

## LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

*Riforma della giustizia tributaria - decreto legislativo 2015, n. 156*

Sommario: 1. Contesto di riferimento, p. 1; Impatto della riforma, p. 2; 3. La tutela cautelare nel processo tributario, p. 3; 3.1 Gli atti oggetto di sospensiva, p. 3; 3.2. Il collegamento fra atti impugnabili e atti sospendibili, p. 3; 3.3 Atti non sospendibili, p. 4; 4. Profili procedurali, p. 4; 4.1. Istanza cautelare separata e contributo unificato, p. 4; 4.2 Il decreto cautelare, p. 5; 4.3 L'ordinanza cautelare, p. 5; 4.3.1 L'irrevocabilità dell'ordinanza cautelare, p. 6; 4.3.2 La pronuncia dell'ordinanza in udienza, p. 6; 4.3.4 La comunicazione dell'ordinanza, p. 6; 5. Il regime delle spese della fase cautelare, p. 6; 6. Il giudizio cautelare in secondo grado, p. 7; 6.1 Le sentenze tributarie, p. 7; 6.2 Sospensione della sentenza e sospensione dell'atto, p. 8; 6.3 La legittimazione, p. 8; 7. La tutela cautelare in pendenza del ricorso per cassazione, p. 9; La tutela cautelare nel giudizio di revocazione, p. 9.

### 1. Contesto di riferimento

Consentitemi, prima di affrontare il tema specifico della tutela cautelare nel processo tributario, alcune riflessioni sul contesto in cui si iscrive la riforma.

Se le regole di un determinato processo fossero scritte da chi sa già che dovrà assumere la posizione di parte in quel processo chiunque griderebbe allo scandalo.

Curiosamente questo non accade quando si tratta del processo tributario.

Buona parte delle nuove regole sono state infatti riscritte, in attuazione della delega (l. 2014, n. 23), nel chiuso delle stanze del MEF, in assenza di quel dibattito parlamentare che soltanto avrebbe permesso la valutazione e la sintesi delle diverse istanze sociali.

Il Parlamento ha fissato criteri direttivi, ma la loro fumosità fa sorgere il dubbio che l'art. 76 della Costituzione possa dirsi realmente rispettato.

Sull'estrema genericità dei criteri direttivi si è appuntata l'attenzione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria nel corso dell'audizione da parte della Commissione Finanza e Tesoro del Senato.

In quella sede si evidenziava che il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente previsto nella delega non poteva prescindere da una magistratura tributaria non solo indipendente ed imparziale, ma che apparisse anche tale.

Il che presupponeva anche un cambio di denominazione: non più commissioni, ma tribunali e corti tributarie.

Si trattava di una riforma a costo zero ma non è accaduto nulla.

La spiegazione va trovata in un atteggiamento di totale chiusura nei riguardi di un controllo giurisdizionale pieno ed in linea con i principi costituzionali.

Atteggiamento criticabile perché all'indiscutibile necessità di contrasto dell'evasione e alla collegata esigenza di riduzione della pressione fiscale che ha raggiunto limiti di insopportabilità non solo per il singolo, ma per l'intero sistema produttivo, non si può dare risposta con la riduzione dell'incisività del controllo, perché ciò si traduce per i contribuenti onesti in un danno non meno grave di quello che agli stessi deriva dall'evasione.

È prevalsa una scelta diversa in linea con una legislazione che dopo la stagione delle grandi riforme è stata costantemente contrassegnata da una marcata tendenza involutiva caratterizzata, sul piano ordinamentale, non solo dalla mancanza di interventi innovativi, ma anche da iniziative recessive, come quella che nel 2011, con un articolo buttato all'improvviso nel posto sbagliato al momento giusto nel pentolone di una manovra economica di mezza estate (art. 39, co. 2, lett. e d.l. 2011, n. 98), ha persino sottratto ai Presidenti delle Commissioni Tributarie il potere di vigilanza sull'andamento dei servizi di segreteria, togliendo di fatto diritto di parola su scelte strategiche di fondo per la giurisdizione, come quelle in materia di processo telematico e, più in generale, di sistemi informativi a servizio, o che dovrebbero essere a servizio, della giurisdizione.

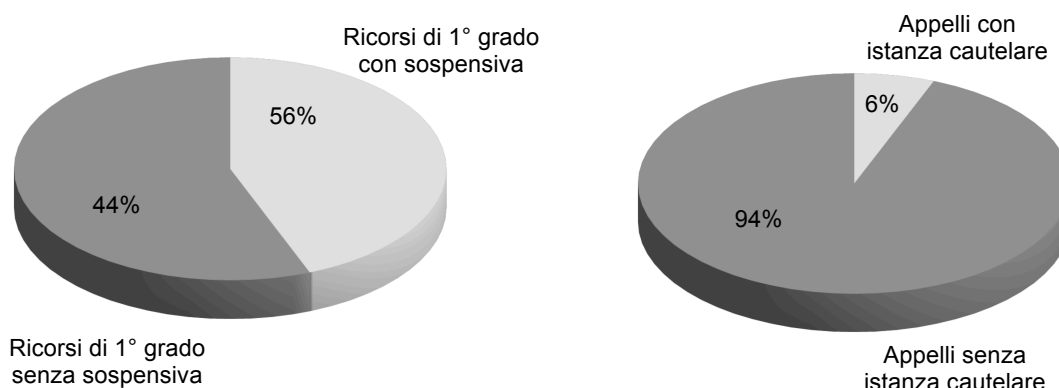
La riforma, assolutamente deludente sotto il profilo ordinamentale, segna, tuttavia, un importante passo avanti sul piano processuale.

## 2. Impatto della riforma.

Significative innovazioni sono intervenute, in particolare, in materia cautelare.

Per rendersene conto è necessaria una rapida sintesi sull'impatto di sistema partendo da alcuni dati statistici (fonte: rapporto MEF 2015 sul contenzioso tributario 2014).

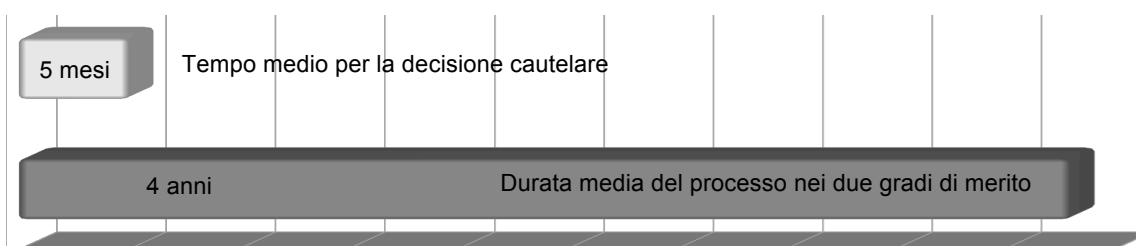
Nel 2014 al 56% dei ricorsi di primo grado è stata associata un'istanza di sospensione, percentuale che si riduce drasticamente al 6% in appello.



Circa la metà delle istanze sono state accolte (49,72%).

Ma ciò che più fa riflettere è il valore complessivo delle controversie, che risulta in primo grado di 17 miliardi di euro (€ 17.509.813.492) e in appello di quasi 13 miliardi (€ 12.910.743.584).

Di fronte a tali numeri e alla loro rilevanza per l'economia nazionale, l'impatto delle nuove regole si coglie considerando che nell'anno 2014, al quale si riferiscono i dati, il tempo medio del processo nei due gradi di merito è stato, superiore ai 4 anni, mentre il tempo di decisione dell'istanza cautelare in primo grado è stato mediamente di 5 mesi.



Quelli cautelari sono, quindi, rimedi fondamentali per evitare il danno che può derivare dal tempo necessario per ottenere una decisione di merito, soprattutto ove si consideri che di fronte ad una durata irragionevole, il contribuente non può fare affidamento neppure sulla riparazione indennitaria prevista dalla legge Pinto, esclusa quando si tratti di controversie su rapporti di natura pubblicistica (CEDU sent. n. 44759/98 del 2001 nel caso nel caso Terrazzini c. Italia) come quelle fiscali, almeno quelle riguardanti il potere impositivo (Cass. 2015, n. 4282).

Sul piano costituzionale la tutela cautelare ha trovato pieno riconoscimento anche in materia tributaria (Corte cost. 2000, n. 165), rimanendo circoscritta, però, soltanto al primo grado per l'assenza di una copertura costituzionale del doppio grado di giurisdizione ad di fuori del processo amministrativo (Corte cost. 2008, n. 144).

Sempre sul piano costituzionale la mancanza dei rimedi *ante causam* e atipici (art. 700 c.p.c.) propri del processo civile è stata ritenuta conforma alla Costituzione in base al principio secondo il quale il legislatore è libero, con il solo limite della non manifesta irragionevolezza, di adottare norme processuali differenziate per i diversi tipi di processo (*ex plurimis* Corte cost. ord. 2001, n. 343).

### **3. La tutela cautelare nel processo tributario.**

Nel processo tributario, quindi, la tutela cautelare è affidata esclusivamente al rimedio della sospensiva che in primo grado riguarda soltanto l'atto impugnato e in secondo grado, dopo la riforma, può avere ad oggetto anche la sentenza appellata.

A fronte di poche certezze rimangono, così, irrisolte numerose questioni.

#### **3.1 Gli atti oggetto di sospensiva**

Quanto alle certezze a me pare di potere affermare, innanzitutto, che la sospensione è possibile anche per atti che non hanno efficacia esecutiva.

La legge prevede che possa essere chiesta la sospensione dell'esecuzione e non dell'esecutività.

La precisazione mi sembra importante perché l'esecutività è propria ed esclusiva degli atti che costituiscono titolo esecutivo, come il ruolo e l'accertamento esecutivo, in quanto idonei alla immediata attivazione della procedura di riscossione coattiva.

L'esecuzione riguarda, invece, più in generale, tutti gli atti la cui attuazione, nel quadro dello sviluppo procedimentale previsto dalla legge, implica l'emanazione di un altro atto successivo; in questo senso l'iscrizione a ruolo costituisce in molti casi esecuzione dell'accertamento.

Sulla base del tenore testuale della norma, che si riferisce alla sospensione dell'esecuzione e non dell'esecutività, riterrei, quindi, che la tutela cautelare sia possibile anche per atti del procedimento che, come l'accertamento non esecutivo, vanno eseguiti, ma non costituiscono titolo esecutivo.

In contrario qualcuno ha osservato che per gli atti non esecutivi il danno sarebbe soltanto futuro e non attuale, ma l'osservazione, per quanto mi risulta, non ha trovato alcun seguito sul piano giurisprudenziale.

#### **3.2. Collegamento fra atti impugnabili e atti sospendibili**

Altro punto fermo riguarda la correlazione fra l'oggetto della domanda cautelare e il catalogo degli atti impugnabili.

La sospensione presuppone la proposizione di un ricorso di merito avverso atti suscettibili d'impugnazione: quindi sono sospendibili soltanto gli atti impugnabili.

Non è vero, però, il contrario, perché non tutti gli atti impugnabili sono sospendibili.

### **3.3 Atti non sospendibili**

Sono impugnabili ma non suscettibili di sospensione i provvedimenti a contenuto negativo e, quindi, il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni ed interessi, il diniego di agevolazioni e il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

Si tratta, infatti, di provvedimenti la cui efficacia è autosufficiente, nel senso che per produrre i loro effetti non necessitano di altri atti destinati alla loro esecuzione.

Il rimedio cautelare della sospensione dell'esecuzione, che è l'unico previsto nel processo tributario, risulterebbe, quindi, del tutto inidoneo.

Il danno potrebbe essere evitato solo con un ordine all'amministrazione di procedere alla restituzione o di consentire la definizione agevolata, cioè con una pronuncia cautelare ordinatoria del tutto estranea al sistema.

Impugnabili, ma non sospendibili sono anche l'iscrizione di ipoteca e il fermo amministrativo, perché non è concettualmente e giuridicamente concepibile la sospensione dell'esecuzione di un atto che è già stato compiutamente eseguito.

La domanda cautelare sarebbe rivolta, in questi casi, non a prevenire un danno, che si è già verificato, ma a rimuoverlo e presupporrebbe, quindi, un ordine di cancellazione o di riduzione dell'iscrizione o di annullamento del fermo, cioè una pronuncia cautelare anticipatoria del giudizio di merito, anche questa che ignota all'ordinamento processuale tributario.

L'inadeguatezza della sospensiva a soddisfare in questi casi le esigenze cautelari del contribuente, può dirsi superata in seguito alla introduzione del preavviso tanto per l'ipoteca (art. 77, co. 2 bis, D.P.R. 1973, n. 602) quanto per il fermo (art. 86, co. 2, D.P.R. 1973, n. 602), atto che la cui impugnabilità è stata ammessa dalla giurisprudenza di legittimità (SS.UU. 2014, n. 19667) e la cui sospensione risulta accordata, nella casistica, anche con provvedimento presidenziale d'urgenza.

## **4. Profili procedurali**

Sul piano procedurale l'art. 47 continua a prevedere che l'istanza si possa proporre in primo grado con lo stesso ricorso di merito o con atto separato, alternativa che, invece, non è espressamente prevista per il secondo grado al quale, tuttavia, si applicano, in quanto compatibili, le norme dettate per il primo (art. 62 D.P.R. 1992, n. 546).

Non mi soffermo perché il testo non ha subito sul punto alcuna modifica.

## **4. Istanza cautelare separata e contributo unificato**

Mi limito soltanto ad evidenziare come nel caso di istanza proposta con atto separato il Ministero della Giustizia, in sede di risposta a quesito, abbia ritenuto, per il processo civile, che debba essere corrisposto un contributo unificato ulteriore trattandosi di procedimento camerale autonomo.

Si tratta di una tesi, che per varie ragioni ritengo non condivisibile.

C'è da sperare soltanto che non venga sostenuta anche per l'istanza cautelare separata nel processo tributario, nel quale il contribuente unificato agli occhi del contribuente rappresenta un paradosso: per contestare una tassa si deve prima pagare un'altra tassa!

#### **4.2 Il decreto cautelare nei casi di eccezionale urgenza**

Sia nel caso di istanza contestuale al ricorso, sia nell'ipotesi di istanza separata, la previgente disciplina stabiliva che il presidente, in caso di eccezionale urgenza potesse motivatamente disporre, con lo stesso decreto di fissazione dell'udienza di trattazione, la provvisoria sospensione dell'atto impugnato sino alla pronuncia del collegio.

Il nuovo testo distingue fra decreto di fissazione dell'udienza e decreto presidenziale di sospensione, prevedendo la motivazione solo per quest'ultimo.

È evidente che la nuova formulazione, pur se tecnicamente più corretta, non impone, comunque, una necessaria differenziazione formale dei due provvedimenti che, quindi, anche se ontologicamente distinti, potranno continuare ad essere compresi in un unico documento.

Anzi tale contestualità è opportuno che vi sia, perché la riforma contiene una grave lacuna.

Mentre, infatti, in precedenza era previsto che l'unico decreto venisse comunicato alle parti, oggi la comunicazione è prevista solo per il decreto di trattazione, per cui per quello cautelare viene addossato al ricorrente sia l'onere di periodica verifica dell'avvenuto deposito sia, nel caso di accoglimento dell'istanza, quello della comunicazione alla controparte.

Si tratta di un inconveniente pratico di non poco conto al quale nella prassi si potrà porre rimedio proprio ricorrendo ad un unico documento, comprensivo sia del decreto presidenziale di fissazione dell'udienza che di quello di sospensione.

#### **4.3 L'ordinanza cautelare**

Altra novità riguarda la comunicazione dell'ordinanza del collegio.

Il nuovo quarto comma dell'art. 47 prevede che il dispositivo sia immediatamente comunicato alle parti in udienza.

La disposizione non è ripetuta per l'appello, ma riterrei la regola debba trovare applicazione anche in secondo grado.

L'innovazione riguarda sia il provvedimento del collegio, sia il momento della sua emanazione, sia la relativa comunicazione.

Prevedendosi che debba essere immediatamente comunicato il dispositivo si introduce una scissione fra motivazione e parte dispositiva del provvedimento che il diritto processuale tributario non contempla neppure per le sentenze.

La prassi delle stesure di un dispositivo della sentenza in sede di decisione non contraddice tale affermazione.

Tale dispositivo, infatti, non è previsto da alcuna norma e, come sottolineato dalla giurisprudenza di legittimità, ha carattere meramente interno ed è modificabile dal collegio sin quando la sentenza non venga pubblicata (Cass. 2008, n. 7698).

#### **4.3.1 L'irrevocabilità dell'ordinanza cautelare**

La scissione fra motivazione e dispositivo prevista per le ordinanze cautelari assegna, invece, al dispositivo carattere di autonomia e ufficialità che ne esclude la successiva revocabilità e modificabilità d'ufficio.

La revocabilità d'ufficio rimane esclusa sia dalla regola generale dell'art. 177, co. 3, n. 2), c.p.c. secondo la quale tutte le ordinanze non impugnabili sono irrevocabili e non modificabili, sia dall'art. 47, co. 8, del D.P.R. 1992, n. 47 per il quale l'ordinanza cautelare è revocabile soltanto in caso di mutamento delle circostanze, su istanza motivata di parte e osservate, per quanto possibile, le stesse forme previste per l'emanazione.

La prevista autonomia del dispositivo non impedisce, invece, che la motivazione sia contestuale.

#### **4.3.2 La pronuncia dell'ordinanza in udienza**

Altro profilo di novità riguarda il momento della pronuncia e la comunicazione del provvedimento.

La norma nella sua apprezzabilissima sintesi contiene due obblighi diversi con destinatari distinti.

Il primo riguarda il giudice che deve pronunciare il dispositivo nella stessa udienza di trattazione, anche se si tratta di un obbligo privo di sanzione processuale e rilevante solo sul piano disciplinare.

#### **4.3.3 La comunicazione dell'ordinanza**

Il secondo ha ad oggetto la comunicazione che non è atto del giudice, ma della segreteria (art. 16 D.P.R. 1992, n. 546).

Circa la forma della comunicazione mi pare di potere escludere l'applicabilità della regola generale prevista dall'art. 16 del D.P.R. 1992, n. 546.

Tale norma, prevedendo che le comunicazioni siano effettuate con avviso consegnato alle parti che ne rilasciano ricevuta o spedito per posta, mi pare che si riferisca ai soli provvedimenti emessi fuori dall'udienza.

Penso, quindi, che non essendo previste forme particolari, alla comunicazione in udienza del dispositivo dell'ordinanza cautelare si possa procedere con qualsiasi mezzo idoneo allo scopo (art. 121 c.p.c.).

L'obbligo, comunque, è previsto soltanto nei confronti delle parti in udienza, per cui, se le stesse non sono presenti non esiste un diritto e un corrispondente obbligo della segreteria di comunicazione del provvedimento fuori dall'udienza.

### **5. Il regime delle spese della fase cautelare**

Altra novità riguarda il regime delle spese della fase cautelare che ha carattere generale ed è applicabile ad entrambi i gradi del giudizio.

Il nuovo art. 15 del D.P.R. 1992, n. 546, che è stato integralmente riscritto, al comma 2 quater prevede che con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase.

Si tratta di una disposizione dalla dubbia rilevanza pratica, che non si estende al decreto presidenziale emesso nei casi di eccezionale urgenza.

Dall'inserimento della disposizione nel più ampio contesto dell'art. 15 si ricava, in ogni caso, la sicura applicabilità del regime generale delle spese processuali, dal principio di soccombenza al divieto di compensazione al di fuori dei casi oggi tassativamente previsti.

Altra disposizione, contenuta nel secondo periodo dello stesso comma 2 quater, prevede che la pronuncia sulle spese conservi efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salva diversa statuizione espressa della sentenza di merito.

Non viene chiarito, tuttavia, quali siano tale efficacia; in ogni caso, non si tratta di efficacia esecutiva.

Per l'art. 474 c.p.c., infatti, sono titoli esecutivi giudiziali oltre alle sentenze soltanto i provvedimenti ai quali la legge attribuisce espressamente efficacia esecutiva e tale efficacia non è prevista per l'ordinanza cautelare.

Non trattandosi di titolo esecutivo, sul piano pratico, la prevista conservazione degli effetti dell'ordinanza dopo la sentenza può avere un solo significato: salva diversa statuizione le spese della fase cautelare sono ulteriori rispetto a quelle liquidate in sentenza.

Il titolo esecutivo, però, sarà rappresentato esclusivamente dalla sentenza, per cui il pagamento forzato non potrà mai essere ottenuto sulla base della sola ordinanza.

Va richiamato al riguardo il rivoluzionario principio introdotto dal nuovo testo dell'art. 69 del D.P.R. 1992, n. 546 secondo il quale le sentenze di condanna al pagamento di somme a favore del contribuente sono immediatamente esecutive a prescindere dalla formazione del giudicato.

La norma entrerà in vigore, comunque, il 1° giugno 2016.

## **6. Il giudizio cautelare in secondo grado**

Quest'ultima norma sull'immediata efficacia esecutiva delle sentenze di condanna a favore del contribuente mi consente di passare ad alcune riflessioni sulla tutela cautelare in secondo grado.

Anche se assai spesso si sente parlare promiscuamente di esecutività ed efficacia come sinonimi, sul piano tecnico esiste fra i due concetti una profonda differenza.

Esecutivi sono soltanto gli atti che costituiscono titolo esecutivo secondo l'art. 474 c.p.c..

Fra le sentenze sono esecutive, come ripetutamente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, anche a SS.UU., soltanto quelle di condanna, perché le altre, cioè quelle di accertamento e costitutive, producono effetti, ma non effetti esecutivi (*ex plurimis* Cass. 2010, n. 4059).

### **6.1 Le sentenze tributarie**

Senza scendere nel dettaglio le sentenze del giudice tributario sono di tre tipi:

1. sentenze di condanna al pagamento di somme a favore del contribuente che hanno efficacia esecutiva immediata (art. 69 del D.P.R. 1992, n. 546);

2. sentenze costitutive, che sono quelle di annullamento dell'atto per vizi formali, che non sono esecutive, ma determinano la caducazione dell'atto annullato;

3. sentenze dichiarative, che sono quelle di rigetto del ricorso con accertamento della sua infondatezza o di accoglimento del ricorso nel merito con accertamento negativo della pretesa tributaria, che sono produttive di effetti, ma non di effetti esecutivi.

L'efficacia delle sentenze diverse da quelle di condanna è collegata alla speciale disciplina della riscossione frazionata del tributo in pendenza di ricorso prevista dall'art. 68 del D.P.R. 1992, n. 546.

## **6.2 Sospensione della sentenza e sospensione dell'atto**

In secondo grado ciò comporta, sul piano cautelare, l'esigenza di distinguere, in relazione alla natura e agli effetti della sentenza appellata, chi, nelle diverse ipotesi, possa lamentare un danno e se il pericolo di danno derivi dagli effetti della sentenza appellata ovvero dal provvedimento impugnato.

Prendendo atto di ciò e dell'elaborazione giurisprudenziale il legislatore della riforma ha riscritto il nuovo testo dell'art. 52 che introduce per la prima volta, in termini espressi e in via generale, la tutela cautelare in appello distinguendo fra sospensione della sentenza e sospensione dell'atto impugnato.

## **6.3 La diversa legittimazione per l'istanza cautelare in secondo grado**

Secondo la nuova normativa la sospensione degli effetti della sentenza può essere richiesta da ciascuna parte appellante, la sospensione dell'atto soltanto dal contribuente.

Per le sentenze la norma fa testuale riferimento non alla sospensione degli effetti, ma alla sospensione dell'esecutività, ma si tratta sicuramente di un'utilizzazione impropria del termine, perché altrimenti, in contrasto con le indicazioni della Corte costituzionale da cui la riforma trae spunto (Corte cost. 2012, n. 109), la tutela cautelare in appello rimarrebbe circoscritta alle sentenze esecutive, cioè alle sole sentenze di condanna e ne rimarrebbe esclusa la stragrande maggioranza delle decisioni del giudice tributario.

Un'esemplificazione, meglio di ogni altra indicazione, mi aiuterà a delineare l'ambito di operatività della nuova disciplina:

1. se in primo grado è stata emessa sentenza di condanna a carico dell'amministrazione la tutela cautelare può avere ad oggetto, ovviamente, solo la sentenza e interessata a richiederne la sospensione sarà l'amministrazione appellante;

2. se è stata appellata una sentenza di annullamento di un atto impositivo o di accoglimento del ricorso per infondatezza della pretesa tributaria, interessata alla tutela cautelare sarà, ancora una volta, soltanto l'amministrazione per sospendere l'effetto derivante dalla pronuncia della sentenza che, secondo la normativa sulla riscossione frazionata, consiste nell'obbligo di rimborso del tributo pagato (art. 68, co. 2 D.P.R. 1992, n. 546) o, pur se l'ipotesi non è espressamente prevista, nell'esclusione dell'obbligo di pagamento o di pagamento integrativo;

3. se la sentenza di primo grado ha rigettato il ricorso avverso un atto impositivo o di riscossione al contribuente appellante è accordata, cumulativamente o alternativamente, una doppia tutela cautelare: può chiedere la sospensione dell'atto impugnato che, se concessa, escluderà qualsiasi pagamento, o chiedere soltanto la sospensione degli effetti della sentenza per impedire l'obbligo di pagamento dei due



terzi del tributo che l'art. 68, co. 2, lett. a del D.P.R. 1992, n. 546 prevede dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso, fermo rimanendo l'obbligo di pagamento di un terzo del tributo a norma dell'art. 15 del D.P.R. 1973, n. 602.

#### **7. La tutela cautelare in pendenza del ricorso per cassazione**

Nuova anche la normativa sulla tutela cautelare in pendenza del ricorso per cassazione che ricalca integralmente quella riguardante il giudizio cautelare in secondo grado (art. 62 bis D.P.R. 1992, n. 546).

#### **7. La tutela cautelare nel giudizio di revocazione**

Le relative disposizioni si applicano, in quanto compatibili, anche al giudizio di revocazione (art. 65 D.P.R. 1992, n. 546).