata dalla Corte Costituzionale, che con sentenza n. 217/2010 e n. 109/2012, è giunta ad un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 49 del D.lgs. n. 546/1992, con l'estensione al processo tributario dell'applicazione della sospensione cautelare anche nelle fasi successive al primo grado di giudizio.

Invece, la giurisprudenza di legittimità e di merito non ha mai raggiunto degli orientamenti univoci sul punto, alternando sentenze favorevoli alla sospensione dell'esecutività delle sentenze impugnate in primo e secondo grado (ex multis, Cassazione, sentenza n. 2845/2012, CTR Lazio ordinanza n. 65/2013; CTR Lombardia, ordinanza n. 2/2011; CTR Lazio sentenza n. 25/2012) ad altre di segno opposto (Cassazione, sentenza n. 21121/2010; CTR Lazio, ordinanza n. 3/2011; CTR Friuli Venezia Giulia, ordinanze n. 5, n. 6 e n. 7 del 2010).

Ecco che, con le modifiche previste dal decreto di riforma del contenzioso tributario, la possibilità di richiedere la sospensione della sentenza da parte sia del contribuente sia dall'amministrazione se ricorrono gravi e fondati motivi è norma. Al contribuente sarà comunque concessa la possibilità di richiedere la sospensione dell'atto originariamente impugnato ove ricorrano danni gravi e irreparabili.

Ciò, pertanto, significa che dopo la sentenza di primo grado, in base alle nuove disposizioni l'appellante (e pertanto anche l'ufficio impositore) può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata. A questo fine devono sussistere gravi e fondati motivi. La sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado. Viene poi previsto che il "contribuente" possa comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa gli derivi un danno grave e irreparabile. Invece, dopo la sentenza di secondo grado, la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività laddove però a differenza di quella di primo grado, in questa ipotesi occorre provare il «danno grave e irreparabile» e non i gravi e fondati motivi. La sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado. Resta ferma, invece, come per la fase precedente, la possibilità per il contribuente di chiedere comunque la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

Nessuna novità particolare ha interessato, invece, la richiesta di sospensione cautelare nel corso del primo grado di giudizio, di cui all'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992 se non quella secondo cui "il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza".