

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI “FEDERICO II”
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA



DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO PROCESSUALE CIVILE
XXIII CICLO

LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Coordinatore
Ch.mo Prof. SALVATORE BOCCAGNA

Tutor
Ch.mo Prof. ANTONIO MARIA MARZOCCO

Candidato
Dott. LUIGI ROSARIO LUONGO

ANNO ACCADEMICO 2012/2013

INDICE

CAPITOLO PRIMO

La tutela cautelare nel diritto processuale interno alla luce della giurisprudenza costituzionale

1. Brevi cenni sulla tutela cautelare quale strumento per la “effettività” della tutela giurisdizionale p. 1
2. Ricognizione storica della giurisprudenza della Consulta sul fondamento costituzionale della tutela cautelare p. 4
3. La sospensione c.d. “breve” o “a tempo” nella giurisprudenza costituzionale. Cenni ad alcune recenti previsioni di legge p. 13

CAPITOLO SECONDO

La tutela cautelare ed il processo tributario

1. Quadro storico sulla tutela cautelare in relazione al contenzioso fiscale p. 23
2. Quadro normativo attuale. In particolare, l’art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992 p. 33
3. Considerazioni circa la possibile “inadeguatezza” dello strumentario cautelare riconosciuto al contribuente nel contenzioso tributario anche alla luce del dibattito sulla natura e l’oggetto del processo tributario p. 41
4. Il “procedimento” cautelare. Le regole procedurali p. 56
 - Segue*: l’oggetto della sospensiva *ex art. 47*. Atti sospendibili p. 60
 - 4.1. L’assenza del reclamo avverso l’ordinanza cautelare *ex art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992* p. 64
 - Segue*: il riconoscimento di un “doppio grado cautelare” nel processo civile e amministrativo p. 67
 - Segue*: non rinvenibilità di un generale principio del doppio grado cautelare p. 72
 - 4.1.1. sulla necessità del reclamo cautelare alla luce del principio della parità delle parti nel processo (anche tributario) p. 74
 - 4.2. La mancanza di forme di tutela cautelare atipica e *ante causam* p. 86
 - Segue*: sollecitazioni per un superamento dei “limiti” dell’istituto della sospensiva dell’atto impugnato p. 93
 - 4.2.1. Il progressivo riconoscimento di forme di tutela cautelare a contenuto atipico e *ante causam* nel processo amministrativo p. 97
 - 4.2.2. Sulla rinnovata opportunità di una “valorizzazione” delle affermazioni p. 104

espresse da Corte Cost. n. 190 del 1985

- 4.2.3. Considerazioni conclusive. Dubbi di costituzionalità circa il *vulnus* derivante dalla assenza di tutela atipica e *ante causam* nel modello processuale in termini p. 114
- 5 Tutela cautelare e riscossione coattiva p. 121
- 5.1. La disciplina positiva della riscossione dei tributi e delle «sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie». In particolare, la riscossione «coattiva» p. 122
- 5.1.1. La riforma introdotta con l'art. 29 d.l. n. 78 del 2010 e l'atto di accertamento già «esecutivo» p. 133
- 5.2. Sulla adeguatezza della tutela (anche cautelare) del contribuente in sede di riscossione coattiva dei tributi. Possibilità di una esecuzione illegittima o «ingiusta» p. 144
- Segue*: riflessioni sulla tutela cautelare avverso il nuovo atto di accertamento «esecutivo» p. 158
- 5.3. Sulla adeguatezza della tutela cautelare in relazione all'impugnazione dei provvedimenti di fermo amministrativo e di ipoteca esattoriale p. 174
- 5.3.1. Il riparto di giurisdizione in tema di impugnazione del provvedimento di fermo amministrativo e di ipoteca esattoriale p. 176
- 5.3.2. Conseguenze del «frazionamento» della giurisdizione in punto di tutela cautelare fruibile dal ricorrente p. 184
- 5.3.3. Considerazioni circa la possibile irragionevolezza di una tutela cautelare «differenziata» in ragione del riparto di giurisdizione in tema di impugnativa del fermo e dell'ipoteca p. 191

CAPITOLO TERZO

La tutela cautelare nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo

1. Premessa metodologica: considerazioni sulla natura cautelare della sospensiva p. 204
2. Ermeneutica dell'art. 49 d.lgs. n. 546 del 1992. Prime considerazioni sulla possibile interpretazione della norma p. 207
3. *Le premesse ideologiche*. Il problema dell'oggetto della sospensiva e le sue premesse condizionanti: 1) natura ed oggetto del processo tributario; 2) provvisoria esecutività delle sentenze tributarie p. 210
- 3.1. La provvisoria esecutività delle sentenze civili p. 211
- 3.1.1. Oggetto del processo tributario e provvisoria esecutività delle sentenze tributarie p. 217
- 3.2. *Il profilo dei dati normativi*. Rilevanza dell'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992 e delle norme sulla «esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie» in p. 220

tema di oggetto della sospensiva cautelare

- 3.3. L'oggetto della sospensiva cautelare (laddove la si ammetta) per le fasi di impugnazione delle sentenze tributarie p. 227
4. *Ancora sui dati normativi*. L'art. 49 in relazione alla tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio tributario nella interpretazione della dottrina p. 230
- 4.1. La giurisprudenza sull'art. 49. In particolare, la giurisprudenza costituzionale p. 233
- 4.1.1. La recente possibile "apertura" della Consulta alla sospensibilità della sentenza di appello impugnata per cassazione. Le "regole" e le "eccezioni" contenute negli artt. 337 e 373 c.p.c. p. 245
- 4.1.2. Gli ultimi arresti della Corte di Cassazione e della Consulta. Il definitivo (?) riconoscimento della tutela cautelare nei giudizi di impugnazione p. 251
- 4.1.3. Considerazioni a margine degli ultimi arresti delle Supreme Corti p. 256
- 4.2. Sulla possibile valutazione di "incompatibilità-inopportunità" alla base dell'art. 49 d.lgs. n. 546 del 1992 p. 259
5. Sulla possibile illegittimità costituzionale dell'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992 alla luce del principio della parità delle parti nella riscossione frazionata dei tributi p. 274
- Bibliografia* p. 280

Capitolo Primo

La tutela cautelare nel diritto processuale interno alla luce della giurisprudenza costituzionale

1. Brevi cenni sulla tutela cautelare quale strumento per la “effettività” della tutela giurisdizionale

La oramai risalente affermazione per cui i provvedimenti cautelari «sono diretti, più che a difendere i diritti soggettivi, a garantire la efficacia e per così dire la *serietà* della funzione giurisdizionale»¹ – pur sostenuta all’interno di una concezione dichiaratamente “pubblicistica” della protezione cautelare² – pare conservare ancora oggi il suo valore di monito. Nel senso preciso che la predisposizione per legge di uno strumentario cautelare a beneficio di chi si rivolga alla giurisdizione per la tutela di una posizione giuridica deve aver di mira, per quanto possibile, la “protezione” di detta posizione dai rischi ricollegati alla durata del giudizio, e dunque l’efficacia³ e la serietà⁴ della funzione giurisdizionale.

L’opinione per cui «la tutela cautelare giurisdizionale costituisca uno dei rimedi di cui si serve il legislatore per ovviare alla durata del processo ordinario» è oggi comunemente rinvenuta in dottrina⁵.

¹ P. CALAMANDREI, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, p. 143.

² CALAMANDREI, *op. cit.*, p. 144, sostiene il «carattere pubblicistico dei provvedimenti cautelari» affermando che «le misure cautelari sono predisposte, più che nell’interesse dei singoli, nell’interesse dell’amministrazione della giustizia, di cui garantiscono il buon funzionamento ed anche, si potrebbe dire, il buon nome».

³ Per CALAMANDREI, *op. cit.*, p. 20, «la tutela cautelare è, nei confronti del diritto sostanziale, una tutela mediata: più che a far giustizia, serve a garantire l’efficace funzionamento della giustizia».

⁴ CALAMANDREI, *op. cit.*, pp. 143-4, spiega così la funzione di garanzia della “serietà” della funzione giurisdizionale che la tutela cautelare mira ad assolvere: «quella specie di beffa della giustizia che il debitore convenuto nel processo ordinario potrebbe tranquillamente compiere profittando dei lunghi indugi della procedura per mettere in salvo i suoi beni e ridersi poi della condanna praticamente impotente a colpirli, può essere evitata attraverso la tutela cautelare».

⁵ Così U. COREA, *La sospensione delle deliberazioni societarie nel sistema della tutela giurisdizionale*, Torino, 2008, p. 69. In tal senso, v. per tutti, F. CIPRIANI, *Il procedimento cautelare tra efficienza e garanzie*, in *Giust. proc. civ.*, 2006, p. 9, dove si legge: «la tutela cautelare trova la sua ragion d’essere nell’impossibilità che la tutela ordinaria sia istantanea e nella conseguente inevitabilità che sussista uno *spatium temporis* durante il quale, in attesa del provvedimento ordinario, il diritto della parte rischia di subire un pregiudizio irreparabile».

Pare qui opportuno far richiamo alle considerazioni espresse da un insigne Studioso⁶ del processo civile.

Il ricorso alla funzione giurisdizionale – stante il divieto di autotutela privata – rappresenta la via che l'ordinamento accorda all'attore «che ha ragione» perché questi possa conseguire «tutto quello e proprio quello che egli ha diritto di conseguire a livello di diritto sostanziale». Ma l'esercizio della funzione giurisdizionale nella sua espressione materiale – il “processo” – «*ha una sua durata*, fisiologica, nel tempo», e «la necessità di servirsi del processo a causa del divieto di autotutela privata può quindi di per sé – stante la durata nel tempo del processo – essere causa, o concausa, di danno per l'attore che abbia ragione».

Al divieto di autotutela privata, cui deriva la necessità di servirsi del processo per ottenere ragione, deve corrispondere una «contropartita», la quale «sia effettiva», che l'ordinamento offra a chi sia obbligato al ricorso alla funzione giurisdizionale: cioè «che l'ordinamento intervenga allo scopo di neutralizzare il pregiudizio (irreparabile o comunque grave) derivante all'attore dalla durata del processo».

Detto intervento si rende «necessario a garanzia della effettività del diritto di azione e della tutela giurisdizionale».

Tra i rimedi che il nostro ordinamento appresta al fine di «neutralizzare specificamente danno di tale specie», v'è la tutela giurisdizionale cautelare⁷.

In questo modo – se non si prende abbaglio – Proto Pisani spiega la relazione tra «Effettività della tutela giurisdizionale e tutela cautelare»⁸.

Nella giurisprudenza costituzionale – si proverà di qui a poco a verificare – si può dire costante l'affermazione per la quale «la disponibilità delle misure cautelari è strumentale all'effettività della tutela giurisdizionale e costituisce espressione del principio per cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione, in attuazione dell'art. 24 della Costituzione»⁹.

⁶ A. PROTO PISANI, voce *Procedimenti cautelari*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, p. 1 ss.

⁷ Precisa PROTO PISANI, voce *Procedimenti cautelari*, cit., p. 2: «Ancora, poiché l'esigenza di evitare che la durata del processo torni a danno dell'attore che ha ragione non è altro che una *species* del più vasto *genus* costituito dalla esigenza della effettività della tutela giurisdizionale, è possibile che di fatto in concreto la prima esigenza possa essere realizzata da istituti (quali il pegno, l'ipoteca ecc.) genericamente posti a tutela» della differente esigenza di rimediare agli ostacoli *non ascrivibili* alla durata del processo.

⁸ Per una recente autorevole riaffermazione dell'importanza della “effettività” della tutela giurisdizionale, v. R. ORIANI, *L'effettività della tutela giurisdizionale*, Napoli, 2006.

⁹ Si riporta qui il principio affermato, *ex multis*, da Corte Cost. 24 luglio 1998, n. 336, in *Giust. civ.*, 1999, I, p. 375; *Giur. imp.*, 1999, p. 61; *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, p. 1295, con nota di IANNOPOLO; *Finanza loc.*, 1999, p. 826.

Si registra in tal senso il “recepimento”, da parte della dottrina e della giurisprudenza anche costituzionale, del pensiero espresso da Chiovenda, nel 1923¹⁰.

Le tutele cautelari paiono dunque oggi essere ritenute funzionali al perseguimento di una tutela giurisdizionale “effettiva”¹¹; «anzi costituiscono indispensabile corollario del diritto di azione, in quanto ne assicurano l’effettività»¹².

L’idea che la possibilità di conseguire protezione cautelare sia coesistente al diritto di tutela giurisdizionale¹³ è, da tempo, rinvenibile nell’ordinamento comunitario¹⁴ e nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell’Unione europea¹⁵. La valorizzazione della tutela cautelare operata dalla Corte europea si esplica anche nell’affermazione per cui questa sarebbe «implicita» nel principio di effettività¹⁶.

Al tema della tutela cautelare sono stati dedicati innumerevoli studi e scritti¹⁷.

¹⁰ G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, p. 81 ss. M. BOVE, *Tutela cautelare nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, 1, p. 43, rileva che «l’approntamento della tutela cautelare è uno dei più importanti strumenti tecnici mediante i quali l’ordinamento garantisce l’effettività della tutela dichiarativa, e quindi in ultima analisi del diritto di azione di cui all’art. 24, 1° comma, Cost., assicurando l’attuazione di quel principio chiovendiano per cui il tempo necessario per celebrare un processo non deve andare a danno della parte che ha ragione, dovendo questa ottenere la tutela del suo diritto negli stessi termini di effettività in cui l’avrebbe ottenuta se quella ragione gli fosse stata riconosciuta il giorno stesso in cui è stata proposta la domanda giudiziaria».

¹¹ COREA, *op. cit.*, p. 69, osserva che «la tutela cautelare è quindi strettamente legata alle esigenze di effettività della tutela giurisdizionale» e, p. 65, che «lo stesso principio di effettività della tutela giurisdizionale trovi la sua più concreta realizzazione proprio nel momento *cautelare* della giurisdizione». BOVE, *op. cit.*, p. 43, scrive: «È a tutti noto che la tutela cautelare ha nel sistema della tutela giurisdizionale delle situazioni giuridiche soggettive una funzione servente e strumentale rispetto alla tutela dichiarativa: con essa si garantisce l’effettività di questa, nel senso che mediante la concessione di misure cautelari si neutralizzano i possibili inconvenienti che potrebbero insorgere durante il tempo necessario all’ottenimento della tutela dichiarativa».

¹² «scongiurando i pregiudizi da infruttuosità o tardività legati alla durata (pure fisiologica e ragionevole) del processo di cognizione». Così N. RASCIO, *Contraddittorio tra le parti, condizioni di parità, giudice terzo e imparziale*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, I, p. 607.

¹³ Per tutti, v. CIPRIANI, *op. cit.*, p. 8, dove si legge: «non può dubitarsi che la tutela cautelare costituisce una componente essenziale e insopprimibile della tutela giurisdizionale».

¹⁴ M. A. SANDULLI, *La fase cautelare*, in *Dir. proc. amm.*, 2010, 4, p. 1131, osserva che «l’ordinamento comunitario...ha in più occasioni identificato nella tutela cautelare immediata uno strumento irrinunciabile per assicurare una tutela effettiva delle proprie norme».

¹⁵ In tal senso v. S. RECCHIONI, *I procedimenti cautelari*, in (a cura di) S. CHIARLONI-C. CONSOLO, *I procedimenti sommari e speciali*, Torino, 2005, p. 5.

¹⁶ Così S. DE MATTEIS, *La riforma del processo cautelare*, Milano, 2006, p. 7. Rileva che «L’attenzione dell’ordinamento comunitario per una tutela cautelare effettiva è stata del resto all’origine dell’introduzione della tutela cautelare *ante causam* in esito all’ordinanza della Corte di Giustizia del 29 aprile 2004, C-202/03», SANDULLI, *op. cit.*, p. 1132.

¹⁷ I quali possono essere distinti per l’aver affrontato il tema della protezione cautelare in termini generali o per averne studiato profili specifici. Senza pretesa di operarne qui una indicazione esaustiva, si può far menzione tra i primi, *ex plurimis*, degli scritti di E. ALLORIO, *Per una nozione del processo cautelare*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1936, I, p. 18 ss.; CALAMANDREI, *op. cit.*; C.

Va subito precisato che nel presente studio non si intende considerare il generale tema della protezione cautelare nel sistema della tutela giurisdizionale bensì, più modestamente, provare ad operare una riflessione circa l'attuale configurazione di siffatto tema all'interno del sistema di tutela giurisdizionale approntato per ricorrente nel contenzioso tributario, c.d. "contribuente".

Nondimeno, in apertura dello studio che qui si prova a condurre, sullo specifico argomento dello strumentario cautelare di cui dispone il "contribuente" in relazione al processo tributario, pare opportuno, preliminarmente, prendere le mosse da una ricognizione della giurisprudenza della Corte costituzionale sul tema della tutela cautelare *tout court*.

L'osservazione non si vuol limitare, in questa fase, al solo processo tributario, ma intende considerare le affermazioni rese dal Giudice delle leggi anche con riguardo al processo civile e a quello amministrativo¹⁸.

2. Ricognizione storica della giurisprudenza della Consulta sul fondamento costituzionale della tutela cautelare

Tra le prime pronunce in cui la Consulta risulta avere affrontato il problema del fondamento costituzionale della tutela cautelare rileva la sentenza 27 dicembre 1974, n. 284¹⁹.

In quella occasione la Corte è stata chiamata a pronunciare²⁰ sulla legittimità costituzionale di una previsione di legge²¹ la quale limitava il potere del giudice

CALVOSA, *La tutela cautelare*, Torino, 1963; E. FAZZALARI, voce *Provvedimenti cautelari (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, 1988, p. 841 ss.

¹⁸ Si è scelto di lasciare fuori da codesta osservazione il processo penale, in ragione della sua diversità strutturale e prima ancora dogmatica, anche in materia cautelare. Si legge in proposito in Corte Cost. 7 novembre 1997, n. 326 *Giur. it.*, 1998, p. 410, con nota di CONSOLO; *Giur. cost.*, 1997, 6; *Corr. giur.*, 1998, 1, p. 115; *Riv. Corte conti*, 1997, 6, p. 280; *Giust. civ.*, 1998, I, p. 20; *Foro it.*, 1998, I, p. 1007, con nota di SCARSELLI; *Cons. Stato*, 1997, I, p. 1721 che «la netta distinzione tra gli atti del processo penale e quelli del processo civile trova conferma proprio nella materia cautelare, relativamente alla quale solo la suggestione lessicale potrebbe indurre a ravvisare il parallelismo supposto dal remittente» e che non possano «valere per il processo civile tutte le considerazioni svolte dalla Corte...con riguardo al processo penale, che è finalizzato essenzialmente all'accertamento del fatto ascritto all'imputato, la cui posizione viene costantemente assistita dal favor rei». v. anche Corte Cost. 8 luglio 1967, n. 92.

¹⁹ In tal senso già M. NIGRO, *L'art. 700 conquista anche il processo amministrativo*, in *Giur. it.*, 1985, I, p. 1297, e A. PROTO PISANI, *Rilevanza del principio secondo cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione*, in *Foro it.*, 1985, I, p. 1881.

²⁰ Dall'ordinanza del 18 aprile 1972, emessa dal Consiglio di Stato, sez. IV, e da due ordinanze del Consiglio di giustizia amministrativa per la regione Sicilia, nn. 315 e 357 del 1972.

²¹ L'art. 13, legge 22 ottobre 1971, n. 865 – in riferimento all'art. 113, comma secondo, della Costituzione – il quale, lamentavano i rimettenti, «dispone...che nella materia della edilizia residenziale pubblica, l'esecuzione dei provvedimenti di dichiarazione di pubblica utilità, di occupazione temporanea e di urgenza e di espropriazione (impugnati innanzi all'organo giurisdizionale amministrativo) "può essere sospesa nei soli casi di errore grave ed evidente nella

amministrativo di sospensione cautelare, predeterminando le ipotesi in cui questi avrebbe potuto fare applicazione di detto potere, con riguardo ad alcune categorie di atti amministrativi. I giudici rimettenti avevano mostrato di ritenere «che la limitazione, da questa apportata, al potere cautelare di sospensione dell'organo di giustizia amministrativa, confligga con il principio della tutela giurisdizionale del cittadino avverso atti della pubblica amministrazione, di cui la misura cautelare rappresenterebbe, appunto, una componente essenziale ed insopprimibile»²². In risposta alla sollevata questione, la Corte ha osservato che sarebbe “errato” ritenere che resti «in ogni caso, nella libera disponibilità del legislatore di limitare (od eliminare) il potere strumentale di sospensione degli atti impugnati», poiché «una volta che il legislatore ha operato le sue scelte in ordine all'attribuzione del potere finale di annullamento dell'atto e ha strutturato un sistema di giustizia amministrativa, il quale ha il suo cardine, appunto, nella giurisdizione generale di annullamento degli atti illegittimi, è naturale e consequenziale l'attribuzione, all'organo medesimo deputato all'annullamento, del concorrente potere di sospensione cautelare dell'atto impugnato»²³.

Pare che la Corte abbia affermato, in questi termini, la necessaria correlazione del potere di sospensione con il potere di annullamento dell'atto impugnato²⁴; e che tale correlazione non possa essere esclusa dal legislatore, o *a priori* limitata ad alcune fattispecie. Al giudice parrebbe rimessa in tal modo la piena valutazione

individuazione degli immobili ovvero delle persone e dei proprietari»». Al vaglio della Corte era stata altresì sottoposta, dal Consiglio di giustizia amministrativa per la regione Sicilia, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 9, comma nono, della legge regionale 31 marzo 1972, n. 19 «oltretutto in riferimento agli artt. 24, 103 e 113 della Costituzione, anche in relazione agli artt. 14 e 17 dello Statuto per la Regione siciliana, per la ragione che la potestà conferita alla Regione, di emanare norme materiali per disciplinare l'attività ed i rapporti giuridici relativi al compimento di opere pubbliche, non comprenderebbe anche il potere di regolare le forme ed i modi del giudizio sulle controversie relative ai suddetti rapporti, in particolare, il potere di limitare la tutela giurisdizionale costituzionalmente garantita degli interessi legittimi».

²² È dato leggere nel “Considerato in diritto” della pronuncia. Può essere utile osservare come, subito appresso, i giudici della Consulta rilevino che «nella prospettazione delle ordinanze di rinvio, è implicita, per altro, la denuncia di violazione anche del principio di uguaglianza, in quanto si esclude che sussistano ragioni giustificative della restrizione apportata dall'art. 13 citato al potere cautelare di sospensione, che in via generale ha – ex art. 39 t.u. leggi sul Consiglio di Stato – il solo presupposto della esistenza di “gravi ragioni” (ed, ora – in base all'articolo 21 della legge 1971, n. 1034, istitutiva dei T.A.R. – la allegazione di “danni gravi ed irreparabili derivanti dall'esecuzione dell'atto”»).

²³ «L'esercizio di tale potere consente, infatti, di anticipare, sia pure a titolo provvisorio, l'effetto tipico del provvedimento finale della giurisdizione, permettendo che questo intervenga *red adhuc integra*».

²⁴ In questo senso v. già A. PROTO PISANI, *In tema di significato costituzionale della tutela cautelare e di potere di sospensione dei giudici tributario*, in *Foro it.*, 1982, I, p. 1217, dove si legge: «Al potere di emettere provvedimenti cautelari era stato riconosciuto carattere di componente essenziale della tutela giurisdizionale di annullamento da Corte Cost. 27 dicembre 1974, n. 284, *Foro it.*, 1975, I, 263».

circa l'opportunità di disporre la sospensiva cautelare dell'esecuzione dell'atto amministrativo che sia impugnato.

A conforto di questa conclusione sembrerebbe porsi un ulteriore passaggio della sentenza, nel quale è affermato che «il potere di sospensione della esecuzione dell'atto amministrativo è un elemento connaturale di un sistema di tutela giurisdizionale che si realizzi in definitiva con l'annullamento degli atti della pubblica amministrazione».

Tuttavia la Corte subito appresso precisa che «le citate leggi sugli organi di giustizia amministrativa, in via generale e in conformità di una lunga tradizione storica, consentendo di valutare caso per caso la ricorrenza delle gravi ragioni (o del pericolo di irreparabilità degli effetti della esecuzione), una esclusione del potere medesimo o una limitazione dell'area di esercizio di esso con riguardo a determinate categorie di atti amministrativi o al tipo del vizio denunciato contrasta col principio di uguaglianza consacrato nell'art. 3 della Costituzione, *qualora non ricorra una ragionevole giustificazione del diverso trattamento*».

Dunque, al legislatore sarebbe rimessa la possibilità di operare una esclusione o limitazione del possibile utilizzo dello strumento della sospensiva, alla condizione che per il diverso trattamento in tal modo accordato ai ricorrenti in sede di impugnativa degli atti amministrativi rilevi una «ragionevole giustificazione», tale da non consentire di ritenere violato il disposto dell'art. 3 Cost.²⁵.

Dalla lettura della sentenza n. 284 del 1974 autorevoli Annotatori hanno inteso inferire come essa «afferma esplicitamente il principio della connaturale inerenza della tutela cautelare alla tutela giurisdizionale in genere, e del potere di sospensione dell'atto amministrativo ad una giurisdizione di annullamento in specie»²⁶ e «la diretta connessione della tutela cautelare con quella giurisdizionale in genere»²⁷.

Le riportate opinioni, se non si sbaglia, sembrano rinvenire nelle parole della Consulta indicazioni non circoscrivibili al solo strumento della sospensione cautelare dell'atto impugnato bensì suscettive di trovare estensione alla tutela cautelare in genere.

²⁵ In tal senso si veda già PROTO PISANI, *Rilevanza del principio*, cit., p. 1881, per il quale «nella motivazione, non si esclude la possibilità di una “esclusione del potere medesimo o una limitazione dell'area di esercizio di esso, con riguardo a determinate categorie di atti amministrativi o al tipo di vizio denunciato”, ove “ricorra una ragionevole giustificazione del diverso trattamento”: ragionevole giustificazione che la corte non ravvisò nell'ipotesi disciplinata dall'art. 13, ult. comma, l. 865/71»; e NIGRO, *op. cit.*, p. 1297, il quale rileva come nella pronuncia in menzione «si ammise, peraltro, la possibilità di una “esclusione del potere medesimo o una limitazione dell'area di esercizio di esso, con riguardo a determinate categorie di atti amministrativi o al tipo di vizio denunciato”, qualora “ricorra una ragionevole giustificazione del diverso trattamento”».

²⁶ Così PROTO PISANI, *Rilevanza del principio*, cit., p. 1881.

²⁷ Così NIGRO, *op. cit.*, p. 1297.

Il problema del fondamento costituzionale della protezione cautelare è stato successivamente considerato dalla Consulta nella sentenza 1 aprile 1982, n. 63²⁸.²⁹ Qui la Corte, dopo avere affermato che «la potestà cautelare non costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale ex art. 24 e 113 Cost.», ha precisato come «la sua disciplina è demandata alla legge ordinaria, alla quale spetta di regolare la materia», concludendo che «deve pertanto escludersi che la tutela giurisdizionale prevista dagli artt. 24 e 113 Cost. includa necessariamente il suindicato potere di sospensione». La Corte asserisce inoltre che «non sussiste un potere cautelare generale come espressione dell'esercizio della giurisdizione» e, si è osservato³⁰, che «“la mancanza di previsione della misura cautelare non importa...mancanza di effettività della tutela giurisdizionale”, poiché questa “non significa che necessariamente deve essere consentito di anticipare le conseguenze di una pronuncia (solo eventualmente) favorevole – come avviene con la sospensione della procedura esecutiva – ma vuol dire che la pretesa fatta valere in giudizio deve trovare, se fondata, la sua concreta soddisfazione”, il che si produce mediante la reintegrazione successiva, vale a dire “mediante la pronta restituzione della somma riscossa e dovuta”».

Vale indugiare sulla vicenda processuale che ha condotto alla sentenza n. 63/1982, in considerazione del fatto che essa ha riguardato lo specifico problema della tutela cautelare del contribuente nei confronti dell'esecuzione fiscale, e che se ne farà ancora richiamo, nelle considerazioni che seguiranno.

Un contribuente aveva impugnato dinanzi alla competente Commissione tributaria in primo grado l'ingiunzione emessa dall'Ufficio dell'amministrazione finanziaria avente ad oggetto il preteso pagamento di imposte. Dinanzi alla Commissione egli aveva richiesto la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato. Il giudice adito³¹ sollevava questione di legittimità costituzionale «delle disposizioni che escludono dalle attribuzioni del giudice tributario il potere di sospendere il procedimento di riscossione coattiva»³²: queste disposizioni, a parere della Commissione, prevedendo la «possibilità di sospendere l'esecuzione soltanto da parte dell'intendente di finanza», e non attribuendo «al giudice tributario il potere

²⁸ In tal senso v. già NIGRO, *op. cit.*, p. 1297 e PROTO PISANI, *Rilevanza del principio*, cit., p. 1881.

²⁹ In *Giur. it.*, 1982, I, 1, p. 1342; *Foro it.*, 1982, I, p. 1216, con nota di PROTO PISANI; *Giur. cost.*, 1982, I, p. 622; *ivi*, p. 1419, con nota di ROSA; *Giur. imp.*, 1982, p. 276; *Giust. civ.*, 1982, I, p. 1147, con nota di MARONE; *Giust. trib.*, 1982, p. 425; *Rass. trib.*, 1982, II, p. 109; *Tributi*, 1982, 4, p. 120; *Amm. It.*, 1982, p. 778; *Rass. mens. imp. dir.*, 1982, p. 576; *Legisl. e giur. trib.*, 1982, p. 1365; *Vita notar.*, 1982, p. 1111; *Riv. leg. fiscale*, 1982, p. 1183; *Rass. Adv. Stato*, 1982, I, p. 227, con nota di FAVARA; *Boll. trib.*, 1982, p. 729, con nota di TESAURO; *Comm. trib. centr.*, 1982, II, p. 415; *Dir. e prat. trib.*, 1982, II, p. 648.

³⁰ Si riporta di seguito quanto osservato da NIGRO, *op. cit.*, p. 1297.

³¹ La Commissione tributaria in primo grado di Padova.

³² Si è qui riportata la “sintesi” della questione di legittimità operata dalla Consulta nel proprio Considerato in diritto. Le disposizioni censurate erano, in dettaglio, gli artt. 15, 54, 39 d.p.r. 602/1973 e l'art. 60 d.p.r. 633/1972, per contrasto con gli artt. 24 e 113 Cost.

di sospendere in via cautelare il procedimento di riscossione, pregiudicano la tutela giurisdizionale del cittadino», mentre «la pienezza della tutela...postula che al giudice, investito del potere di annullare il provvedimento amministrativo, sia attribuito anche il potere di sospenderlo, onde evitare al ricorrente un pregiudizio irreparabile»³³. Un altro contribuente, dinanzi ad una diversa Commissione³⁴, proponeva quattro ricorsi³⁵ e chiedeva la sospensione della riscossione in forza del richiamo all'art. 700 c.p.c.. Il giudice adito, rilevata la mancanza del potere di concedere la sospensione richiesta, sollevava la questione di legittimità³⁶ lamentando come non fosse consentito al contribuente «il tempestivo ed utile esperimento della tutela giurisdizionale».

La Consulta, nel merito delle sollevate questioni, ha osservato che «esattamente i giudici a quibus hanno preso le mosse dal rilievo che nel nostro ordinamento positivo non è consentito al giudice tributario³⁷...disporre la sospensione del procedimento di riscossione coattiva del tributo»; che per le imposte dirette «il relativo potere è però attribuito non al giudice, bensì all'intendente di finanza»³⁸, mentre «per quanto concerne le imposte indirette, l'esclusione della sospensione ope iudicis discende dai provvedimenti legislativi che singolarmente la riguardano»; che ad ogni modo «il sistema accolto dal legislatore, se esclude la sospensione ope iudicis, prevede però, nel caso di contestazione giudiziaria, un regime per cui la riscossione coattiva dei tributi avviene in maniera graduale in relazione all'andamento del procedimento tributario, sicché l'esecutorietà risulta ope legis graduata con riferimento alla probabilità di fondamento della pretesa tributaria, rilevabile in base alle decisioni che intervengono nei vari gradi di giudizio».

La Corte si premura poi di chiarire come l'orientamento in tal modo espresso non si ponga in contrasto con quanto dalla stessa affermato con la precedente sentenza n. 284 del 1974, asserendo: «in proposito si rileva che effettivamente questa Corte ha considerato il potere di sospensione connaturale al potere di annullamento dell'atto impugnato (sent. n. 284 del 1974 e 227 del 1975), ma nella specie il suindicato richiamo non si rivela pertinente» poiché «la cognizione del giudice tributario...non rientra...nella giurisdizione di annullamento».

³³ Si legge nel "Ritenuto in fatto" della pronuncia della Corte.

³⁴ La Commissione tributaria in primo grado di Sanremo.

³⁵ «Contro l'iscrizione nei ruoli straordinari per l'imposta di ricchezza mobile e imposta complementare» relativamente a tre diversi anni d'imposta, si legge nel Ritenuto in fatto.

³⁶ Con riguardo all'art. 39 d.p.r. 602/1973 per contrasto con gli artt. 24, 53 e 113 Cost.

³⁷ «(e può aggiungersi che lo stesso divieto vale per il giudice ordinario innanzi al quale il giudizio eventualmente prosegue, a norma dell'art. 40 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636)».

³⁸ «sul presupposto – ritenuto dal legislatore – che tale organo possa meglio di ogni altro valutare comparativamente la posizione del contribuente e l'interesse dello Stato alla riscossione dei tributi, nel quadro dell'andamento complessivo dell'attività tributaria; intuitivamente, contro il provvedimento (discrezionale) dell'intendente di finanza è ammesso il ricorso al giudice amministrativo a norma dell'art. 113 Cost.».

Dalla circostanza che la giurisdizione tributaria si sostanzia in un «giudizio sul rapporto e non di impugnazione-annullamento» la Corte inferisce la non trasponibilità al processo tributario del principio, affermato nella sentenza n. 284/1974, per cui «una volta che il legislatore ha operato le sue scelte in ordine all'attribuzione del potere finale di annullamento dell'atto e ha strutturato un sistema di giustizia amministrativa, il quale ha il suo cardine, appunto, nella giurisdizione generale di annullamento degli atti illegittimi, è naturale e consequenziale l'attribuzione, all'organo medesimo deputato all'annullamento, del concorrente potere di sospensione cautelare dell'atto impugnato».

Pare dunque di intendere che fosse, a giudizio della Corte, la «struttura» del processo tributario ad impedire la possibilità di estendersi i principi affermati in tema di protezione cautelare del ricorrente nel processo amministrativo.

Si proverà a verificare più in avanti l'utilità di tale considerazione³⁹.

La sentenza n. 63 del 1982 è stata poi «confermata da numerose ordinanze successive di manifesta infondatezza»⁴⁰.

Con la storica pronuncia n. 190 del 28 giugno 1985⁴¹ la Consulta ha dichiarato la illegittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 3, comma 1 e 113 Cost., dell'art. 21, ultimo comma, legge 6 dicembre 1971, n. 1034, istitutiva dei TAR, «nella parte in cui, limitando l'intervento d'urgenza del giudice amministrativo alla sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, non consente al giudice stesso di adottare nelle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego, sottoposte alla sua giurisdizione esclusiva, i provvedimenti d'urgenza che appaiono secondo le circostanze più idonei ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito, quante volte il ricorrente abbia fondato motivo di temere che durante il tempo necessario alla prolazione della pronuncia di merito il suo diritto sia minacciato da un pregiudizio imminente e irreparabile»⁴².

³⁹ *Infra*, Capitolo Secondo, paragrafo 4.2.2.

⁴⁰ Così PROTO PISANI, *Rilevanza del principio*, cit., p. 1882, il quale menziona Corte Cost. 29 marzo 1983, n. 80.

⁴¹ In *Giur. it.*, 1985, I, 1, p. 1297, con nota di NIGRO; *Giur. cost.*, 1985, I, p. 1319; *Giust. civ.*, 1985, I, p. 2698; *Rass. giur. en. el.*, 1985, p. 649; *Corr. giur.*, 1985, p. 924 con nota di NESPOR; *Informazione Prev.*, 1985, p. 810; *Notiz. giur. lav.*, 1985, p. 614; *Lavoro 80*, 1985, p. 777, con nota di NESPOR; *Dir. lav.*, 1985, II, p. 389; *Foro It.*, 1985, I, p. 1881, con nota di PROTO PISANI; *ivi*, p. 2491, con nota di ROMANO.

⁴² Nella medesima pronuncia, la Corte ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 700 c.p.c. «nella parte in cui non consente al giudice ordinario di tutelare in via d'urgenza diritti soggettivi derivanti da comportamenti omissivi della Pubblica Amministrazione e devoluti in via di merito alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, sollevata in riferimento agli artt. 24 comma primo e 3 primo comma Cost. dal Pretore del lavoro di Genova con ordinanze 28 febbraio e 4 marzo 1978 (nn. 290 e 312/1978) e con riferimento anche all'art. 113 Cost. dal Pretore del lavoro di S. Pietro Vernotico con ordinanze 16 febbraio 1981 e 2 marzo 1984 (nn. 305/1981 e 559/1984)».

Sia consentito riportare le considerazioni espresse da un insigne Studioso del processo civile in commento alla pronuncia *de qua*⁴³. Dopo avere evidenziato «la grandissima importanza teorica, prima ancora (ovvero oltre) che pratica, della sentenza in epigrafe», l'Autore osserva che «essa afferma in modo inequivoco la copertura costituzionale della tutela cautelare *atipica* al fine della effettività della tutela giurisdizionale, nei limiti in cui il *periculum in mora* assurga agli estremi della irreparabilità del pregiudizio» e che siffatta «affermazione è di notevole momento in quanto per un verso si riallaccia, generalizzandone la portata, a Corte cost. n. 284/74, per altro verso suona come esplicita ed autorevolissima smentita alle molte pericolose enunciazioni contenute nella motivazione di Corte cost. n. 63/82». «D'ora in avanti», concludeva l'Autore – «non si potrà dubitare che ad avviso della nostra Corte costituzionale, la tutela cautelare atipica, nei limiti in cui serva a neutralizzare *pericula in mora* che assurgano agli estremi della irreparabilità del pregiudizio, è una componente essenziale ed ineliminabile della tutela giurisdizionale»⁴⁴.

Sulle affermazioni contenute in questa pronuncia, e sulla opportunità di un sua “rilettura” alla luce delle più recenti riforme di legge si proverà a indugiare altrove, in queste pagine.

Qui pare sufficiente evidenziare, con le parole di Nigro⁴⁵, come in questa pronuncia «il fondamento della tutela cautelare in genere» «è stato correttamente visto» nel principio chiovendiano per il quale la durata del processo non deve andare in danno dell'attore che ha ragione⁴⁶.

Sulla “scia” dei principi affermati con la pronuncia n. 190 del 1985 si è posta la successiva Corte Cost. 23 giugno 1994, n. 253⁴⁷, per la quale⁴⁸ «come questa Corte ha avuto occasione di notare con riguardo ai provvedimenti d'urgenza ex

⁴³ PROTO PISANI, *Rilevanza del principio*, cit., p. 1884.

⁴⁴ Così precisando: «(l'estrema ristrettezza del requisito della irreparabilità del pregiudizio, unita alla necessità della sussistenza del *fumus*, dovrebbero costituire antidoto sufficiente – a livello di *id quod plerumque accidit* – contro i rischi di pregiudizi irreversibili causati dalla tutela cautelare a danno del convenuto che al termine del processo a cognizione piena risulti avere ragione...».

⁴⁵ NIGRO, *op. cit.*, p. 1297.

⁴⁶ Nello stesso senso v. G. OLIVIERI, *La «ragionevole durata» del processo di cognizione (qualche considerazione sull'art. 111, 2° comma, Cost.)*, in *Foro it.*, 2000, p. 251.

⁴⁷ In *Cons. Stato*, 1994, II, p. 884; *Giur. cost.*, 1994, p. 2033, con nota di ARIETA; *Giust. civ.*, 1994, I, p. 2087; *Id.*, 1995, I, p. 659, con nota di MAMMONE; *Dir. fall.*, 1994, II, p. 1039 nota di RAGUSA MAGGIORE; *Foro it.*, 1994, I, p. 2001, con nota di CAPPONI; *Riv. dir. internaz. priv. e proc.*, 1994, p. 555; *Giur. it.*, 1994, I, p. 409, con nota di CONSOLO; *Fallimento*, 1994, p. 1111; *Riv. dir. ind.*, 1994, II, p. 151; *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1994, p. 1085 nota di GIARDA; *Dir. lav.*, 1994, II, p. 569.; *Rass. giur. en. el.*, 1995, p. 129; *Riv. giur. lav.*, 1995, II, p. 176, con nota di DE MARCHIS.

⁴⁸ Con questa pronuncia la Corte ha dichiarato «la illegittimità costituzionale dell'art. 669-terdecies del codice di procedura civile, nella parte in cui non ammette il reclamo ivi previsto, anche avverso l'ordinanza con cui sia stata rigettata la domanda di provvedimento cautelare». Su di essa si tornerà innanzi, allorché si proverà a riflettere sulla irreclamabilità, disposta dall'art. 47 d.lgs. 546/1992, dell'ordinanza di sospensione dell'atto amministrativo impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

art. 700 cod. proc. civ. (sentenza n. 190 del 1985), la disponibilità di misure cautelari costituisce espressione precipua del “principio per il quale la durata del processo non deve andare a danno dell’attore che ha ragione”».

In Corte Cost. n. 253/1994 si trova affermata chiaramente la «funzione strumentale all’effettività della stessa tutela giurisdizionale» posseduta dalle misure cautelari.

I principi affermati nella pronuncia n. 190/1985 e n. 253/1994 sono stati in seguito ribaditi dalla Consulta in altre occasioni.

Nella sentenza del 16 luglio 1996, n. 249⁴⁹ è dato leggere ancora che «la disponibilità delle misure cautelari è strumentale all’effettività della tutela giurisdizionale e costituisce espressione del principio per cui la durata del processo non deve andare a danno dell’attore che ha ragione, in attuazione dell’art. 24 della Costituzione (sentenze n. 253 del 1994 e n. 190 del 1985)», e poi che «con riferimento particolare alla giurisdizione amministrativa, basata sull’annullamento degli atti illegittimi, la Corte ha, da tempo, posto in luce il carattere essenziale della procedura cautelare e l’intima compenetrazione della stessa con il processo di merito, dichiarando illegittima l’esclusione o la limitazione del potere cautelare con riguardo a determinate categorie di atti amministrativi o al tipo di vizio denunciato (sentenze n. 227 del 1975 e n. 284 del 1974)».

In riferimento al principio di uguaglianza, e alla parità delle parti “nei processi”, Corte Cost. 24 luglio 1998, n. 336 ricorda «come la Corte, in altra occasione – nel rilevare il carattere strumentale della funzione cautelare rispetto all’effettività della tutela innanzi al giudice – abbia posto in risalto l’importanza di discipline uniformi, in grado di assicurare il rispetto dei requisiti propri (e minimi), imposti al modello processuale dalle garanzie di cui al sistema costituito dagli artt. 3 e 24 della Costituzione in tema di contraddittorio e, più in generale, di posizione delle parti nell’esercizio dei rispettivi diritti (cfr. sentenza n. 253 del 1994)».

Una importante affermazione della necessità della tutela cautelare anche nel processo tributario si rinviene nella sentenza 31 maggio 2000, n. 165⁵⁰.

In quell’occasione la Consulta ha affermato «per la prima volta così chiaramente»⁵¹ che «la disponibilità delle misure cautelari», la quale «costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall’articolo 24 della

⁴⁹ In *Urbanistica e appalti*, 1997, I, p. 51, con nota di DE NICTOLIS; *Giust. civ.*, 1997, I, p. 33, con nota di CARANTA; *Foro it.*, 1996, I, p. 2607; *Riv. trim. appalti*, 1996, p. 285, nota di NICODEMO; *Cons. Stato*, 1996, II, p. 1197; *Giur. cost.*, 1996, p. 2239, con nota di CELOTTO; *Giornale dir. amm.*, 1997, 3, p. 253, con nota di COSTANTINI.

⁵⁰ In *Il fisco*, 2000, p. 8054; *Giur. cost.*, 2000, p. 1478, con nota di ESPOSITO; *Giust. civ.*, 2000, I, p. 2527; *Boll. trib.*, 2000, p. 1195 con nota di SUSANNA; *Foro it.*, 2000, I, p. 2113; *Corr. giur.*, 2000, 7, p. 948; *Corr. trib.*, 2000, p. 1893, con nota di GLENDI; *Finanza loc.*, 2000, p. 1753.

⁵¹ C. GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, in *Corr. trib.*, 2000, 26, p. 1900.

Costituzione», è «sicuramente riferibile, per la sua generalità, al processo tributario». La Corte, infatti, dopo avere premesso di avere in passato «più volte affermato che la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione (sentenze n. 336 del 1998, n. 249 del 1996, n. 253 del 1994, n. 190 del 1985)», subito appresso aggiunge che detta «enunciazione» è «sicuramente riferibile, per la sua generalità, anche al processo tributario» e che essa «si spiega...con l'esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile»⁵².

Vale far menzione, nel repertorio costituzionale in punto di tutela cautelare, della ordinanza 10 maggio 2002, n. 179, per la “lettura” che in questa viene operata dei principi affermati nella sentenza n. 190 del 1985.

Il giudice rimettente TAR Lombardia⁵³ aveva nell'occasione invocato la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 21, legge n. 1034/1971 «nella parte in cui esclude la tutela ante causam e la conseguente applicabilità dell'art. 700 e degli artt. 669 e seguenti cod. proc. civ. davanti al giudice amministrativo» nonché dell'art. 700 c.p.c. – in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost. – «laddove espressamente prevede che la tutela cautelare ante causam sia accordabile, nel concorso dei presupposti di legge, solo ai diritti soggettivi e non agli interessi legittimi». Secondo il giudice *a quo* la sentenza n. 190 del 1985 non era stata «adeguatamente letta e valorizzata dalla dottrina e dalla giurisprudenza in modo da autorizzare la tutela ante causam per lo meno in sede di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo». La Consulta ha invece dichiarato la manifesta infondatezza delle sollevate questioni, affermando tra l'altro che: «la sentenza n. 190 del 1985 non ha affatto introdotto nel giudizio amministrativo una procedura autonoma di ricorso per provvedimenti d'urgenza ante causam ma ha ampliato i poteri del giudice amministrativo “nelle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego, sottoposte alla sua giurisdizione esclusiva” incidendo solo sul contenuto del provvedimento cautelare, identificabile non più con la sola “sospensione” ma comprensivo di ogni misura cautelare (c.d. tutela

⁵² La Corte ha tuttavia nell'occasione ritenuto che «la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore». Sulle affermazioni riportate si indugerà più avanti, allorché si proverà a considerare il tema della protezione cautelare accordata al contribuente nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo.

⁵³ Con ordinanza emessa il 15 febbraio 2001.

cautelare innominata), che appaia più idonea ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito».

Nella giurisprudenza costituzionale si rinviene sovente l'affermazione per cui lì dove è previsto un potere di annullamento è altresì implicita la previsione del potere cautelare di sospensione dell'atto. In tal senso si sono poste numerose pronunce, tra le quali le sentenze nn. 236 del 2010; 318 del 1995⁵⁴; 8 del 1982⁵⁵; 227 del 1975; 284 del 1974 e l'ordinanza 217 del 2010.

Tra le più recenti, si può richiamare Corte Cost. 7 luglio 2010, n. 236⁵⁶, nella quale è affermato che «il potere di sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo è “elemento connaturale” di un sistema di tutela giurisdizionale incentrato sull'annullamento degli atti delle pubbliche amministrazioni (sentenza n. 284 del 1974)».

3. La sospensione c.d. “breve” o “a tempo” nella giurisprudenza costituzionale. Cenni ad alcune recenti previsioni di legge

Con riguardo alla giurisprudenza costituzionale sul tema, in particolare, della sospensiva cautelare è opportuno considerare le pronunce rese dalla Consulta su disposizioni di legge che hanno predeterminato una limitazione temporale agli effetti del provvedimento di sospensione eventualmente accordato dal giudice chiamato a pronunciare sulla relativa istanza.

Viene in rilievo una particolare declinazione della sospensiva cautelare dell'atto impugnato, che si può definire come «sospensiva a tempo» o sospensiva «breve». L'opportunità di considerare tale particolare forma di sospensione alla luce delle affermazioni rese dalla Consulta pare essere giustificata anche per l'affermarsi dell'orientamento nel recente passato espresso dalla medesima Corte con riguardo al processo tributario, per il quale la tutela cautelare, in questo modello processuale, sarebbe necessaria soltanto fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga o rigetti la domanda principale⁵⁷.

⁵⁴ In *Foro it.*, 1995, I, p. 3092, con nota di COSTANTINO; *Giur. cost.*, 1995, 4; *Rass. trib.*, 1995, p. 1667, con nota di LA MEDICA; *Giur. it.*, 1996, I, p. 232; *Giust. civ.*, 1996, I, p. 2787, con nota di APICELLA.

⁵⁵ In *Giur. it.*, 1982, I,1, p. 776; *ivi*, 1983, I, 1, p. 564, con nota di PANNONE; *Foro It.*, 1982, I, p. 329; *Foro amm.*, 1982, I, p. 963; *Giur. cost.*, 1982, I, p. 41, con nota di BELLOMIA; *ivi*, p. 398, con nota di CARULLO; *Regioni*, 1982, p. 369, con nota di BARDUSCO; *Leggi civili*, 1982, p. 1262, con nota di CARBAGNATI; *Amm. it.*, 1982, p. 598; *Rass. Avv. Stato*, 1982, I, p. 226, con nota di FAVARA; *Giust. civ.*, 1982, I, p. 880; *Rass. giur. en. el.*, 1982, p. 173; *Riv. giur. edil.*, 1982, I, p. 3.

⁵⁶ In *Corr. giur.*, 2010, 10, p. 1367; *Foro it.*, 2011, I, 1, p. 38.

⁵⁷ Si ha riguardo a Corte Cost. n. 165 del 2000, cit., le cui considerazioni hanno trovato adesione anche nella successiva giurisprudenza della Cassazione e di alcuni giudici di merito. Sul punto si indugerà più in avanti. Sia consentito perciò un rinvio *infra* Capitolo Terzo, parag. 4.1.

Con la sentenza 1 febbraio 1982, n. 8 la Corte Costituzionale è stata, tra l'altro⁵⁸, chiamata a giudicare della legittimità costituzionale del penultimo comma dell'art. 5⁵⁹, legge 3 gennaio 1978, n. 1⁶⁰, nella parte in cui esso limitava⁶¹ «la efficacia della ordinanza con la quale il TAR sospende la esecuzione dell'atto amministrativo impugnato a sei mesi, in riferimento agli artt. 3, 24, 97, 103 e 113 della Costituzione». A parere del giudice rimettente il penultimo comma si sarebbe posto in contrasto con gli artt. 3, 24, 97, 103 e 113 Cost.⁶². La Corte ha

⁵⁸ La sentenza è stata resa sulla scorta di undici ordinanze di rimessione del Consiglio di Stato. Tutte hanno censurato la conformità a Costituzione dell'ultimo comma dell'art. 5, il quale escludeva la possibilità di impugnare dinanzi al Supremo Consesso amministrativo le ordinanze emesse dai TAR sull'istanza di sospensione del provvedimento amministrativo impugnato. Una soltanto delle undici ordinanze di rimessione, la n. 677 del 5 giugno 1979 della sez. V del Consiglio di Stato, aveva altresì sollevato, in via subordinata, la q.l.c. del penultimo comma dell'art. 5, che qui si considera. Sulla dichiarazione di illegittimità costituzionale resa sul punto dalla Consulta ci si soffermerà *infra*, Capitolo Secondo, par. 4.1.

⁵⁹ Si riporta di seguito il disposto del comma in menzione: «qualora, nelle materie oggetto della presente legge, venga presentata domanda di sospensione dell'efficacia del provvedimento impugnato, a norma dell'articolo 21, ultimo comma, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, detta istanza non potrà essere tratta sino a quando il ricorrente non abbia presentato la domanda di fissazione d'udienza. Nel caso di accoglimento della domanda di sospensione l'udienza di merito deve essere fissata entro il termine massimo di quattro mesi dalla adozione della relativa ordinanza, la quale non potrà comunque avere una efficacia superiore a sei mesi».

⁶⁰ Legge recante norme per la «accelerazione delle procedure per la esecuzione di opere pubbliche e di impianti e costruzioni industriali». G. PALEOLOGO, voce *Sospensione dell'esecuzione della sentenza amministrativa*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 6, aveva espresso dubbi sulla legittimità costituzionale della previsione contenuta nell'art. 5, legge n. 1 del 1978, laddove si stabiliva che «le sospensive emanate nelle materie regolate da tale normativa non hanno efficacia superiore a sei mesi». L'Autore rileva tuttavia come la Consulta non avesse ritenuto costituzionalmente legittima (meglio, non fondata la questione di legittimità costituzionale) la previsione con la pronuncia n. 8 dell'1 febbraio 1982.

⁶¹ Il penultimo comma è stato successivamente abrogato ad opera dell'art. 256 del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, a decorrere dal 1° luglio 2006, secondo quanto disposto dall'art. 257 del medesimo decreto legislativo.

⁶² In quanto: «a) la scadenza di efficacia della ordinanza di sospensione al compimento del sesto mese ingiustificatamente priva il soggetto istante, per la rimanente durata del giudizio di primo grado, di tutela cautelare senza che il decorso dei sei mesi sia a lui imputabile; b) una norma la quale legittima la ripresa dell'attuazione del provvedimento impugnato, malgrado la presenza di una pronuncia giurisdizionale che, sia pure soltanto in via meramente deliberativa, si è positivamente espressa nel senso della sussistenza di un concreto fumus di invalidità e della suscettività della relativa esecuzione a cagionare un danno grave e irreparabile sarebbe in contrasto col principio del buon andamento dell'Amministrazione, tanto più che, cessata l'efficacia dell'ordinanza di sospensione per scadenza dei sei mesi, l'autorità procedente può proseguire l'iter di realizzazione dell'opera fino alla pubblicazione della sentenza di prime cure, per poi vederselo nuovamente passibile di sospensione da parte del giudice d'appello; c) come già affermato dalla Corte Costituzionale (sentenza 27 dicembre 1974, n. 284), una volta strutturato dal legislatore un sistema di giustizia amministrativa avente il suo cardine nella giurisdizione generale di annullamento degli atti illegittimi, è naturale e consequenziale l'attribuzione all'organo deputato all'annullamento del concorrente potere di sospensione dell'atto impugnato, consentendo esso di provvisoriamente anticipare l'effetto finale della giurisdizione, sì che questo intervenga re adhuc integra: principio questo, che sarebbe incompatibile con la fissazione di un termine di durata dell'ordinanza di sospensione».

tuttavia ritenuto «non fondata» la sollevata questione⁶³: la disposizione censurata⁶⁴ avrebbe «inteso evitare la possibilità di danni gravi alla soddisfazione del pubblico interesse ed insieme maggiormente stimolare il giudice amministrativo di primo grado a risolvere rapidamente nel merito le controversie sottopostegli»⁶⁵; inoltre, il termine di sei mesi sarebbe stato «congruo e ragionevole in relazione alla durata normale di un processo amministrativo»⁶⁶.

Pare non si sconfini dal tema della sospensiva “a tempo” laddove si faccia cenno della giurisprudenza costituzionale resa con riguardo alla decretazione d’urgenza in materia di rifiuti.

Si può sul punto considerare l’ordinanza 7 luglio 2010, n. 241⁶⁷, che è stata pronunciata dalla Corte nel giudizio di legittimità costituzionale degli artt. 4, comma 2, e 9, comma 1, del decreto legge 23 maggio 2008, n. 90⁶⁸. In particolare l’art. 4, comma 2 prevedeva al tempo – prima che intervenisse la sua abrogazione da parte dell’art. 4, comma 1, punto 39) dell’Allegato 4 al d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104 (c.d. «Codice del processo amministrativo»)⁶⁹ – che «le misure cautelari, adottate da una autorità diversa da quella di cui al comma 1, cessano di avere effetto ove non riconfermate entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del

⁶³ Non sarebbe sussistito il denunciato contrasto con gli invocati parametri costituzionali, a giudizio della Corte, ed in particolare «non con l’art. 3... perché la materia delle opere pubbliche e di pubblica utilità ha sempre formato oggetto di attenzione particolare da parte del legislatore soprattutto al fine di accelerarne le procedure, e quindi, il soddisfacimento degli interessi pubblici ad essa connessi; non con gli artt. 24, 103 e 113, cioè con il diritto di difesa, che non viene soppresso né gravemente limitato (anzi con il riconoscimento della appellabilità delle ordinanze trova una maggiore espansione); non, infine, con l’art. 97, non potendosi ritenere che la limitazione temporale dell’efficacia delle ordinanze in questione comprometta il buon andamento della P.A., essendo, al contrario, rivolta a conseguire una più rapida soddisfazione degli interessi pubblici».

⁶⁴ Inclusa in una legge, la n. 1 del 1978, che «ha voluto adottare una serie di misure intese ad accelerare le procedure ed i modi di attuazione delle opere pubbliche e di altre opere di pubblica utilità che, come gli impianti industriali, hanno sempre avuto ed hanno anche nel momento presente un particolare valore ai fini della politica economica generale, provvedendo alla eliminazione degli ostacoli di natura amministrativa che si frappongono alla puntuale progressione degli investimenti pubblici».

⁶⁵ Osserva PROTO PISANI, *Rilevanza del principio*, cit., pp. 1881-2, che «questa conclusione fu giustificata sulla base del rilievo secondo cui per un verso l’art. 5 in esame si inseriva in un contesto diretto a sollecitare l’emanazione della pronuncia di merito, per altro verso rispondeva alla esigenza di “evitare la possibilità di danni gravi alla soddisfazione del pubblico interesse” alla rapidità delle procedure relative alla realizzazione di opere pubbliche e di impianti e costruzioni industriali».

⁶⁶ «tenuto anche conto delle particolari ragioni di pubblico interesse che sono insite nelle materie che formano oggetto della disciplina di cui alla legge n. 1 del 1978».

⁶⁷ In *Foro it.*, 2011, 11, 1, p. 2941.

⁶⁸ Recante «Misure straordinarie per fronteggiare l’emergenza nel settore dello smaltimento dei rifiuti nella regione Campania e ulteriori disposizioni di protezione civile».

⁶⁹ Non pare inutile evidenziare la circostanza che il nuovo codice del processo amministrativo abbia provveduto ad abrogare una disposizione che prevedeva un’ipotesi di sospensione limitata nel tempo, alla luce delle considerazioni che si proverà a fare, circa alcune disposizioni in esso contenute, *infra* Capitolo Secondo, parag. 4.2.3.

presente decreto dall'autorità giudiziaria competente ai sensi del presente articolo». Nell'occasione, la Corte non ha pronunciato sulla conformità a Costituzione della limitazione temporale degli effetti della concessa misura cautelare, avendo dichiarato la manifesta inammissibilità della sollevata questione di legittimità⁷⁰. Tuttavia, la vicenda processuale che qui si richiama può essere utile soprattutto al fine di evidenziare il dato normativo censurato, o meglio la volontà di legge – espressa nella previsione del richiamato art. 4, comma 2 – di introdurre una forma di limitazione temporale *ex lege* all'efficacia della misura cautelare concessa *ope iudicis*.

Un tentativo di introdurre per via normativa forme di limitazione temporale degli effetti della misura cautelare concessa *ope iudicis* si è di recente registrato, con riguardo al processo tributario.

La tensione del legislatore verso una più rapida ed efficace attuazione della pretesa fiscale, concretata anche in alcune recenti riforme di legge, ha trovato infatti espressione in una previsione inclusa nel c.d. «Decreto anticrisi»⁷¹, sulla quale tuttavia il legislatore ha poi operato un «ripensamento».

Si ha riguardo al tentativo di introdurre la previsione di una sospensiva cautelare «a tempo», operato al comma 9 dell'art. 38 del Decreto. Il comma 9 – poi soppresso dall'art. 1, legge 30 luglio 2010, n. 122, in sede di conversione – modificava l'art. 47 del d.lgs. 546/1992, norma che disciplina la sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato dinanzi alle Commissioni tributarie. In particolare esso ne modificava i commi 1 e 7, ponendo una limitazione temporale all'efficacia del provvedimento di sospensione eventualmente disposto dal giudice tributario in accoglimento dell'istanza proposta dal ricorrente: alla sospensione, se stabilita, il collegio avrebbe dovuto conferire un termine massimo di durata, in ogni caso non superiore a 150 giorni⁷². Decorso tale termine, essa

⁷⁰ La Corte si è limitata a constatare nell'occasione come «la cessazione degli effetti del provvedimento cautelare si è già verificata a seguito della sua mancata riconferma da parte del giudice amministrativo e deriva direttamente dalla denunciata disposizione», derivandone che «il rimettente, quale giudice del giudizio di merito instaurato dopo il provvedimento cautelare, non deve fare applicazione della disposizione denunciata, non essendo egli il giudice della riconferma di detto provvedimento». Invero, il giudice rimettente – che pur «denuncia[va] plurime violazioni di parametri costituzionali» – non aveva lamentato la illegittimità della disposizione nei termini in cui stabilisce una limitazione temporale degli effetti del concesso provvedimento cautelare, limitandosi a denunciare la violazione degli artt. 101 e 104 Cost. ma «perché la cessazione dell'efficacia dei provvedimenti cautelari adottati dal Tribunale di Salerno per effetto della loro mancata riconferma da parte del giudice amministrativo – cioè da parte di un giudice non appartenente «allo stesso plesso giurisdizionale» – contrasta con il principio dell'indipendenza funzionale dei giudici nei confronti sia di organi esterni, sia degli altri giudici».

⁷¹ Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, in legge 30 luglio 2010, n. 122.

⁷² Per effetto del comma 9, lett. a) n. 1, al comma 1 dell'art. 47 dopo la parola «sospensione» sarebbero state aggiunte le parole «per un periodo massimo di centocinquanta giorni».

avrebbe perso *ex lege* la sua efficacia⁷³. Dunque, con ogni probabilità⁷⁴, il provvedimento cautelare sarebbe divenuto sempre inefficace prima della conclusione del giudizio cui è strumentale.

Decise critiche⁷⁵ aveva determinato in dottrina la nuova disposizione. La previsione di un così breve termine di efficacia del provvedimento cautelare, si è rilevato, avrebbe rischiato di pregiudicare il contribuente, per la ragione che la “copertura” conferita dalla misura cautelare non sarebbe presumibilmente durata fino alla conclusione del relativo giudizio⁷⁶. La riforma avrebbe “depotenziato” il valore della previsione dell’art. 47 d.lgs. n. 546/1992⁷⁷.

Si erano quindi proposte soluzioni atte a consentire la tendenziale coincidenza tra lo scadere del termine di efficacia del provvedimento cautelare e la conclusione del giudizio cui detta misura è strumentale: in particolare, si è proposto di stabilire la perentorietà del termine di 90 giorni dalla pronuncia della sospensiva entro i quali, ai sensi dall’art. 47, comma 6, la Commissione tributaria deve fissare la trattazione del merito della causa⁷⁸; o, in alternativa, il rafforzamento della sanzione disciplinare posta dall’art. 15, comma 2, lett. c) del d.lgs. n. 545/1992 per il caso di inosservanza del termine massimo di sessanta giorni che può intercorrere tra la trattazione della causa ed il successivo deposito della sentenza⁷⁹. Si può immaginare che l’intento perseguito dal legislatore per il tramite della previsione di una efficacia “a tempo” della sospensione concessa ai sensi dell’art. 47 fosse quello di evitare che la durata del processo tributario potesse ritardare

⁷³ Per effetto del comma 9, lett. a), n. 2, al comma 7 dell’art. 47 dopo le parole «primo grado» sarebbero state aggiunte le parole «e, in ogni caso, decorsi centocinquanta giorni dalla data del provvedimento di sospensione».

⁷⁴ «Astrattamente», osservano cautamente A. CERVONE-R. DOLCE, *Il “nuovo” avviso di accertamento e la tutela cautelare*, in *Il fisco*, 2010, 26, p. 4103.

⁷⁵ In termini sostanzialmente negativi si sono espressi CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4103 ss.; V. AZZONI, *La sospensione giudiziale degli atti tributari non può avere una durata predeterminata*, in *Il fisco*, 2010, 32, p. 5242. C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. trib.*, 2010, 30, p. 2401, giudica drastica ed indiscriminata la riduzione a 150 gg. del «termine massimo di efficacia della sospensione cautelare concessa dal giudice tributario» operata dall’art. 38, comma 9, d.l. 31 maggio 2010, n. 78.

⁷⁶ Rilevano CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4104, che il contribuente avrebbe potuto «perdere il beneficio della sospensione anche in una situazione di evidente *fumus boni juris* delle proprie ragioni – e soprattutto in presenza del *periculum in mora* (possibilità che dall’esecuzione derivi al contribuente un danno grave ed irreparabile) – del tutto confermate dalla successiva sentenza di merito».

⁷⁷ Per CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4105, «può quindi affermarsi che le modifiche in parola all’art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 riducono ulteriormente l’appeal e la concreta utilità del ricorso all’istanza di sospensione *ex art. 47*, utilità già in buona parte pregiudicata dalle recenti modifiche in tema di riscossione coattiva per i contribuenti che hanno significativi rapporti con la pubblica amministrazione». Le previsioni cui fanno riferimento CERVONE e DOLCE sono quelle degli artt. 48-bis e 72-bis del d.p.r. n. 602/1973.

⁷⁸ CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4103. Gli Autori, tuttavia (p. 4104), riconoscono la difficoltà che può incontrare la Commissione tributaria a rispettare detto termine, «in specie per carenza di organico in relazione ai carichi di contenzioso».

⁷⁹ CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4104.

eccessivamente le ragioni dell'Erario; che la sospensione cioè potesse postergare eccessivamente il prelievo, da parte dell'Erario, delle somme domandate al contribuente e contestate in giudizio. Pare che, stabilendo un termine di durata della sospensione eventualmente concessa, si mirasse, in via indiretta, ad accelerare i tempi della decisione, e dunque del processo: le Commissioni, concessa la sospensiva, sarebbero state "spinte" ad emettere la sentenza conclusiva del giudizio nei medesimi termini della concessa sospensiva dell'atto impugnato (150 giorni)⁸⁰.

Se la lettura che si propone è corretta, l'intento di accelerazione dei tempi del prelievo fiscale in sede processuale era sicuramente perseguito, per il tramite dello strumento della sospensiva "a tempo", in maniera decisamente criticabile. Soprattutto – e a tacer d'altro – perché, limitandosi l'efficacia temporale della ordinanza di sospensione concessa dalle Commissioni a favore del contribuente, si incideva su situazioni nelle quali la pretesa dell'Erario era già stata valutata (pur se a livello di mera verosimiglianza e presumibile fondatezza) illegittima e/o infondata, o parzialmente tale.

In sede di conversione, si è innanzi detto, vi è stato il successivo felice ripensamento del legislatore⁸¹.

Successivamente, con l'art. 7, comma 2, del c.d. «Decreto Sviluppo»⁸², si è inserito, nel corpo dell'art. 47 d.lgs. n. 546/1992, un nuovo comma *5-bis*, il quale stabilisce che «L'istanza di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa». Con questa previsione, l'esigenza di evitare che la concreta possibilità di soddisfare la pretesa fiscale sia eccessivamente ritardata dai tempi del processo tributario, pare perseguita per una via decisamente più corretta: quella cioè dei tempi per la pronuncia sull'istanza di sospensione.

È tuttora in vigore, nella disciplina del processo tributario, una previsione che stabilisce l'inefficacia della misura cautelare eventualmente concessa per il decorso di un termine posto *ex lege*.

Si ha riguardo all'art. 47-*bis* d.lgs. 546/1992, introdotto dall'art. 2 d.l. 8 aprile 2008, n. 59.

⁸⁰ La lettura che si propone pare trovare conforto nella previsione del comma 7, art. 47, il quale stabilisce (tuttora) che «Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado». La nuova previsione del termine di efficacia "a tempo" della sospensiva (150 giorni) si sarebbe dovuta leggere in combinato disposto con il comma 7, il quale fa coincidere la cessazione dell'efficacia della sospensiva con la pubblicazione della sentenza. A meno di non ritenere la nuova previsione come derogativa di quella contenuta al comma 7, se ne sarebbe dovuto inferire un obbligo (non espressamente sanzionato) per la Commissione provinciale di pronunciare la sentenza nel termine di 150 giorni dalla concessione del provvedimento di sospensione.

⁸¹ Nel salutare con favore la successiva «soppressione del comma 9», AZZONI, *op. cit.*, p. 5242, scrive che alla fine «è prevalsa la logica».

⁸² Decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, in legge 12 luglio 2011, n. 106.

La norma disciplina la «sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie», prevedendo, al comma 1, che «qualora sia chiesta in via cautelare la sospensione dell'esecuzione di un atto volto al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 14 del regolamento (CE) n. 658/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, di seguito denominata “decisione di recupero”, la Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento conseguente a detta decisione»⁸³. Al comma 4 è poi disposto che «le controversie relative agli atti di cui al comma 1 sono definite, nel merito, nel termine di sessanta giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione di cui al medesimo comma 1. *Alla scadenza del termine di sessanta giorni dall'emanazione dell'ordinanza di sospensione, il provvedimento perde comunque efficacia*, salvo che la Commissione tributaria provinciale entro il medesimo termine riesamini, su istanza di parte, l'ordinanza di sospensione e ne disponga la *conferma, anche parziale*, sulla base dei presupposti di cui ai commi 1 e 2, *fissando comunque un termine di efficacia, non prorogabile, non superiore a sessanta giorni*».

Dalla disposizione riportata rileva come, in sede di impugnativa degli atti di recupero di aiuti di Stato «incompatibili»: a) il termine “naturale” di efficacia dell'ordinanza di sospensione è fissato in 60 giorni dalla sua pronuncia; b) che l'ordinanza può essere «confermata» per un termine massimo di ulteriori 60 giorni (o più breve); c) che non sono consentite ulteriori proroghe successive alla prima “conferma”.

Si può rilevare come, mentre il sindacato sulla “conferma” della misura già concessa è rimesso dalla norma alla discrezionale valutazione del giudice, ne è tuttavia prestabilito il termine di efficacia *ope legis*. Il perdurare delle condizioni per cui è stata già concessa la cautela non consentono al giudice di accordare nuovamente la protezione cautelare per il tempo necessario alla conclusione del giudizio di impugnativa: decorso il termine della “conferma”, pur se il giudizio dinanzi alla Commissione tributaria provinciale non sia concluso, la misura cautelare diviene inefficace⁸⁴.

⁸³ «se ricorrono cumulativamente le seguenti condizioni: a) gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore, b) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile».

⁸⁴ Considerazioni critiche al disposto dell'art. 47-bis sono mosse da F. TUNDO, *La tutela cautelare nel procedimento di recupero degli “aiuti di Stato” da moratoria*, in *Corr. trib.*, 2010, 4, p. 299 ss. L'Autore in particolare (p. 303), dalla lettura di alcune Considerazioni della Commissione europea con le quali questa «è più volte intervenuta a definire i criteri cui il giudice si deve uniformare laddove sia chiamato a dirimere controversie in materia di aiuti di Stato», rileva come «la Commissione...ribadisce che le procedure di recupero previste dagli ordinamenti degli Stati membri non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna né rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti

L'averne, pur brevemente, considerato recenti interventi di legge volti a predeterminare la durata delle misure cautelari può forse costituire stimolo per una attenta lettura di una recente pronuncia della Consulta sul tema della sospensiva "a tempo", emessa proprio con riguardo alla protezione cautelare nei giudizi concernenti il recupero degli aiuti di Stato, dinanzi però al giudice civile.

Si ha riguardo alla sentenza del 23 luglio 2010, n. 281⁸⁵ della Corte Costituzionale.

La pronuncia ha avuto ad oggetto la questione di legittimità dell'art. 1, comma 3 del d.l. 8 aprile 2008, n. 59⁸⁶, e del combinato disposto dei commi 3 e 6 del medesimo art. 1⁸⁷. L'art. 1, comma 3 censurato disponeva⁸⁸ che, nei giudizi civili concernenti gli atti e le procedure volti al recupero di aiuti di Stato "incompatibili", «fuori dei casi in cui è stato disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia, con il provvedimento che accoglie l'istanza di sospensione, il giudice fissa la data dell'udienza di trattazione nel termine di trenta giorni. La causa è decisa nei successivi sessanta giorni. Allo scadere del termine di novanta giorni dalla data di emanazione del provvedimento di sospensione, il provvedimento perde efficacia salvo che il giudice, su istanza di parte, riesamini lo stesso e ne disponga la conferma, anche parziale, sulla base dei presupposti di cui ai commi 1 e 2, fissando un termine di efficacia non superiore a sessanta giorni».

Può essere utile, per ragioni di chiarezza, considerare in breve la vicenda processuale che ha condotto alla pronuncia *de qua*.

Dinanzi al Tribunale di Roma veniva proposta opposizione *ex art.* 617 c.p.c. avverso una cartella di pagamento, notificata dall'agente della riscossione, avverso la iscrizione a ruolo operata dall'INPS per il recupero di una somma a titolo di restituzione di sgravi contributivi dei quali l'opponente aveva beneficiato

conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario». Con specifico riguardo al problema della protezione cautelare, osserva l'Autore, la Comunicazione della Commissione europea GU C-272/05 del 15 novembre 2007, «si sofferma...sulla questione della tutela cautelare concessa ai contribuenti cui sono indirizzati gli atti di recupero, confermando che questa rientra nella garanzia di tutela giurisdizionale effettiva prevista dal diritto comunitario anche nella fattispecie di recupero di aiuti di Stato». Si esprime in senso negativo anche C. GLENDI, *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2008, 21, p. 1676, a giudizio del quale «a parte l'inspiegabile antinomia venutasi a creare tra questa disciplina e quella contenuta nell'espressamente indicato comma 4 dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, appare macchinosa e scarsamente compatibile con i principi costituzionali la limitazione temporale dell'efficacia del provvedimento di sospensione cautelare...indipendentemente da una decisione di merito oltre la soglia, meramente ordinatoria, del termine di sessanta giorni, atteso che la sospensione cautelare è in ogni caso correlata indispensabilmente al merito e che la tutela cautelare non può venir meno per fatto non imputabile al contribuente, come il ritardo della decisione del merito da parte dell'organo giurisdizionale».

⁸⁵ In *Giust. civ.*, 2010, 10, I, p. 2115.

⁸⁶ In riferimento agli artt. 24, secondo comma, 111, secondo comma, e 117, primo comma Cost.

⁸⁷ In relazione agli artt. 101, secondo comma, e 104, primo comma Cost.

⁸⁸ Prima che ne fosse dichiarata la illegittimità costituzionale con la pronuncia 281/2010 che qui si considera.

per alcuni contratti di formazione e lavoro. Il recupero era stato intrapreso in forza della decisione della Commissione europea dell'11 maggio 1999⁸⁹ con la quale detti benefici contributivi erano stati qualificati come aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune. Il Tribunale accoglieva una prima volta ed una successiva l'istanza di sospensione dell'efficacia esecutiva del ruolo avanzata dall'opponente. Rilevata la "indispensabilità" di disporre d'ufficio una consulenza contabile e tuttavia la necessità di dovere decidere nel termine complessivo di 90 giorni, pena l'inefficacia della sospensiva concessa – giusto il disposto dell'art. 1, comma 3, d.l. 59/2008 –, il Tribunale rimetteva la questione di legittimità alla Consulta.

Ad avviso del giudice *a quo* la «sospensiva a tempo» dell'efficacia esecutiva della cartella di pagamento si sarebbe posta in contrasto con alcuni parametri costituzionali. In particolare: con l'art. 24, comma 2, perché «in forza del meccanismo in esame, il diritto di difesa della parte, che ha ottenuto la sospensione dell'esecutività della cartella, risulta di fatto tutelato al massimo per novanta giorni, decorsi i quali, a prescindere dalla (ovvia) persistenza dei requisiti richiesti, il provvedimento di sospensione perde comunque effetto, consentendo all'Istituto di agire in via esecutiva»⁹⁰; con l'art. 111, comma 2 «in quanto attribuisce all'INPS una posizione di indubbio quanto ingiustificato vantaggio nei confronti della controparte», «come se il periculum in mora, già riconosciuto dal giudice, avesse perduto ogni rilevanza una volta scaduto il termine sopra indicato».

La Consulta ha ritenuto fondata la questione sollevata con riguardo all'art. 1, comma 3, terzo periodo, del d.l. 59/2008 «nella parte in cui stabilisce la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione, adottato o confermato dal giudice»⁹¹. Essa ha preliminarmente osservato che «soltanto nel giudizio di opposizione alla cartella esattoriale il destinatario di questa ha la possibilità di far accertare l'inesistenza, o la minore entità, del proprio debito. Di qui la centralità di tale momento processuale, del quale la tutela cautelare esperibile con la sospensione

⁸⁹ «confermata» – si legge nel Considerato in diritto di Corte Cost. 281/2010 – «a seguito di ricorso dello Stato italiano, dalla Corte di giustizia delle Comunità europee, con sentenza del 7 marzo 2002, cui era seguita altra sentenza della medesima Corte di giustizia (in data 1° aprile 2004), la quale aveva dichiarato che l'Italia, non avendo adottato nei termini assegnati tutte le misure necessarie per recuperare le somme presso i beneficiari, era "venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi...della detta decisione". In effetti, con la citata pronuncia la Commissione delle Comunità europee aveva affermato l'illegittimità delle agevolazioni contributive previste dalla normativa italiana, in quanto configuranti "aiuti di Stato" incompatibili con le regole del mercato comune, qualora non fossero state conformi alle condizioni nella pronuncia stessa indicate».

⁹⁰ «Né si potrebbe giungere a diversa conclusione valorizzando la circostanza che la norma censurata consente al giudice, "sulla base dei presupposti di cui ai commi 1 e 2", di confermare anche parzialmente la sospensione già concessa, fissando un termine di efficacia non superiore a sessanta giorni».

⁹¹ E dichiarato inammissibile la questione sollevata con riguardo al comb. disp. commi 3 e 6 del medesimo art. 1, per difetto di rilevanza.

dell'efficacia esecutiva del titolo costituisce profilo essenziale», e rilevato poi che «il termine di trenta giorni per fissare l'udienza di trattazione, e quello successivo di sessanta giorni per la decisione hanno carattere ordinario (art. 152, secondo comma, cod. proc. civ.) e finalità accelerativa...». Dunque, a giudizio della Corte, «Si tratta di un'esigenza reale e meritevole di tutela, che però deve essere bilanciata con il diritto inviolabile di difesa assicurato alla parte in ogni stato e grado del procedimento (art. 24, secondo comma, Cost.). La norma censurata non realizza tale bilanciamento e, dunque, si pone in contrasto con il citato parametro costituzionale».

In conclusione la Consulta ha affermato che *«pertanto, l'automatica cessazione del provvedimento di sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo, in assenza di qualsiasi verifica circa la permanenza delle ragioni che ne avevano determinato l'adozione, si risolve in un deficit di garanzie che rende la norma non conforme al modello costituzionale»*.

Capitolo Secondo

La tutela cautelare ed il processo tributario

Operata l'osservazione sulla giurisprudenza della Corte Costituzionale in tema di protezione cautelare nel modo che innanzi si è immaginato di fare, si vuol provare a considerare detto tema nello specifico campo fiscale.

Si vuole considerare cioè la tutela cautelare riconosciuta al contribuente in funzione della contestazione giudiziale della pretesa fiscale vantata dall'Amministrazione finanziaria⁹².

La questione della tutela cautelare in materia tributaria è oggetto di uno studio, discussione e confronto che originano in là nel passato⁹³.

1. Quadro storico sulla tutela cautelare in relazione al contenzioso fiscale

Pare opportuno, per ragioni di completezza espositiva, compiere un sintetico *excursus* storico sul tema della tutela cautelare in relazione al contenzioso fiscale. Autorevole dottrina⁹⁴ ha osservato che «il processo tributario⁹⁵...nasce come contenzioso amministrativo»⁹⁶ e che «la sua storia può essere vista come un lento,

⁹² Si è qui evitato di utilizzare l'espressione «nel processo tributario», preferendovi la più generica formula «in funzione della contestazione giudiziale» in ragione del fatto che il riconoscimento di strumenti di tutela cautelare in capo al contribuente all'interno del giudizio tributario è conquista relativamente recente, e sottoposta al vaglio critico degli interpreti, come si proverà a rappresentare di qui a breve.

⁹³ A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, p. 567, osserva come essa «per lunghi anni ha "travagliato" la giurisprudenza e la dottrina italiana». C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 22, rileva come «il problema dell'attivazione in campo tributario della tutela cautelare ebbe a manifestarsi appena dopo la riforma del 1972, incentrandosi sull'affermazione di principio per cui, in ogni caso, la tutela cautelare, tendendo ad evitare che la durata del processo possa irreparabilmente danneggiare la parte che avrà ragione, costituisce momento essenziale e imprescindibile dello stesso diritto di azione, espressamente riconosciuto dall'art. 24 della Costituzione repubblicana».

⁹⁴ F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, I, p. 13, il quale ricorda come «fino ai primi anni '40, la maggioranza della dottrina, sulla base della disciplina del 1936-37, riteneva che le Commissioni fossero organi amministrativi e considerava unitariamente l'accertamento amministrativo e quello contenzioso». L'Autore rileva poi (pp. 14-15) come «il contribuente, per le questioni estimative, non aveva tutela giurisdizionale; per le altre questioni, aveva azione dinanzi ai tribunali ordinari, ma solo dopo aver ottenuto una pronuncia definitiva delle Commissioni e dopo aver pagato il tributo, con l'onere di dover provare l'infondatezza dell'atto impositivo» e che fu Enrico Allorio a qualificare «le Commissioni come organi giurisdizionali. Ciò aveva rilievo e valore fondamentali, perché era il presupposto su cui fondare le istanze dottrinali di applicazione, al procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie, delle norme del codice di procedura civile qualificabili come norme di diritto processuale comune».

graduale avvicinamento del cosiddetto contenzioso tributario al modello del giusto processo, o del processo *tout court*».

Il riconoscimento alle Commissioni tributarie della natura di organi giurisdizionali⁹⁷ si

fa risalire soltanto al 1972⁹⁸, e più precisamente alla introduzione del d.p.r. n. 636/1072⁹⁹, il quale ha dettato la disciplina del contenzioso fiscale fino alla

⁹⁵ Per lo studio, anche in una prospettiva di ricostruzione storica, del contenzioso fiscale costituisce opera fondamentale lo scritto di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

⁹⁶ ALLORIO, *op. cit.*, p. 175, in riferimento al «concetto della lite tributaria» rilevava come «Una lite diversa si compone nel processo tributario d'accertamento, da quella che si dirime nel processo d'esecuzione», precisando (pp. 175-6): «La lite che forma materia del processo tributario d'accertamento dipende da *contestazione* della pretesa. Il contribuente leso dall'imposizione illegale pretende che gli effetti ne vengano rimossi: l'amministrazione finanziaria resiste, li vuole mantenuti. Il contribuente, che ha pagato il tributo a suo dire illegalmente costituito, chiede la restituzione della somma corrisposta: la finanza resiste, non gli vuol ridare quanto ritiene d'aver giustamente riscosso. Nel processo esecutivo tributario, la lite dipende invece da *insoddisfacimento* della pretesa. L'iniziativa appartiene qui alla finanza. Essa, titolare del credito tributario, vuole, a scadenza, esser pagata: ma l'obbligato non adempie. Resiste non a parole da di fatto, con la sua inerzia, col non fare ciò che dovrebbe, alla pretesa. Si può anche parlare, per le due liti, di lite di incertezza e lite da inadempienza».

⁹⁷ L. BATTELLA, *Cenni all'ordinamento del giudizio tributario*, in R. LOIERO-L. BATTELLA-L. MARINO (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 2008, p. 3, spec. nota 1, rileva come «Le Commissioni tributarie nacquero infatti come organi di amministrazione contenziosa, competenti in materia di imposte di ricchezza mobile ma gradualmente assunsero il ruolo di giudici speciali» e che «La legge abolitrice del contenzioso amministrativo, legge n. 2248/1865, all. E, da un lato attribuì le controversie in materia di imposte dirette al giudice ordinario (art. 6), dall'altro conservò la competenza contenziosa dei collegi amministrativi previsti da leggi speciali, tra cui le Commissioni tributarie. Successivamente, l'evoluzione dell'assetto delle Commissioni configurò un sistema di giustizia tributaria articolato in due ordini di tutela, prima davanti alle Commissioni tributarie (comunali, provinciale, centrale), poi nei tre gradi davanti all'Autorità giudiziaria ordinaria, dalla cui cognizione erano però escluse le questioni di semplice estimazione». Nel 1971, osserva ancora l'Autore, «Il legislatore, intervenendo con l'art. 10 della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, ritenne possibile che il procedimento davanti alle commissioni tributarie soppiantasse, se pur non totalmente, residuando una possibilità di impugnazione dinnanzi alla Corte di Appello, il processo civile».

⁹⁸ Rileva P. RUSSO, voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, p. 756, come ancora nel 1969 la Corte Costituzionale, «con un *riverement* che fu oggetto di molte critiche, modificò il proprio indirizzo qualificando le commissioni tributarie come organi amministrativi», sebbene al fine di «evitare la morte definitiva di tali organi...morte che la Corte stessa avrebbe dovuto decretare se avesse confermato la natura giurisdizionale delle commissioni, palesemente prive del requisito dell'indipendenza, indefettibile con riguardo a qualsiasi giudice, anche speciale, a tenore dei precetti costituzionali (art. 101 e 108 Cost.)». Per una ricognizione storico-critica della vicende legislative e giurisprudenziali che hanno condotto al riconoscimento del carattere di organi giurisdizionali alle commissioni tributarie, sia consentito rinviare alle considerazioni svolte dall'Autore, p. 755 ss.

⁹⁹ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 3, osserva come con l'introduzione del d.p.r. n. 636/1972 si sia avuto «il riconoscimento una volta per sempre alle commissioni della natura di organi giurisdizionali». L'Autore, tuttavia, precisa appresso: «è vero che la qualificazione in tal senso non era posta in termini espressi ma tuttavia la si poteva ricavare in modo inequivocabile dal richiamo al principio di indipendenza che la nostra costituzione ha consacrato come necessario per l'esercizio della funzione giurisdizionale».

introduzione del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante «disposizioni sul processo tributario», ancora oggi in vigore.

Né, prima della introduzione del d.lgs. n. 546/1992, vi era una norma di legge che regolasse la materia cautelare all'interno del contenzioso fiscale. Il contribuente non disponeva di alcuno strumento giurisdizionale per opporsi alla iscrizione a ruolo provvisoria dei tributi; né dinanzi al giudice tributario, né dinanzi a quello civile¹⁰⁰.

Si constatava¹⁰¹ «che il legislatore ha inteso escludere per il giudice speciale tributario, investito della controversia promossa dal contribuente contro l'atto di accertamento o di liquidazione o di riscossione dell'imposta, il potere di sospendere l'esecuzione fiscale», che ciò fosse «senz'altro vero nel settore delle imposte dirette», «ma che la conclusione suddetta si appalesa ineccepibile ed incontestabile anche con riguardo al settore delle imposte indirette»¹⁰².

La mancata attribuzione, nel vigore della disciplina posta dal d.lgs. 636/1972¹⁰³, della potestà cautelare in capo alle Commissioni – cui si accompagnava la

¹⁰⁰ S. MENCHINI, *Art. 47*, in (a cura di) T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI, *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano, 2004, 2ª ed., p. 472, dove si legge: «non era ammessa alcuna forma di tutela cautelare esperibile con le forme e con le garanzie della giurisdizione (invero, il potere di sospensione era accordato al giudice tributario solo in materia di scontrini fiscali dalle L. n. 7/1980 e n. 18/1983, in relazione al provvedimento intendentizio di chiusura dell'esercizio commerciale), in quanto contro l'iscrizione provvisoria a ruolo prevista dalle singole leggi d'imposta non era proponibile né l'istanza di sospensione dell'atto di riscossione dinanzi alla commissione tributaria (cfr. Cass., ss.uu., 5.3.1980, n. 1471, in Boll. trib., 1980, p. 549; Cass., ss.uu., 20.01.1987, n. 461, *ivi*, 1987, p. 595), né la procedura d'urgenza ai sensi dell'art. 700 c.p.c. davanti all'ordinario giudice civile (cfr. Cass., ss.uu., 8.8.1989, n. 3660, in Boll. trib., 1990, p. 380; Cass., ss.uu., 26.2.1991, n. 2049, in *Il fisco*, 1991, p. 2741; Cass., ss.uu., 5.11.1992, n. 1396, *ivi*, 1993, p. 2494, le quali hanno dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione per carenza di potere del giudice ordinario a pronunciare l'inibitoria dell'efficacia degli atti impositivi)».

¹⁰¹ Si riportano qui le considerazioni svolte da RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., pp. 778-9, all'esito dell' «esame della disciplina concernente la riscossione coattiva dei vari tributi (o delle varie categorie di tributi)», condotto al fine dichiarato di «verificare se in questa sede il legislatore riconosca o meno alle commissioni tributarie il potere di sospendere tale riscossione». Di «intrinseca impossibilità di riversare la tutela cautelare tributaria sui giudici ordinari», parla GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 23. L'Autore (nota 10) spiega infatti come «in realtà l'accesso all'autorità giudiziaria ordinaria, attraverso il ricorso all'art. 700 c.p.c. di competenza pretorile, all'epoca fin troppo abusato, benché inizialmente sperimentato, si era poi subito rivelato impraticabile per l'impossibilità di radicare, nel termine di trenta giorni dall'ottenuto provvedimento cautelare, un qualsivoglia giudizio di merito che potesse avere seguito davanti allo stesso giudice ordinario adito, essendo questi assolutamente privo di giurisdizione in materia».

¹⁰² Conclude RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 779: «Orbene, è fuori discussione che nessuna disciplina in tema di sospensione del giudice è contenuta, con specifico riferimento al processo davanti alle commissioni tributarie, nel d.P.R. n. 636, cit.; e tale mancanza, lungi dal lasciare libero spazio alla fantasia dell'interprete, va intesa come inequivocabile conferma sul piano processuale dell'insussistenza del potere suddetto, già desumibile dalle disposizioni in tema di riscossione coattiva dei vari tributi».

¹⁰³ Osserva MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 472, come «il D.P.R. n. 636/1972 non contemplava alcun rimedio volto ad impedire che dall'attuazione della pretesa fiscale in pendenza del giudizio di

“chiusura” delle Corti superiori rispetto ad un suo riconoscimento in via di interpretazione¹⁰⁴ – si motivava con una diffidenza, una sfiducia¹⁰⁵ del legislatore nei riguardi della giustizia tributaria¹⁰⁶; meglio, degli organi della giustizia tributaria, in ragione della loro composizione¹⁰⁷.

Era tuttavia diffusamente avvertita l’esigenza di accordare al contribuente una protezione cautelare di matrice giurisdizionale, specie in dottrina¹⁰⁸. Detta esigenza ha trovato multiforme espressione, anche nella prassi giurisprudenziale¹⁰⁹.

Nella giurisprudenza di merito, si registrava un orientamento favorevole (pur minoritario)¹¹⁰ al riconoscimento alle Commissioni tributarie del potere di sospensione cautelare¹¹¹. Da alcuni si era affermata la possibilità di ricorrere al

merito potesse derivare a lui un grave pregiudizio, non suscettibile di essere riparato con le future restituzioni in caso di accoglimento del ricorso».

¹⁰⁴ Rileva RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 777, come «il tema della sospensione dell’esecuzione in materia tributaria ha formato oggetto di un ampio dibattito giurisprudenziale, al termine del quale da un lato la Corte di cassazione ha negato che le commissioni siano titolari del potere di sospendere la riscossione coattiva delle imposte attuata per il tramite degli atti e delle procedure all’uopo predisposte dalla legge; e, dall’altro, la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di incostituzionalità delle norme da cui scaturisce l’esclusione per il giudice tributario di disporre la predetta sospensione». Le pronunce cui fa riferimento l’Autore sono, rispettivamente, Cass. sez. un., 5 marzo 1980, n. 1473, in *Giust. civ.*, 1980, I, p. 1603, con nota di MICHELI, *Sul potere di sospensione della riscossione delle imposte*; e Corte Cost., 1° aprile 1982, n. 63, in *Foro it.*, 1982, I, p. 1216, con nota di A. PROTO PISANI, *In tema di significato costituzionale della tutela cautelare e di potere di sospensione dei giudici tributari*.

¹⁰⁵ Così COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 565. Id., *Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, 7-8, II, p. 713, al tempo rilevava l’esistenza della “paura” di un uso sconsiderato dello strumento cautelare in materia tributaria che sembra avere fino ad ora guidato il legislatore nelle sue scelte». L’Autore richiama in nota l’affine pensiero sul punto di C. CONSOLO, *La sospensione della riscossione fiscale. Sguardo retrospettivo ed analisi critica del progetto di legge approvato al Senato*, in *Il fisco*, 1989, 37, p. 5759 ss. e A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 389 ss.

¹⁰⁶ Così L. TOSI, *L’azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 10, p. 789 ss.

¹⁰⁷ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 22-3, afferma che la «presa di posizione, totalmente negativa, assunta e persistentemente mantenuta, tanto dalla Corte di cassazione quanto dalla Corte costituzionale, con affermazioni di principio tutt’affatto inaccettabili e con pseudo argomentazioni ermeneutiche a dir poco implausibili, suffragate *in apicibus* da scambi di ruoli quanto meno inopportuni, aveva in effetti la sua unica ragione d’essere storicizzata nella ritenuta, e difficilmente contestabile, inadeguatezza dei giudici tributari, così come allora reclutati e organizzati, all’esercizio di una funzione giurisdizionale che comprendesse anche il delicato impiego di poteri cautelari».

¹⁰⁸ Registra G. BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996*, n. 259, Torino, 1996, p. 165 ss.

¹⁰⁹ Osserva BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 165, come «Sotto il vigore del processo tributario precedente...la pur riconosciuta esigenza di sospendere l’esecuzione degli atti gravemente pregiudizievoli per il contribuente nell’attesa di una lontana decisione nel merito, non ha portato a soluzioni univoche».

¹¹⁰ TOSI, *op. cit.*, p. 789.

¹¹¹ Per ampi riferimenti di dottrina e giurisprudenza, sul punto del riconoscimento o della negazione di un potere di sospensione cautelare della riscossione coattiva in capo alle

giudice ordinario con lo strumento dell'art. 700 c.p.c.¹¹². Entrambi gli orientamenti erano sostenuti da parte della dottrina¹¹³ e della giurisprudenza¹¹⁴, ma tuttavia «smentiti» da diverse pronunce della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite¹¹⁵.

Commissioni tributarie, sia consentito rinviare a PROTO PISANI, *In tema di significato costituzionale*, cit., p. 1216. Con specifico riguardo all'orientamento favorevole, PROTO PISANI segnala come esso operasse «in forza dei principi generali, o in via di applicazione analogica dell'art. 700 c.p.c. ovvero dell'art. 21 l. 1034/1971». Sul punto v. anche TOSI, *op. cit.*, p. 789.

¹¹² BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 166; TOSI, *op. cit.*, p. 789. RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 780, rilevava come «Quanto alla sospensione dell'esecuzione, si è fatta strada l'idea che il rimedio spendibile dal contribuente per conseguire tale risultato sia il ricorso al giudice ordinario ex art. 700 c.p.c., concernente i provvedimenti di urgenza atipici». L'Autore dichiarava tuttavia di non condividere tale orientamento, «sebbene non per i motivi solitamente addotti dalla giurisprudenza bensì per la semplice considerazione che tale rimedio non fa al caso nostro», in quanto si poteva «seriamente dubitare» che il risultato della sospensione dell'esecuzione si potesse conseguire «per il tramite dello strumento processuale offerto dall'art. 700 c.p.c.». Tuttavia, anche se si fosse immaginata l'utilità dell'art. 700 c.p.c. al fine di conseguire la sospensione dell'esecuzione, nondimeno, osserva l'Autore «la conclusione per quanto ci riguarda specificamente non cambierebbe nella sostanza: dovendosi escludere, pur sempre e logicamente, che per la via in esame possa essere indirettamente aggirato il divieto desumibile dal sistema vigente che si traduce nell'impossibilità, sia per il giudice adito in sede di opposizione al titolo esecutivo formato unilateralmente dall'amministrazione finanziaria, sia per il giudice dell'esecuzione attinente alla realizzazione coattiva delle pretese tributarie, di sospendere detta esecuzione».

¹¹³ Rileva BELLAGAMBA, *op. cit.*, pp. 165-6 come «la dottrina, in generale, è sempre stata favorevole ad ammettere la possibilità della tutela cautelare nell'ambito della stessa giurisdizione tributaria o in ambito comunque giurisdizionale, magari in forza dell'art. 700 c.p.c.».

¹¹⁴ L. MARINO, *La tutela cautelare*, in R. LOIERO-L. BATTELLA-L. MARINO (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 2008, p. 335, scrive: «Nel silenzio della legge, sia alcune Commissioni tributarie adite, che l'autorità giudiziaria ordinaria hanno cercato di far fronte a tale vuoto normativo. Le prime si ritennero investite del potere di sospensione della riscossione del tributo, nelle more del processo di impugnazione, i secondi avevano ammesso la possibilità di utilizzare lo strumento dell'art. 700 c.p.c., disponendo la sospensione della riscossione con provvedimento d'urgenza». Con riguardo alla possibilità di fare applicazione dell'art. 700 c.p.c., BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 166, rileva come «In giurisprudenza la casistica è stata molto ricca e molti giudici di merito, spinti dalla necessità pratica di evitare palesi iniquità in assenza di un potere espresso di sospensione attribuito dalla legge ad un organo giurisdizionale, sono intervenuti sulla base dell'art. 700 c.p.c. Molti altri giudici, peraltro, ritennero inapplicabile tale disciplina, essenzialmente, per il divieto, per il giudice ordinario, di intervenire in qualunque forma direttamente sul contenuto e l'efficacia degli atti amministrativi stante il disposto dell'art. 4 l. n. 2248/1865, all. E». G. FERRAÙ, *Sospensione in via cautelare dell'atto impugnato e art. 700 c.p.c.*, in *Corr. trib.*, 1996, 48, p. 3599, scrive: «Nel previgente ordinamento processuale, recato dal D.P.R. n. 636/1972, numerosi erano stati i tentativi, specie nella giurisprudenza pretorile, volti a colmare tale lacuna, in forza dell'applicazione generalizzata dell'art. 700 c.p.c., considerato da più parti quale norma introduttiva di un principio di carattere generalissimo valido anche in campo amministrativo e, quindi, anche tributario, siccome posta a chiusura dell'intero sistema processuale». Sia consentito anche qui, *ut supra*, nota 104, fare rimando alla ricognizione di dottrina e giurisprudenza operata da Proto Pisani, sul punto del riconoscimento o della negazione di potestà cautelare in capo alle Commissioni tributarie.

¹¹⁵ Così, pressoché letteralmente, TOSI, *op. cit.*, p. 789. Rileva MARINO, *op. cit.*, p. 336 come «Avverso tale prassi vi era, però, l'orientamento unanime e consolidato sia della giurisprudenza di legittimità che della Corte costituzionale».

L'unico strumento cautelare a disposizione del contribuente era di natura amministrativa, costituito dalla possibilità di domandare all'Intendente di finanza la sospensione della riscossione, i provvedimenti del quale sarebbero stati impugnabili dinanzi agli organi della giustizia amministrativa¹¹⁶, per motivi di legittimità¹¹⁷. La soluzione – si è rilevato – restava «l'unico spiraglio, per ottenere una qualche protezione giurisdizionale di tipo cautelare in campo fiscale»¹¹⁸.

La prassi fu in certo senso “avallata” da alcune pronunce della Corte Costituzionale. In particolare, si segnala la nota sentenza 1 aprile 1982, n. 63 con la quale la Consulta dichiarò infondata la q.l.c. delle norme censurate¹¹⁹ nella parte in cui escludevano che i giudici tributari potessero disporre la sospensione dei procedimenti di riscossione coattiva dei tributi, e affermò che «la potestà cautelare non costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex artt. 24 e 113 Cost., ma la sua disciplina è demandata alla legge ordinaria, alla quale spetta di regolare la materia»¹²⁰. Con riguardo allo specifico campo fiscale, la sentenza n. 63/1982 aveva affermato che la disponibilità delle misure cautelari non è costituzionalmente imposta per il processo tributario, e aveva “preso atto” dell'attribuzione della potestà cautelare all'Intendente di finanza, affermando: «esattamente i giudici a quibus hanno preso le mosse dal rilievo che nel nostro ordinamento positivo non è consentito al giudice tributario...disporre la sospensione del procedimento di riscossione coattiva del tributo»; che per le imposte dirette «il relativo potere è però attribuito non al giudice, bensì all'intendente di finanza», mentre «per quanto concerne le imposte indirette,

¹¹⁶ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., pp. 23-4; TOSI, *op. cit.*, p. 789. Sul punto v. anche MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 472, dove si legge che «il rifiuto della sospensione era impugnabile di fronte al giudice amministrativo». Per MARINO, *op. cit.*, p. 336, «In tale contesto l'unico possibile rimedio esperibile restava la sospensiva davanti al TAR in pendenza del giudizio di impugnazione avverso un provvedimento di diniego, espresso o tacito, sull'istanza di sospensione presentata all'Intendente di Finanza».

¹¹⁷ COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 568; FERRAÙ, *Sospensione in via cautelare*, cit., p. 3599, dove si legge che «il sindacato del giudice amministrativo poteva svolgersi soltanto in ordine ai profili di legittimità dell'atto impugnato, e non al merito».

¹¹⁸ Così GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 23. Osserva FERRAÙ, *Sospensione in via cautelare*, cit., p. 3599, che «si trattava di un rimedio di carattere “giustiziale” di scarsa efficacia e privo di ogni garanzia di tutela effettiva, in quanto la decisione era rimessa alla stessa Amministrazione, parte in causa, pur se il relativo provvedimento poteva poi essere impugnato davanti al giudice amministrativo, per l'adozione di eventuali rimedi sospensivi, ex art. 21 della legge n. 1034 del 1971, sui TAR».

¹¹⁹ v. *supra* nota 30 e testo corrispondente.

¹²⁰ FERRAÙ, *Sospensione in via cautelare*, cit., p. 3599, osserva come avessero «sia la Corte costituzionale sia la Corte di cassazione ritenuto che l'unica tutela cautelare prevista in campo tributario è quella realizzabile a opera dell'Amministrazione finanziaria in forza dell'art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, in sede amministrativa, e che la potestà cautelare giudiziale non costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale dei diritti soggettivi, ai sensi dell'art. 24 e 113 della Costituzione».

l'esclusione della sospensione ope iudicis discende dai provvedimenti legislativi che singolarmente la riguardano».

La Corte si uniformava così alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, anche autorevolmente espressa nella pronuncia delle Sezioni Unite nn. 1471 del 5 marzo 1980¹²¹ e 6151 del 20 ottobre 1983¹²². Successivamente, l'orientamento fu ribadito in altre pronunce della Consulta¹²³ e del Giudice di legittimità¹²⁴.

L'attribuzione della potestà cautelare all'Intendente di finanza fondava su di una interpretazione "estensiva" della lettera dell'art. 39¹²⁵ d.p.r. n. 602/1973¹²⁶ – limitata invero ai tributi "diretti" – che vi ricomprese anche i tributi "indiretti"¹²⁷.

¹²¹ Sul punto già PROTO PISANI, *In tema di significato costituzionale*, cit., p. 1216.

¹²² In *Giur. it.*, 1984, I, 1, p. 782; *Giur. imp.*, 1984, p. 298; *Rass. trib.*, 1984, II, p. 226, con nota di CONSOLO; *Legisl. e Giur. trib.*, 1983, p. 2049; *Il fisco*, 1984, p. 2045; *Foro it.*, 1984, I, p. 3021; *Id.*, 1985, I, p. 3004, con nota di CAIANIELLO.

¹²³ v. Corte Cost. 23 dicembre 1986, n. 288, in *Giur. cost.*, 1986, I, 12; *Id.*, 6 dicembre 1989, n. 529, in *Comm. trib. centr.*, 1989, II, p. 1535; *Id.*, 11 marzo 1991, n. 112, in *Giur. cost.*, 1991, p. 1162.

¹²⁴ v., soprattutto, Cass. 13 febbraio 1990, n. 1041, in *Giust. civ.*, *Mass.* 1990, 2; e Cass. Sez. Unite 25 gennaio 1989, n. 439, in *Rass. trib.*, 1989, II, p. 607, in *Giust. civ.*, 1989, I, p. 842. Rileva BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 166, come «L'orientamento favorevole ad attribuire la potestà di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato all'Intendente di Finanza si è, poi, andato consolidando nelle ultime decisioni della Corte di Cassazione che ha ritenuto il difetto assoluto di giurisdizione, in materia, da parte della Autorità giudiziaria ordinaria, delle Commissioni tributarie e del giudice amministrativo, in quanto la tutela delle posizioni soggettive del contribuente doveva ritenersi affidata *esclusivamente* all'Intendente di Finanza». COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 567 ss., rileva come «all'originario orientamento delle Commissioni tributarie, favorevoli a riconoscersi investite di un potere di sospensione della riscossione fiscale, si è contrapposto il differente orientamento delle due Supreme Corti (Costituzionale e di Cassazione) che, a partire dalla fondamentali sentenze del 5 marzo 1980, n. 1471 (della Cassazione) e del 1° aprile 1982, n. 63 (della Corte Costituzionale), hanno sempre negato, anche con successive pronunce, l'esistenza di un potere cautelare in materia tributaria tanto in capo alle Commissioni quanto in capo all'Autorità giudiziaria ordinaria, riconoscendo detto potere esclusivamente all'Intendente di finanza (contro le cui determinazioni sarebbe stato ammesso ricorso al giudice amministrativo per motivi di legittimità) e riconoscendo al contempo la costituzionalità del sistema».

¹²⁵ Si ha riguardo alla originaria formulazione dell'art. 39, prima che intervenisse la sua riscrittura ad opera dell'art. 15, d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46. La primigenia formula dell'art. 39 – rubricato «ricorso avverso l'iscrizione a ruolo» – disponeva, al comma 1, che «il ricorso contro il ruolo di cui all'art. 16 del decreto del presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, non sospende la riscossione; tuttavia l'intendente di finanza, sentito l'ufficio delle imposte, ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla decisione della commissione di primo grado, con provvedimento motivato notificato all'esattore e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato dall'intendente di finanza ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione».

¹²⁶ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 24, nota 11; A.M. PROTO, *Tutela cautelare e atto di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 6, pp. 559-560.

¹²⁷ Come rileva GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 24, nota 11. L'Autore spiega che essa «poggiava, da un lato, proprio sull'occasionale affermazione fatta dalla stessa Corte di Cassazione nella sentenza 20 ottobre 1983, n. 6151, cit., con la quale (sia pure in contrasto con una rigorosa lettura dei dati normativi) si estendeva anche ai tributi indiretti la facoltà di richiedere all'intendente di finanza la sospensione della riscossione prevista in realtà per i soli tributi diretti dall'art. 39 del d.p.r. n. 602 del 1973», e si ancorava, «Dall'altro..all'evolversi di quella giurisprudenza del Consiglio di Stato...che anche nell'impugnativa di atti negativi ammetteva per via di sospensiva l'adozione di misure cautelari

Tuttavia, la soluzione non risultava essere appagante, oltretutto per il fatto che «una potestà così importante non poteva essere lasciata ad organi non giurisdizionali»¹²⁸, altresì per via della «sua natura residuale, indiretta, e circoscritta, oltre che costosa e quindi essenzialmente elitaria, lungi dal poter pienamente soddisfare le sempre più pressanti domande di tutela cautelare giurisdizionale in materia»¹²⁹, ed «attesa l'incompatibilità dei tempi del processo amministrativo con le esigenze di tutela urgente che stanno a fondamento dell'istanza cautelare»¹³⁰.

Non era mancato chi in dottrina ed in giurisprudenza¹³¹ aveva rilevato come un tale sistema di protezione cautelare determinasse una «dissociazione tra giudizio tributario di merito e giudizio amministrativo cautelare»¹³², e aveva avanzato dubbi di legittimità costituzionale del vigente sistema del contenzioso tributario¹³³.

La Corte costituzionale, più volte sollecitata sul punto, ha sempre rigettato le questioni di legittimità «rilevando che, contro gli atti dell'esattore, il contribuente è tutelato, oltre che dal potere di sospensione amministrativa e dall'iscrizione soltanto parziale dei tributi non definitivamente accertati, anche tramite la possibilità di vedere reintegrato il proprio patrimonio in esito alla sentenza di merito per lui favorevole»¹³⁴.

eccedenti la pura e semplice paralisi degli effetti degli atti impugnati incidendo direttamente sull'azione amministrativa con l'ulteriore possibilità, in caso d'inottemperanza, di ricorrere allo stesso giudice che aveva emesso il provvedimento cautelare per i consequenziali provvedimenti del caso».

¹²⁸ BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 166.

¹²⁹ Letteralmente, GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., pp. 24-5. MARINO, *op. cit.*, p. 335, osserva che «Il potere di sospendere l'atto impositivo spettava all'Intendente di Finanza, organo non *super partes* in quanto appartenente all'Amministrazione Finanziaria, e il procedimento di sospensione dell'atto impositivo impugnato, era esperibile solo in relazione alle imposte sui redditi e solo se l'impugnazione veniva effettuata per vizi propri del ruolo o della cartella esattoriale».

¹³⁰ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 473.

¹³¹ Per i relativi puntuali riferimenti sia consentito rinviare allo studio, pressoché coevo ai medesimi, di TOSI, *op. cit.*, p. 789 ss.

¹³² COLLI VIGNARELLI, *Orientamenti*, cit., p. 713. Id., *Considerazioni*, cit., p. 568, riferisce che l'orientamento «ha suscitato le critiche più vivaci della dottrina quasi unanime».

¹³³ Ricorda MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 473, come «Numerose discussioni sono sorte in ordine alla ragionevolezza e, soprattutto, alla legittimità costituzionale di siffatto sistema». RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 780, scrive: «Ecco, dunque, affacciarsi i sospetti di illegittimità costituzionale dell'attuale sistema del contenzioso tributario; sospetti che, a nostro avviso ed in special modo con riguardo alle misure cautelari, hanno piena ragion d'essere soprattutto sotto il profilo della violazione dell'art. 113 cost., il quale deve essere inteso nel duplice senso che la tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione non solo deve essere adeguata e conforme al tipo di situazioni giuridiche soggettive che vengono in gioco, ma deve altresì abbracciare tutti gli strumenti che valgono a renderla effettiva, tra cui presentano rilevanza nient'affatto secondaria le misure predette».

¹³⁴ Così MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 473, il quale critica tuttavia la posizione espressa dalla Consulta osservando che «questa giurisprudenza si poneva in contrasto aperto con la fondamentale

I giudici amministrativi, in forza del riconoscimento del loro sindacato sulla legittimità del provvedimento cautelare reso dall'Intendente di finanza, presero «salvo alcuni “tentennamenti”» a concedere essi stessi la sospensione della riscossione richiesta dal contribuente in pendenza del giudizio tributario¹³⁵.

Le sollecitazioni provenienti da parte della dottrina e della giurisprudenza di merito¹³⁶ hanno infine trovato “approdo” nella legge di delega¹³⁷ al Governo della riforma del processo tributario (art. 30, l. 30 dicembre 1991, n. 413). La

pronuncia 25.6.1985, n. 190 della Corte Costituzionale» la quale aveva riconosciuto «alla giurisdizione cautelare il carattere di componente essenziale per l'effettività della tutela giurisdizionale, al pari di quella cognitiva e di quella esecutiva».

¹³⁵ COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 570. v. anche MARINO, *op. cit.*, p. 336, dove si legge: «I giudici amministrativi quindi si erano arrogati il potere di concedere loro stessi la sospensione, motivando che il diniego, sull'istanza di sospensione presentata all'Intendente di Finanza, rappresentava un atto amministrativo che quindi comportava la valutazione sia dell'interesse pubblico alla riscossione dei tributi sia di quello privato a che il contribuente non ricevesse un danno grave ed irreparabile nelle more del giudizio».

¹³⁶ C. GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1999, p. 1, osserva che «il formale riconoscimento legislativo della tutela cautelare nell'ambito del processo tributario è il frutto di una lunga “battaglia” condotta da molta parte della dottrina e della giurisprudenza di merito contro l'atteggiamento di assoluta chiusura manifestato dalla Corte di cassazione e dalla Corte costituzionale». Ricorda i «frequenti “appelli” della dottrina al legislatore per un riconoscimento espresso del potere in questione al giudice naturale in materia tributaria (le Commissioni)», COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 571. Id., *Orientamenti*, cit., p. 713, affermava che la «soluzione ideale» sarebbe stata quella di «una espressa previsione del potere cautelare in capo alle Commissioni accompagnata da una radicale riforma delle stesse, al fine di renderle veri e propri giudici “affidabili” al pari dei TAR».

¹³⁷ Definisce «fortunosa» la legge delega GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 26, dove si legge (nota 16) che «si parlava di tutto, persino di amnistia, ma non di condono, anche se, in realtà, fu proprio questo, fortemente voluto da una parte politica, a trascinare con sé la riforma del contenzioso, considerata da tutt'altra parte politica una sorta di contropartita pseudogiustificativa dell'introduzione di un nuovo condono altrimenti non giustificabile». L'Autore (p. 25) osserva come il legislatore si fosse, già prima della riforma del 1992, mostrato in alcune occasioni «propenso al riconoscimento dei poteri cautelari ai giudici tributari», e chiarisce (nota 14): «in effetti l'esplicita attribuzione alle Commissioni tributarie, ancor prima della recente riforma, di poteri cautelari già era stata fatta con l'art. 6 del d.l. 1° ottobre 1982, n. 697, conv. nella l. 29 novembre 1982, n. 887, il cui 5° comma prevedeva, infatti, che, nei casi di chiusura dell'esercizio o di sospensione di licenza o di autorizzazione all'esercizio di determinate attività, come pure nei casi di sospensione dell'iscrizione in albi professionali, entro sessanta giorni dalla notifica dei relativi provvedimenti, da parte dell'intendente di finanza o dei competenti ordini professionali, gli interessati potessero chiederne la sospensione mediante istanza da presentare alla commissione di primo grado nei giudizi già proposti e pendenti contro gli avvisi d'irrogazione di pene pecuniarie o di rettifica o di accertamento ex artt. 54 e 55 d.p.r. n. 633 del 1972, che di tali provvedimenti sanzionatori costituivano indefettibili presupposti». Tuttavia, conclude l'Autore, «benché la dottrina avesse ben evidenziato l'importanza di questo dato legislativo, per smentire l'argomento, tralattivamente ripetuto dalla Corte di Cassazione, della mancanza nel tessuto normativo vigente di un qualsiasi riconoscimento di poteri cautelari alle Commissioni tributarie...la stessa Corte di Cassazione, nelle sue pur numerose pronunce in materia, ha sempre semplicemente ignorato questo pur rilevante dato normativo, chiudendosi nella sua totale negatività decisionale». La legge delega, rileva COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 571, seguiva altre precedenti proposte di legge, ossia i Disegni di legge 19 dicembre 1987, n. 739 e n. 5109 del settembre 1990.

attribuzione della potestà cautelare alle Commissioni tributarie è dunque avvenuta nel più generale ambito della riforma del processo tributario¹³⁸.

Il disegno del nuovo procedimento cautelare tributario era contenuto nella lett. h) dell'art. 30, comma 1¹³⁹, della legge 413/1991. Essa delegava il Governo alla «previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con obbligo di fissazione della udienza entro novanta giorni»¹⁴⁰.

Con l'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 il Governo ha dato attuazione ai principi e criteri indicati alla lett. h) dell'art. 30, comma 1, legge 413/1991¹⁴¹. Esso «costituisce oggi la *Grundnorm* della tutela cautelare nel nostro ordinamento tributario»¹⁴².

¹³⁸ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 40, scrive che «il legislatore ha approfittato della riforma del contenzioso tributario per risolvere positivamente il delicato e dibattuto problema concernente l'ammissibilità o meno della tutela cautelare a favore del contribuente allorché insorgano le controversie devolute alla giurisdizione delle commissioni, nonché quello connesso della sede in cui questa possa essere esperita». Per GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 25, «la generalizzata attribuzione di questi poteri ai giudici tributari...non poteva che essere accompagnata da una più vasta riforma dell'intera disciplina del processo tributario».

¹³⁹ A parte la specifica direttiva contenuta nella lettera h), che qui si considera, l'art. 30, comma 1, della legge n. 413 del 1991 delegava al Governo la emanazione di «uno o più decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario», vincolandone l'operato alla osservanza di specifici «principi e criteri direttivi» elencati nelle lettere da a) a v). Sulla scorta delle indicazioni contenute nell'art. 30, comma 1, il Governo ha emanato due decreti legislativi: il d.lgs. n. 545/1992, recante «Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione»; ed il d.lgs. n. 546/1992, recante «Disposizioni sul processo tributario». Sul punto v. già RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., pp. 4-5.

¹⁴⁰ Rileva MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 473, come l'art. 47 viene «salutato» dalla Relazione di accompagnamento del disegno di legge delegato «come “uno dei punti più significativi della nuova normativa sul processo tributario, che risolve, in modo migliore, forse la più travagliata delle problematiche mai riscontrate in materia”».

¹⁴¹ In tal senso v. già GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 1; e BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 165, dove si legge: «In stretta aderenza a quanto disposto dall'art. 30, lett. h) della legge delega n. 413/1991 si è espressamente attribuita alle Commissioni tributarie la potestà di sospendere, in presenza di determinate condizioni e col rispetto di precise formalità, l'esecuzione dell'atto impugnato». Rileva TESAURO, *Giusto processo*, cit., p. 33, che «la direttiva fondamentale della delega era quella dell'“adeguamento” del processo tributario alle norme del processo civile, in quanto corpo organico e compiuto di disciplina processuale. Ma l'adeguamento non è stato realizzato in modo compiuto...I difetti del sistema, rispetto allo standard del “giusto processo”, sono ancora molti, e di non poco momento». *Contra*, RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 11, dove si legge che «il legislatore delegato si è indubbiamente adeguato alla prescrizione del citato art. 30 della L. n. 413/1991, il quale annoverava tra i criteri ed i principi direttivi l'adeguamento del processo tributario a quelle del processo civile».

¹⁴² GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 1. Non appaia ultroneo ricordare quanto dichiarato in apertura del presente studio (v. supra Capitolo Primo, parag. 1) laddove si è precisato che l'oggetto della ricerca sia volutamente circoscritto alla protezione cautelare del contribuente con riguardo al contenzioso fiscale. Di una tutela cautelare dispone invero anche il Fisco. Come ricorda A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p. 240, «l'ambito applicativo della tutela cautelare...si estende, come noto, in due direzioni: a favore del

2. Quadro normativo attuale. In particolare, l'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992

L'introduzione dell'art. 47 del d.lgs. 546/1992 ha segnato il superamento delle registrate contrapposizioni dottrinali e giurisprudenziali¹⁴³, poiché ha attribuito alle Commissioni tributarie la competenza cautelare in materia tributaria¹⁴⁴.

La norma è stata salutata con favore in dottrina¹⁴⁵, perché espressione di una importante

contribuente, che può chiedere la sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato ex art. 47, D.Lgs. n. 546, ed a favore dell'erario, che può essere autorizzato ad iscrivere ipoteca giudiziale od a procedere a sequestro conservativo sui beni del debitore, ai sensi dell'art. 22, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472». L'art. 22 del d.lgs. 472/1997 reca la disciplina dei provvedimenti di iscrizione di ipoteca e del sequestro conservativo nell'ambito delle «disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie». La norma, al primo comma, dispone che «In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda...». Nonostante il chiaro riferimento, operato dall'art. 22, alle sole sanzioni, rileva A. GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2739, «parte della dottrina e della giurisprudenza tentarono la strada della interpretazione estensiva, ritenendolo applicabile sia al credito per sanzioni, sia al credito per tributi». L'Autore poi ricorda come il legislatore sia successivamente intervenuto, con il d.l. 29 novembre 2008, n. 185, ad avallare detta estensione.

¹⁴³ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, p. 22, rileva come la «radicalizzazione del problema» della tutela cautelare nel processo tributario «è stata, al contempo, la causa prima della resistenza dei giudici di vertice e la causa dopo del suo superamento a livello legislativo».

¹⁴⁴ In tal modo, osserva TOSI, *op. cit.*, p. 790, il legislatore «rimedia ad una situazione anomala e riconduce – con termini espliciti – il processo tributario alla regola, in virtù della quale il giudice che conosce il merito della questione può incidentalmente, altresì emettere provvedimenti cautelari».

¹⁴⁵ Per RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 11, «il riconoscimento a favore del contribuente di una sia pur limitata tutela cautelare», avutosi con l'introduzione dell'art. 47 da parte del d.lgs. n. 546/1992, «tutela di cui in passato la giurisprudenza e la prevalente dottrina avevano negato l'esperibilità in assoluto, senza che la Corte costituzionale, investita del relativo problema, avesse ravvisato in una situazione del genere profili di illegittimità avuto in specie riguardo al diritto di difesa del contribuente garantito dagli artt. 24 e 113 Cost.», si pone tra le «più importanti novità che meritano di essere segnalate, sulle quali è dato esprimere un positivo apprezzamento». FERRAÛ, *Sospensione in via cautelare*, cit., p. 3600, scrive che «L'introduzione di tale istituto non fa altro che colmare un vuoto di tutela che in campo tributario era stato da molti avvertito da tempo, posto che il processo tributario era l'unico in assoluto ad essere privo di una tutela cautelare giurisdizionale, idonea a impedire l'attuazione della pretesa fiscale, quando ne potesse derivare al contribuente un danno grave e irreparabile». MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 473, osserva che «opportunamente» la legge delega «ha imposto al legislatore delegato» la previsione di un procedimento cautelare di sospensione dell'atto impugnato. Per PROTO, *op. cit.*, p. 559, essa ha posto «uno degli istituti veramente qualificante la riforma del processo tributario». Secondo l'Autore, l'introduzione dell'art. 47 «è stato indubbiamente un passo di rilievo tendente ad assicurare al contribuente una tutela giurisdizionale piena ed effettiva».

«evoluzione»¹⁴⁶ dal «contenzioso» tributario al «processo»¹⁴⁷.

Di pari passo si sono registrate critiche circa la “fattura” dell’intervento di legge: in particolare si è sottolineata l’inopportunità della scelta di collocare il procedimento cautelare in un capo a sé (il Capo II, Titolo II)¹⁴⁸ e la limitazione della tutela cautelare alla previsione della sola sospensione dell’atto impugnato¹⁴⁹. L’art. 47 è rubricato «sospensione dell’atto impugnato». Sul punto si è osservato¹⁵⁰ come l’espressione utilizzata dal legislatore nella rubrica della norma, e al suo comma 6, rappresenti in realtà una “contrazione” della più corretta formula «sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato»¹⁵¹. In altri termini, l’oggetto della sospensione cautelare prevista dall’art. 47 sarebbe l’esecuzione del provvedimento amministrativo impugnato, e non la sua efficacia¹⁵².

Al fine di compiere una prima osservazione sull’attuale impianto della protezione cautelare in relazione al processo tributario è opportuno altresì considerare altri dati normativi¹⁵³.

Viene in rilievo, innanzitutto, il disposto dell’art. 49 d.lgs. 546/1992, il quale stabilisce che «alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l’articolo 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto».

Sulla previsione dell’art. 49 d.lgs. 546/1992 si proverà a tornare più innanzi, quando sarà considerato il profilo della tutela cautelare successiva alla pronuncia tributaria di primo grado. Qui si può anticipare come esso, per la prevalente

¹⁴⁶ «Più voluta che compiuta», osserva G. D’ABRUZZO, *Il procedimento cautelare nella riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 197.

¹⁴⁷ L’espressione è utilizzata da C. CONSOLO, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992. Essa è considerata «felice» da GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 21, nota 1. Di evoluzione dal contenzioso al processo parla anche D’ABRUZZO, *op. cit.*, p. 197. L’Autore rileva come sia condivisa in dottrina l’opinione per cui «sotto la perspicua rubrica di “procedimento cautelare” si trovi suggellata una delle più significative evoluzioni della cd. revisione del contenzioso tributario».

¹⁴⁸ D’ABRUZZO, *op. cit.*, p. 198, rileva come il Capo II sia collocato «in coda alle norme contenenti la disciplina del processo vero e proprio e come capo separato da quello intitolato al “procedimento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale” ed immediatamente prima del capo dedicato alle impugnazioni. Che se è un modo (discutibile e fuorviante) di sottolineare il carattere incidentale ed eventuale del procedimento relativo, contraddice, inevitabilmente, la prospettiva sequenziale dell’iter procedimentale descritta dal legislatore delegato».

¹⁴⁹ D’ABRUZZO, *op. cit.*, p. 198.

¹⁵⁰ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 49.

¹⁵¹ Rinvenibile nei commi 1 e 3 del testo dell’art. 47.

¹⁵² GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., pp. 50 e 58.

¹⁵³ Rileva MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 474, come dalla circostanza che il d.lgs. n. 546/1992 rechi la sola disciplina della “sospensione dell’atto impugnato” si potrebbe ricavare «l’impressione che nel giudizio tributario la tutela cautelare coincida e si esaurisca con tale figura», ma che «Tuttavia, è sufficiente leggere l’art. 19, il quale attribuisce alle commissioni la competenza in ordine anche alle controversie di rimborso e a quelle relative alla spettanza o meno di agevolazioni fiscali...per rendersi conto che il tema è da considerare tutt’altro che esaurito con la predisposizione di questo strumento».

interpretazione, sembri escludere la possibilità di conseguire una tutela cautelare nelle fasi d'impugnazione della sentenza tributaria.

Vale poi considerare le disposizioni contenute agli artt. 1, comma 2, e 68 del d.lgs. 546/1992, nonché all'art. 15 d.p.r. 602/1973 e all'art. 19 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

L'art. 1, comma 2, d.lgs. 546/1992 dispone che «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile».

Tale norma – si è osservato – segna «il modulo di raccordo tra la normativa del processo tributario e quella del processo civile»¹⁵⁴.

Prima della introduzione del decreto legislativo n. 546/1992, già l'art. 39 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 stabiliva un rinvio alle norme del codice di procedura civile, che le Commissioni tributarie erano chiamate ad applicare. Il rinvio era tuttavia limitato alle norme del libro I del codice di rito civile, ed espressamente stabiliva l'inapplicabilità di alcune disposizioni, ivi contenute, al contenzioso tributario¹⁵⁵.

Nonostante il richiamo del solo libro I del c.p.c., dottrina e giurisprudenza hanno operato una lettura “ampliativa” dell'art. 39. «Sul punto, parte della dottrina, evidenziò che la norma, oltre a sancire il rinvio recettizio alle disposizioni del primo libro del c.p.c., individuava nella normativa processualcivilistica il principale dato di riferimento per giungere all'integrazione delle lacune legislative della disciplina del processo tributario, sulla base quindi dell'*analogia legis*. Piuttosto che all'*analogia legis*, altra dottrina ritenne invece che tali lacune si sarebbero piuttosto dovute colmare per il tramite dell'*analogia iuris*, impiegando sì le norme processualcivilistiche ma come espressive delle regole del “diritto processuale comune”...La giurisprudenza ha invece sempre affermato l'applicabilità nell'ambito del processo tributario di una pluralità di istituti disciplinati dal c.p.c., considerando, in sostanza, quest'ultimo quale primaria e naturale fonte di riferimento cui aver riguardo onde eliminare i vuoti esistenti nel sistema del contenzioso retto dal d.p.r. n. 636/1972»¹⁵⁶.

¹⁵⁴ C. GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 1704. L'Autore opera in questo scritto un ampio studio sulla portata del rinvio contenuto nell'art. 1, comma 2. Sia perciò consentito rinviare ad esso per una più approfondita disamina delle implicazioni della previsione contenuta nella norma *de qua*.

¹⁵⁵ L'art. 39, d.P.R. n. 636/1972, rubricato «Norma di rinvio», disponeva: «Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97 e dell'art. 128. Per le attività degli impiegati di cui al primo comma dell'art. 13, valgono le disposizioni degli articoli 57 e 58 del codice di procedura civile concernenti le attività dei cancellieri».

¹⁵⁶ BATTELLA, *op. cit.*, p. 19, che così riprende le considerazioni operate da M. MICCINESI, *Art. 1*, in T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*,

Con la nuova previsione contenuta nell'art. 1, comma 2 del Codice del processo tributario si è ampliato il rinvio contenuto nell'art. 39 d.P.R. 636/1972, oggi non più limitato alle norme del libro I¹⁵⁷, ma comprendente tutte le disposizioni del «codice di procedura civile»¹⁵⁸ e, si ritiene, anche le disposizioni di attuazione¹⁵⁹. Ciò in ossequio all'art. 30, comma 1, della legge di delega di riforma del processo tributario n. 413 del 1991, che tra i principi e criteri direttivi stabiliva, alla lett. g), l' «adeguamento delle norme del processo tributario al processo civile»¹⁶⁰.

Milano, 2004, 2^a ed., pp. 7-8, il quale più dettagliatamente scrive: «Al riguardo, parte della dottrina...in termini del tutto coerenti con la ricostruzione della struttura e dell'oggetto del nostro contenzioso in termini di giudizio cd. di "impugnazione-merito", ha segnalato che la norma suddetta, oltre a sancire il rinvio recettizio alle disposizioni del primo libro del codice di rito civile, individuava nella normativa processualcivilistica il principale dato di riferimento per addivenire all'integrazione (attraverso lo strumento ermeneutico dell'*analogia legis*) delle lacune esistenti nella disciplina del processo tributario recata dal D.P.R. n. 636/1972. Muovendo da un diverso approccio in ordine alla natura del contenzioso in parola, si è, per converso, ritenuto...che tali lacune si sarebbero piuttosto dovute colmare per il tramite dell'*analogia iuris* (la quale fa leva sui principi generali), impiegando sì le norme processualcivilistiche, ma come espressive delle regole del "diritto processuale comune". L'integrazione analogica cd. *intertestuale* si dovrebbe, invece, compiere avvalendosi delle leggi sul processo amministrativo, sebbene la regolamentazione frammentaria di quest'ultimo contenzioso non offra concrete possibilità di portare a compimento l'operazione suddetta. Per altri ancora...l'integrazione di cui si discorre si sarebbe resa possibile con riferimento ad ogni altro dato normativo processuale, senza riconoscere quindi alcuna peculiare "preminenza" alle disposizioni regolanti il processo civile (diverse, naturalmente, da quelle del primo libro del codice di procedura civile espressamente rese applicabili dall'art. 39 cit.). Dal canto suo, la giurisprudenza...ha sempre pragmaticamente ammesso l'applicabilità nel processo tributario di una pluralità di istituti disciplinati dal codice di rito civile, considerando, in sostanza, quest'ultimo quale primaria e naturale fonte di riferimento cui aver riguardo onde eliminare i vuoti esistenti nel sistema del contenzioso retto dal D.P.R. n. 636/1972».

¹⁵⁷ È stato altresì eliminato il rinvio a «le leggi che disciplinano le singole imposte». BATTELLA, *op. cit.* p. 19, osserva al riguardo che «L'eliminazione poi del riferimento alla disciplina delle singole imposte è chiaro segnale della *ratio legis* di tener distinto il profilo processuale da quello sostanziale riconoscendo ampia autonomia a quest'ultimo».

¹⁵⁸ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 11, evidenzia come, in linea tendenziale, l'art. 1 abbia «generalizzato il rinvio alle disposizioni del codice di procedura civile, per il passato operato dal D.P.R. n. 636 del 1972 soltanto con riferimento alle norme del libro di tale codice».

¹⁵⁹ Osserva S. SCHIRÒ, *Diritto processuale tributario e diritto processuale civile, Profili sistematici*, in E. DELLA VALLE-V. FICARI-G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 1, come in tal modo «si è coinvolto l'intero sistema della giustizia civile nella determinazione delle forme in cui deve essere amministrata la giustizia tributaria, rimettendo nello stesso tempo all'interprete di valutare la compatibilità delle singole norme del codice di rito con il sistema del nuovo processo tributario». Di «totale coinvolgimento dell'intero sistema della giustizia civile nella giustizia tributaria» parla BATTELLA, *op. cit.*, p. 19.

¹⁶⁰ In questo senso già MICCINESI, *Art. 1*, cit., p. 7. v. anche SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 1. L'art. 30, comma 1, lett. g), così proseguiva: «in particolare dovrà essere altresì stabilito quanto segue: 1) previsione di una disciplina uniforme per la proposizione del ricorso nei vari gradi di giurisdizione e della trattazione della controversia in camera di consiglio in mancanza di tempestiva richiesta espressa dell'udienza di discussione; 2) previsione e disciplina dell'intervento e della chiamata in giudizio di soggetti che hanno interesse allo stesso in quanto, insieme al ricorrente, destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso; 3) disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo, nonché della decadenza delle impugnazioni, al fine di abbreviare la pendenza del processo in relazione all'inerzia delle parti; 4) disciplina delle

Sul significato del rinvio alle norme del codice di rito operato dall'art. 1, comma 2¹⁶¹, si è rilevato¹⁶² come, secondo parte della dottrina, esso soltanto in apparenza avrebbe portata innovativa rispetto al previgente art. 39 poiché, nonostante questo limitasse il rimando al libro I del codice di rito civile, la giurisprudenza «non aveva mai dubitato dell'applicabilità (ove del caso) anche di disposizioni contenute in altri libri dello stesso codice»¹⁶³. Altri autori ritengono invece che con la introduzione del nuovo art. 1, comma 2, il legislatore avrebbe operato una «scelta di campo», nel senso di individuare nel processo civile «l'indiscusso modello di riferimento cui si ispira il nuovo contenzioso tributario»¹⁶⁴. Altri, infine, ritiene che il rinvio al codice di rito civile «voglia esprimere l'indicazione che “il processo tributario non può ispirarsi a mere ragioni di recupero del gettito tributario” ma deve richiamarsi ai principi fondamentali della cultura giuridica processuale che hanno tradizionalmente trovato espressione nel codice di procedura civile»¹⁶⁵.

Due sono i presupposti – che devono sussistere simultaneamente – per l'operatività di tale rinvio alle norme del codice di rito civile¹⁶⁶, come si evince

comunicazioni e delle notificazioni con la previsione dell'impiego più largo possibile del servizio postale; 5) previsione, quale condizione di ammissibilità dell'appello dell'ufficio, dell'autorizzazione da parte del funzionario dirigente il servizio del contenzioso della direzione regionale delle entrate e delle direzioni compartimentali del territorio e delle dogane; saranno, inoltre, stabiliti criteri e modalità per l'estinzione del giudizio a seguito di rinuncia delle parti».

¹⁶¹ Definito da BATTELLA, *op. cit.*, p. 20, «norma secondaria e generalizzata rispetto alla normativa dettata dal d.lgs.».

¹⁶² SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 3.

¹⁶³ «e in particolare, ad esempio, degli artt. 287 e 288, dell'art. 308, dell'art. 329 e dell'art. 345», scrive SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 2. F. SORRENTINO, *Art. 1*, in (a cura di) C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 2^a ed., p. 7, rileva: «Il rinvio al c.p.c. è più ampio rispetto al disposto di cui al previgente art. 39 d.p.r. 26-10-1972, n. 636, che richiamava solo alcuni articoli del libro primo del c.p.c. Tuttavia secondo la dottrina...l'articolo 1, 2° co., d.lgs. n. 546/1992 conterrebbe una disposizione che “ha solo apparentemente natura innovativa” rispetto alla normativa previgente, giacché la giurisprudenza, nonostante il limitato richiamo di cui all'art. 39 d.p.r. n. 636/1972, aveva già affermato l'applicabilità di disposizioni del codice di procedura civile contenute in libri diversi dal primo».

¹⁶⁴ SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 2, il quale registra il pensiero di MICCINESI, *Art. 1*, cit., p. 6 ss., spec. p. 8. Nello stesso senso, v. BATTELLA, *op. cit.*, p. 19, dove si legge che «Non è dato nutrire più alcun dubbio sul fatto che il processo civile rappresenta l'indiscusso modello di riferimento cui si ispira il nuovo contenzioso tributario».

¹⁶⁵ «pur tenendo conto delle peculiarità dell'oggetto del processo tributario, che, in massima parte, muove dall'impugnazione di un atto». Così SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 2, riporta il pensiero di LA ROSA. Rileva MICCINESI, *Art. 1*, cit., p. 9, come alcuno in dottrina «dubita addirittura del fatto che il processo tributario sia costruito sul modello del giudizio civile, dal quale avrebbe mutuato solo singoli istituti, espressivi peraltro di principi del cd. “diritto processuale comune”, senza tuttavia imitarne la struttura essenziale».

¹⁶⁶ Per SORRENTINO, *Art. 1*, cit., p. 7, «l'articolo 1, 2° co., d.lgs. n. 546/1992...individua nel codice di procedura civile, cui rinvia, un ben preciso – sia pure ampio – ambito di riferimento per il ricorso all'interpretazione analogica».

dal dettato dell'art. 1, comma 2¹⁶⁷: a) «la mancata disciplina della fattispecie concreta da parte delle norme che regolano il processo tributario»¹⁶⁸, «neppure attraverso una interpretazione estensiva del medesimo»¹⁶⁹; b) «la sussistenza della compatibilità tra le norme del codice di procedura da applicare e quelle del processo tributario»¹⁷⁰.

In particolare, sotto il profilo della compatibilità, in dottrina¹⁷¹ si richiama quanto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con sentenza del 16 gennaio 1986¹⁷², n. 210¹⁷³, per la quale «come in ogni altra ipotesi in cui il ricorso alla tecnica del rinvio (c.d. recettizio o materiale) attiene ad un complesso determinato di disposizioni, richiamate in quanto risultino coerenti con il sistema che debbono integrare, l'indagine ricognitiva va scandita in due momenti, occorrendo accertare se anche nel processo tributario si configuri, senza essere disciplinata direttamente o indirettamente dalla legge relativa, una situazione processuale avente le stesse caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate; e, in secondo luogo, se la disciplina risultante dalle stesse sia compatibile, o meno, con norme del processo tributario o delle singole imposte, ovvero con i principi propri dell'ordinamento tributario, intesa l'incompatibilità

¹⁶⁷ P. ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni del codice di procedura civile e norme tributarie: riflessioni a margine di alcuni recenti interventi della giurisprudenza*, in *Rass. trib.*, 2009, 5, p. 1338 scrive: «la dottrina, la giurisprudenza e le precisazioni della prassi evidenziano...che è ammissibile il ricorso alle norme del codice di procedura civile se si riscontrano, contemporaneamente, due precise condizioni. La prima è la carenza di una disciplina specifica all'interno delle norme sul contenzioso tributario, in quanto il rapporto tra i due diversi insiemi di norme è riconducibile al noto brocardo *lex specialis derogat generali*. La seconda è che le norme del codice di rito risultino compatibili con quelle che disciplinano il processo tributario».

¹⁶⁸ SORRENTINO, *Art. 1*, cit., p. 3; SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 3.

¹⁶⁹ Così SORRENTINO, *Art. 1*, cit., p. 7, richiamando quanto asserito nella Circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 del Ministero delle finanze. Sul punto v. anche SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 3, il quale scrive: «la Circolare esplicativa del Ministero delle finanze n. 98/E del 23.4.1996 ha affermato la prevalenza della disciplina speciale del processo tributario, da applicarsi anche facendo ricorso alla interpretazione estensiva delle relative norme. Nello stesso senso in dottrina si è sostenuta la necessità di verificare, di volta in volta, se dall'insieme della normativa del processo tributario non sia già desumibile la specifica disciplina della questione da risolvere, con conseguente esclusione, in tal caso, di ogni richiamo, diretto o per analogia, alle norme del codice di procedura civile».

¹⁷⁰ SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 3. SORRENTINO, *Art. 1*, cit., p. 7, rileva: «Come nell'art. 39 d.p.r. n. 636/1972, il criterio della "compatibilità" è contenuto anche nell'articolo 1, 2° co., d.lgs. n. 546/1992 anche se tale criterio, per l'applicabilità delle norme del c.p.c., opera solo con riferimento al processo regolato dal d.lgs. n. 546/1992 e non più con riferimento anche alle "leggi che disciplinano le singole imposte"».

¹⁷¹ Si vedano, tra gli altri, SCHIRÒ, *op. cit.*, p. 3; SORRENTINO, *Art. 1*, cit., pp. 7-8, il quale osserva come il principio affermato da Sezioni Unite del 1986 sia stato richiamato anche dalla Circolare esplicativa del Ministero delle finanze n. 98/E citata.

¹⁷² Nel vigore della "vecchia" disciplina del processo tributario, e prima della introduzione del d.lgs. 546/1992.

¹⁷³ In *Foro it.*, 1986, I, p. 1342, con nota di ALBENZIO; *Giur. imposte*, 1986, p. 615; *Giust. civ.*, 1986, I, p. 1002; *ivi*, p. 1361, con nota di ROSSI; *Riv. dir. fin.*, 1986, II, p. 47, con nota di POLANO; *Riv. giur. edil.*, 1986, I, p. 634; *Rass. trib.*, 1986, II, p. 236; *ivi*, p. 390, con nota di RUSSO; *Amm. it.*, 1986, p. 2014; *Giur. it.*, 1986, I, 1, p. 1000, con nota di CIPRIANI; *Boll. trib.*, 1986, p. 332.

non solo come contrasto assoluto, ma anche limitato e tuttavia tale da comportare una disarmonia che non può ritenersi autorizzata».

Sul disposto degli articoli 15 d.p.r. 602/1973 e 68 d.lgs. 546/1992 si indugerà più innanzi, quando si proverà a considerare lo specifico tema della riscossione coattiva dei tributi¹⁷⁴ e la tematica della tutela cautelare nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo¹⁷⁵.

Può essere in questa sede sufficiente notare come queste norme rechino la disciplina della riscossione c.d. «frazionata» dei tributi, rispettivamente, nella sua fase cd. «amministrativa», ossia immediatamente successiva alla notifica dell'atto di accertamento al contribuente, e nella fase «giudiziale», precisamente a partire dalla pronuncia della Commissione provinciale di primo grado.

Infine, vale considerare l'art. 19 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. La norma reca la disciplina della esecuzione delle «sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi»¹⁷⁶. Con specifico riguardo all'ipotesi in cui sia proposto «ricorso in commissione tributaria», il comma 1 dell'art. 19 stabilisce che trovino applicazione in ogni caso¹⁷⁷ «le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario». Al comma 2 dell'art. 19 è poi disposto che «la commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'art. 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546». È in tal modo prevista per le sanzioni la possibilità di richiedere la sospensiva cautelare dinanzi al giudice d'appello, la qual cosa – si è accennato – pare essere esclusa per i tributi dall'art. 49 d.lgs. 546/1992. L'introduzione dell'art. 19 – si è rilevato¹⁷⁸ – «ha riaperto il dibattito sull'applicazione dei cosiddetti rimedi inibitori endoprocessuali di sospensione dell'esecuzione delle sentenze di primo e di secondo grado, previsti, rispettivamente, dagli artt. 283 e 373 c.p.c., e riferibili, anche in virtù degli artt. 61 e 62 del D.Lgs. n. 546/1992, al giudizio d'appello, al ricorso per cassazione ed alla revocazione».

L'art. 19 sembra infatti porre un trattamento differenziato per la riscossione delle sanzioni rispetto ai tributi¹⁷⁹ poiché, quanto alle prime, esso consente di richiedere

¹⁷⁴ v. *infra* Capitolo Secondo, paragrafo 5.

¹⁷⁵ v. *infra* Capitolo Terzo, spec. paragrafo 3.2.

¹⁷⁶ «a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662». Si è qui riportata la «Epigrafe» del Decreto, che reca la «riforma» di dette sanzioni.

¹⁷⁷ «anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata», recita la norma.

¹⁷⁸ R. RINALDI, *La sospensione degli effetti delle sentenze da parte del giudice tributario tra scelte normative ed istanze di principio (con particolare riguardo al diritto comunitario)*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 102.

¹⁷⁹ Comprensivi naturalmente dei relativi interessi, come ricorda E. DELLA VALLE, *La sospensione dell'esecuzione della sentenza del giudice tributario*, in *Rass. trib.*, 2002, 4, p. 1223. Per RINALDI, *op. cit.*, p. 107, «l'art. 19 sembra accentuare la differenza tra sanzione ed imposta, specie nei casi in cui la pretesa della stessa si accompagna alla pretesa del tributo». La differenza, spiega

la sospensiva cautelare alla Commissione tributaria regionale, laddove tale possibilità sembra invece esclusa per i secondi.

In dottrina si è tuttavia posto in luce come la disomogeneità sia in tal caso soltanto apparente, o comunque giustificata. La ragione di essa sarebbe¹⁸⁰ nella differente «scelta del legislatore circa il momento in cui procedere alla riscossione rispettivamente della sanzione e del tributo. In particolare l'intervento cautelare della Commissione tributaria regionale, quanto alle sanzioni, è un intervento, per così dire, di primo grado; è, in altre parole, la prima ed unica occasione nella quale il potere di tutela cautelare può venire esercitato *giacché le sanzioni vengono riscosse solo a seguito della pronuncia di primo grado*. Sicché, in definitiva, sia per le sanzioni che per i tributi la tutela cautelare è dal sistema assicurata solo in primo grado»¹⁸¹.

La disciplina dettata dal legislatore processualtributario relativamente alla riscossione delle sanzioni parrebbe in tal modo confermare la bontà dell'interpretazione "restrittiva" dell'art. 47, per la quale la possibilità di ottenere la sospensiva della riscossione dei tributi sarebbe limitata per legge al primo grado di giudizio¹⁸².

l'Autore, «è costituita dalla funzione che è maggiormente caratterizzata da afflittività» e, (nota 17), che «forse una spiegazione di tale diverso atteggiamento normativo potrebbe essere rinvenuta nelle maggiori esigenze di tutela che il legislatore ha voluto riconoscere al fisco per la riscossione di somme (i tributi) che sono comunque dovute *ab origine* dal contribuente, rispetto invece ad altre (le sanzioni) che sono soltanto "aggiuntive" e che vengono richieste soltanto per "punire" il comportamento trasgressivo del contribuente». RINALDI rileva comunque (p. 107) come sia «senza dubbio singolare che nell'ambito del sistema processuale vi siano due regimi differenti, e che il giudice di appello possa concedere la sospensione della riscossione delle sanzioni, senza poter esercitare l'analogo potere per ciò che concerne il tributo controverso». Critico nei confronti della differente disciplina si mostra F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, p. 24, a giudizio del quale «non si intravedono valide ragioni giustificative della diversità di trattamento fra le statuizioni riguardanti il tributo e quelle concernenti le sanzioni, e cioè tra statuizioni che possono rinvenirsi nella stessa sentenza e sono accomunate dalle stesse modalità di riscossione».

¹⁸⁰ Spiega efficacemente DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 1223.

¹⁸¹ RINALDI, *op. cit.*, p. 106, scrive che la circostanza per cui l'art. 19 attribuisce al giudice di appello «quel potere cautelare che non gli è attribuito in ordine alla pretesa impositiva» sarebbe giustificato dalla «considerazione che durante il giudizio di primo grado, i provvedimenti sanzionatori non legittimano la riscossione, che può essere effettuata solo dopo la sentenza della Commissione provinciale».

¹⁸² GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado*, cit., p. 1898, afferma che l'art. 19, comma 2, del d.lgs. 546/92 non si pone in contraddizione con la regola posta con riguardo alle imposte, che preclude la tutela cautelare dopo il primo grado di giudizio, ma anzi «questa disciplina, lungi dall'infirmare, conferma ulteriormente, la regola generale espressa dall'art. 47 cit., tanto più ove si consideri che, riguardo alle sanzioni pecuniarie, la loro riscossione può essere attivata solo dopo la sentenza di primo grado e soltanto da tale momento se ne rende quindi astrattamente possibile la sospensibilità da parte di un giudice, che è di secondo grado, ma che, a ben vedere, funge da giudice di primo grado, quanto alla sospensiva dell'esecuzione dei provvedimenti irrogativi di dette sanzioni». Per RINALDI, *op. cit.*, p. 108, tale disciplina «sembra confermare l'inapplicabilità, nell'ambito del processo tributario, delle disposizioni processual-civilistiche che consentono la sospensione delle sentenze di primo e di secondo grado ed, in particolare, dell'art. 283 c.p.c.».

In dottrina alcuno ha posto in luce la “asistematicità” delle disposizioni relative alla tutela cautelare nel processo tributario, con riferimento al *discrimen* fra tributi e sanzioni¹⁸³; altri ne ha rilevato la irragionevolezza¹⁸⁴.

3. Considerazioni circa la possibile “inadeguatezza” dello strumentario cautelare riconosciuto al contribuente nel contenzioso tributario anche alla luce del dibattito sulla natura e l’oggetto del processo tributario

Si proverà qui di seguito a considerare se l’impianto disegnato dal legislatore tributario con l’introduzione dell’art. 47 d.lgs. n. 546/1992 appaia pienamente appagante sotto il profilo della tutela cautelare riconosciuta al contribuente nel contenzioso fiscale.

La dottrina che si è già misurata con questo esercizio ha generalmente espresso un giudizio negativo. Si è in proposito evidenziato come «l’inadeguatezza e l’incompletezza delle misure cautelari espressamente disposte per il rapporto obbligatorio d’imposta sono state rilevate da più parti, non solo in merito alla mancata previsione di tutela cautelare nel secondo grado di giudizio (salvo in materia di esecuzione delle sanzioni amministrative), ma anche rispetto all’introduzione di rimedi esperibili solo ed esclusivamente a giudizio incardinato – e mai *ante causam* – in favore di entrambe le parti processuali»¹⁸⁵.

La valutazione dei profili di possibile inadeguatezza della disciplina cautelare tributaria pare possa avere ad oggetto: a) la mancata previsione di forme di tutela cautelare a contenuto atipico e *ante causam*; b) la non reclamabilità dell’ordinanza cautelare emessa ai sensi dell’art. 47 d.lgs. n. 546/1992; c) la tutela cautelare in relazione alla riscossione coattiva dei tributi; d) la protezione cautelare in rapporto al procedimento di iscrizione del fermo amministrativo e dell’ipoteca sui beni del debitore posto in essere dall’agente per la riscossione.

¹⁸³ P. ACCORDINO, *La Corte costituzionale apre uno spiraglio per un révirement sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1, p. 47. Tale asistematicità interna si evidenzerebbe nel fatto che l’art. 19, comma 2, d.lgs. 472 del 1997 consentirebbe per le sole sanzioni, a differenza di quanto accade per i tributi, la sospensiva cautelare dinanzi alla Commissione tributaria regionale. L’Autore evidenzia in proposito il «rischio di incostituzionalità delle norme che prevedono un diverso trattamento».

¹⁸⁴ RINALDI, *op. cit.*, p. 108, nel raffrontare la disciplina dettata per i tributi con quella prevista per le sanzioni osserva che desta «perplexità sotto il profilo della ragionevolezza, specie in relazione all’art. 24 Cost., un sistema che esclude una piena tutela cautelare in secondo grado in relazione alla riscossione del tributo e degli interessi».

¹⁸⁵ Così ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni*, cit., p. 1339, la quale chiarisce di avere riguardo al solo strumentario cautelare accordato al contribuente e non anche alle «misure cautelari – ipoteca e sequestro conservativo – poste a favore dell’Amministrazione Finanziaria dall’art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997». Afferma l’inadeguatezza della normativa in tema di tutela cautelare nel processo tributario anche C. GLENDI, *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d’appello*, in *Corr. trib.*, 2005, 36, p. 2870 ss.

L'operazione che qui si annuncia condurrà talvolta ad un raffronto con lo strumentario cautelare riconosciuto dal legislatore nei campi dell'ordinamento del diritto processuale più affini a quello tributario: quello amministrativo e quello civile.

Vale rilevare, in via preliminare, che il modello processuale tributario si distingue da quello civile ed amministrativo. Esso possiede peculiarità¹⁸⁶ tali da non renderne possibile una semplice equiparazione con gli altri due modelli processuali.

La diversità del modello tributario rende opportuno considerare le opinioni dottrinali e l'orientamento della giurisprudenza sul tema relativo alla sua natura e al suo oggetto¹⁸⁷, poiché «ogni tipo di processo, a seconda del suo oggetto, presenta, proprie esigenze di tutela cautelare»¹⁸⁸.

Va in proposito subito precisato che, nella dottrina che vi si è cimentata¹⁸⁹, non è dato riscontrare una *communis opinio* sul tema dell'*oggetto del processo tributario*¹⁹⁰. Si è anzi rilevato come «l'oggetto della domanda rappresenta uno degli argomenti più controversi venuti in considerazione nell'ambito della discussione sulla natura del processo tributario»¹⁹¹.

Le teorie elaborate in merito sono infatti condizionate dall'interpretazione che si intende attribuire ai dati normativi di riferimento e, ancor prima, dalla «problematica inerente alla qualificazione dell'obbligazione d'imposta, profilo

¹⁸⁶ Di «peculiarità» del processo tributario discorrono C. CONSOLO-P. D'ASCOLA, voce *Giudicato tributario*, in *Enc. dir.*, agg. V, p. 467. Di «particolarità» parla Corte Cost. 23 luglio 1987, n. 283, in *Rass trib.*, 1988, II, p. 93. Nelle difese presentate dall'Avvocatura di Stato nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, d.lgs. 546/1992, che ha condotto alla pronuncia della Corte Cost. 17 giugno 2010, n. 217, si legge di una «spiccata specificità del processo tributario, nel quale occorre ricercare il temperamento tra la preminente esigenza pubblica di assicurare il flusso delle entrate tributarie e le pretese del contribuente».

¹⁸⁷ Tale operazione è compiuta da CONSOLO-D'ASCOLA, voce *Giudicato*, cit., p. 467, in ragione del loro lavoro sul giudicato tributario. Rileva già C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 21, come «l'attuale disciplina del processo tributario presenta singolarità di rilievo, tanto rispetto alla disciplina del processo civile quanto a quella del processo amministrativo, e ciò rende necessaria l'autonoma individuazione dell'oggetto del processo di cui trattasi».

¹⁸⁸ Così C. CONSOLO, *Spiegazioni di diritto processuale civile, Tomo I - Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive*, Padova, 2008, p. 289.

¹⁸⁹ Osserva V. CAIANIELLO, *Il processo tributario nel quadro della teoria generale del processo*, in *Giur. imp.*, 2000, 2, p. 1115, come «del problema si sono occupati tutti gli studiosi del processo tributario».

¹⁹⁰ A. GIOVANNINI, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 35, rileva che «la lettura dei numerosi scritti mette in evidenza come l'elaborazione dottrinale non abbia condotto a risultati generalmente accettati». Di «reciproca incomunicabilità» tra i filoni dottrina determinatisi sul tema dell'oggetto del processo tributario parlano CONSOLO-D'ASCOLA, voce *Giudicato*, cit., p. 469.

¹⁹¹ GIOVANNINI, *Riflessioni in margine*, cit., p. 35.

che costituisce, in realtà, l'antecedente concettuale cui si assidono tutti gli studi tesi a definire le connotazioni proprie del processo speciale»¹⁹².

Dunque, poiché «il contenuto dell'obbligazione d'imposta segna l'estensione e i limiti della lite tributaria»¹⁹³, lo «studio dei termini della lite tributaria si richiama alla parallela indagine relativa alle note essenziali dell'obbligazione d'imposta»¹⁹⁴.

In conseguenza dell'adesione all'una o all'altra corrente d'opinione, in punto di fonte dell'obbligazione di imposta, deriva una differente concezione circa l'oggetto del processo tributario.

Pare opportuno, all'uopo, compiere un rapido accenno alle teorie elaborate con riguardo alla fonte dell'obbligazione d'imposta, in ragione delle conseguenze che ne derivano in punto di teorica sull'oggetto del processo tributario.

Più precisamente, si vogliono considerare qui esclusivamente le teorie espresse circa la fonte dell'obbligazione di imposta rispetto ai c.d. «tributi con accertamento»¹⁹⁵. Nessuna discussione si registra, infatti, rispetto alla fonte dei tributi senza accertamento¹⁹⁶, la quale è rinvenuta concordemente nella sola legge¹⁹⁷.

¹⁹² GIOVANNINI, *Riflessioni in margine*, cit., p. 35. RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 770, scrive: «le dispute intorno alla natura e all'oggetto del processo tributario traggono origine dalle divergenze in punto di ricostruzione del fenomeno impositivo a livello sostanziale; e basta questa constatazione per rendersi conto della complessità del tema». Osserva TURCHI, *op. cit.*, p. 184, come «l'indagine in merito alla natura ed agli effetti degli atti per mezzo dei quali la finanza procede all'accertamento ed alla riscossione dell'imposta...rappresenta in realtà un passaggio obbligato per chi intenda occuparsi dell'oggetto del processo tributario, e costituisce – se così può dirsi – lo snodo essenziale, il fulcro intorno al quale hanno ruotato – e tuttora si incentrano – le varie ricostruzioni proposte nel corso del tempo, ed in differenti contesti normativi, dalla dottrina».

¹⁹³ ALLORIO, *op. cit.*, p. 182.

¹⁹⁴ ALLORIO, *op. cit.*, p. 182.

¹⁹⁵ La categoria dei tributi con accertamento – spiega P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 2002, p. 115 – «si caratterizza per ciò che l'adempimento della prestazione obbligatoria (o, secondo alcuni, addirittura la nascita di quest'ultima), a seguito del verificarsi in concreto dell'astratta fattispecie prevista dalla norma impositiva, si riconnette alla necessaria esplicazione di una fase, per l'appunto definita di accertamento (o di imposizione dalla dottrina, appena ricordata, che vi collega la genesi dell'obbligazione), nella quale *confluiscono atti posti in essere vuoi dal contribuente (in ossequio a precisi obblighi formali su di lui incombenti), vuoi dall'amministrazione finanziaria (nell'esercizio dei poteri e facoltà ad essa conferiti dalla legge)*». Rispetto a questa categoria di tributi, scrive RUSSO, «non si riscontra...unanimità di vedute».

¹⁹⁶ In questa categoria, scrive RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 115, invece, la fase di accertamento «non sussiste, giacché il concretarsi della fattispecie imponibile determina esclusivamente la necessità di eseguire la prestazione impositiva da parte del soggetto passivo, salvo il successivo controllo del suo esatto adempimento ad opera dei competenti uffici finanziari, in vista del recupero del maggior importo eventualmente dovuto e dell'irrogazione delle sanzioni contemplate dalla legge che si siano rese conseguentemente applicabili».

¹⁹⁷ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 115, osserva come rispetto a questa categoria «nessuno ha mai dubitato che la realizzazione della fattispecie imponibile comporti la nascita di una obbligazione – di regola pecuniaria – che trova la sua fonte diretta ed esclusiva nella legge».

Circa la fonte dell'obbligazione d'imposta (rispetto ai tributi con accertamento) si distingue una *teoria dichiarativa* ed una *teoria costitutiva*¹⁹⁸.

I termini del dibattito in merito alla fonte dell'obbligazione di imposta nei tributi con accertamento sono stati così efficacemente sintetizzati da parte di autorevole dottrina¹⁹⁹: «Invero, si tratta di stabilire se la norma tributaria collega direttamente al verificarsi di determinati fatti (assunti quale indice di capacità contributiva) la prestazione impositiva così come sostengono i dichiarativisti; oppure se detta norma attribuisce all'amministrazione finanziaria, in presenza degli stessi presupposti di fatto, il potere di far sorgere con un proprio atto (da qualificare perciò come atto d'imposizione) l'obbligo della prestazione a carico del contribuente, alla stregua dell'orientamento propugnato dai costitutivisti».

Circa la natura della norma tributaria rilevarebbe dunque la contrapposizione – che si caratterizza per essere di «rigida alternatività»²⁰⁰ – tra due schemi normativi: lo schema norma-fatto (altresì detto della «norma materiale»), e lo schema norma-potere-fatto (altresì detto della «norma strumentale»)²⁰¹. Per chi

¹⁹⁸ Per una ricognizione sulle argomentazioni profuse a sostegno dell'adesione alla teoria dichiarativa, e la asserita “confutazione” delle critiche mosse alla teoria dichiarativa da parte dei costitutivisti, sia consentito rinviare allo studio operato da RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 117 ss. Lo Studioso, che aderisce alla teoria dichiarativa, afferma (p. 119) che «la trama delle vigenti disposizioni rivela all'evidenza e sotto molteplici profili che il rapporto debito-credito nasce tra contribuente e amministrazione finanziaria sol che si realizzi il fatto indice di capacità contributiva considerato dalla norma impositiva: quindi, prima ed a prescindere dall'emanazione di qualsivoglia atto dell'amministrazione stessa».

¹⁹⁹ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 116.

²⁰⁰ Così RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 116. L'Autore rileva tuttavia (p. 122 ss., spec. p. 122) come recente dottrina abbia ritenuto di doversi discostare dallo «schema del rapporto obbligatorio quale dato costante ed imprescindibile del fenomeno impositivo» e abbia invece attribuito «preminente risalto ai moduli di attuazione del prelievo». «In termini più espliciti», prosegue l'Autore (pp. 122-3) – il quale precisa di non condividere siffatta impostazione – «si è fatta strada l'idea dell'esistenza di una pluralità di procedimenti impositivi, variamente congegnati ed articolati in funzione dei diversi tributi, come strumenti per il cui tramite viene a soddisfarsi l'interesse pubblico alla percezione dell'imposta ed in seno ai quali solo occasionalmente o addirittura giammai si determinerebbe la nascita di una vera e propria obbligazione a carico dei soggetti titolari del fatto indice di capacità contributiva».

²⁰¹ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 116. Sul punto si veda anche TURCHI, *op. cit.*, p. 185, dove si legge che «l'alternativa che si pone all'interprete è quella tra lo «schema norma-fatto e schema norma-potere-fatto, e la correlativa contrapposizione tra norme materiali (regolanti direttamente il fatto) e norme strumentali (attributive del potere di regolare il fatto)». La riflessione operata dall'Autore lo conduce a concludere nel senso che (p. 189) «vari elementi di ordine sistematico e di diritto positivo confermano che l'atto ha natura provvedimentale, e costituisce espressione “d'una situazione giuridica di potere, conferita dall'amministrazione finanziaria da una norma dinamico-strutturale”», in adesione al pensiero espresso da Tesaurò. Per TURCHI (p. 192) la stessa attribuzione per legge di poteri cautelari alle Commissioni tributarie rappresenterebbe un dato rilevante a favore della tesi della natura provvedimentale dell'imposizione «dal momento che, per costante interpretazione dottrinale, detti poteri risultano strumentali a quelli di annullamento, e non appaiono configurabili separatamente da questi ultimi». In definitiva, conclude l'Autore (p. 194), «risulta così confermata l'efficacia autoritativa dell'avviso di accertamento, idoneo a costituire *ex se* l'obbligazione (o, se si preferisce, il rapporto) d'imposta ed a consolidarne gli effetti, se non impugnato o se confermato in

aderisca allo schema norma-fatto, è la legge la fonte diretta dell'obbligazione d'imposta (anche) con riguardo ai tributi con accertamento, e il destinatario dell'obbligazione sarebbe titolare di una posizione giuridica di *diritto soggettivo*; per chi aderisca allo schema norma-potere-fatto, tale obbligazione sorge per effetto di un provvedimento dell'amministrazione finanziaria, espressione di un potere conferito per legge, e il destinatario dell'obbligazione sarebbe titolare di una posizione di *interesse legittimo*²⁰².

A seconda che si aderisca alla tesi dichiarativistica o costitutiva in punto di fonte dell'obbligazione di imposta, si è anticipato, diversa è l'opinione circa l'oggetto del processo tributario²⁰³.

Tradizionalmente, la dottrina che si è occupata del tema dell'oggetto del processo tributario e della sua natura²⁰⁴ è dunque suddivisa in due aree di pensiero: i fautori delle teorie "dichiarativistiche"²⁰⁵ e quelli delle teorie "costitutive"²⁰⁶: per i primi,

sede giurisdizionale», e dunque (p. 195) «il carattere normativo (costitutivo in senso proprio) dell'accertamento tributario».

²⁰² La fonte dell'obbligazione d'imposta nei tributi con accertamento, scrive RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., pp. 115-6, è «da alcuni ravvisata, né più né meno che come per l'altra categoria di tributi, pur sempre nella legge (teoria dichiarativa), e da altri, invece, in uno degli atti che l'amministrazione finanziaria è legittimata ad emanare (tesi costitutiva)».

²⁰³ Osserva GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 24, come «in effetti, gli apporti dottrinali sull'oggetto del processo stanno poco più che a rappresentare in termini processuali questa alternativa. Alla quale corrisponde, da un lato, la concezione del processo tributario in termini d'accertamento di una obbligazione tra contribuente e fisco e, dall'altro, la configurazione del processo tributario come processo costitutivo, nel preciso senso che, tramite questo, viene ad essere eliminato e/o sostituito l'atto fonte dell'obbligazione stessa».

²⁰⁴ La produzione scientifica sul punto è particolarmente ampia. GIOVANNINI, *Riflessioni in margine*, cit., p. 36, nota 1, osserva come «non vi è autore, si può dire, che più o meno espressamente non abbia affrontato questi temi».

²⁰⁵ Tra i sostenitori della teoria dichiarativa, si veda tra gli altri RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 771 e 774, il quale evidenzia (p. 770, nota 51), che «la configurazione del processo tributario come giudizio sui rapporti è stata più volte ribadita dalla giurisprudenza nelle diverse sedi: cfr. Cass., sez. un., 5 marzo 1980, n. 1471...; Comm. tribut. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011...; C. Cost. 1° aprile 1982, n. 63...»; F. BATISTONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, III, Torino, 1994, p. 226 ss. Per più corposi e precisi riferimenti dottrinali, v. GIOVANNINI, *Riflessioni in margine*, cit., p. 36, nota 1, il quale motiva nelle pagine seguenti la sua ascrizione a detta corrente di pensiero; e RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., pp. 125-6.

²⁰⁶ Tra i sostenitori della teoria costitutiva, v. GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 76, il quale osserva che «data l'alternativa della tutela dichiarativa rispetto a quella costitutiva, avendo il processo tributario...carattere unitario e non essendo dimostrabile la sua qualificazione in termini d'accertamento, ne risulta in un certo senso necessitata la collocazione nell'area del processo costitutivo»; F. TESAURO, voce *Processo tributario*, in *Dig. comm.*, XI, Torino, 1995, p. 347; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1997, p. 362 ss; TURCHI, *op. cit.*, p. 183. Quest'ultimo, dai risultati dell'indagine condotta su natura ed effetti degli atti per mezzo dei quali la finanza procede all'accertamento ed alla riscossione dell'imposta, fa derivare la conseguenza che l'oggetto del processo tributario sia da ravvisare nell'accertamento del diritto all'annullamento dell'atto impugnato (p. 183); che, allo stesso modo dei provvedimenti emessi dall'amministrazione finanziaria, anche alle sentenze di accoglimento dei ricorsi proposti avverso detti provvedimenti andrebbero riconosciuti effetti costitutivi (p. 202); e che la natura impugnatoria del processo

il processo tributario darebbe vita «ad un giudizio sul rapporto, volto non solo (e non tanto) all'eventuale annullamento dell'atto impositivo...ma ad accertare negativamente il rapporto obbligatorio»²⁰⁷; per i secondi, esso sarebbe piuttosto «un giudizio finalizzato all'annullamento degli atti impositivi e quindi a carattere costitutivo»²⁰⁸.

Le differenti opinioni sull'oggetto del giudizio tributario conducono a divergenti conclusioni in punto di individuazione del *petitum*²⁰⁹ e alla *causa petendi*²¹⁰ della domanda proposta dinanzi alle Commissioni, dei motivi di ricorso²¹¹, e prima

tributario «non consente di ritenere che la cognizione del giudice interessi il rapporto d'imposta oltre i limiti segnati dal provvedimento amministrativo. Il giudice conosce della legittimità dell'atto, e solo in via mediata del rapporto che dall'atto che prende vita: l'oggetto dell'accertamento deve dunque esser posto in diretta relazione con l'atto, e si configura come diritto (potestativo) al suo annullamento» (pp. 205-6). Per più corposi e precisi riferimenti dottrinali, v. *ut supra*, GIOVANNINI, e RUSSO.

²⁰⁷ Così scrivono CONSOLO-D'ASCOLA, *Giudicato*, cit., p. 467. Gli Autori osservano che «questo filone, nella versione più moderna, definisce due facce del giudizio, denominato...di impugnazione-merito. Questo orientamento si svolge tratteggiando un profilo formale rivolto alla demolizione dell'atto amministrativo e un profilo sostanziale attinente alla situazione giuridica controversa e mirante a una sentenza "sostitutiva dell'atto impugnato". Alla base di questa linea di pensiero sta il convincimento che il provvedimento sia dichiarativo del regime giuridico di imposta e, ove annullato, debba essere sostituito da una sentenza dichiarativa del rapporto medesimo. Il giudizio sul rapporto corrisponderebbe alla tutela di diritti soggettivi, discendenti da norme materiali e non strumentali, e sarebbe maggiormente in sintonia con i principi costituzionali». Scrive G. GALLUZZI, *Art. 18*, in T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano 2004, 2ª ed., p. 218, che «i fautori della tesi, secondo la quale il processo tributario è un processo di accertamento sul rapporto, ritengono che l'oggetto mediato della domanda sia da identificare nella pretesa tributaria di cui si domanda l'accertamento negativo ovvero del diritto al rimborso di cui il ricorrente chiede il riconoscimento al fine di ottenere la condanna dell'amministrazione finanziaria alla restituzione dell'indebito». Tra i fautori della teoria dichiarativa, si veda quanto affermato sul punto da RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 118, per il quale «Per quanto ci riguarda, alla stregua della disciplina positiva del processo tributario risulta in maniera incontestabile che in seno al medesimo il giudice non si limita ad annullare gli atti impositivi della finanza ma emette pronunzie soddisfattorie o di merito, attributive del torto o della ragione in funzione della verifica operata circa il modo d'essere del rapporto obbligatorio d'imposta (sull'*an*, sul *quantum*, sulle modalità di riscossione)».

²⁰⁸ «Accertando e realizzando diritti potestativi ad attuazione giudiziaria o poteri concreti di invalidazione». Così CONSOLO-D'ASCOLA, voce *Giudicato*, cit., p. 467. GALLUZZI, *Art. 18*, cit., p. 218, scrive: «coloro, che concepiscono il processo tributario come un giudizio di impugnazione-annullamento, individuano l'oggetto immediato della domanda nella richiesta di eliminazione parziale, o totale, dell'atto contro cui è proposto il ricorso».

²⁰⁹ Osserva GALLUZZI, *Art. 18*, cit., p. 218, che «l'individuazione in concreto del *petitum* nel processo tributario cambia a seconda dell'ottica teorica da cui si riguarda quest'ultimo».

²¹⁰ Rileva G. GUARNIERI, *Art. 18*, in (a cura di) C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 2ª ed., p. 203, che per giungere ad una definizione del *petitum* e della *causa petendi* «occorre preliminarmente fare riferimento al già ricordato dibattito sulla natura del processo tributario...: [dal]la scelta dell'una o dell'altra impostazione discendono infatti, pressoché automaticamente, come ineludibili corollari, anche due differenti coppie di definizioni per i due elementi in esame».

²¹¹ RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 784 rileva come «Le differenti concezioni in ordine alla struttura del processo tributario si riflettono altresì sull'individuazione del ruolo attribuibile ai

ancora della qualificazione della posizione giuridica sostanziale dedotta in giudizio dal ricorrente²¹².

Per i sostenitori della teoria dichiarativa, nel processo tributario il contribuente è titolare di una posizione di diritto soggettivo²¹³; e non osterebbe a questa opinione la circostanza che la tutelabilità in giudizio di tale situazione giuridica sia subordinata dal legislatore all'ossequio di un termine di decadenza, anziché di prescrizione²¹⁴. Nel termine di decadenza, si è sostenuto, andrebbe altresì

motivi di ricorso. Se infatti si ritiene che tale processo sia rivolto all'annullamento degli atti impositivi, detti motivi finiscono per coincidere con i vizi da cui questi ultimi risultano affetti ad avviso del ricorrente, assurgendo, secondo un'opinione tuttora diffusa, ad elementi di identificazione di altrettante azioni quali diverse *causae petendi*. Ma se si sposa l'idea del giudizio di accertamento..., allora la *causa petendi* si identifica, sempre e comunque, nell'insussistenza della pretesa tributaria oggetto di contestazione: con la quale *causa petendi*, dunque, non hanno nulla a che vedere i motivi spesi dal ricorrente... a fondamento della domanda proposta in giudizio e che possono consistere sia nella negazione dei fatti costitutivi della pretesa contestata, sia nell'allegazione dei fatti impeditivi, estintivi o modificativi di siffatta pretesa». L'Autore in tal modo (p. 748, nota 109) dichiara di rispondere alle critiche mosse da GLENDI, *L'oggetto*, cit., pp. 72 ss. e 219, «sulla base del solito argomento della inconciliabilità di un processo ritenuto di accertamento sul rapporto con la rilevanza attribuita ai vizi formali degli atti in questione fino a farli assurgere ad altrettante *causae petendi* della domanda proposta in giudizio dal ricorrente». Rileva GUARNIERI, *Art. 18*, cit., p. 203, come per i fautori della teoria costitutiva, i motivi di ricorso «non potranno altro che consistere “nelle ragioni giuridiche e di fatto per le quali, ad avviso del ricorrente, l'atto impugnato (o la parte contestata di esso) è annullabile o radicalmente e irreversibilmente viziato”»; per i sostenitori della teoria dichiarativa «i motivi coincideranno invece con la ragione della domanda, a prescindere dai vizi dell'atto, e cioè con l'inesistenza di fatti costitutivi, ovvero l'esistenza di fatti estintivi, modificativi o impeditivi, della pretesa della Amministrazione».

²¹² Numerose altre sono invero le conseguenze derivanti dall'adesione all'una o all'altra teoria. Sul punto della tutela cautelare nel giudizio tributario TESAURO, *Giusto processo*, cit., p. 51, osserva che «la concezione del processo tributario come processo di annullamento comporta il riconoscimento del potere di sospendere gli atti impugnati; al contrario, la concezione dichiarativa ne implica la negazione, vuoi perché gli atti dichiarativi non producono effetti da eseguire (e quindi effetti sospendibili), vuoi perché il giudice che non ha poteri di annullamento non ha neanche poteri di sospensione. Non a caso, al giudice ordinario è stato sempre negato il potere di sospendere gli atti amministrativi, in quanto non dotato del potere di annullarli».

²¹³ Afferma RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 772, che «nell'ambito del fenomeno impositivo, il contribuente è titolare di diritti soggettivi, rispetto ai quali la forma di tutela tipica ed appropriata è quella del giudizio di accertamento».

²¹⁴ RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 772, osserva come alla tutela dei diritti soggettivi per il tramite dell'azione di accertamento «si addice un termine non di decadenza bensì di prescrizione». Egli tuttavia rileva come «non si vede perché dovrebbe configurarsi un limite assoluto, all'infuori di quello della ragionevolezza, a che il legislatore applichi la disciplina della decadenza anche a situazioni caratterizzate dalla presenza di diritti soggettivi allorché intenda circoscrivere in un breve lasso di tempo l'assetto di determinati rapporti. Ed è quel che il legislatore tributario ha fatto con sempre maggiore frequenza, nell'interesse di entrambe le parti del rapporto obbligatorio d'imposta ed in vista del conseguimento, il più rapido possibile, della certezza intorno al modo d'essere dello stesso». Id., *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, cit., p. 122, osserva sul punto come «Significativa in tal senso è la previsione in via residuale da parte del D.Lgs. n. 546/1992 sul contenzioso tributario di un termine di decadenza entro il quale deve essere esercitato il diritto al rimborso... Ma non meno significative sono le conferme che provengono da altri settori dell'ordinamento. Si pensi al termine di decadenza prescritto dall'art. 1495 cod. civ. per la denuncia dei vizi della cosa venduta, che inerisce all'esercizio del relativo diritto di garanzia; alle

proposto ricorso avverso il provvedimento dell'amministrazione finanziaria che non rientri nella tassativa elencazione, fornita dal legislatore, degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie: in tal caso, il ricorso sarebbe funzionale alla proposizione di un'azione di accertamento negativo²¹⁵.

Per coloro i quali si ascrivono alla teoria costitutiva, il contribuente sarebbe titolare di una posizione giuridica di interesse legittimo²¹⁶.

L'oggetto della domanda del ricorrente, sarebbe, per i dichiarativisti, l'accertamento negativo della pretesa tributaria cristallizzata nell'atto notificato al

varie ipotesi di giurisdizione condizionata, caratterizzate dalla sottoposizione della tutela giurisdizionale di situazioni di diritto soggettivo al presupposto processuale del previo esperimento entro precisi termini di decadenza dei rimedi (ricorsi) in via amministrativa; ancora, e da ultimo, al termine di decadenza entro il quale il destinatario dell'ordinanza-ingiunzione prevista dall'art. 18 della legge 24 novembre 1981, n. 689 per l'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie è tenuto a contestare la medesima, pacifico essendo anche in questo caso che, per un verso, la fonte dell'obbligazione è direttamente la legge e, per altro e correlativamente, che la controversia così originata verte sicuramente in tema di (lesione di) diritti soggettivi».

²¹⁵ «la quale, in relazione all'oggetto dedotto e deducibile in giudizio, verte sull'*an debeatur*, e/o sul *quantum debeatur*, oppure sul diritto di procedere alla riscossione anche coattiva, con riferimento alla pretesa tributaria o sanzionatoria in concreto avanzata ed esercitata dalla finanza», scrive RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 773. Lo Studioso (p. 786) mostra di aver in tal modo mutato una sua precedente opinione, per la quale sarebbe stato condivisibile l'orientamento giurisprudenziale e dottrinale, «che pure riconosceva carattere tassativo all'elencazione degli atti impugnabili sebbene mancasse un'esplicita statuizione in tal senso», teso ad ampliare, in via di interpretazione estensiva, il numero degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni, a condizione però «che non si spingesse l'interpretazione estensiva fino a ritenere operante, quanto agli atti non espressamente menzionati dalla norma..., il consueto termine perentorio». L'interpretazione si era prodotta nel vigore della originaria disciplina dettata dal d.p.r. n. 636/1972, il cui art. 16 era da alcuni ritenuto contenere una elencazione tassativa degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni; da altri no. Tuttavia, rileva l'Autore, «dopo l'orientamento restrittivo consolidatosi in giurisprudenza in ordine alle azioni predette, e dopo la consacrazione legislativa di tale orientamento», con la riforma del d.p.r. n. 636/1972, intervenuta nel 1981, «desumibile dalla previsione della tassatività in punto di atti impugnabili, la perseveranza nella tesi di cui sopra si appalesa ardua».

²¹⁶ «leso dall'atto dell'amministrazione finanziaria», scrive GALLUZZI, *Art. 18*, cit., p. 218. Sulla divergente opinione circa la deduzione, nel processo tributario, di diritti soggettivi o di interessi legittimi, v. anche GUARNIERI, *Art. 18*, cit., p. 199.

contribuente²¹⁷; per i costitutivisti il ricorrente domanderebbe invece l'eliminazione, totale o parziale, dell'atto²¹⁸.

Guardando alla struttura del processo tributario, per come essa appare oggi nel vigore del d.gs. n. 546/1992, rileva come dinanzi alle Commissioni siano esperibili due tipi di azione²¹⁹:

- 1) un'azione di impugnazione, come è dato evincere dall'art. 19 d.lgs. n. 546/92, rubricato «Atti impugnabili e oggetto del ricorso»;
- 2) un'azione di condanna, desumibile dagli artt. 19, comma 1, lett. g), 68, comma 2 e 69 del d.lgs. n. 546/1992, circoscritta all'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia rifiutato, espressamente o tacitamente²²⁰, la domanda di rimborso proposta dal contribuente²²¹. Il processo tributario risulta dunque strutturato come «giudizio

²¹⁷ O nel riconoscimento del diritto al rimborso, «riconoscimento preordinato ad una pronuncia di condanna dell'amministrazione finanziaria alla restituzione delle somme indebitamente da essa percepite», scrive RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 784, il quale poco appresso precisa come l'azione di rimborso sia diretta anch'essa ad ottenere l'«accertamento negativo» della pretesa racchiusa nell'atto amministrativo impugnato, «come presupposto per ottenere il riconoscimento del diritto al rimborso di somme pagate e non dovute e la conseguente condanna della finanza alla restituzione delle medesime». GUARNIERI, *Art. 18*, cit., p. 203, rileva come per i sostenitori della teoria dichiarativa «il *petitum* immediato sarà sempre costituito dal provvedimento richiesto, mentre quello mediato consisterà nella “pretesa tributaria di cui il ricorrente domanda l'accertamento negativo, o nel diritto al rimborso del quale il soggetto medesimo chiede il riconoscimento, preordinato ad una pronuncia di condanna dell'amministrazione finanziaria o dell'ente locale alla restituzione delle somme indebitamente percepite”».

²¹⁸ RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 784. GUARNIERI, *Art. 18*, cit., p. 203, scrive: «Per chi ritiene di attribuire al processo tributario natura di un giudizio di impugnazione-annullamento, l'oggetto immediato della domanda sarà normalmente costituito dal provvedimento, richiesto al giudice, consistente nell'annullamento dell'atto impositivo impugnato, ovvero nella declaratoria di nullità dello stesso, previo accertamento dei vizi specificamente allegati dal ricorrente...; l'oggetto mediato sarà invece ravvisabile “nella tutela dell'interesse legittimo leso dall'atto dell'amministrazione finanziaria”...Nei processi di rimborso, invece, il *petitum* consisterà nell'accertamento di un credito del contribuente e nella conseguente condanna dell'Amministrazione a soddisfarlo, “previo annullamento dell'atto che ha negato il rimborso”».

²¹⁹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, I, Torino, 2006, p. 359 ss.

²²⁰ Quanto all'ipotesi di diniego tacito, precisa V. PEZZUTI, *Art. 19*, in T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano, 2004, 2ª ed., p. 244, dal tenore dell'art. 19, comma 1, lett. g) è desumibile che sia consentita soltanto la domanda diretta alla restituzione «perché in materia di tributi l'istituto del silenzio non ha portata generale e non può essere utilizzato per sollecitare provvedimenti diversi dal rimborso», e che (pp. 244-5) «il rimborso sul quale si può formare il silenzio rifiuto riguarda solo versamenti eseguiti in assenza di un provvedimento, perché è evidente che, se l'importo richiesto in restituzione è stato pagato dopo che si è ricevuto uno degli atti elencati dal co. 1 dell'art. 19, è questo che deve essere tempestivamente impugnato e, in mancanza, è inammissibile la domanda di restituzione (Cass., ss.uu., 9.6.1989, n. 2786, in *Dir. prat. trib.*, 1991, II, p. 45)».

²²¹ PEZZUTI, *Art. 19*, cit., p. 244, afferma, con riguardo all'art. 19, comma 1, lett. g), che «la disposizione in oggetto nega la possibilità di configurare in campo tributario un'azione indirizzata alla ripetizione dell'indebito nei termini previsti dall'art. 2033 c.c.».

di impugnazione di provvedimenti tipici dell'ente impositore o del concessionario della riscossione»²²².

Condizione per adire le Commissioni tributarie è che l'atto da impugnare sia stato notificato al contribuente destinatario del medesimo²²³.

Non pare costituire deroga alla struttura impugnatoria del processo tributario l'esperibilità, dinanzi alle Commissioni, di azioni di condanna al rimborso. Anche in tali ipotesi la via di accesso all'autorità giudiziaria tributaria è costituita dalla impugnazione di un provvedimento di diniego dell'amministrazione, reso espressamente o tacitamente²²⁴, alla istanza del contribuente diretta ad ottenere la restituzione dell'indebito²²⁵. Sul punto, la formulazione della lett. g), comma 1, art. 19, pare chiara, laddove sono espressamente compresi tra gli *atti impugnabili* quelli di «rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti»²²⁶.

Trova dunque sede nel processo tributario un'azione di condanna, la quale è diretta alla restituzione delle somme «indebitamente pagate a fronte di un'obbligazione tributaria (che si assume inesistente)»²²⁷.

Fatta eccezione per la specifica ipotesi dell'azione di condanna al rimborso – che assomma in sé la domanda di annullamento del rifiuto del rimborso e la richiesta di una sentenza di condanna al pagamento²²⁸ – il processo tributario è costruito come giudizio volto all'annullamento dell'atto amministrativo illegittimo²²⁹.

²²² PEZZUTI, *Art. 19*, cit., p. 243. Nel senso che esso costituisce «un processo di impugnazione di un provvedimento amministrativo» v. anche TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 360. Per l'Autore il processo tributario «si conclude con decisioni costitutive».

²²³ PEZZUTI, *Art. 19*, cit., pp. 243-244, afferma che la struttura impugnatoria del giudizio tributario «impone che non può essere proposta nessuna domanda in sede giurisdizionale in difetto della preventiva notifica di un atto impositivo».

²²⁴ La forma espressa o tacita del diniego rileva essenzialmente ai fini del termine per la proposizione del ricorso. Nel caso di diniego espresso opera il termine di decadenza di 60 giorni; nel caso di diniego tacito non rileva alcun termine di decadenza, bensì il termine di prescrizione del diritto. Il ricorso avverso il diniego tacito non è poi proponibile prima che siano decorsi 90 giorni dalla proposizione dell'istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, come stabilisce l'art. 21, comma 2, primo periodo, d.lgs. n. 546/1992, a mente del quale «il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lett. g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto». Sul punto v. già PEZZUTI, *Art. 19*, cit., p. 246.

²²⁵ Rileva PEZZUTI, *Art. 19*, cit., p. 245, che «prima di adire le commissioni tributarie, il contribuente che ritiene di aver diritto alla restituzione di somme versate in eccesso rispetto a quanto effettivamente dovuto, oppure versate in assenza di obbligazione tributaria (*condictio indebiti sine causa*), deve ottenere una pronuncia dell'ente impositore di rifiuto espresso o di rifiuto tacito, per poi impugnare l'atto di diniego o il silenzio rifiuto che si è formato».

²²⁶ Tuttavia, sul punto, PEZZUTI, *Art. 19*, cit., p. 246, rileva come in dottrina ed in giurisprudenza si ritenga che «il rifiuto tacito non ha valenza di atto, bensì di mero presupposto processuale che deve sussistere fin dal momento della proposizione del ricorso, pena la sua improcedibilità».

²²⁷ RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 774.

²²⁸ Così, pressoché letteralmente, TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 361, il quale subito appresso spiega: «con il ricorso, il contribuente deve dunque proporre una domanda dal contenuto complesso,

L'atto amministrativo può essere impugnato dinanzi alle Commissioni tributarie sia per vizi formali che al fine di contestare l'*an* o il *quantum* del rapporto d'imposta.

Si è posto in luce²³⁰ come, per la giurisprudenza, la circostanza che l'atto amministrativo sia impugnato per vizi di forma o al fine di ottenere un riesame del merito del rapporto d'imposta rilevi ai fini del contenuto della eventuale sentenza di accoglimento, e cioè: a) l'accoglimento dell'impugnazione per vizi di forma darebbe luogo ad una sentenza di puro annullamento²³¹; b) l'accoglimento dell'impugnazione circa l'*an* o il *quantum* del rapporto d'imposta comporterebbe che alla eliminazione dell'atto amministrativo conseguiva la sua sostituzione con la sentenza del giudice tributario²³².

La circostanza per cui l'accoglimento dell'impugnazione per vizi non formali comporterebbe la sostituzione della sentenza all'atto impugnato (previamente annullato) conduce ad utilizzare, per designare il carattere del processo tributario,

chiedendo che, accertato il suo credito, il rifiuto al rimborso sia annullato e l'Amministrazione sia condannata a pagare». L'Autore poi (p. 388) nel dettaglio distingue il caso in cui l'azione di condanna al rimborso sia proposta contro «un provvedimento di diniego (del rimborso), o a seguito del silenzio dell'Amministrazione»: nel primo caso «il contribuente non deve limitarsi a impugnare il provvedimento negativo o a censurare il silenzio, ma deve chiedere che venga accertato il suo diritto al rimborso e che l'Amministrazione sia condannata a rimborsare»; nel secondo «non c'è alcuna statuizione di annullamento, ma soltanto l'accertamento del credito e la condanna all'amministrazione».

²²⁹ Sulla struttura del processo tributario come giudizio d'impugnazione v. la recente Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2009, n. 27209, in *Giust. civ., Mass.*, 2009, 12, p. 1744, la quale ha ricordato che «il processo tributario regolato dal citato D.Lgs. del 1992...come riconosciuto anche dalla Corte delle leggi (ordinanza 1 aprile 2006 n. 144) e reiteratamente affermato da questa Corte (Cass., sez. trib., 3 agosto 2007 n. 17119; 2 aprile 2007 n. 8182 e le decisioni in queste ricordate), infatti, "è caratterizzato da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio, circoscritto alla verifica della legittimità della pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato". A ciò conseguirebbe la "improponibilità" di un'azione di accertamento dinanzi alle Commissioni tributarie, poiché, nel caso sottoposto all'attenzione della Corte, «"la causa non poteva essere proposta" per l'inesistenza di un atto (anche di solo silenzio rigetto) impugnabile».

²³⁰ TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 360 nota 46, per spiegare come sia inteso in giurisprudenza l'oggetto del processo tributario scrive: «È respinta dalla giurisprudenza la tesi che "ravvisa l'oggetto del processo tributario nel diretto accertamento, con funzione dichiarativa, dell'esistenza e dell'ammontare dell'obbligazione ex lege" ed è stato affermato che il processo tributario "concerne la legittimità formale e sostanziale" degli atti impugnati, per cui "da un lato, vengono in rilievo i vizi relativi alla regolarità formale degli atti o del procedimento o, più in generale, inerenti all'osservanza di norme di azione, e dall'altro il riesame del merito del rapporto d'imposta – dunque l'accertamento dell'obbligazione tributaria – avviene in funzione dell'atto impugnato" (Cass. 3 marzo 1986, n. 1322, in *Fisco*, 1986, 1412)».

²³¹ Affermano in proposito CONSOLO-D'ASCOLA, *Giudicato*, cit., p. 470, che «pertanto, nei casi in cui sia fatto valere un vizio formale dell'atto, il giudice deve dichiarare la nullità dell'accertamento, restando esclusi, per esemplificare, ogni compito rescissorio presso le commissioni tributarie per il giudizio di estimazione o per una nuova valutazione nel merito».

²³² Sul punto scrivono CONSOLO-D'ASCOLA, *Giudicato*, cit., p. 470: «qualora l'insussistenza di questioni formali consenta il giudizio sull'esistenza e sull'ampiezza dell'obbligo tributario troverebbe invece spazio un giudizio di accertamento».

l'espressione "impugnazione-merito"²³³. L'idea dell'impugnazione-merito costituisce dunque una composizione, una sorta di sintesi, tra le divergenti opinioni dottrinali²³⁴.

²³³ L'espressione è stata coniata «con fruttuosa...dopo tutto esatta...seppure non ben esplicitata» formula da RUSSO, come ricordano CONSOLO-D'ASCOLA, *Giudicato*, cit., p. 468. RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 770, dopo avere premesso di aderire alla tesi dichiarativista, afferma che: «per parte nostra...abbiamo sostenuto che di regola il processo tributario deve essere annoverato tra quelli definibili di impugnazione-merito, in quanto caratterizzati da un duplice profilo: il profilo formale impugnatorio, che ne giustifica l'appartenenza al *genus* dei giudizi di impugnazione ed attiene in specie alla fase introduttiva, costituita dall'esperibilità del ricorso avverso determinati atti della finanza entro un termine di decadenza; ed il profilo sostanziale concernente l'oggetto e le situazioni giuridiche soggettive dedotte nel processo, nonché il tipo di decisione emessa dal giudice, che attiene al merito ed è sostitutiva dell'atto impugnato». Una esplicazione del significato della richiamata locuzione di impugnazione-merito, pur se nell'accezione fatta propria dalla giurisprudenza, è operata da TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 387, nota 141, con queste parole: «con la formula "impugnazione-merito", la giurisprudenza intende dire che il giudice tributario – nei casi in cui l'atto impugnato non debba essere annullato per vizi di forma – esamina il contenuto dell'atto (nei limiti dei motivi del ricorso); sindacare il "merito della pretesa fiscale" significa infatti sindacare il contenuto del provvedimento impugnato. Impugnazione-merito significa, insomma, impugnazione-sostituzione, impugnazione-riforma». L'Autore, tuttavia, non condivide questa impostazione. Egli (p. 387) afferma che le sentenze che accolgano l'impugnazione hanno un "duplice" contenuto «perché esse contengono, da un lato, l'accertamento del diritto (del ricorrente) all'annullamento, e, dall'altro, l'annullamento dell'atto impugnato». Per TESAURO (p. 387) «la sentenza di accoglimento del ricorso dispone l'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato, non la formazione di un nuovo assetto impositivo, di matrice giudiziale». Dunque, non ci sarebbe sostituzione della sentenza all'atto, come ritiene invece la giurisprudenza. Vicina all'idea espressa in giurisprudenza è l'opinione di CONSOLO-D'ASCOLA, voce *Giudicato*, cit., p. 471, i quali affermano: «dalla concezione del rapporto impugnazione-merito ivi evocata, la nostra lettura...non risulta remotissima, giacché anche alla sua stregua si considera che la decisione debba, in una certa parte dei casi, addentrarsi nel merito». Gli Autori distinguono (p. 473 ss.) a seconda che l'atto impugnato contenga vizi formali o di contenuto forma, o sia «totalmente carente nella motivazione» oppure che esso sia viziato per l'infondatezza delle ragioni di diritto o di fatto poste a base della sua (pertinente) motivazione: nella prima ipotesi il giudizio verterebbe «effettivamente e soltanto sull'annullabilità del provvedimento amministrativo» e si sarebbe in presenza di «un ordinario e classico processo di tipo costitutivo-demolitorio»; nella seconda ipotesi non si avrebbe soltanto l'annullamento dell'atto viziato ma anche «la sostituzione del proprio *dictum* a quello dell'autorità amministrativa» da parte del giudice tributario. Una sostituzione, quest'ultima, «*in parte qua*» di un atto costitutivo, poiché «al giudice non si richiede di sostituirsi nell'esercizio di poteri di attiva gestione amministrativa, ma pur sempre di decidere...soltanto sui "tasselli" pre-indagati da chi, meglio di lui, può farlo in sede di istruttoria cosiddetta primaria, appunto l'amministrazione finanziaria...e così non potrà statuire se non su quei "tasselli", cioè su quelle questioni focalizzate nella motivazione». Sintetizzano così il loro pensiero gli Autori (p. 477): «nel processo tributario, secondo la nostra ricostruzione...oggetto del processo è l'atto di accertamento, mentre il *dictum* è, in caso di accoglimento, il suo annullamento o talora la sua parziale sostituzione. Dunque, nell'ambito di quella cornice che racchiudeva l'atto impositivo annullato e delle ragioni che lo reggevano vi sarà piena operatività della preclusione del dedotto e del deducibile».

²³⁴ CONSOLO-D'ASCOLA, voce *Giudicato*, cit., p. 469, discorrono, in riferimento all'orientamento fatto proprio dalla giurisprudenza, di «orientamento sincretistico volto a far coesistere, e lavorare al pari di due braccia argomentative, le pur contrapposte teorie». Gli Autori così proseguono: «quella dichiarativa è la dottrina che avrebbe colto nel segno delineando il processo tributario come tendente all'accertamento sostanziale del rapporto, l'altra avrebbe il merito di aver

L'affermazione per cui il processo tributario si sostanzierebbe in un giudizio di "impugnazione-merito" si rinviene già chiaramente affermata in Cass., Sezioni Unite 5 marzo 1980, n. 1471²³⁵.

Detta affermazione costituisce oggi fermo orientamento del Giudice di legittimità. Più precisamente, nella giurisprudenza della Suprema Corte si trova affermato, quanto alla «natura del processo tributario», che questo non sia «annoverabile tra quelli [i giudizi] di "impugnazione-annullamento", ma tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'ufficio»²³⁶. Ne deriva che il giudice «può quantificare la pretesa tributaria»²³⁷, «rideterminando la misura dell'imposta»²³⁸, al fine di «ricondurla alla corretta misura»²³⁹.

La cognizione nel merito del rapporto d'imposta – «entro i limiti posti dal *petitum* delle parti»²⁴⁰ – e la pronuncia di decisioni che si sostituiscono sia alla dichiarazione del contribuente che all'atto impositivo impugnato presuppone però che siano rilevati dal giudice tributario «motivi non formali», ossia «vizi sostanziali» dell'atto di accertamento²⁴¹.

constatato e adeguatamente considerato come il processo tributario sia costruito formalmente come un giudizio di impugnazione dell'atto».

²³⁵ Rileva CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1111, spec. nota 22. Nella massima della pronuncia si legge che «Le commissioni tributarie non sono organi di giurisdizione amministrativa ma di giurisdizione speciale ed il processo che si svolge dinanzi ad esse non è un processo di impugnazione-annullamento ma di impugnazione-merito che ha per oggetto il completo riesame del rapporto tributario e che si configura come un giudizio di accertamento del rapporto stesso il cui oggetto si concreta pertanto nella verifica dei presupposti e degli effetti del rapporto. Conseguentemente la decisione del giudice tributario ha natura dichiarativa dell'obbligazione sorta "ex lege" e non già natura costitutiva di annullamento di un provvedimento dell'amministrazione finanziaria».

²³⁶ Cass. 24 luglio 2012, n. 13034, in *Giust. civ., Mass.*, 2012, 7-8, p. 961; 20 ottobre 2011, n. 21759, in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 10, p. 1485; 10 aprile 2009, n. 8765, in *Dir. e giust.*, 2009, e in *Riv. dott. comm.*, 2009, 3, p. 626; 17 ottobre 2008, n. 25376, in *Giust. civ., Mass.*, 2008, 10, p. 1496; 16 maggio 2007, n. 11212, in *Giust. civ., Mass.*, 2007, 7-8; 12 luglio 2006, n. 15825, in *Giust. civ., Mass.*, 2006, 7-8; 23 dicembre 2005, n. 28770, in *Giust. civ., Mass.*, 2005, 12; 23 marzo 2001, n. 4280, in *Giust. civ., Mass.*, 2001, p. 576; 23 dicembre 2000, n. 16171.

²³⁷ Cass. 20 ottobre 2011, n. 21759, cit.; 9 giugno 2010, n. 13868, in *Giust. civ., Mass.*, 2010, 6, p. 882; 10 aprile 2009, n. 8765, cit.; 16 maggio 2007, n. 11212, cit.; 23 dicembre 2005, n. 28770, cit.; 23 marzo 2001, n. 4280, cit.

²³⁸ Cass. 16 marzo 2009, n. 6364, in *Dir. e giust.*, 2009; Per una espressa affermazione della possibilità, per il giudice tributario, di rideterminare la misura delle sanzioni, v. Cass. 17 ottobre 2008, n. 25376, cit.

²³⁹ Cass. 24 luglio 2012, n. 13034, cit.; 12 luglio 2006, n. 15825, cit.; 19 febbraio 2004, n. 3309, in *Giust. civ., Mass.*, 2004, 2.

²⁴⁰ Cass. 24 luglio 2012, n. 13034, cit.; 20 ottobre 2011, n. 21759, cit.; 10 aprile 2009, n. 8765, cit.; 17 ottobre 2008, n. 25376, cit.; 16 maggio 2007, n. 11212, cit.; 12 luglio 2006, n. 15825, cit.; 23 dicembre 2005, n. 28770, cit.; 19 febbraio 2004, n. 3309, cit.; 23 marzo 2001, n. 4280, cit.

²⁴¹ Cass. 24 luglio 2012, n. 13034, cit.; 9 giugno 2010, n. 1868, cit.; 12 luglio 2006, n. 15825, cit.; 19 febbraio 2004, n. 3309, cit. Nel senso che il giudice tributario è chiamato a quantificare la

«L'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo la cognizione non solo dell'atto, come nelle ipotesi di impugnazione-annullamento, orientate unicamente all'eliminazione dell'atto stesso, ma anche del rapporto tributario»²⁴².

Quanto alla decisione di rigetto, si è affermato²⁴³ che «la sentenza di rigetto...accerta...la conformità a diritto – e meglio all'ordinamento riflesso nel giudizio – dell'assetto di interessi configurato(si) con l'atto da cui dipende la costituzione del rapporto tributario». A ciò conseguirebbe che «conclusosi il processo, quindi, gli effetti esecutivi non possono più ricondursi semplicemente al provvedimento, ma (almeno) al combinato tra questo e la sentenza».

Si discute in merito alla possibilità di proporre azioni di mero accertamento negativo in via preventiva. Se, cioè, sia consentito al contribuente di adire l'autorità giudiziaria (tributaria o ordinaria), prima e a prescindere dall'emissione di un atto impositivo dell'Amministrazione finanziaria di cui egli possa essere destinatario, al fine di conseguire una pronuncia che risolva le incertezze ritenute per lui pregiudizievoli.

Prima della emanazione del d.lgs. 26 ottobre 1972, n. 636 – che ha recato la disciplina del contenzioso tributario fino alla introduzione del d.lgs. n. 546/92 – si riteneva ammissibile la proposizione di azioni di accertamento preventivo, dinanzi al giudice ordinario²⁴⁴. La loro ammissibilità era esclusa da chi rinveniva che, in tal caso, il g.o. difettesse di giurisdizione²⁴⁵.

Si negava, in generale, la ammissibilità di siffatte azioni – dunque, anche dinanzi al giudice tributario – da parte di chi riteneva alle stesse ostativi la costruzione del processo tributario come giudizio di impugnazione e la previsione, per la instaurazione di questo, di un termine di decadenza²⁴⁶. Altri²⁴⁷ ha affermato di

pretesa tributaria nei soli casi – sicuramente riconducibili a vizi “sostanziali” dell'atto impositivo – di «infondatezza parziale» della medesima, v. Cass. 9 giugno 2010, n. 13868, cit.; 10 aprile 2009, n. 8765, cit.; 16 maggio 2007, n. 11212, cit.; 23 dicembre 2005, n. 28770, cit.; 23 marzo 2001, n. 4280, cit.

²⁴² È la massima rinvenibile da Cass. 16 marzo 2009, n. 6364, in *Dir. e giust.*, 2009.

²⁴³ M. ESPOSITO, *Tutela cautelare e processo tributario*, in *Giur. cost.*, 2000, 4, p. 1490.

²⁴⁴ «indipendentemente dalla impugnazione degli atti impositivi», rileva CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1116.

²⁴⁵ Tra gli altri, v. CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1115. L'Autore afferma che «in proposito è sufficiente considerare che, con la istituzione del giudice tributario, che, come si è detto, è giudice speciale *concorrente* del giudice ordinario, quest'ultimo è *carente di giurisdizione* nella materia dei tributi espressamente attribuiti al giudice speciale dalle leggi vigenti». Dunque, per CAIANIELLO, «poiché il difetto di giurisdizione riguarda la materia e non il tipo di azione esperibile, sarebbe assolutamente priva di fondamento la tesi secondo cui potrebbe aversi una reviviscenza della giurisdizione ordinaria in relazione al *tipo* di azione esperita, dato che a ciò osterebbe la sottrazione ad essa della materia».

²⁴⁶ Il rilievo è operato da CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1114.

²⁴⁷ CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1118 ss., spec. 1120, laddove afferma che «l'esclusione delle azioni di mero accertamento negativo non dovrebbe dare adito a dubbi di costituzionalità, se venisse più specificamente fondata su argomenti che riguardino la sussistenza

ritenere che la negazione o la ammissibilità delle azioni di mero accertamento in materia tributaria siano da ricollegare – così come avviene nel processo civile – alla sussistenza o no di un concreto interesse ad agire *ex art.* 100 c.p.c.²⁴⁸.

Dopo la introduzione del d.lgs. n. 636/1972, mentre nella giurisprudenza di merito si rinveniva un indirizzo favorevole alla proponibilità di azioni di accertamento preventivo dinanzi al giudice ordinario, la Corte di Cassazione, a sezioni unite, ha giudicato le stesse inammissibili, sia dinanzi al giudice ordinario che a quello tributario²⁴⁹.

Anche nel vigore del d.lgs. n. 546/1992 i principali argomenti addotti a sostegno della inammissibilità di azioni di accertamento preventivo in campo tributario restano il carattere impugnatorio del giudizio tributario e la correlata previsione di un termine di decadenza per la introduzione del medesimo²⁵⁰.

L'ingresso di un'azione di mero accertamento nel processo tributario può dirsi oggi pacificamente esclusa dalla giurisprudenza, alla luce delle numerose occasioni nelle quali la Suprema Corte, quasi sempre a sezioni unite, ha riaffermato detto principio²⁵¹.

dell'interesse ad agire». Sul punto, l'Autore (p. 1120) afferma di non condividere l'affermazione, rinvenibile nella giurisprudenza di legittimità, resa «in controtendenza rispetto all'idea corrente sostenuta dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale per quel che riguarda la giurisdizione amministrativa esclusiva per le controversie attinenti a diritti soggettivi» per cui «i principi relativi alle azioni di mero accertamento dinanzi al giudice ordinario, pur essendo di carattere generale, non trovano applicazione quando sia desumibile una volontà del legislatore di attribuire determinate controversie ad un giudice speciale e di consentire la tutela da parte di questi attraverso l'impugnativa di uno specifico atto».

²⁴⁸ Pare di intendere che per CAIANIELLO (p. 1122-3) l'azione di accertamento negativo sarebbe utilmente esperibile soltanto in via successiva alla emissione dell'atto impositivo – più precisamente, quando sia inutilmente decorso il termine di decadenza per l'impugnazione di questo –, dinanzi al giudice tributario, e limitatamente a due ipotesi: «a) quando l'insussistenza di quei fatti, nella loro realtà fenomenica, risulti non da un giudicato bensì *aliunde*, al punto da far ravvisare una vera e propria inesistenza dell'atto o quantomeno la sua nullità assoluta che, per principio generale, è imprescrittibile e può essere fatta in qualunque tempo; b) quando per un errore sulla identificazione del contribuente, per esempio per omonimia, siano stati emessi atti impositivi nei confronti di un soggetto del tutto estraneo alla obbligazione tributaria».

²⁴⁹ Così CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., pp. 1116-7.

²⁵⁰ CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1118. L'Autore (p. 1118) menziona quanto osservato in dottrina da Moschetti, per il quale la legge delega di riforma del processo tributario n. 413 del 1991, che ha condotto alla emissione del d.lgs. n. 546/1992, sembrava delegare espressamente il legislatore alla introduzione, nel giudizio tributario, di un'azione di accertamento preventivo. Tale opinione si fonda sulla lettura dell'art. 30, dove, alla lett. b) si demandava al legislatore delegato «la previsione della facoltà di richiedere, in tutto o in parte, l'esame preventivo e la definizione da parte della commissione tributaria di primo grado del rapporto tributario», e alla lett. g) si prescriveva «l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile».

²⁵¹ Limitando la ricognizione alle pronunce emesse nel vigore del d.lgs. n. 546/1992, si vedano Cass. 6 febbraio 2004, n. 2272, in *Giust. civ., Mass.*, 2004, 2; Sez. Unite 22 luglio 2004, n. 13793, in *Giust. civ., Mass.*, 2004, 7-8; Sez. Unite 2006, n. 20889, in *Giust. civ., Mass.*, 2006, 9; Sez. Unite 17 ottobre 2006, n. 22245, in *Giust. civ., Mass.*, 2006, 10, e in *Foro it.*, 2007, 4, I, p. 1197; 5

Nella eventualità che sia dedotta dinanzi alle Commissioni tributarie un'azione di accertamento negativo, in assenza di un atto impugnabile, la proposta domanda va dichiarata improponibile²⁵².

4. Il “procedimento” cautelare. Le regole procedurali

Prima di proseguire oltre, pare opportuno illustrare il “procedimento” cautelare dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, delineato dall'art. 47 d.lgs. 546/1992.

Si è rilevato in dottrina che sotto il profilo del procedimento e della efficacia del provvedimento di sospensione, la disciplina posta dall'art. 47 «fa proprie talune scelte di fondo adottate dal legislatore del 1990 con la novella al processo civile»²⁵³, e al contempo se ne discosti quanto alla inammissibilità di una istanza di sospensione *ante causam* e alla mancata previsione di forme di reclamo²⁵⁴.

Circa i presupposti per la concessione della sospensiva, il comma 1 dispone che «il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22»²⁵⁵. «Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile», ai sensi del comma 4²⁵⁶.

Il comma 3, poi, stabilisce che nel caso di «eccezionale urgenza»²⁵⁷ il presidente, previa «deliberazione» del merito, con lo stesso decreto con cui fissa la trattazione

ottobre 2007, n. 20854, in *Guida al dir.*, 2007, 44, p. 78; Sez. Unite 15 ottobre 2009, n. 21890, in *Red. Giust. civ., Mass.*, 2009, 10.

²⁵² Escludendosi la declinatoria di giurisdizione in favore del giudice ordinario, in ragione del carattere esclusivo della *jurisdictio* tributaria. In tal senso, v. Cass., Sez. Unite 15 ottobre 2009, n. 21890, cit.; Sez. Unite 17 ottobre, n. 22245, cit.; Sez. Unite 27 settembre 2006, n. 20889, cit.; Sez. Unite 22 luglio 2004, n. 13793, cit.

²⁵³ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 481, il quale precisa: «si pensi, ad esempio, all'attribuzione della potestà cautelare al giudice competente per il merito, all'efficacia della pronuncia che resta ferma sino alla pubblicazione della sentenza di primo grado, alla possibilità di revoca o di modifica dell'ordinanza in caso di mutamento delle circostanze».

²⁵⁴ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 481.

²⁵⁵ Al comma 2 è stabilito che «il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima»;

²⁵⁶ «Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia», prevede il comma 6.

²⁵⁷ La particolare urgenza nel provvedere, che in alcuni casi può venire in rilievo, ha condotto il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria ad emettere alcune delibere al fine di fornire indirizzi alle Commissioni tributarie. Come rileva A. IORIO, *La possibilità di sospendere le azioni esecutive nel contenzioso tributario*, in *Corr. trib.*, 2010, 46, p. 3844, con delibera prot. n.

dell'istanza di sospensione, possa «motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio»²⁵⁸.

Presupposti per la concessione dell'invocata sospensiva sono dunque il pericolo del «danno grave ed irreparabile» (*periculum in mora*) e la «delibazione del merito» (*fumus boni iuris*)²⁵⁹. Si è al riguardo rilevato come l'art. 47 «a differenza di altri testi legislativi (quali, ad esempio, gli artt. 373 e 700 c.p.c. nonché l'art. 21, ult. co. l. n. 1034 del 1971, che non fanno menzione del *fumus boni iuris*), individua, molto chiaramente, i due presupposti essenziali della tutela cautelare»²⁶⁰.

Quanto al *fumus*, la Commissione è chiamata ad una prognosi, di tipo probabilistico, sull'esito del giudizio²⁶¹. La cognizione del giudice tributario pare dunque, nella fase cautelare, ricalcare quella operata dal giudice civile ai sensi dell'art. 669-*sexies* c.p.c.: una valutazione sommaria che sfocerà in un giudizio di probabilità e verosimiglianza circa la fondatezza del ricorso²⁶².

13287/0/CDP il Consiglio «in data 19 febbraio 2008, ha rilevato come spesso mancano i tempi tecnici per offrire al contribuente un provvedimento di sospensiva prima delle attività pregiudizievoli dell'agente della riscossione, sicché ha sottolineato che un provvedimento di sospensiva possa essere emanato con decreto anche da parte del Presidente della Commissione, senza attendere la Camera di Consiglio. Anche di recente, sempre il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, con la delibera n. 122 del 2010, ha esortato nuovamente le Commissioni tributarie a disporre, in presenza di cartelle di pagamento e di specifica istanza dei contribuenti, la sospensione dell'esecutività degli atti con decreto urgente in via provvisoria, in tutti i casi in cui l'udienza non possa essere fissata entro i sessanta giorni dalla notifica della cartella al contribuente». L'Autore evidenzia tuttavia la scarsa applicazione della previsione dell'art. 47, comma 3, e come la delibera n. 122 del 2010 lasci irrisolti alcuni dubbi: «non è chiaro, innanzitutto, se tale provvedimento sia una prerogativa del Presidente della Commissione ovvero anche del Presidente di sezione. Vi è da ritenere, ma la delibera non fornisce alcuna delucidazione, che: a) la competenza sia del Presidente della Commissione tributaria provinciale se la sospensiva sia richiesta unitamente al ricorso; b) in ipotesi di istanza successiva al ricorso, il decreto debba essere emanato dal Presidente della sezione cui il ricorso stesso è stato assegnato».

²⁵⁸ Il provvedimento presidenziale, laddove emesso, possiede dunque efficacia temporale limitata, poiché «è destinato ad essere sostituito dall'ordinanza collegiale (di conferma, di modifica o di revoca del decreto), emessa ex art. 47, co. 4», scrive MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 485.

²⁵⁹ GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 2; MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 475; BELLAGAMBA, *op. cit.*, pp. 167-8.

²⁶⁰ Così GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 2, per il quale «alla stregua di così chiaro dettato legislativo non può dunque condividersi, né l'opinione di chi tende a privilegiare il profilo del *periculum in mora*...né l'opinione di coloro che tendono ad attribuire maggiore, se non anche assorbente, rilievo al *fumus boni iuris*». Nel senso invece che, quanto al presupposto del *fumus boni iuris*, «Il legislatore non ne parla esplicitamente», v. BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 167. L'Autore, nondimeno, osserva: «ma non v'è dubbio che nella decisione del collegio o del presidente debba influire anche la consapevolezza della probabile (allo stato degli atti) fondatezza della richiesta del contribuente».

²⁶¹ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 475. Per BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 167, «bisogna dimostrare...che il diritto sostanziale che si vuole cautelare, molto probabilmente, esiste».

²⁶² Così, letteralmente, MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 475. Di «verosimile fondatezza della pretesa» discorre G. CRISTIANI, *Il processo tributario*, Milano, 2007, p. 140.

Quanto all'istruttoria in sede cautelare, il comma 4 dell'art. 47 stabilisce che il collegio provveda sull'istanza «sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito»²⁶³. Parte della dottrina ritiene che trovi applicazione la disciplina posta dall'art. 669-*sexies* per il processo civile, in forza del rinvio alle norme del codice di rito operato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/92²⁶⁴. Di conseguenza, la Commissione assumerebbe sommarie informazioni *omessa ogni formalità non essenziale al contraddittorio*²⁶⁵.

Più difficile, si rileva, è definire il presupposto del *periculum in mora*²⁶⁶. Si ritiene che il danno “grave ed irreparabile” non debba essere considerato con riguardo alla obbligazione fiscale²⁶⁷, ma ai diritti della persona²⁶⁸. Il pericolo che legittima la concessione della misura cautelare, dunque, dovrà essere considerato, a titolo esemplificativo, con riguardo al «diritto alla salute e/o all'integrità fisica e morale, allo svolgimento dell'attività professionale o d'impresa, etc.»²⁶⁹.

La «istanza motivata» di sospensione può essere avanzata in due modi: assieme al ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Commissione oppure con «atto

²⁶³ BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 167, osserva: «A questo proposito precisiamo che non devono trarre in inganno le espressioni usate dal legislatore (art. 47) ove afferma che viene disposta la sospensione della esecuzione “previa deliberazione del merito” oppure “deliberato il merito”. Non ci si riferisce, evidentemente, al merito della controversia bensì alla “fondatezza” della istanza di sospensione».

²⁶⁴ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 486. Per l'Autore, il rinvio *ex art.* 1, comma 2 consentirebbe altresì di richiamare l'art. 669-*quater*, comma 2, così da consentire la proponibilità dell'istanza di sospensione anche nelle ipotesi in cui il giudizio tributario sia sospeso o interrotto, «in ossequio al principio di effettività della tutela giurisdizionale, comprensivo...dei rimedi cautelari».

²⁶⁵ E potrebbe esercitare i poteri istruttori stabiliti dall'art. 7 d.lgs. n. 546/1992 «per acquisire elementi conoscitivi ulteriori rispetto a quelli indicati e dedotti dalle parti», opina MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 486.

²⁶⁶ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 476.

²⁶⁷ Poiché «a stretto rigore, è pressoché impossibile che, nel caso del contenzioso fiscale, il pregiudizio sia irreparabile, almeno fino a che lo si misuri con riferimento esclusivo al rapporto d'imposta dedotto in giudizio, in quanto questo, avendo contenuto patrimoniale, è sempre suscettibile di totale ristoro mediante le restituzioni ed (eventualmente) il risarcimento del danno», osserva MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 476. Ricorda come «è stato più volte precisato in dottrina e in giurisprudenza» che il danno grave ed irreparabile temuto «riguarda situazioni soggettive del ricorrente e non la sua obbligazione fiscale che può essere sempre soddisfatta» CRISTIANI, *op. cit.*, p. 140. Quanto alla “irreparabilità” del danno, precisa l'Autore, essa si può ritenere sussistente quando «il pregiudizio eveniente dall'esecuzione dell'atto in impugnativa si manifestasse irreversibile e non suscettibile di reintegrazione patrimoniale allorché l'atto fosse successivamente annullato».

²⁶⁸ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 477.

²⁶⁹ «dovrà ritenersi, allora, esistente il danno grave ed irreparabile, quante volte la riscossione coattiva della pretesa fiscale incida, in modo irreversibile, su siffatti diritti personali (fondamentali) del contribuente, pregiudicando, ad esempio, la sopravvivenza della sua azienda, le condizioni minime di vita sue e della famiglia, etc.», scrive MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 476. BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 168, scrive: «il concetto di “irreparabilità” in materia economica va inteso non letteralmente perché, potendo sempre esistere una riparazione in denaro, sarebbero ben pochi i casi in cui il danno non sia “riparabile” in tal forma. Il concetto va, allora, inteso nel senso che la lesione del diritto del contribuente deve essere tale da pregiudicarlo molto seriamente».

separato notificato alle altre parti»²⁷⁰. Il nuovo comma 5-bis, di recente²⁷¹ introdotto nel corpo dell'art. 47, stabilisce che «l'istanza di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa». Quando l'istanza di sospensione sia accolta, «la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia»²⁷².

È prevista la possibilità che la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato sia parziale²⁷³ «e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e nei termini indicati nel provvedimento», ai sensi del dal comma 5. Nonostante l'utilizzo della congiunzione “e” paia possa far ritenere che la prestazione di garanzia sia subordinata alla possibile sospensione parziale dell'atto impugnato, si è sul punto affermato come la previsione consenta «sospensioni parziali o condizionate, che, non ostante l'accorpamento disciplinare, vanno tenute ben distinte»²⁷⁴.

Il collegio, che accolga o neghi l'istanza di sospensione, provvede con «ordinanza non impugnabile»²⁷⁵.

Il provvedimento²⁷⁶ è comunque revocabile o modificabile dalla Commissione, allorché la parte con istanza motivata allegghi un «mutamento delle circostanze»²⁷⁷.

²⁷⁰ «e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'articolo 2». La possibilità dell'atto separato, rileva GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 5, «ha la sua precisa ragion d'essere...circa la necessità di modulare la proponibilità della domanda cautelare alla ricorrenza dell'attualità del pregiudizio, e quindi anche nell'ambito dell'impugnazione contro gli atti impositivi, sol quando, pendendo i relativi giudizi di merito, siffatto pregiudizio effettivamente si verifichi attraverso il prosieguo dell'attività esattiva».

²⁷¹ Il comma è stato aggiunto dall'art. 7, comma 2, d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito in legge 12 luglio 2011, n. 106.

²⁷² Secondo quanto dispone il comma 6.

²⁷³ «e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e nei termini indicati nel provvedimento», secondo quanto previsto dal comma 5.

²⁷⁴ «quelle parziali attenendo infatti alla dimensione quantitativa dell'atto impugnato e dei suoi effetti sul versante esecutivo, mentre le sospensioni condizionate riguardano il diverso profilo della subordinazione dell'effetto cautelare all'avversarsi di determinati eventi a garanzia del c.d. rischio negativo di recuperabilità (controcautela) a cui resta esposta l'altra parte (resistente) a seguito del provvedimento cautelare di segno positivo. Data la diversità di profili, ne è quindi ben possibile il cumulo, per cui può ben darsi l'eventualità di una sospensione parziale condizionata». In tal modo si esprime GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 6. Ammettono sia la sospensione parziale che quella subordinata alla prestazione di idonea garanzia, tra gli altri, MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 488; e CRISTIANI, *op. cit.*, p. 143.

²⁷⁵ Per GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 8, «il testo legislativo non lascia spazio a dubbi di sorta nell'escludere qualsiasi mezzo d'impugnazione avverso l'ordinanza stessa, sia essa di accoglimento o di rigetto, compreso il ricorso in cassazione ex art. 111 Cost.».

²⁷⁶ Quanto al provvedimento suscettivo di revoca o modifica MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 490, afferma di ritenere che esso possa essere soltanto quello che abbia accolto l'istanza cautelare; il provvedimento di rigetto non sarebbe invece revocabile né modificabile. Siffatta opinione, afferma l'Autore, «è confermata dal mancato richiamo dei co. 3 e 5 dell'art. 47, che riguardano di certo aspetti attinenti alla sospensione dell'atto, per cui si dovrebbe concludere che, in sede di revoca e di modifica, il giudice non possa pronunciare la sospensiva e non possa, conseguentemente, mutare il precedente provvedimento negativo per il ricorrente».

Da alcuni è ritenuta possibile la riproposizione dell'istanza cautelare, nelle ipotesi di rigetto della precedente istanza, e sempreché siano dedotte nuove ragioni di fatto o di diritto²⁷⁸.

Infine, il comma 7 stabilisce che «gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado».

Segue: l'oggetto della sospensiva ex art. 47. Atti sospendibili

Discusso è l'oggetto della sospensione cautelare. Più chiaramente, si dibatte su quali siano gli atti c.d. "sospendibili", avverso i quali cioè sia possibile domandare la sospensiva cautelare in materia tributaria²⁷⁹.

Se nessun dubita, infatti, della possibilità di richiedere la sospensione dei provvedimenti diretti alla riscossione (quali il ruolo, la cartella di pagamento, e l'avviso di mora previsto dall'art. 50, comma 2, d.p.r. n. 602/73), incerta è la sospendibilità degli atti di accertamento (o di liquidazione o di rettifica) dell'imposta e degli atti di diniego di una pretesa del contribuente (quale il rifiuto

²⁷⁷ Ai sensi del comma 8.

²⁷⁸ Osserva GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente*, cit., pp. 119-20: «A livello teorico...occorre tener conto che, là dove specifici dati normativi non impongono di distinguere tra revoca e modifica di un provvedimento cautelare negativo e riproponibilità dell'istanza di sospensione cautelare a seguito di una sua precedente reiezione, in quanto diversamente disciplinata, quanto ai presupposti ed altri profili ancora, non appare affatto scorretto configurare una nuova richiesta di provvedimento cautelare come richiesta di revoca o di modifica del precedente provvedimento negativo. Al contrario, appare perfettamente consono ad una interpretazione dell'art. 47, ult. comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, non inibita, come si è visto, dai dati testuali in cui tale norma è stata formulata, per cui...la primaria portata dell'anzidetta norma può essere correttamente definita nel senso che essa riguarda, tanto il provvedimento di accoglimento, quanto quello di rigetto dell'istanza»; TOSI, *op. cit.*, p. 795, che osserva, con particolare riguardo alla eventuale ordinanza di rigetto dell'istanza cautelare, che la norma tributaria «non si occupa espressamente del riesame di un'ordinanza di reiezione» ma che «Nulla però impedisce al ricorrente di ripresentare l'istanza già respinta, se mutano le circostanze, o se il ricorrente riesce a dimostrare circostanze in precedenza non provate a sufficienza». Per MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 490, nella impossibilità, per il contribuente, di aspirare al conseguimento della sospensiva in sede di revoca/modifica dell'ordinanza di rigetto dell'istanza in precedenza formulata, appare «ragionevole dilatare ulteriormente la possibilità per il contribuente di riproposizione della domanda (cautelare) respinta, che sarà ammessa tutte le volte che costui deduca "nuove ragioni di fatto o di diritto"». *Contra*, A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO, *Art. 49*, in A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO (a cura di), *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 669.

²⁷⁹ Rileva MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 478 come «Incertezze sono sorte soprattutto riguardo al tema (centrale) relativo a quali atti possano essere interessati dalla sospensione; il che è quanto domandarsi se il catalogo contenuto nell'art. 19 valga integralmente anche per l'operatività dell'art. 47».

della richiesta di rimborso, il diniego di agevolazioni o il rigetto di istanze di condono)²⁸⁰.

L'incertezza deriva dal fatto che soltanto dei provvedimenti diretti alla riscossione si può dire agevolmente che essi siano idonei ad arrecare un pregiudizio attuale al contribuente, in ragione della loro "efficacia esecutiva".

Gli atti di accertamento (o di liquidazione o di rettifica), non essendo dotati di tale efficacia esecutiva, sarebbero sì idonei ad arrecare un pregiudizio, ma in futuro. Un pregiudizio in là ancora da venire non legittimerebbe il contribuente a richiedere la sospensione cautelare; egli dovendo invece attendere, proposta l'impugnazione avverso l'atto di accertamento, l'iscrizione a ruolo delle somme con questo richieste dall'Amministrazione, per potere domandare, pendente il giudizio, la inibitoria di questo successivo atto²⁸¹.

Sul profilo specifico della sospensibilità dell'atto di accertamento impugnato si ritornerà più avanti, quando sarà considerato il nuovo avviso di accertamento "esecutivo" introdotto con l'art. 29 del d.l. 78/2010. Sia perciò, sul punto, rinviare alle considerazioni lì operate²⁸².

Quanto agli atti di diniego, il tema della discussione è non già la idoneità di questi ad arrecare un pregiudizio attuale al contribuente, il quale è ritenuto sussistere²⁸³; piuttosto, si dubita della idoneità della misura cautelare della sospensione a far conseguire l'utilità cui questi aspira, (rimborso, agevolazione, condono) in via cautelare.

In dottrina è stato sostenuto che avverso tali atti la misura della sospensione sarebbe inadeguata, poiché non si potrebbe, per suo tramite, ottenere ciò che sia stato illegittimamente negato dall'Amministrazione finanziaria²⁸⁴: sarebbe invece necessaria una misura sostitutiva del provvedimento negativo impugnato, misura che non si ritiene conseguibile attraverso una dilatazione dei limiti del provvedimento di sospensione cautelare dell'atto²⁸⁵.

²⁸⁰ Così, pressoché letteralmente, MENCHINI, *Art. 47*, cit., pp. 478-9. v. anche CRISTIANI, *op. cit.*, pp. 141-2.

²⁸¹ È l'opinione espressa da MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 479. L'Autore (pp. 479-80) precisa che da tale ricostruzione consegue che il ricorrente, intervenuta l'iscrizione al ruolo delle somme pretese dall'Amministrazione finanziaria, dovrà rivolgere con atto separato l'istanza di sospensione all'atto di accertamento impugnato «chiedendone l'inibitoria dell'efficacia, la quale propagherà poi i propri effetti al dipendente provvedimento di esecuzione coattiva».

²⁸² v. *infra* Capitolo Secondo, parag. 5.2.

²⁸³ Osserva MENCHINI, *Art. 47*, cit., pp. 480-1, che «Sicuramente, questi provvedimenti sono idonei a determinare un danno, anche grave ed irreparabile, alle posizioni giuridiche del ricorrente (danno da riferirsi... a diritti personali e fondamentali) (ad esempio: il mancato rimborso può avere gravi ripercussioni sulla liquidità dell'azienda, provocandone lo stato di insolvenza)».

²⁸⁴ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 481, scrive: «la sospensione dell'efficacia dell'atto, prevista dall'art. 47, non è in grado di rimuovere o di impedire tale pregiudizio, perché non accorda al privato le agevolazioni od i rimborsi negati dall'amministrazione finanziaria».

²⁸⁵ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 481. Per l'Autore «peraltro, tale estensione non appare né corretta, perché l'emanazione di provvedimenti cautelari di natura sostitutiva non ha niente a che vedere

Nega che gli atti di diniego possano essere oggetto di sospensione altresì l'Amministrazione finanziaria²⁸⁶.

Di diverso avviso è altra dottrina, la quale ritiene possibile tale dilatazione dello strumento dell'art. 47, estendendo il campo di applicazione dell'art. 47 ai provvedimenti a contenuto negativo²⁸⁷.

Si è al riguardo affermato che il provvedimento di sospensione conseguibile per il tramite dello strumento posto dall'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 «lungi dall'incidere direttamente sugli effetti (non eliminati) degli atti impugnati, interferisce sulle attività consequenziali e cioè sull'esecuzione degli atti stessi (sospendendo la riscossione o attivando i rimborsi)»²⁸⁸. La sospensione non inciderebbe sull'efficacia dell'atto ma sulla sua esecuzione²⁸⁹. Sarebbe perciò ammessa la sospensione del «diniego di rimborso» richiesto dal contribuente all'Amministrazione finanziaria²⁹⁰: in particolare, oggetto della sospensione

con l'istituto della sospensione dell'efficacia dell'atto..., né necessaria, perché il vuoto di tutela può forse essere colmato in altro e più adeguato modo». L'«altro e più adeguato modo» cui fa riferimento l'Autore è la possibilità, che egli sostiene, di fare ricorso allo strumento della tutela cautelare atipica stabilito dall'art. 700 c.p.c..

²⁸⁶ v. Circolare esplicativa del Ministero delle finanze n. 98/E del 23 aprile 1996 innanzi menzionata. In questo senso v. già A. RENZI, *I procedimenti cautelari e conciliativi*, in S. MENCHINI-M. MICCINESI (a cura di), *Formulario annotato del processo tributario*, Padova, 2005, p. 246. Sul punto, infatti, nella Circolare si legge: «Non sono invece suscettibili di essere sospesi il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori non dovuti o il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari».

²⁸⁷ Così, pressoché letteralmente, MENCHINI *Art. 47*, cit., p. 493. In senso favorevole alla sospendibilità degli atti di diniego v. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente*, cit., p. 55 ss.; D'ABRUZZO, *op. cit.*, p. 215, dove si legge: «può senza troppe difficoltà osservarsi che la lettera dell'art. 47 è formulata in modo così ampio ed omnicomprensivo da ricomprendere nel suo ambito pronuncie sia di contenuto conservativo che a contenuto anticipatorio o, quantomeno, da non escludere la possibilità di ricomprensione delle seconde pur essendo sicura la *mens legis* di previsione delle prime» e che, a ragionare diversamente «nel caso di provvedimenti a contenuto negativo risulterebbe ingiustamente esclusa ogni forma di tutela interinale, a tal punto depotenziando il principio di effettività della tutela giurisdizionale, da distorcere la stessa corretta applicazione in concreto del principio di capacità contributiva sul cui contenuto in definitiva si controverte». Per CRISTIANI, *op. cit.*, p. 142, «Relativamente alla questione della sospendibilità degli atti di diniego, di revoca di agevolazione o di rigetto di domanda di definizione agevolata dei rapporti tributari, la chiave di lettura può rinvenirsi in una valutazione in concreto, in relazione alla loro efficacia rapportata intrinsecamente al *periculum in mora*, valutata appunto caso per caso».

²⁸⁸ Così GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 2, per il quale dunque sarebbe errata l'opinione che rinviene l'oggetto della sospensione cautelare tributaria nell'efficacia dell'atto impugnato.

²⁸⁹ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 58. In senso apertamente contrario, v. TURCHI, *op. cit.*, pp. 240-1, il cui pensiero è riportato appresso, alla nota che segue.

²⁹⁰ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., pp. 58-9. Per l'Autore «la riprova» di ciò «si rinviene del resto *ex positivo iure* nella disciplina recentemente introdotta dall'art. 23 del d.lgs. n. 472 del 1997 per l'impugnativa dei provvedimenti che dispongono la sospensione del pagamento dei crediti verso il Fisco ai contribuenti a cui siano stati notificati atti di contestazione o di impugnazione per sanzioni non ancora definitive o che ne

sarebbero in tal caso «gli effetti preclusivi dell'attività di rimborso, ripristinando quindi l'obbligo di rimborso da parte dell'ufficio»²⁹¹.

Infine, v'è chi nega la proponibilità di alcuno strumento cautelare avverso detti provvedimenti²⁹².

La misura della sospensiva sembrerebbe invece, ad alcuno, adeguata rispetto agli atti di revoca di agevolazioni «in quanto la sospensione dell'efficacia della revoca fa risorgere l'originario atto concessivo, e, dunque, è atta a soddisfare l'interesse del contribuente violato dall'illegittimo (posteriore) provvedimento amministrativo»²⁹³.

In giurisprudenza, le poche pronunce di merito rinvenibili sul punto sono prevalentemente orientate ad escludere la possibilità di utilizzare l'art. 47 per conseguire la sospensione degli atti amministrativi a contenuto negativo²⁹⁴.

dispongono, altrimenti, la compensazione». Invero, il fatto «che lo stesso legislatore abbia espressamente previsto e ricondotto nell'alveo dell'art. 47 una tutela cautelare che non può che risolversi nell'attuazione del pagamento (attraverso la sospensione o la compensazione dello stesso) sta per l'appunto a significare la ritenuta idoneità della norma in questione a realizzare siffatta tutela». Sul punto si veda però TURCHI, *op. cit.*, p. 240, il quale avvisa che «tuttora controversa risulta la sospendibilità dei provvedimenti di diniego di rimborso o di agevolazioni tributarie» anche se «la tesi favorevole alla sospensione è prevalente in dottrina». Tuttavia, osserva L'Autore (pp. 240-1), siffatta dottrina «sembra trascurare il fatto che, *de jure condito*, la sospensione degli effetti del provvedimento amministrativo (e anche della sentenza...) presuppone l'esecutorietà dell'atto: è cioè riferita ai soli provvedimenti idonei a legittimare la riscossione in via coattiva» come emergerebbe dalla lettera dell'art. 47, d.lgs. 546/92, il quale «riconosce alle commissioni il potere di sospendere l' "esecuzione" dell'atto impugnato. Mentre nessuna efficacia esecutoria è attribuibile agli atti di diniego...che non formalizzano alcuna pretesa tributaria e non sono pertanto suscettibili di esecuzione».

²⁹¹ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 144.

²⁹² È quanto registra MENCHINI *Art. 47*, cit., p. 493, dove si legge: «mentre altri autori, in modo invero assai meno comprensibile alla luce dell'art. 24, co. 1 Cost., negano l'applicabilità dell'art. 700 c.p.c., pur avendo escluso la sospensione ex art. 47 degli atti a contenuto negativo».

²⁹³ Così opina MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 481.

²⁹⁴ Comm. trib. prov. Padova 12 giugno 1998, n. 170, in *Boll. trib.*, 1999, p. 513, così massimata: «Deve escludersi la possibilità configurare nella disciplina dell'art. 47 d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, uno spettro più ampio, tanto da accostarlo all'art. 700 c.p.c., ostandovi i differenti presupposti oggettivi e i diversi fini rispettivamente richiesti e attribuiti, né la dizione del predetto art. 47 appare poter legittimare un provvedimento che non già sospenda la realizzazione della pretesa dell'antagonista, ma concreti un ordine provvisorio di attuazione della pretesa di credito del ricorrente, in quanto la norma in esame si riferisce all'esecuzione del provvedimento da sospendere nell'efficacia, configurando un suo provvisorio stato di quiescenza e di giuridica inefficacia a produrre gli effetti che pure gli sono propri, rendendo evidente che la declaratoria di inefficacia (provvisoria) del diniego di rimborso non equivale ad un ordine (provvisoriamente) esecutivo di immediato pagamento». Si veda altresì Comm. trib. prov. Bari, 11 febbraio 2005, n. 200, in *Giurisprudenzabarese.it*, 2005, per la quale «È inammissibile l'istanza di sospensione giudiziale, ex art. 47 d.lg. 546/92, di un provvedimento di sospensione del rimborso i.v.a., poiché l'inibitoria richiesta inciderebbe su di un provvedimento negativo adottato dall'amministrazione finanziaria, alla quale non può essere imposto con l'ordinanza di cui all'art. 47 d.lg. 546/92 di provvedere al rimborso».

4.1. L'assenza del reclamo avverso l'ordinanza cautelare ex art. 47 d.lgs. 546 del 1992

Il provvedimento con il quale la Commissione tributaria provinciale pronuncia sull'istanza di sospensione cautelare ex art. 47, si è detto, è stabilito dal legislatore²⁹⁵ in una «ordinanza motivata non impugnabile»²⁹⁶.

La previsione della necessaria motivazione dell'ordinanza cautelare non è corredata dal legislatore di un sistema di controllo sulla medesima, in quanto l'ordinanza cautelare non è impugnabile.

Si è portati a pensare che l'obbligo della motivazione dei provvedimenti giurisdizionali sia previsto in funzione di un possibile controllo (in punto di motivazione, appunto) da parte di un diverso organo giudicante. Tale opinione pare non trovare riscontro nella previsione di legge in menzione. In proposito parte della dottrina si è criticamente interrogata sulla utilità della previsione della motivazione dell'ordinanza ex art. 47 quando questa non sia tuttavia impugnabile²⁹⁷. Altri hanno all'opposto osservato come la funzione della motivazione non sia soltanto quella di «permettere o agevolare l'impugnazione del provvedimento»²⁹⁸.

Preliminarmente, pare opportuno ricordare come l'ordinanza collegiale ex art. 47, pur non impugnabile, è tuttavia revocabile e modificabile nell'ipotesi in cui si sia determinato un mutamento delle circostanze²⁹⁹. In sede di revoca o modifica non sembrerebbe tuttavia rilevare la motivazione del provvedimento: l'istanza di

²⁹⁵ Al comma 4 dell'art. 47.

²⁹⁶ Per GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 104, «il testo legislativo è chiarissimo e non lascia spazio a dubbi interpretativi».

²⁹⁷ Nello stesso senso già E. GRASSI, *La tutela cautelare nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1520 e P. ACCORDINO, *Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata da asistematicità*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1, p. 44, per la quale l'obbligo di motivazione «appare comprensibile solo in ragione di una impugnabilità del provvedimento» e perciò «argomentando a contrario, diventa pressoché inutile, salvo che non lo si voglia giustificare in una ottica di responsabilizzazione dell'emittente». Per RINALDI, *op. cit.*, p. 140, il requisito della motivazione «se adempie all'obbligo sancito dall'art. 111 Cost., si rileva privo di effetto in quanto unicamente collegabile all'ipotesi contemplata dall'art. 47, comma 8, dato che l'ordinanza non è impugnabile».

²⁹⁸ «tant'è che l'obbligo di motivazione ben può sussistere, ed è anzi specificamente previsto, pure riguardo a provvedimenti, sentenze incluse, non impugnabili». Così GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 81. L'Autore aggiunge poi che «a parte ciò, occorre dire che l'obbligo della motivazione, imposto dall'art. 47, 4° comma, per la pronuncia, corrisponde perfettamente alla prescrizione contenuta nel 1° comma, che richiede una "istanza motivata"». MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 488, auspica che «le commissioni evitino di ricorrere a formule di stile, ma, seppure in modo conciso, evidenzino la *ratio decidendi*».

²⁹⁹ È quanto prevede il comma 8 dell'art. 47, che qui si riporta: «In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4».

revoca o modifica non potrebbe condurre ad un riesame della decisione sull'istanza cautelare.

Non è ammessa dunque, dal legislatore tributario, la possibilità di reclamo dell'ordinanza emessa ai sensi dell'art. 47 d.lgs. 546/1992³⁰⁰.

Nemmeno è ritenuta possibile la proposizione del ricorso straordinario per Cassazione ai sensi dell'art. 111 Cost.³⁰¹: in dottrina si è al riguardo affermato che il provvedimento *de quo* difetterebbe dei requisiti della decisorietà e definitività che ne consentirebbero la ricorribilità in Cassazione³⁰².

Il legislatore della riforma del processo tributario dichiara espressamente, nella Relazione Ministeriale di accompagnamento al d.lgs. 546/1992, che la previsione della non impugnabilità dell'ordinanza in menzione è stata posta «al fine di evitare ulteriori strascichi in altre sedi della questione³⁰³, con tutte le aporie e gli inconvenienti pratici, che già si sono potuti riscontrare nell'esperienza del diritto amministrativo»³⁰⁴. Motivi di economia processuale³⁰⁵ avrebbero dunque condotto il legislatore delegato a disporre la non impugnabilità dell'ordinanza.

³⁰⁰ GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 8; MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 489. ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 46, afferma che «non v'è dubbio che il principio della non impugnabilità dell'ordinanza di sospensione cautelare sia, rebus sic stanti bus, acquisito, in ambito tributario».

³⁰¹ GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., p. 8; MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 489.

³⁰² In tal senso – rileva ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 45 – si sono espressi CANTILLO, RUSSO, COLLI VIGNARELLI. MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 489, motiva l'impossibilità di ricorrere allo strumento *ex art. 111 Cost.* affermando che «la decisione cautelare manca del carattere della "definitività", essendo suscettibile di essere comunque rimossa o sostituita dalla sentenza finale che detta la disciplina del rapporto d'imposta, in modo vincolante per il futuro».

³⁰³ Per D'ABRUZZO, *op. cit.*, p. 229, «la dimensione giuridica dell'affermazione evidenzia una prospettiva di sintesi in cui il legislatore ha inteso far convergere ragioni di contenuto (attinenti all'essenza del processo) e ragioni di forma (relative alla dinamica del processo). Nelle prime confluiscono, variamente articolate, istanze di contrappeso al dominio pan pubblicistico del procedimento di accertamento (nella sua propagazione conflittuale) e di canalizzazione delle sequenze subprocedimentali. Nelle seconde si situa l'irrisolta (non tanto in termini di principio, quanto di applicazioni pratiche) questione della natura del contenzioso (*rectius*: processo) tributario».

³⁰⁴ Come rileva già COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 577. L'Autore ritiene che «la prospettazione non colga nel segno», poiché «a prescindere dal fatto che i presunti "inconvenienti pratici" cui si fa riferimento nella citata Relazione non hanno impedito l'affermarsi dell'orientamento giurisprudenziale volto a riconoscere il doppio grado di giudizio in materia cautelare nel processo amministrativo, occorre rilevare come il legislatore della riforma del processo civile (cui si uniforma il processo tributario: cfr. art. 30, comma 1, lettera g), L. n. 413/1991, e art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992) abbia accolto come principio generale quello del reclamo contro i provvedimenti cautelari (art. 669-*terdecies*)», e conclude: «si può quindi forse affermare che l'obbligo sancito dal legislatore delegante di adeguare le norme del processo tributario a quelle del processo civile, e la considerazione del principio della generale impugnabilità dei provvedimenti cautelari che caratterizza quest'ultimo..., imponevano al legislatore delegato di non discostarsi da suddetto principio, in mancanza, nella legge delega, di una previsione espressa in tal senso».

³⁰⁵ In tal senso v. ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 32. BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 168, rileva che «L'ordinanza della Commissione è stata dichiarata non impugnabile per evitare ritardi e la formazione di ulteriore contraddittorio».

In verità, non è rinvenibile tra i criteri posti dalla legge di delega alcuna indicazione circa la possibilità o no di impugnare detto provvedimento³⁰⁶. Sul punto, alcuno in dottrina ha affermato che non vi sarebbe eccesso di delega poiché la legge di delega non aveva prescritto nulla al riguardo³⁰⁷; altri hanno invece rinvenuto l'eccesso proprio nel fatto che il silenzio del delegante non escludeva l'impugnabilità³⁰⁸.

La irreclamabilità dell'ordinanza resa sull'istanza cautelare *ex art. 47* rappresenta un *proprium* del processo tributario: se tale previsione è posta in raffronto con la corrispondente disciplina dettata per il processo civile e per quello amministrativo, rileva la sua unicità³⁰⁹. Si è osservata in proposito la «incongruenza» dovuta al «mancato allineamento» dell'ordine processuale tributario con gli altri due³¹⁰. Si è altresì evidenziato come la previsione contenuta nell'art. 47 si caratterizzerebbe per essere «asistematica» se posta in raffronto con l'art. 1, comma 2, del medesimo decreto legislativo 546/1992³¹¹. La disposizione apparirebbe poi «antistorica»³¹²: si è osservato che la mancata previsione della impugnabilità dell'ordinanza cautelare emessa dalla Commissione tributaria provinciale comporterebbe che, per questo aspetto, il processo tributario non sembri «in linea con gli standard comunitari»³¹³; che l'impostazione prescelta dal legislatore tributario si scontrerebbe con i principi affermati nello Statuto dei

³⁰⁶ D'altronde, la legge delega nemmeno prevedeva «tra i presupposti per l'emanazione del provvedimento cautelare, quello del pericolo di danno "grave ed irreparabile"», rileva COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 585. Nello stesso senso v. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 39.

³⁰⁷ GLENDI, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, cit., 8. Nello stesso senso v. ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 43.

³⁰⁸ E' quanto rileva ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 44. L'Autore richiama qui il pensiero di COLLI VIGNARELLI e FALCONE.

³⁰⁹ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 104, afferma che tale configurazione per il processo tributario è «tutt'affatto peculiare» e «che lo differenzia nettamente, tanto da quello civile...tanto da quello amministrativo».

³¹⁰ «non giustificato da motivazioni di natura o di funzioni, bensì da rinvenienti ragioni di pragmatismo spicciolo». Così D'ABRUZZO, *op. cit.*, p. 230. Il motivo di incongruenza emergerebbe «per il dichiarato rapporto di filiazione del processo tributario con quello civile (art. 30, lett. g, legge n. 413/1991), il cui sistema accoglie...la regola della reclamabilità. Senza, poi, obnubilare del tutto le...ascendenze del procedimento cautelare amministrativo, la cui comune matrice impugnatoria consente indubbe sovrapposizioni di struttura».

³¹¹ «Che lascia desumere l'applicabilità, al processo tributario, dei principi generali del codice di procedura civile». Così si esprime ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 33. Per l'Autore (p. 32) «la norma appare, oggi, in controtendenza con l'evoluzione che lo stesso istituto ha avuto nel processo amministrativo e nel processo civile».

³¹² ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 43, definisce «"antistorica"» la disposizione dell'art. 47, nella misura in cui «rifiuta il recepimento del principio dell'impugnabilità».

³¹³ RINALDI, *op. cit.*, p. 138.

diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212)³¹⁴; ancora, che vi sarebbe una possibile lesione del disposto dell'art. 24 Cost.³¹⁵.

La valutazione di una possibile «inadeguatezza» della disciplina cautelare dettata per il processo tributario, sotto lo specifico profilo della mancata previsione della reclamabilità dell'ordinanza pronunciata ex art. 47, pare possa essere operata verificando se, sul piano costituzionale, si possa ammettere una tutela cautelare senza un meccanismo di controllo successivo.

Occorre dunque verificare *se il principio del doppio grado cautelare possieda rilievo costituzionale*.

Prima, si può provare a considerare, pur brevemente, le vicende che hanno condotto nel tempo al riconoscimento, nel processo civile e amministrativo, della possibilità di demandare ad altro giudice il controllo sui provvedimenti cautelari³¹⁶.

Segue: il riconoscimento di un “doppio grado cautelare” nel processo civile e amministrativo

Quanto al processo amministrativo, prima della introduzione della legge n. 205 del 2000, non vi erano previsioni normative cui ancorare la possibilità di un controllo successivo sulla misura cautelare³¹⁷.

La giurisprudenza amministrativa³¹⁸ ha avvertito tuttavia l'esigenza di colmare la lacuna di legge³¹⁹. Il Consiglio di Stato, con l'Ad. Plen. n. 1 del 1978³²⁰ ha

³¹⁴ ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 46.

³¹⁵ ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 46.

³¹⁶ Siffatta operazione è stata di recente condotta in dottrina da ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 43. Si avrà dunque riguardo, nel prosieguo, anche ai risultati cui è pervenuto l'Autore.

³¹⁷ F. CORSINI, *Il reclamo cautelare*, Torino, 2002, p. 19, osserva che «il contesto normativo anteriore alla legge n. 205/2000 era, *mutatis mutandis*, simile a quello che caratterizzava il codice di rito prima della legge n. 353/1990, nel senso che mancava qualsivoglia indicazione positiva su cui fondare il doppio grado». L'Autore rileva inoltre come «più in generale, tutto il tema della tutela cautelare era regolato da disposizioni assai scarse e disorganiche, specie dal punto di vista procedimentale; non bisogna quindi stupirsi più di tanto del fatto che anche il problema dei rimedi non fosse mai stato espressamente affrontato a livello legislativo, prima del recente intervento». L'intervento di legge cui fa riferimento l'Autore è la legge 21 luglio 2000, n. 205, recante «Disposizioni in materia di giustizia amministrativa».

³¹⁸ L'appellabilità delle ordinanze cautelari era invero sostenuta da parte della dottrina. L'opinione – rileva CORSINI, *op. cit.*, p. 19, nota 62, era sostenuta da IANNOTTA e PALEOLOGO.

³¹⁹ «Differentemente da quanto avvenuto in campo civile» ed esercitando «una vera e propria funzione di creazione di diritto», osserva CORSINI, *op. cit.*, p. 19.

³²⁰ In quell'occasione il Consiglio di Stato affermò la natura decisoria dell'ordinanza cautelare e l'autonomia del relativo procedimento. Come rileva CORSINI, *op. cit.*, p. 20 «tale conclusione è stata raggiunta, tra l'altro, ponendo l'accento sull'autonomia funzionale dell'azione cautelare rispetto alla fase di impugnazione del provvedimento, sia ritenendo che la pronuncia di sospensione abbia natura decisoria, in quanto risolve una specifica controversia, e che quindi sia assimilabile alla sentenza di merito, appellabile ai sensi degli artt. 33 ss., legge n. 1034/1971 ed

affermato l'appellabilità delle ordinanze cautelari rese dai Tribunali Amministrativi Regionali sulle richieste di sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato, ai sensi dell'art. 21, legge n. 1034/1971.

Il Supremo Consesso amministrativo ha in seguito sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 5, ultimo comma, legge 3 gennaio 1978, n. 1, a norma del quale era disposto che «le ordinanze emesse ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 21 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, non sono appellabili al Consiglio di Stato»³²¹. La Consulta, con la sentenza 1 febbraio 1982, n. 8, ha ritenuto fondata la questione in relazione all'art. 125, comma 2, Cost., affermando la vigenza, nel processo amministrativo, del principio del «doppio grado cautelare»³²².

Successivamente, l'art. 3, comma 2, della legge n. 205 del 2000, recante «Disposizioni in materia di giustizia amministrativa», ha inserito un nuovo comma all'art. 28 legge TAR, con il quale era stabilita la appellabilità delle

artt. 36 ss., r.d. n. 1054/1924. Sempre nella medesima decisione, poi, il Consiglio di Stato si è spinto addirittura più oltre, reputando che i provvedimenti emessi in seguito a domande di sospensione fossero suscettibili di revocazione ex artt. 395 e 396 c.p.c. e di revoca in caso di mutamento delle circostanze di fatto». Alla pronuncia del Consiglio di Stato, tuttavia, presto il legislatore «rispose» con la legge 3 gennaio 1978, n. 1, il cui art. 5 stabiliva la non appellabilità delle ordinanze cautelari emesse dai TAR.

³²¹ In tal modo v. già F. PACE, *La sospensione dell'esecuzione della sentenza di secondo grado*, in *Corr. trib.*, 2001, 41, p. 3071, dove si legge che «nel processo amministrativo, il doppio grado del giudizio cautelare è stato ritenuto ammissibile in seguito alla pronuncia della Corte costituzionale, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo – per contrasto con l'art. 125, secondo comma, Cost. – l'art. 5, ultimo comma, della legge 3 gennaio 1978, n. 1». La pronuncia cui fa riferimento l'Autore è Corte Cost. 1 febbraio 1982, n. 8. La q.l.c. era stata sollevata con undici ordinanze del Consiglio di Stato, di cui sette emesse dalla sez. IV e quattro dalla sez. V «in riferimento agli artt. 3, 24, 97, 100, 103, 113 e 125 della Costituzione». Con una delle ordinanze in parola era stata altresì sollevata q.l.c. del penultimo comma dell'art. 5 «della stessa legge n. 1 del 1978, nella parte in cui limita la efficacia della ordinanza con la quale il TAR sospende la esecuzione dell'atto amministrativo impugnato a sei mesi, in riferimento agli artt. 3, 24, 97, 103 e 113 della Costituzione». Nello specifico, l'ordinanza che aveva sollevato detta questione era la n. 677 del 5 giugno 1979, della sez. IV del Consiglio di Stato. La Consulta ha tuttavia dichiarato questa infondata.

³²² La motivazione resa dalla Consulta appare coerente espressione di ragionamento sillogistico: dopo avere ribadito che «l'istituto del doppio grado di giurisdizione non ha rilevanza costituzionale (da ultimo sentenza n. 62/1981)», ha nondimeno rilevato come tale affermazione non possa essere estesa al processo amministrativo, per il quale l'art. 125, comma 2, Cost. espressamente sancisce la vigenza del principio del doppio grado di giurisdizione. Accanto a tale notazione preliminare la Consulta rileva la «intima compenetrazione» del procedimento cautelare con il «processo di merito nell'ambito della giustizia amministrativa» tale che «la pronuncia incidentale sulla domanda di sospensione della esecuzione dell'atto amministrativo impugnato, quale che ne sia il contenuto, è suscettibile di incidere in maniera decisiva sulle conseguenze delle pronunce di merito del giudice e, quindi, anche se indirettamente, sulla tutela sostanziale delle parti e sugli interessi che entrano nel processo amministrativo, in modo particolare sul pubblico interesse». «Date queste premesse», conclude la Corte, «è da ritenere che il principio del doppio grado di giurisdizione, e quindi la possibilità di un riesame del provvedimento decisorio del giudice di primo grado da parte del Consiglio di Stato, trovi applicazione anche nei riguardi del processo cautelare».

ordinanze cautelari emesse dai TAR ai sensi dell'art. 21, comma 7 e ss., legge n. 1034/1971.

Oggi, alla luce della recente introduzione del Codice del processo amministrativo (d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104) la previsione dell'appellabilità dell'ordinanza cautelare emessa dal giudice amministrativo e la relativa disciplina trovano collocazione nell'art. 62 del decreto³²³.

Nel processo amministrativo, dunque, è oggi vigente il principio del doppio grado del giudizio cautelare.

Quanto al processo civile, si pone mente a due norme del c.d. «procedimento cautelare uniforme» disegnato agli artt. 669-*bis* ss. c.p.c.: l'art. 669-*terdecies* e l'art. 669-*quaterdecies*. Prima della introduzione delle norme sul procedimento cautelare uniforme – si è rilevato – «la preoccupazione maggiore, in una prospettiva *de jure condendo*, era quella di predisporre un rimedio a favore di colui contro il quale veniva concessa la cautela»³²⁴.

L'art. 669-*terdecies* in origine ammetteva il reclamo soltanto avverso l'ordinanza di accoglimento³²⁵. La sua introduzione ha segnato il fiorire di una riflessione sull'opportunità di ammettere il reclamo anche avverso le ordinanze di rigetto³²⁶, che ha trovato realizzazione nell'intervento della Corte Cost. con sentenza 23 giugno 1994, n. 253, la quale ha esteso la possibilità di reclamo anche alle

³²³ Il quale al comma 1 dispone che «contro le ordinanze cautelari è ammesso appello al Consiglio di Stato, da proporre nel termine di trenta giorni dalla notificazione dell'ordinanza, ovvero di sessanta giorni dalla sua pubblicazione». PACE, *La sospensione dell'esecuzione*, cit., p. 3071, evidenzia come «nel processo amministrativo, il doppio grado del giudizio cautelare è stato ritenuto ammissibile in seguito alla pronuncia della Corte costituzionale, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo – per contrasto con l'art. 125, secondo comma, Cost. – l'art. 5, ultimo comma, della legge 3 gennaio 1978, n. 1». La pronuncia cui fa riferimento l'Autore è Corte Cost. 1 febbraio 1982, n. 8.

³²⁴ Così CORSINI, *op. cit.*, p. 21. In generale CIPRIANI, *op. cit.*, p. 18, osserva come «il problema che maggiormente impegnò il legislatore del 1990 nel disciplinare il procedimento cautelare fu indubbiamente quello relativo all'impugnazione». Più in dettaglio, l'Autore registra che «Come ci ha riferito il guardasigilli dell'epoca, Giuliano Vassalli, inizialmente né il Csm, né il Parlamento avevano mostrato alcuna intenzione di ammettere il reclamo, in quanto si reputava sufficiente accordare alle parti il diritto di riproporre la domanda che fosse stata rigettata ovvero di chiedere allo stesso giudice di revocare o modificare il provvedimento cautelare che fosse stato concesso. Nel contempo, si temeva che, prevedendo l'impugnazione del procedimento cautelare, si sarebbe finito con lo snaturare il giudizio ordinario di cognizione e si sarebbe arrivati alla sommarizzazione del processo civile».

³²⁵ CIPRIANI, *op. cit.*, p. 18, rileva come la discussione in punto di impugnazione del procedimento cautelare condusse, infine, ad «un compromesso, grazie al quale, sulla falsariga di quanto era stato visto per i provvedimenti sulla sospensione *ex art.* 295 c.p.c., che divennero impugnabili col regolamento necessario di competenza solo se dichiarativi della sospensione, si prevede il reclamo avverso il provvedimento di accoglimento dell'istanza cautelare, ma non anche contro quello di rigetto».

³²⁶ Rileva CORSINI, *op. cit.*, p. 21, che «solo in seguito all'entrata in vigore dell'art. 669 *terdecies* c.p.c. che, come noto, in origine non consentiva l'impugnabilità dei provvedimenti di rigetto, ha iniziato a porsi seriamente il problema della reclamabilità delle ordinanze reiettive».

ordinanze reiettive³²⁷. Tale possibilità è oggi positivamente stabilita dallo stesso art. 669-*terdecies*, come modificato dall'art. 2, comma 3, lett. *e-bis*), d.l. 14 marzo 2005, n. 35, convertito in l. 14 maggio 2005, n. 80.

L'art. 669-*quaterdecies* desta l'attenzione degli studiosi del processo tributario per via della previsione, in esso contenuta, per la quale le disposizioni di cui agli artt. 669-*bis* ss. si applicano (anche) «agli altri provvedimenti cautelari previsti dal Codice civile e dalle leggi speciali». L'estensione che la norma opera delle disposizioni sul procedimento cautelare uniforme anche alle «leggi speciali» inevitabilmente «chiama in causa» la legge (speciale) sul processo tributario: il d.lgs. 546/1992. Autorevole dottrina ha in proposito opinato la possibilità di estendere al contenzioso fiscale le disposizioni dettate nel codice di rito per il procedimento cautelare uniforme, «salva la riserva di compatibilità di cui all'art. 669 *quaterdecies*»³²⁸.

Dall'osservazione dell'attuale struttura del processo civile e amministrativo rileva come in questi sia accolto il principio del «doppio grado cautelare». La circostanza induce gli studiosi ad interrogarsi sulla legittimità (e opportunità) della previsione di una disciplina differenziata per il processo tributario.

Alla luce dei dati normativi e giurisprudenziali afferenti al processo civile e a quello amministrativo, parte della dottrina paventa la possibilità di traslare al processo tributario il principio del doppio grado cautelare, assicurando il rimedio del reclamo³²⁹, poiché la «stretta connessione» del sistema processuale tributario con gli altri due e, soprattutto, il rinvio *ex art.* 1, comma 2, d.lgs. 546/1992 alle norme del codice di rito civile, legittimerebbero l'idea che il processo tributario faccia parte di un più ampio ed unitario sistema processuale, comprendente quello

³²⁷ La Consulta ha nella specie dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma «nella parte in cui non ammette il reclamo ivi previsto, anche avverso l'ordinanza con cui sia stata rigettata la domanda di provvedimento cautelare». ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 37, afferma in proposito: «i giudici rilevano che nel processo civile le parti, per definizione, si contrappongono in posizione paritaria; quindi, ne deve essere garantita la piena uguaglianza innanzi al giudice, ai sensi dell'art. 3 Cost. Ciò impone al legislatore di disciplinare la distribuzione di poteri, doveri ed oneri processuali secondo criteri di pieno equilibrio».

³²⁸ C. CONSOLO, *Il nuovo procedimento cautelare*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1994, p. 334 ss. L'Autore espressamente immagina l'applicabilità al processo tributario – fatta sempre salva la riserva di compatibilità – dell'art. 669-*terdecies*.

³²⁹ Si vedano i richiami operati da ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 41, al pensiero di MULEO e CONSOLO. Sostiene la necessità di prevedere un doppio grado di giudizio cautelare nel processo tributario allo stesso modo in cui ciò è riconosciuto per il processo amministrativo D'ABRUZZO, *op. cit.*, p. 232. L'Autore afferma: «non sembra dubitabile, infatti, che le ordinanze di sospensione concludono una fase autonoma del giudizio amministrativo, non diversamente da quello tributario: un vero e proprio giudizio di merito sull'opportunità di dare esecuzione all'atto impugnato. L'esistenza di un doppio grado di giudizio per la fase propriamente contenziosa (ed in questo senso, l'omologazione del rito tributario agli altri modelli processuali dovrebbe essere assunto ad indice di un allineamento generalizzato) dovrebbe accreditare regole speculari per la fase cautelare».

civile ed amministrativo, al quale si applicherebbero principi processuali comuni, aventi carattere generale³³⁰.

Si è anche affermata la necessità del reclamo cautelare nel contenzioso fiscale come conseguenza dell'adesione all'opinione per la quale il giudizio tributario avrebbe natura di annullamento, e non anche di accertamento³³¹.

Altra dottrina prospetta invece la violazione di norme costituzionali per la mancata previsione, in questa sede processuale, del mezzo del reclamo laddove appunto nel processo civile ed amministrativo è operante un principio del doppio grado cautelare³³².

Rilievi critici a tali considerazioni sono stati mossi sul punto da chi³³³ ha invece ritenuto la scelta del legislatore tributario «sicuramente legittima sul piano costituzionale»³³⁴. Infatti³³⁵: la legge delega non prevedeva né impediva la non impugnabilità dell'ordinanza; all'obbligo di motivazione non consegue necessariamente la previsione dell'impugnabilità; il principio del doppio grado non sarebbe «canonizzato a livello costituzionale»³³⁶; infine, la legge delega limitava l'efficacia temporale dell'ordinanza cautelare alla pronuncia in primo grado, e ciò sarebbe espressione di una «chiara volontà del legislatore delegato di contenere al massimo, proprio sotto il profilo temporale, e nel preminente

³³⁰ Così ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 45, la quale parla di «un macrocosmo più ampio, che si fonda su principi processuali generali – scaturiti principalmente dalla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione – del quale il diritto tributario fa parte a tutti gli effetti, e dal quale non pensiamo sia possibile si possa prescindere nella regolamentazione di un istituto che all'interno di esso trova linfa vitale (in quanto ne ha mutuato la struttura portante)».

³³¹ Così D'ABRUZZO, *op. cit.*, p. 234, il quale motiva: «ciò, a ben vedere, non tanto per il rilievo che il riconoscimento della giurisdizione tributaria, quale giurisdizione di annullamento, implichi de plano, costitutivamente, l'attribuzione del potere di sospensiva nella sua estensione più piena e garantita (arg. ex art. 113, comma 3, Cost.). Quanto, e, più essenzialmente, perché la giustificazione, comune ad ogni forma di cautela giudiziale e rinvenibile nel principio secondo cui la durata del processo non deve risolversi in un "danno grave ed irreparabile" per le situazioni soggettive attendibilmente meritevoli di protezione, non potrebbe essere funzionalmente svincolata dall'oggettività di una sua attuazione integrale».

³³² Il contrasto di opinioni circa la legittimità costituzionale o no della mancata estensione al giudizio tributario del principio del doppio grado cautelare è altresì rilevato da ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 43.

³³³ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 105 ss.

³³⁴ E non «irrazionale sul piano sistematico», prosegue GLENDI, il quale poi afferma che «sul piano dell'opportunità, d'altronde, l'esclusione di ogni forma d'impugnazione va apprezzata quale contributo alla certezza e alla semplificazione dei rapporti, eliminando *in radice* tutti gli inconvenienti derivabili dai possibili diversi esiti dei gravami cautelari anteriormente alla decisione del merito, comunque destinata ad assorbirne gli effetti, i quali inconvenienti, tra l'altro, risulterebbero ancora più gravi in relazione alla loro diretta incidenza sul sistema di riscossione frazionata tuttora operante in materia».

³³⁵ Si riporta sinteticamente il pensiero espresso da GLENDI, *ult. op. cit.*, p. 106.

³³⁶ «e che, sul piano della *par condicio*, la non impugnabilità del provvedimento, di accoglimento o di rigetto, deve valere, e vale, in ogni caso, tanto a carico dell'una come dell'altra parte, Amministrazione finanziaria compresa», conclude Glendi. Nello stesso senso si veda CORSINI, *op. cit.*, p.26.

interesse dell'Amministrazione finanziaria, l'ambito del provvedimento incidentale di sospensione».

Si è altresì rilevato come al processo tributario «risulta inapplicabile l'art. 669 *terdecies* c.p.c., poiché le disposizioni del codice di rito possono essere estese al processo tributario solamente laddove nulla sia stato stabilito sul punto ed in quanto siano compatibili (art.1, secondo comma, decreto legislativo n. 546/1992)»³³⁷.

Segue: non rinvenibilità di un generale principio del doppio grado cautelare

Si può passare a considerare la questione cui si è prima accennato. Se sia cioè ammissibile, sul piano costituzionale, la previsione di provvedimenti cautelari resi *ope judicis* non sottoponibili al successivo vaglio di altro giudice.

In altri termini, pare opportuno verificare se alla luce dei principi affermati nella Carta costituzionale, così come interpretati dalla Consulta, si possa ritenere conforme a Costituzione la norma che per il processo tributario dispone la non impugnabilità dell'ordinanza cautelare.

Senza positivo esito pare la ricerca che si voglia condurre nel repertorio di giurisprudenza del Giudice delle leggi al fine di rinvenire positiva affermazione dell'esistenza di un principio generale del doppio grado cautelare nel nostro ordinamento processuale.

È rinvenibile anzi l'affermazione – della quale non constano revisioni – per la quale non sussisterebbe nel nostro ordinamento un principio costituzionalmente imposto del doppio grado di giurisdizione³³⁸.

³³⁷ CORSINI, *op. cit.*, p. 26.

³³⁸ Si ha qui riguardo ad un doppio grado di giurisdizione *di merito*, e non anche alla garanzia costituzionale del ricorso per Cassazione. La precisazione, apparentemente superflua, è resa tuttavia opportuna dal fatto che talvolta la Consulta ha adoperato l'espressione «doppio grado di giurisdizione» con riguardo alla garanzia, *ex art.* 111 Cost., del ricorso per cassazione contro le sentenze ed i provvedimenti sulla libertà personale. In tal senso v. Corte Cost. 23 dicembre 1998, n. 428, in *Giur. cost.*, 1998, 6. Si può fare menzione, in proposito, delle di Corte Cost. 22 dicembre 1980, n. 186, in *Giur. cost.*, 1980, 12, la quale richiama «la costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il doppio grado di cognizione di merito non è riconosciuto dalla Costituzione quale necessaria garanzia di difesa». Rilevano la mancata costituzionalizzazione del principio del doppio grado di giurisdizione altresì, *ex multis*, Corte Cost. 16 maggio 2008, n. 144, in *Foro it.*, 2009, 10, I, p. 2634; in *Guida al dir.*, 2008, 22, p. 30, con nota di SACCHETTINI; in *Riv. it. dir. lav.*, 2008, 4, p. 778, con nota di CORSINI; *Giust. civ.*, 2008, 7-8, p. 1599, *Id.*, 2009, p. 299, con nota di GIORDANO; *Id.*, 2009, 11, p. 2357, con nota di GRANATA; Corte Cost., 20 novembre 1995, n. 487, in *Giur. it.*, 1996, I, p. 457; in *Giust. pen.*, 1996, I, p. 33; in *Cass. pen.*, 1996, p. 1063; in *Dir. pen. e proc.*, 1996, 32; Corte Cost., n. 110 del 1963, in *Ced Cassazione* 1963; *Id.*, n. 41 del 1965, *ivi*, 1965; *Id.*, n. 54 del 1968, *ivi*, 1968; *Id.*, n. 9 del 1971, *ivi*, 1971; *Id.*, n. 22 del 1973, *ivi*, 1973; *Id.*, n. 117 del 1973, *ivi*, 1973; *Id.*, n. 274 del 1974, *ivi*, 1974; *Id.*, n. 25 del 1976, *ivi*, 1976.

In particolare, dalla lettura della sentenza n. 8 del 1982 è dato evincere come sia opinione della Consulta che la necessità del doppio grado cautelare non si possa rinvenire ogniquale volta non sia parimenti imposto *funditus* un doppio grado di giurisdizione. Tuttavia, l'affermazione della necessità del doppio grado di giurisdizione è stabilita nella Carta Costituzionale soltanto a favore del processo amministrativo³³⁹, all'art. 125, comma 2, così come rilevato dalla stessa Corte Cost. 8/1982³⁴⁰: la apparente non contestabile coerenza del sillogismo³⁴¹ operato dalla Corte nella pronuncia in menzione pare costituire ostacolo non superabile per chi intenda propugnare la necessità di un doppio grado di tutela cautelare in assenza di una previsione costituzionale che imponga anche il doppio grado di giurisdizione con riguardo ad uno specifico campo dell'ordinamento processuale. Nella più recente giurisprudenza del Giudice delle leggi si può richiamare la sentenza 16 maggio 2008, n. 144, ove la Consulta ha ribadito il principio «costantemente affermato» della «*non necessaria previsione di un doppio grado di merito per la realizzazione del diritto di difesa*». L'affermazione, pur se formulata in termini generali, pare suscettiva di essere agevolmente estesa alle misure cautelari, poiché la Corte era stata nell'occasione chiamata a pronunciare sulla legittimità costituzionale della irreclamabilità delle ordinanze di rigetto delle domande di istruzione preventiva *ex artt. 669-quaterdecies e 695 c.p.c.*³⁴².

³³⁹ Afferma altresì la necessità del doppio grado di giurisdizione nel processo amministrativo, *ex multis*, Corte Cost. 395 del 1988, in *Cons. Stato*, II, p. 569; e, più di recente, Corte Cost. 16 maggio 2008, n. 144, in *Giur. it.*, 2008, 10, p. 2255, con nota di DELLE DONNE; in *Corr. giur.*, 2008, 8, p. 1070, con nota di ROMANO; in *Foro it.*, 2009, 10, I, p. 2634; Id., 9 aprile 2009, n. 108, in *Giur. it.*, 2010, 1, p. 36, con nota di GALETTA e SIGISMONDI. Si veda anche Corte Cost. 31 gennaio 1991, n. 42, in *Foro it.*, 1992, I, p. 235, con nota di MAZZULLO; in *Rass. Avv. Stato*, 1991, I, p. 14.

³⁴⁰ Nega, per il processo penale, l'esistenza di un doppio grado di giurisdizione la sentenza 15 aprile 1981, n. 62. La pronuncia si distingue per una diffusa argomentazione del principio affermato, nella quale richiama – oltre agli artt. 24, 125 e 3 Cost. – i lavori preparatori dell'Assemblea costituente ed il Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici (legge 25 ottobre 1977, n. 881).

³⁴¹ Il doppio grado di giurisdizione è previsto dalla Costituzione esclusivamente per il giudizio amministrativo/la tutela cautelare è intimamente connessa alla tutela giurisdizionale/il doppio grado di tutela cautelare è imposto per il (solo) processo amministrativo, poiché questo (soltanto) deve potersi necessariamente dipanare per due gradi di giudizio.

³⁴² La declaratoria di illegittimità delle norme censurate non è stata motivata dalla Consulta in ragione del preteso – e dalla stessa Corte negato – principio del doppio grado cautelare, ma in forza di ragioni di «coerenza interna». Essa argomenta infatti così: «se si ha riguardo alla reclamabilità dei provvedimenti di rigetto di istanze cautelari sostanziali, la non reclamabilità di quelli che respingono ricorsi per provvedimenti di istruzione preventiva si presenta quindi come un'incoerenza interna alla disciplina della tutela cautelare. La discrasia è ancora più puntuale e evidente rispetto al provvedimento di diniego di sequestro giudiziario per provvedere alla custodia temporanea di libri, registri, documenti, campioni e di ogni altra cosa da cui si pretende desumere elementi di prova, disciplinato dall'art. 670, secondo comma, del codice di procedura civile».

4.1.1. Sulla necessità del reclamo cautelare alla luce del principio della parità delle parti nel processo (anche tributario)

In tema di controllo sui provvedimenti cautelari merita particolare considerazione la sentenza della Corte Costituzionale n. 253 del 1994, sopra richiamata.

Nell'occasione, sia consentito rammentare, la Consulta è stata chiamata a pronunciare sulla legittimità costituzionale dell'art. 669-terdecies c.p.c. nella parte in cui la norma non ammetteva la reclamabilità del provvedimento di rigetto della domanda cautelare.

Neppure dalla lettura di tale pronuncia pare si possa rinvenire l'affermazione della esistenza di un principio di rilievo costituzionale che imponga la previsione di un meccanismo di controllo avverso il provvedimento cautelare.

Ciò che afferma invece la Consulta, in termini generali, è che «la disponibilità delle misure cautelari costituisce espressione precipua del “principio per il quale la durata del processo non deve andare in danno dell'attore che ha ragione”»³⁴³; che «in un processo come quello civile, in cui per definizione le parti si contrappongono in posizione paritaria, il principio sancito dall'art. 3, primo comma, della Costituzione, implica necessariamente la piena uguaglianza delle parti stesse dinanzi al giudice ed impone al legislatore di disciplinare la distribuzione dei poteri, doveri ed oneri processuali secondo criteri di pieno equilibrio»; che «l'equivalenza nell'attribuzione dei mezzi processuali esperibili dalle parti...è in rapporto di necessaria strumentalità con le garanzie di azione e di difesa sancite dall'art. 24 della Costituzione»³⁴⁴.

Con specifico riferimento allo strumento del reclamo, la Corte afferma che esso si concreta in una «revisio prioris instantiae»; che «consente, da parte di un giudice diverso e collegiale, il controllo sugli errores in procedendo e in iudicando eventualmente commessi dal giudice della cautela»; che tra i rimedi del reclamo cautelare e della riproposizione dell'istanza cautelare «non vi è rapporto di equivalenza in termini di garanzia, posto che sul reclamo di cui all'art. 669-terdecies è chiamato a decidere un giudice diverso da quello che ha pronunciato il provvedimento impugnato, mentre la riproposizione dell'istanza ai sensi dell'art. 669-septies si rivolge al medesimo giudice che ha già respinto la richiesta di

³⁴³ Sul punto la Consulta richiama il principio affermato nella storica sentenza n. 190 del 1985, e ne fa discendere che «una siffatta funzione strumentale all'effettività della stessa tutela giurisdizionale, essendo innegabilmente comune sia alle misure di contenuto anticipatorio che a quelle conservative, giustifica l'introduzione di una uniforme disciplina che assicuri i requisiti propri (e minimi) imposti al modello processuale dalle garanzie di cui al sistema costituito dagli artt. 3 e 24 della Costituzione, in tema di contraddittorio, di obbligo di motivazione e, per quanto qui interessa, di posizione delle parti nell'esercizio dei rispettivi diritti».

³⁴⁴ «si che una distribuzione squilibrata dei mezzi di tutela, riducendo la possibilità di una delle parti di far valere le proprie ragioni, condiziona impropriamente in suo danno ed a favore della controparte l'andamento e l'esito del processo».

misura cautelare»³⁴⁵; e che «i rimedi della reclamabilità e della riproponibilità (nei limiti sopra esposti) dell'istanza cautelare operano su piani diversi, non sovrapponibili ma complementari, *si che disponibilità del secondo non esclude la necessità di riconoscere la funzione di riequilibrio dei poteri delle parti, che opera il primo*»³⁴⁶.

Il reclamo, per la Corte, attribuisce maggiori garanzie rispetto alla mera possibilità di riproporre l'istanza, e non è rimedio a questa “sovrapponibile”, ma “complementare”. Inoltre, la riproponibilità dell'istanza «non esclude la necessità di riconoscere la funzione di riequilibrio dei poteri delle parti, che opera» il reclamo.

Si potrebbe far derivare dalle parole della Corte l'affermazione del principio per il quale «la mancanza dello strumento del reclamo non è compensabile con la previsione della riproponibilità dell'istanza cautelare». Il che equivarrebbe, forse, ad affermare la necessità della previsione (anche) dello strumento del reclamo quando sia solo prevista la possibilità di riproporre l'istanza cautelare. Il principio così derivato sarebbe utilmente trasponibile al processo tributario dove appunto è prevista la possibilità di chiedere la revoca o modifica della misura cautelare, da alcuni è ammessa la riproponibilità dell'istanza, ma è posto divieto di impugnazione (e, dunque, anche di reclamo) avverso il provvedimento cautelare. L'operazione parrebbe tuttavia una forzatura.

Invero, la Consulta non sembra affermare la «necessità» del reclamo *tout court*, ma piuttosto la «necessità» del reclamo quando occorre operare un «riequilibrio dei poteri delle parti». Un riequilibrio dei poteri che, nel processo civile, si deve ritenere imposto dalla posizione di parità tra le parti³⁴⁷. La posizione di parità tra le parti del processo imporrebbe dunque di garantire, *ex artt. 3 e 24 Cost.*, un equilibrio tra i poteri processuali riconosciuti alle stesse³⁴⁸.

³⁴⁵ «E l'alterità del giudice dell'impugnazione rappresenta – secondo l'ordinamento, ma anche secondo il comune sentire – un fattore di maggior garanzia».

³⁴⁶ Nello stesso senso v. Corte Cost. 16 maggio 2008, n. 144, cit., che richiama espressamente Corte Cost. 253/1994.

³⁴⁷ Si è poco sopra visto, infatti, come la Corte affermi nella pronuncia in menzione che «in un processo come quello civile, in cui per definizione le parti si contrappongono in posizione paritaria, il principio sancito dall'art. 3, primo comma, della Costituzione, implica necessariamente la piena uguaglianza delle parti stesse dinanzi al giudice ed impone al legislatore di disciplinare la distribuzione dei poteri, doveri ed oneri processuali secondo criteri di pieno equilibrio».

³⁴⁸ Si ricordi come la questione di legittimità costituzionale posta al vaglio della Corte nella pronuncia in osservazione fondasse su una affermata disparità di poteri processuali riconosciuti alle parti nel procedimento cautelare: se una parte avesse ottenuto la misura cautelare, l'altra avrebbe potuto proporre reclamo; se invece la prima si fosse vista rigettare l'istanza cautelare, non avrebbe avuto a disposizione lo stesso strumento, potendo solo riproporre l'istanza a condizione che si fossero prospettate nuove ragioni di fatto o di diritto. Il provvedimento cautelare – rileva il Tribunale di Verona nel rimettere la q.l.c. – era in sostanza destinato a restare fermo in assenza di un mutamento delle circostanze di fatto e di diritto.

Pare altresì opportuno evidenziare un ulteriore “passaggio” della motivazione della sentenza, che desta particolare interesse. Allorché la Consulta afferma che «l’equivalenza nell’attribuzione dei mezzi processuali esperibili dalle parti...è in rapporto di necessaria strumentalità con le garanzie di azione e di difesa erariale sancite dall’art. 24 della Costituzione» essa precisa tuttavia «*salvo che la particolarità di tutela della situazione dedotta in giudizio, come una disparità delle condizioni materiali di partenza, giustifichi una disciplina differenziata: cfr. ad es. sentenza n. 134 del 1994*».

Il principio della (tendenziale) necessaria corrispondenza tra condizione paritaria delle parti in giudizio e uguaglianza dei poteri processuali a queste accordate potrebbe non operare dunque quando una delle due parti non sia già in condizione di parità (prima e al di fuori del processo) con l’altra: in tal caso sarebbe giustificata una «disciplina differenziata» quanto all’attribuzione dei mezzi processuali esperibili dalle parti, pare di intendere.

Giova considerare le affermazioni contenute in Corte Cost. 13 aprile 1994, n. 134, che la Consulta, nella sentenza fin qui considerata, espressamente richiama.

In quest’altra pronuncia si è affermata³⁴⁹ la legittimità dell’attribuzione di mezzi processuali a favore soltanto di alcuna delle parti in lite, quando ciò serva a consentire la realizzazione di «una situazione di sostanziale parità» tra le stesse, «così risolvendosi in un “mezzo di ripristino di una eguaglianza che, se pur esistente sul piano formale, è suscettibile comunque di cadere”».

Pur nella diversità delle fattispecie processuali che hanno condotto alle due sentenze della Corte, si può evidenziare come esse appaiano accomunate dall’affermazione di alcuni principi, che qui si può provare a sintetizzare: a) quando, all’interno di un sistema processuale, le parti siano poste in posizione di eguaglianza devono poter disporre di poteri processuali “equivalenti”³⁵⁰; b) ad una delle parti possono tuttavia essere riconosciuti poteri (non in egual misura attribuiti, oppure) non attribuiti alle altre, alla (tassativa) condizione che tale disparità di poteri serva a riequilibrare una sostanziale (si direbbe extraprocessuale, non anche formale) disparità di posizione tra le parti.

³⁴⁹ Richiamando letteralmente un principio affermato già in Corte Cost. 1 marzo 1973, n. 23.

³⁵⁰ Va evidenziato come la Corte, in altra pronuncia (sentenza 9 aprile 2009, n. 108), abbia negato la necessità di una “identità” tra i poteri processuali riconosciuti alle parti, affermando che «il principio di parità tra le parti nel processo non comporta necessariamente l’identità dei rispettivi poteri processuali: “stanti le differenze fisiologiche tra le due parti, dissimmetrie sono, così, ammissibili anche con riferimento alla disciplina delle impugnazioni, ma debbono trovare adeguata giustificazione ed essere contenute nei limiti della ragionevolezza (sentenza n. 26 del 2007). Simili limitazioni – è stato ribadito – per essere rispettose dei principi di parità delle parti, eguaglianza e ragionevolezza e del diritto di difesa, devono essere sorrette da una razionale giustificazione (sentenza n. 85 del 2008)». Rileva come sia “costante” nella giurisprudenza costituzionale l’affermazione della «non necessaria attribuzione di identiche facoltà a tutte le parti» Corte Cost. n. 144 del 2008, cit.

In altri termini, se le parti devono essere in posizione paritaria nel giudizio, l'eguaglianza tra le stesse non può ridursi ad un equilibrio formale, per cui sarebbe legittima la previsione di poteri differenziati in vista del conseguimento di un equilibrio (anche) sostanziale tra le medesime, nel rispetto di un criterio di ragionevolezza³⁵¹.

Occorre domandarsi se tali principi, espressi dalle menzionate pronunce della Consulta con riguardo al modello del processo civile, siano egualmente applicabili al processo tributario.

Prima, va verificato se, con riguardo al processo civile, il principio della parità delle parti in giudizio trovi affermazione diffusa o se piuttosto le pronunce del Giudice delle leggi qui considerate ne rappresentino episodico riconoscimento.

La risposta è certamente positiva, sulla scorta³⁵² del disposto dell'art. 111, comma 2, Cost., per il quale «Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità³⁵³, davanti a giudice terzo e imparziale»³⁵⁴. Non è revocabile in dubbio che il principio della parità delle parti trovi pacifico riconoscimento con riguardo al processo civile. Esso costituisce oramai assunto incontrovertito in dottrina e giurisprudenza³⁵⁵.

³⁵¹ La pronuncia in esame censura infatti la norma denunciata poiché essa si pone «in insanabile contrasto – nella sua interezza – con i precetti costituzionali evocati: risultandone, per l'effetto, indiscriminatamente (e irragionevolmente quindi) ripristinata la situazione di disparità sostanziale nel processo».

³⁵² ANDRONIO, *Art. 111*, cit., p. 2110 rileva: «la nozione di “giusto processo” giurisdizionale, lungi dal trarre origine dalla modifica dell'art. 111 Cost. da parte della l. cost. 2/1999, esiste da lungo tempo nell'ordinamento costituzionale quale frutto dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale. Già negli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore della Costituzione, la dottrina ha evidenziato la necessità di porre a fondamento del processo il rispetto di sostanziali principi di civiltà giuridica, quali l'imparzialità e la terzietà del giudice, il contraddittorio e l'effettiva parità delle parti, la motivazione delle decisioni; ha richiamato la clausola anglosassone del *due process of law*, ritenendola consustanziale allo spirito di ogni Costituzione; ha costruito sul principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) il principio di parità delle parti nel processo».

³⁵³ Si osservi come la parità delle parti sia considerata *species* del più ampio *genus* costituito dal principio del “giusto processo”. A. ANDRONIO, *Art. 111*, in R. BIFULCO-A. CELOTTO-M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, III, Torino, 2006, p. 2111, osserva come «il giusto processo può essere considerato, in chiave giuspositivistica, come formula aperta, che comprende in sé e collega tra loro, sintentizzandole, tutte le singole garanzie specificate nell'art. 111, ma non si esaurisce in esse».

³⁵⁴ L'art. 111, comma 2 Cost., scrive ANDRONIO, *Art. 111*, cit., p. 2113, «Postula, cioè, che i soggetti destinatari degli effetti di un provvedimento giurisdizionale siano messi in condizione di difendersi nel processo prima che il provvedimento stesso sia emanato, in condizioni di parità (compatibilmente con le loro diverse posizioni processuali) davanti ad un giudice istituzionalmente indipendente e concretamente imparziale. Il secondo periodo dello stesso comma stabilisce, poi, che la legge assicura la ragionevole durata del processo».

³⁵⁵ Per un riconoscimento – pur talvolta implicito – della operatività del principio *de quo* nel processo civile v., tra le molte, Corte Cost. 30 settembre 2011, n. 257, in *Giust. civ.*, 2011, 11, p. 2542.

Anche con riguardo al processo amministrativo è affermata l'esigenza di realizzare la parità delle parti nel processo sulla scorta dell'art. 111, comma 2, Cost. e dell'art. 6 Cedu³⁵⁶. Il vigore del principio della parità delle parti nel processo amministrativo ha trovato di recente anche espresso riconoscimento con l'introduzione del c.d. «Codice del processo amministrativo», per il tramite del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104: tra le «Disposizioni generali» sulla giustizia amministrativa, all'art. 2, comma 1, è stabilito infatti che «il processo amministrativo attua i principi della parità delle parti, del contraddittorio e del giusto processo previsto dall'art. 111, primo comma, della Costituzione».

Registrato il riconoscimento di un principio della parità delle parti in giudizio per i processi civile ed amministrativo, si può provare a verificare se il vigore di detto principio sia riconosciuto, o si possa riconoscere, anche per il processo tributario.

Il tema della parità delle parti nel processo tributario si è posto ancor più all'attenzione della dottrina in seguito alla introduzione dell'art. 111 Cost., al comma 2, con legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2³⁵⁷.

Tra gli studiosi è diffusa l'opinione della necessità di riconoscere l'operatività di tale principio anche con riguardo al contenzioso fiscale³⁵⁸.

³⁵⁶ In tal senso v. R. GIOVAGNOLI, *Ricorso incidentale e parità delle parti*, in www.giustizia-amministrativa.it, paragrafo 9.

³⁵⁷ A. SCALA, *La parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, p. 58, rileva come «dopo l'introduzione, nell'art. 111 Cost., della parità delle parti come componente essenziale del giusto processo... non di rado si è posto tra gli interpreti il dubbio se alcune disposizioni che direttamente o indirettamente disciplinano il processo tributario fossero o meno rispettose di tale principio».

³⁵⁸ Tra gli altri, v. CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1103, per il quale «anche alla luce di quanto è stato esplicitato nella recente modifica dell'art. 111 della Costituzione, in ogni processo è essenziale» la parità delle parti, e (pp. 1104-5) «è dunque ora espressamente chiarito nella Costituzione che gli elementi caratterizzanti il processo... sono il contraddittorio, la parità delle parti, la terzietà ed imparzialità del giudice». L'Autore (pp. 1102-3) con vigore scrive che «nel quadro della teoria generale del processo, la parità delle parti costituisce dunque la precondizione del contraddittorio, che a sua volta è l'essenza stessa del processo. Di conseguenza se non vi è parità fra le parti non vi è contraddittorio degno di questo nome e quindi non vi è processo, per cui non ha senso sostenere che nel processo tributario siano possibili deroghe a quei principi solo perché esso ha per oggetto il potere dello Stato di reperire i mezzi finanziari necessari per poter esercitare le sue funzioni»; E. GRASSI, *La ricercata, e non ancora raggiunta, parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 4, p. 1176 ss.; G. FALSITTA, *Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della "parità delle parti" sancita dai principi del giusto processo*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 900; A. TURCHI, *La disciplina della costituzione in giudizio altera le condizioni di parità delle parti nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 625 ss. Afferma la vigenza nel campo processuale tributario del principio della «parità delle armi» F. AMATUCCI, *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in www.giustiziatributaria.it, paragrafo 1. L'Autore (paragrafo 5), con riguardo ai criteri di valutazione delle prove e degli indizi nel processo tributario lamenta tuttavia come «appare evidente che la "parità delle armi", sancita dall'art. 111 della Cost. che dovrebbe assicurare a tutte le parti del processo tributario lo stesso trattamento, non è certamente garantita dal nostro ordinamento» benché la «recente e consolidata giurisprudenza della Cassazione attenua tale disparità» sul punto della valutazione delle prove e degli indizi. A giudizio di SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 65, «non

In giurisprudenza si è registrata una difformità di opinione tra la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale sul profilo dell'autonomo rilievo del principio della parità delle parti nel processo posto dall'art. 111 Cost.: mentre la prima pare riconoscere detta autonomia, distinguendo la parità delle parti *ex art. 111 Cost.* dal principio di eguaglianza affermato all'art. 3 Cost.³⁵⁹, la Consulta «quando ha censurato la patente disparità tra le parti derivante da alcune norme del processo tributario ha richiamato l'art. 3 e non l'art. 111 della Cost....e, di recente...ha respinto con decisione l'interpretazione “ampliativa” dell'art. 111 Cost. fatta propria dalla Corte di Cassazione»³⁶⁰.

Si è osservato come, nonostante le sollecitazioni provenienti dalla dottrina³⁶¹ e la favorevole giurisprudenza della Corte di Cassazione³⁶², la Consulta non sembra avere finora espressamente riconosciuto al principio della parità delle parti valore di autonomo parametro di valutazione della legittimità costituzionale delle norme tributarie³⁶³.

Dal suo canto, si è detto, il Giudice di legittimità espressamente riconosce la vigenza, nel modello processuale tributario, dei «principi costituzionali» della

pochi dubbi di mancata adeguamento delle regole del giusto processo pongono alcuni istituti, soprattutto alla luce della loro applicazione giurisprudenziale, del processo tributario».

³⁵⁹ SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 59, in riferimento alle «sviate leggi che consentono alle direzioni regionali delle entrate di prorogare i termini per l'emanazione degli atti degli uffici periferici, compresi gli atti processuali» scrive: «secondo la Suprema Corte, in particolare, posto che risulta pacifico che le proroghe consentite dal legislatore operino anche in relazione ai termini processuali, la disciplina delle proroghe viola gli artt. 24 e 111 Cost., i quali non consentono di estendere la condizione di disparità che vi può essere tra le parti sul piano sostanziale (come accade nel diritto tributario) anche al piano processuale. Si differenzia così, nella prospettiva della Corte, la garanzia della parità delle parti nel processo dall'eguaglianza di cui all'art. 3 Cost., favorendo una rilettura delle norme sostanziali alla luce del sopravvenuto parametro dell'art. 111 Cost.».

³⁶⁰ Così SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 59. L'Autore osserva poi: «Per la Consulta, infatti, è da escludere decisamente che il principio di parità delle parti ed il principio del contraddittorio, di cui all'art. 111, secondo comma Cost., abbiano, a seguito della L. Cost. n. 2/1999, una portata più ampia di quella desumibile in precedenza dall'art. 3 Cost. Più precisamente, la nuova formulazione dell'art. 111 Cost. si è limitata ad esplicitare nel testo della Costituzione principi che la giurisprudenza della Corte aveva già tratto dagli artt. 3 e 24 Cost. e che aveva posto a fondamento del giusto processo: l'art. 111 Cost., in sostanza, non ha carattere innovativo e la sua nuova formulazione non vale a fornire argomenti idonei a superare la ratio decidendi di pronunce della Corte Costituzionale che valutavano la legittimità di singole disposizioni alla luce dell'art. 3 Cost.».

³⁶¹ Sostiene, con riguardo al processo tributario, come non paiano sussistere «ostacoli, di carattere legislativo o teorico, a considerare la parità come una nozione dotata di una propria autonomia», SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 61.

³⁶² Sulla quale v. subito *infra*.

³⁶³ Rileva SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 59, come «non si rinviengono pronunce con le quali la Corte Costituzionale abbia dichiarato l'incostituzionalità di norme relative al processo tributario per violazione della parità».

«parità delle parti nel processo»³⁶⁴, del «giusto processo»³⁶⁵, della «ragionevole durata»³⁶⁶, e della «effettività del diritto di difesa»³⁶⁷.

Non pare si possano contrapporre valide ragioni alla necessità che siffatto principio trovi applicazione anche nel processo tributario³⁶⁸. In altri termini, non convince l'idea che il principio affermato all'art. 111, comma 2, Cost. possa trovare deroghe per il solo processo tributario, in ragione della prevalenza di altri principi di rilievo costituzionale³⁶⁹. Non sembrerebbe poter validamente “reggere” l'attribuzione all'amministrazione finanziaria o all'agente della riscossione di una posizione di privilegio, in sede processuale, sul richiamo all'ossequio di un preteso³⁷⁰ principio dell' «interesse fiscale alla riscossione delle imposte»³⁷¹.

³⁶⁴ Cass. 30 settembre 2011, n. 20028, in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 9, p. 1376; 28 ottobre 2009, n. 22769, in *Dir. e giustizia*, 2009; 9 giugno 2009, n. 13201, in *Dir. e giustizia*, 2009, con nota di IANNACCONE; 12 marzo 2009, n. 5926, in *Dir. e giustizia*, 2009; 22 settembre 2006, n. 20526, in *Giust. civ.*, 2007, 3, I, p. 612; 16 maggio 2005, n. 10267, in *Giust. civ., Mass.*, 2005, 5; 15 aprile 2003, n. 5957, in *Giust. civ., Mass.*, 2003, 4, e in *GT-Riv. giur. trib.*, 2003, p. 1049, con nota di MAGNONE CAVATORTA; 26 marzo 2003, n. 4423, in *Giust. civ., Mass.*, 2003, p. 602; 25 marzo 2002, n. 4269, in *Giust. civ., Mass.*, 2002, p. 517, e in *Corr. trib.*, 2002, p. 3366, con nota di PACE.

³⁶⁵ Cass. 2 marzo 2012, n. 3277, in *Giust. civ., Mass.*, 2012, 3, p. 260; 30 settembre 2011, n. 20028, cit.; 31 maggio 2011, n. 11986, in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 5, p. 830; 14 maggio 2010, n. 11785, in *Giust. civ., Mass.*, 2010, 5, p. 752; 7 agosto 2009, n. 18139, in *Giust. civ., Mass.*, 2009, pp. 7-8; 16 maggio 2007, n. 11221, in *Dir. e giustizia*, 2007, e in *Boll. trib.*, 2008, 2, p. 156, con nota di IANNACCONE; Sez. Unite, 22 febbraio 2007, n. 4109, in *Guida al diritto*, 2007, 13, p. 94, con nota di FINOCCHIARO; 15 aprile 2003, n. 5957, cit.; 25 marzo 2002, n. 4269, cit.

³⁶⁶ Cass., Sez. Unite, 15 dicembre 2008, n. 29290, in *Dir. e giustizia*, 2009, con nota di CORRADO.

³⁶⁷ Cass. 14 maggio 2010, n. 11785, cit.; 16 maggio 2007, n. 11221, cit.; 25 marzo 2002, n. 4269, cit.

³⁶⁸ Rileva RASCIO, *op. cit.*, p. 601, come le disposizioni contenute nell'art. 111, comma 2, Cost. «con tutta evidenza sono di carattere generale e dunque da applicare ad ogni tipo di processo».

³⁶⁹ Osserva ANDRONIO, *Art. III*, cit., p. 2113, che «Il primo periodo del 2° co.», il quale «afferma i principi del contraddittorio, della parità delle parti, della terzietà e imparzialità del giudice», «concerne ogni tipo di processo».

³⁷⁰ S. COLELLA, *Tutela del contribuente e riscossione dei tributi*, in *Dir e prat. trib.*, 2010, 5, p. 894, rileva come sia oggetto di discussione la configurabilità dell'«interesse fiscale alla riscossione delle imposte» quale «principio implicito dell'ordinamento costituzionale». Per l'Autore è possibile dare una risposta affermativa all'interrogativo. In particolare, detto interesse non sarebbe già “arguibile direttamente dalle disposizioni scritte dalla Carta costituzionale, bensì desumibile per via mediata ed indiretta attraverso una lettura sistematica e complessiva dalle norme costituzionali”. Esso sarebbe dunque (p. 895) un interesse «relazionale» e «composito», «una formula che risponde alla duplice esigenza di attuazione di fini ed interessi dello Stato apparato da un lato e dello Stato comunità dall'altro».

³⁷¹ In questo già CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., pp. 1102-3, spec. nota 2. L'autorevole Studioso considera la sentenza della Corte Costituzionale n. 53 del 1998, rilevando come essa susciti «non poche preoccupazioni» poiché ritenuta potenzialmente «prodromica di successivi sviluppi involutivi la motivazione su cui si fonda secondo cui la natura del rapporto sostanziale oggetto del processo tributario possa giustificare una situazione di disparità tra le parti». Gli “sviluppi involutivi” cui fa riferimento l'Autore sono così meglio precisati (pp. 1107-8): «questo orientamento, nella irrequietezza che ha sempre caratterizzato la disciplina del contenzioso tributario, potrebbe aprire la strada per il ritorno ad un “contenzioso” affidato ad organi non giurisdizionali che, al di fuori della giurisdizione, possano dire la parola definitiva sulle controversie fra il contribuente ed il fisco», «una strada che, una volta intrapresa, potrebbe condurre a farci tornare a prima del 1889, togliendo così la garanzia della giurisdizione tutte le

Detto interesse non potrebbe essere considerato “prevalente” rispetto all’ «interesse del contribuente anche in sede contenziosa»³⁷².

volte in cui siano in gioco esigenze patrimoniali dello Stato». Nello specifico, con la pronuncia n. 53/1998 la Consulta ha dichiarato non fondata la q.l.c. degli artt. 15, comma 1 e 46, comma 3 del d.lgs. n. 546/92, in riferimento all’art. 3 Cost., «nella parte in cui non prevedono la possibilità di condannare la parte in lite che abbia dato ingiustamente luogo al contenzioso tributario, poi venuto meno per il suo riconoscimento spontaneo della fondatezza delle ragioni della controparte, alla rifusione delle spese processuali». In sostanza, la Corte ha così ritenuto legittima la previsione della automatica compensazione delle spese nel caso di cessata materia del contendere allorché l’Amministrazione finanziaria, in sede processuale, riconosca la fondatezza delle contestazioni del contribuente. Nel suo accenno critico alla pronuncia *de qua*, l’Autore (p. 1103, nota 2) discorre di «un privilegio che la Corte riconosce all’amministrazione nella considerazione che il rapporto sostanziale del giudizio instaurato con il ricorso del contribuente, “attiene alla fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l’esercizio delle sue funzioni attraverso l’attività dell’amministrazione finanziaria, la quale ha il potere-dovere di provvedere, con atti autoritativi, all’accertamento ed alla pronta riscossione dei tributi”», e con grande chiarezza afferma: «Una considerazione quest’ultima che, a tacer d’altro sul piano dell’indefettibile parità delle parti nel processo, è inidonea a giustificare il privilegio, ove si consideri che l’esigenza della “pronta riscossione dei tributi” non può avere alcuna rilevanza quando, dopo che il ricorrente abbia sopportato le spese per far valere in giudizio le proprie ragioni, risulti per esplicita ammissione dell’amministrazione finanziaria che, nel caso oggetto del giudizio, lo Stato non aveva alcun diritto alla “riscossione del tributo”».

³⁷² «pena la violazione delle regole della parità delle parti». Così SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 65. L’Autore rileva (pp. 64-5) come «l’idea che l’ordinamento tributario sia ispirato alla necessità di tutelare l’interesse fiscale e, dunque, la fondamentale ed imprescindibile esigenza dello Stato di reperire i mezzi per l’esercizio delle sue funzioni attraverso l’attività dell’amministrazione finanziaria» costituisca «argomento, per esempio, utilizzato dalla Corte europea dei diritti dell’uomo allorché nega che il processo tributario rientri tra quelli ai quali sia applicabile l’art. 6 CEDU» e osserva: «Più volte, la Corte di Strasburgo ha affermato che le controversie tributarie non hanno ad oggetto diritti ed obblighi di natura civile, stante il predominio della natura pubblica del fenomeno tributario. Come si è autorevolmente dimostrato tale motivazione non risulta affatto convincente. L’interesse del contribuente è “un interesse privato estraneo alla sfera di influenza dell’Amministrazione finanziaria, né toccato, né affievolito dall’esercizio di un potere normativo. Con la conseguenza, sul piano processuale, che il giudizio di impugnazione dell’atto dell’Amministrazione finanziaria da parte del contribuente medesimo tende a configurarsi, ora, come un giudizio che ha per oggetto la tutela di un diritto soggettivo del privato”». Nel senso che il processo tributario ha ad oggetto un diritto soggettivo del contribuente si veda anche RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 770; dichiara espressamente di aderire all’opinione di RUSSO, CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1110, secondo cui «le controversie che si svolgono dinanzi alle Commissioni tributarie hanno per oggetto non interessi legittimi ma esclusivamente diritti soggettivi, cioè situazioni giuridiche soggettive che in via principale spetterebbero alla cognizione del giudice ordinario al quale sono sottratte ed attribuite a quel giudice speciale». CAIANIELLO motiva la propria opinione ricordando (p. 1111), tra l’altro, come la categoria degli interessi legittimi «fu “inventata” dalla giurisprudenza della Cassazione per fondare su di un criterio sostanzialistico il riparto fra giudice ordinario ed il Consiglio stesso essenzialmente con riferimento...alla attività discrezionale della pubblica amministrazione» e che in campo fiscale «la potestà impositiva non presenta margine alcuno di discrezionalità nei sensi anzidetti, perché l’atto impositivo è completamente vincolato, nell’*an*, nel quando, nel *quid* e nel *quomodo* in quanto esso consegue non ad una ponderazione di interessi, bensì alla verifica di presupposti d’ordine patrimoniale dalla quale, senza margini di scelta, per legge deve conseguire quell’atto impositivo e non altri possibili». Non sono queste qui riportate, tuttavia, le motivazioni che l’Autore adduce a sostegno dell’impossibilità di qualificare come “interessi legittimi” le situazioni giuridiche soggettive dedotte dinanzi al giudice tributario. Per una loro compiuta esposizione sia perciò consentito rinviare allo scritto dell’Autore, spec. pp. 1112-3. Per TURCHI,

Se si ritiene condivisibile l'opinione per la quale debba valere per il processo tributario³⁷³ la regola della parità delle parti in giudizio, si può provare a verificare in cosa, in concreto, debba consistere siffatta parità; quali siano cioè le pratiche implicazioni, sul piano dei mezzi a disposizione delle parti in giudizio, derivanti dall'operatività di tale regola.

Due paiono le possibili alternative: che alle parti debbano essere conferiti identici poteri formali³⁷⁴; oppure, che il principio della parità delle parti renda necessaria l'attribuzione di poteri che impediscano, nella sostanza, che ad alcuna delle parti sia riconosciuta una posizione di prevalenza sostanziale³⁷⁵.

La seconda opzione pare preferibile³⁷⁶, poiché consentirebbe di costruire un modello processuale in cui le facoltà riconosciute alle parti, pur se non attribuite ad alcuna di esse oppure attribuite a tutte ma non in egual misura, possano orientare a quel riequilibrio, all'interno del processo, della sostanziale disparità delle parti, propugnato dalle pronunce della Consulta sopra richiamate.

Si può agevolmente constatare come in campo fiscale la «disparità delle condizioni materiali di partenza» sia legata al meccanismo stesso del prelievo

op. cit., p. 206, esso è qualificabile come un diritto potestativo all'annullamento dell'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria. Sostiene la necessità che il principio dell'interesse fiscale – pur con specifico riguardo alla riscossione delle imposte operata dall'agente a ciò preposto – debba «trovare un giusto temperamento, e per certi versi un forte limite, nella tutela del contribuente e nei principi posti a garanzia di quest'ultimo» COLELLA, *op. cit.*, p. 894.

³⁷³ Per una recente decisa affermazione che, nel processo cautelare amministrativo, la dovuta attenzione alla posizione e agli interessi della Pubblica amministrazione non debba tradursi in una posizione di ingiustificato privilegio, v. SANDULLI, *op. cit.*, p. 1140, dove si legge: «l'esigenza di prestare adeguata considerazione all'interesse pubblico non deve tradursi in una posizione di forza dei pubblici poteri (e dei soggetti ad essi equiparati) tale da renderli sostanzialmente *legibus soluti*: si deve pertanto evitare una aprioristica e ingiustificata prevalenza dell'interesse pubblico, che impedisca di fatto, ostacolando sproporzionatamente la tutela cautelare, l'effettività della tutela».

³⁷⁴ In questo senso sembra porsi CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1103. L'Autore scrive: «quando nei rapporti sostanziali di diritto amministrativo e conseguentemente di diritto tributario, una delle parti, e cioè l'amministrazione, gode, in relazione alla natura autoritativa delle sue funzioni, di una posizione di supremazia rispetto ai destinatari dei suoi provvedimenti, debba essere ricondotta, quando entra nel processo, su di un piano di parità con le altre parti, divenendo al pari di esse di situazioni processuali simmetriche e pari ordinate rispetto a quelle del ricorrente che, sul terreno del diritto sostanziale, si trova in posizione di soggezione». In termini generali, ANDRONIO, *Art. III*, cit., p. 2113, osserva come «La parità delle parti nel processo, sancita dallo stesso 2° co. quale modalità di esplicazione del contraddittorio, è espressione del principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. e non si traduce in una assoluta parificazione delle posizioni processuali, ma deve essere adattata alle specifiche caratteristiche di ogni tipo di processo».

³⁷⁵ In tal senso v. RASCIO, *op. cit.*, p. 610, il quale osserva: «dire che il processo si svolge in condizioni di parità fra le parti può allora significare che a chi agisce in giudizio non va riconosciuta (in tutto o in parte) la posizione di prevalenza sostanziale solo affermata (e le utilità ad essa collegate) fintantoché si svolge (e dunque finché non ha termine) il processo in cui altri contesta (in tutto o in parte) di trovarsi in una posizione di subordinazione».

³⁷⁶ Ritiene di potere escludere «che la parità delle parti possa consistere in una astratta sovrapposibilità delle disposizioni che disciplinano la posizione processuale dell'uno e dell'altro dei soggetti del processo» SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 63.

fiscale³⁷⁷ e, prima ancora, alla natura pubblica degli interessi di cui è portatrice l'Amministrazione finanziaria³⁷⁸. Nel rapporto d'imposta il soggetto creditore è (tendenzialmente)³⁷⁹ sempre l'Amministrazione finanziaria, alla quale si "contrappone", in posizione passiva, il contribuente. L'amministrazione aggredisce il patrimonio del contribuente già prima, al di fuori, e durante il processo tributario.

Tuttavia la diseguale posizione, in campo tributario, tra le parti sul piano sostanziale, si vuol provare a sostenere, pare debba trovare un "riequilibrio" sul piano processuale³⁸⁰, attraverso il riconoscimento di poteri non riconosciuti (o riconosciuti con diversa estensione) ad una delle parti³⁸¹.

Se si ritenga condivisibile tale opinione si può forse ammettere la possibilità per il contribuente di ricorrere – pur in contrasto con la espressa previsione della «non impugnabilità» – allo strumento del reclamo avverso l'ordinanza cautelare emessa ai sensi dell'art. 47 d.lgs. 546/1992.

Nella situazione che qui si considera – quella cioè della reclamabilità dell'ordinanza cautelare nel processo tributario – l'operatività del principio della parità delle parti – nelle implicazioni che si è provato a descrivere – dovrebbe

³⁷⁷ TURCHI, *op. cit.*, p. 197, rileva come «la posizione del fisco e dei contribuenti non è di parità, ma di sovra ordinazione del primo rispetto ai secondi: e questa sovra ordinazione si manifesta proprio negli effetti degli atti che ciascuno dei due soggetti è legittimato a compiere. Mentre l'avviso di accertamento vale di per sé a costituire il debito d'imposta, ed è suscettibile di consolidare i propri effetti se non tempestivamente impugnato, la dichiarazione non ha egual forza, ma rileva solo come mero atto, costitutivo di una fattispecie complessa che comprende anche il presupposto di fatto, ed alla quale la legge riconosce, in mancanza di rettifica, l'idoneità a dar vita all'obbligazione tributaria».

³⁷⁸ Rileva CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1106, come «nei procedimenti amministrativi...e tra essi quello tributario...non vi è parità tra i soggetti che ne sono coinvolti perché autore dell'atto finale è la stessa amministrazione, cioè una parte direttamente interessata, antagonista rispetto al soggetto privato (che nel diritto tributario è il contribuente), la quale provvede attraverso quell'atto alla cura dell'interesse pubblico di cui è titolare».

³⁷⁹ Si potrebbero forse escludere da tale modello le ipotesi in cui sia il contribuente a trovarsi in una posizione di pretesa creditoria nei confronti dell'Amministrazione. Si ha riguardo al diritto al rimborso di somme che è alla base delle (uniche) ipotesi di azione di condanna nel modello processuale tributario.

³⁸⁰ Nello senso che «una volta giunti al processo...qualunque sia la connotazione ordinamentale o la posizione sostanziale assunta da una delle parti, deve essere garantita la piena uguaglianza delle stesse» si esprime SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 62.

³⁸¹ Di diverso avviso pare essere SCALA, *La parità delle parti*, cit., p. 62, il quale propone una lettura dell'art. 111 Cost. che «consente di guardare con un certo sospetto alla attribuzione di poteri giurisdizionali esercitabili "a geometria variabile", a favore cioè solo di una parte e a danno dell'altra». L'Autore tuttavia (p. 65 ss.) pare avere esclusivo riguardo (p. 65) alla «tesi giurisprudenziale che attribuisce al giudice poteri ufficiosi, esercitabili solo a favore dell'Amministrazione finanziaria, in ragione della necessità di tutelare l'interesse pubblico di cui essa è portatrice», e alle (p. 68) «leggi che, intervenendo nel corso del processo, ne modificano la disciplina o determinino una diversa qualificazione della fattispecie dedotta in giudizio sul piano sostanziale» laddove (p. 69) «come segnalato opportunamente in dottrina, il diritto alla parità delle parti sembra seriamente vulnerato dal riconoscimento dell'efficacia retroattiva di regole in grado di pregiudicare l'esito del processo a favore di una delle parti, peraltro, sempre la stessa, il Fisco».

condurre ad affermare la necessità della previsione dello strumento del reclamo dell'ordinanza cautelare (evidentemente di rigetto) pronunciata ai sensi dell'art. 47 d.lgs. 546/1992.

Andrebbe cioè riconosciuto al contribuente (e solo a questi) il rimedio del reclamo avverso l'ordinanza cautelare che rigetti l'istanza di sospensiva.

La previsione, nella specie, potrebbe servire a "riequilibrare" la posizione delle parti in giudizio non già sotto il profilo dello strumentario cautelare, ma sotto lo specifico profilo della *disparità in punto di riscossione parziale dell'imposta in via amministrativa*.

La sostanziale disparità tra contribuente ed Amministrazione che deriva dalla disciplina della riscossione frazionata del tributo nella fase amministrativa e la conseguente necessità di ristabilire la parità delle parti all'interno del giudizio si trovano affermate anche in una recente pronuncia della Suprema Corte. Nella sentenza n. 20526 del 22 settembre 2006³⁸² si legge che «*nella fase amministrativa dell'accertamento e della riscossione dei crediti tributari, la legge riconosce alla Amministrazione pubblica poteri sopraordinati rispetto alle controparti*»³⁸³ e che «*Quando però si entra nell'ambito del processo, le parti, debbono essere collocate "in condizioni di parità", davanti a giudice terzo e imparziale*», alla luce del «*principio di "parità delle parti" sancita dall'art. 111 della Costituzione*».

La previsione della reclamabilità dell'ordinanza di rigetto della sospensiva cautelare potrebbe servire allora forse a riequilibrare – accanto alla previsione dello strumento della sospensiva *ex art. 47 d.lgs. n. 546/1992* – per il primo grado, il disposto dell'art. 15 d.p.r. 602/73.

Tale possibilità sembra essere corroborata da un passaggio della motivazione della già richiamata Corte Cost. 16 maggio 2008, n. 144.

Qui è infatti affermato, con specifico riguardo alla disciplina della tutela cautelare, che «*la non impugnabilità dei provvedimenti sia di rigetto che di accoglimento non comporta tuttavia parità di tutela tra le parti*», e chiarisce: «*mentre, infatti, il pregiudizio che può subire il resistente per effetto della concessione ed esecuzione di un provvedimento di istruzione preventiva non è definitivo, in quanto ogni questione relativa all'ammissibilità e alla rilevanza è rinviata al merito, il danno che può derivare al ricorrente da un provvedimento di rigetto può essere irreparabile*».

³⁸² In *Giust. civ.*, 2007, 3, I, p. 612.

³⁸³ «ed in questo quadro si collocano i vari istituti che consentono alla Amministrazione di tutelare i propri crediti adottando direttamente misure cautelari che invece i privati debbono richiedere al giudice».

L'affermazione, resa in merito alla disciplina dei procedimenti cautelari di istruzione preventiva, sembra suscettiva di "generalizzazione"³⁸⁴, alla luce delle chiare affermazioni della Corte³⁸⁵.

La Consulta afferma dunque che la previsione della non reclamabilità *tout court* di un provvedimento cautelare non incide egualmente nella sfera giuridica delle parti, e che dunque la mancanza del rimedio del reclamo non si sostanzia in un trattamento equanime per queste.

La irreclamabilità del provvedimento cautelare, in altri termini, non pone le parti – sotto questo specifico profilo – in condizione di parità, poiché pregiudica prevalentemente una soltanto di queste: quella che abbia visto rigettata l'istanza cautelare³⁸⁶.

Riportato il principio così espresso dalla Corte al processo tributario, appare come la irreclamabilità dell'ordinanza cautelare pregiudichi prevalentemente (in linea teorica) il contribuente.

Per questo verso la previsione dell'art. 47 d.lgs. 546/1992 porrebbe *ex se* un ulteriore profilo di disparità tra le parti del processo tributario, vista la possibilità per l'amministrazione di procedere alla riscossione delle somme, pur parziale, già nel corso del giudizio di primo grado in forza dell'art. 15 d.p.r. 602/1973, quando il contribuente veda rigettata (senza possibilità di reclamo) l'istanza di sospensione proposta ai sensi dell'art. 47.

Sembra a questo punto necessitata la conclusione che l'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 sarebbe costituzionalmente illegittimo, per contrasto con il principio della parità delle parti di cui all'art. 111, comma 2, Cost., nella parte in cui, stabilendo che sull'istanza di sospensione il collegio «provvede con ordinanza motivata non impugnabile» esclude la possibilità di reclamo (quantomeno) nelle ipotesi di rigetto.

³⁸⁴ O, quantomeno, estensibile a situazioni come quella considerata dalla Corte, nelle quali cioè sussista il pericolo di un pregiudizio "irreparabile" che discenda dal provvedimento di rigetto dell'istanza cautelare.

³⁸⁵ Ci si può limitare a ricordare come, nella menzionata pronuncia, la Consulta abbia richiamato e fatte proprie – per dichiarare fondata la sollevata q.l.c. – le affermazioni contenute nella sua precedente sentenza n. 253 del 1994, con la quale aveva dichiarato non conforme a Costituzione la non reclamabilità, *ex art. 669-terdecies*, della domanda cautelare *tout court*, e non invece di una specifica misura.

³⁸⁶ Pare si possano qui richiamare le considerazioni espresse, pur se con riguardo al processo civile, da CIPRIANI, *op. cit.*, pp. 19-20, per il quale «non sembra possa dubitarsi che, mentre il provvedimento di accoglimento, se il processo ordinario avesse una durata ragionevole, potrebbe trovare proprio nel processo ordinario la sua migliore garanzia, per il provvedimento di rigetto, come ben si avvertiva ai tempi del vecchio codice, le cose stanno diversamente, perché il ricorrente, se non ha l'impugnazione, si ritrova (o può ritrovarsi) del tutto privo di strumenti per tentare di porre rimedio all'errore del giudice».

4.2. La mancanza di forme di tutela cautelare atipica e *ante causam*

Si può provare a considerare ora, nell'ottica di una valutazione di adeguatezza dello strumentario cautelare riconosciuto all'attore nel contenzioso fiscale l'assenza, nel modello processuale tributario, di forme di tutela cautelare atipica e esperibili *ante causam*.

L'art. 47 d.lgs. 546/1992 consente al contribuente di richiedere soltanto «la sospensione dell'esecuzione» dell'atto impugnato.

Essa, si è detto, è l'unica disposizione a regolare espressamente la tutela cautelare, a favore del contribuente, nel processo tributario.

Non sarebbe possibile, dunque, il ricorso ad altre misure “tipiche” di tutela cautelare, né alla tutela cautelare “atipica”, essendo prevista dal legislatore tributario, all'art. 47 d.lgs. n. 546/1992, la sola figura della sospensione dell'atto impugnato.

Né vi sarebbe spazio alcuno per una possibile tutela cautelare *ante causam*, potendo questa essere attivata soltanto a giudizio introdotto³⁸⁷.

Si è innanzi osservato come l'estensione al processo tributario di norme del processo civile, per espressa previsione di legge, pare dovere necessariamente “passare” per il rinvio a queste operato dall'art. 1, comma 2 d.lgs. 546/1992³⁸⁸.

Si discute in dottrina, sulla scorta del rinvio di cui all'art. 1, comma 2, circa la possibilità dell'applicazione al processo tributario delle disposizioni che regolano i procedimenti di istruzione preventiva (artt. 692 ss. c.p.c.). Dal preventivo vaglio di «compatibilità» con le disposizioni dettate per il processo tributario dal d.lgs. 546/1992, posto dall'art. 1, comma 2, risulterebbero compatibili con tale giudizio, a giudizio di parte della dottrina³⁸⁹, l'accertamento tecnico preventivo³⁹⁰ e

³⁸⁷ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 482.

³⁸⁸ Si ricorda, operante a condizione che non vi sia una espressa disposizione dettata per il processo tributario dal d.lgs. 546/1992 a regolare la medesima fattispecie e che la norma richiamata sia “compatibile” con le disposizioni contenute nel decreto medesimo.

³⁸⁹ È quanto rileva ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni*, cit., p. 1347.

³⁹⁰ In tal senso MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 492; BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 168. Nega invece spazio all'accertamento tecnico preventivo nel processo tributario (regolato al tempo dal d.lgs. n. 636/1972) RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 779. L'Autore afferma: «Alla fine, esprimiamo l'avviso che non trovi ingresso nel processo tributario nemmeno quel mezzo di tutela con funzioni puramente cautelari che è l'accertamento tecnico preventivo. Invero, come si è esattamente rilevato, avuto riguardo al tessuto normativo di cui si compone il d.P.R. n. 636, cit., le possibilità di esperire accertamenti tecnici preventivi nel nostro processo restano a dir poco aleatorie; e l'assunto esce rafforzato dopo che si è consolidato in giurisprudenza l'orientamento negativo circa l'ammissibilità nel processo medesimo delle azioni di mero accertamento negativo a carattere preventivo e dopo che il d.P.R. n. 739 del 1981 ha in un certo senso avallato simile orientamento, ammantando del carattere della tassatività l'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 16 d.P.R. n. 636, cit.». RUSSO dichiara in tal modo di aderire all'opinione espressa da GLENDI, *L'oggetto*, cit., p. 740 ss.

l'ispezione giudiziale³⁹¹; non anche l'assunzione di testimoni, in quanto l'art. 7 d.lgs. 546/1992, comma 4, stabilisce che nel processo tributario non è ammessa la prova testimoniale³⁹².

La lettera dell'art. 47, il quale stabilisce che l'istanza di sospensione può essere proposta «*nel ricorso*» introduttivo del giudizio «*o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria, sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'articolo 22*»³⁹³, farebbe ritenere sempre necessaria la previa presentazione del ricorso avverso l'atto impugnato, al fine di domandare la sospensiva³⁹⁴.

Alla luce della disciplina posta dall'art. 47 – si è osservato³⁹⁵ – parte della dottrina nega la possibilità che nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie possa trovare ingresso una tutela cautelare *ante causam*. La norma – fedele riflesso sul punto delle indicazioni contenute nella legge delega n. 413 del 1991 – esprimerebbe la «precisa scelta» del legislatore di escludere forme di tutela cautelare preventiva dal processo tributario³⁹⁶, ed affermerebbe dunque il carattere

³⁹¹ In tal senso BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 168; MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 492. Vale evidenziare come per MENCHINI (pp. 491 ss., spec. 492) sia possibile utilizzare, nel giudizio tributario, i procedimenti cautelari tutti – purché diversi dallo strumento della sospensiva stabilito dall'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 – previsti dal codice di rito «*quante volte le situazioni di pericolo ed i diritti soggettivi a protezione dei quali è contemplata dal codice di rito l'azione cautelare si riscontrino presenti anche all'interno della giurisdizione tributaria*». MENCHINI – che pare così aderire alla teoria “dichiarativa” dell'oggetto del processo tributario – spiega come la sua opinione trovi fondamento su due considerazioni: da un lato, che la tutela cautelare «*rappresenta elemento essenziale ed ineliminabile, ai sensi dell'art. 24, co. 1 Cost., del sistema di difesa giurisdizionale delle situazioni giuridiche sostanziali*»; dall'altro, il rinvio operato alle norme del codice di rito dall'art. 1, comma 2 «*concerne non più soltanto il primo libro del codice di procedura civile, ma l'intero codice, per cui questo nella sua totalità si pone come fonte secondaria e generalizzata rispetto alla normativa del decreto delegato*». Nega la possibilità di ingresso nel giudizio tributario dello strumento dell'ispezione giudiziale RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 41.

³⁹² Così opinano MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 492; ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni*, cit., p. 1347.

³⁹³ L'art. 22 del d.lgs. n. 546/1992, si ricorda, reca la disciplina della «*Costituzione in giudizio del ricorrente*». In particolare, il comma 1 stabilisce che «*Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento l'originale del ricorso notificato a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. All'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione al ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso*».

³⁹⁴ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 482. Afferma che la richiesta di sospensione «*non può essere proposta antecedentemente alla proposizione del ricorso*» CRISTIANI, *op. cit.*, p. 140.

³⁹⁵ Nello studio condotto da ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni*, cit., p. 1346.

³⁹⁶ Così ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni*, cit., p. 1346.

necessariamente incidentale della tutela cautelare stabilita per tale modello processuale³⁹⁷.

Siffatta soluzione ha tuttavia suscitato non rare critiche tra gli studiosi³⁹⁸. L'assenza di strumenti di tutela cautelare svincolati dall'onere della previa impugnazione dell'atto amministrativo dinanzi alla competente Commissione tributaria è lamentata infatti da parte della dottrina, la quale si interroga sulla possibilità di ammettere comunque, *de jure condito*, in questo modello processuale procedimenti cautelari innominati o atipici, ed in specie lo strumento rappresentato dall'art. 700 c.p.c.³⁹⁹.

Con specifico riguardo alla tutela atipica d'urgenza stabilita dall'art. 700 c.p.c. si è osservato come «sussistono forti dubbi...in ordine all'applicabilità in tale processo dell'art. 700 del codice di procedura civile, in quanto ciò implica adesione alla tesi – avversata dalla prevalente dottrina – che in pendenza del giudizio possano essere adottati provvedimenti atipici, in analogia a quanto dispone l'art. 21 della legge Tar 6 dicembre 1971, n. 1034»⁴⁰⁰.

Alcuno in dottrina, tuttavia, ha sostenuto la possibilità di fare ricorso allo strumento di cui all'art. 700 c.p.c. nel processo tributario⁴⁰¹.

³⁹⁷ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 103, afferma che «nel processo tributario il procedimento cautelare, così come disciplinato dall'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha, per l'appunto, l'essenziale caratteristica della più rigorosa incidentalità nell'ambito del giudizio di merito di primo grado, non essendo neppure ipotizzabile un procedimento cautelare anteriore alla sua instaurazione o successivo alla sua conclusione, risolvendosi sempre all'interno di questo».

³⁹⁸ Pare esprimere un valutazione negativa PROTO, *op. cit.*, p. 561, per la quale «molti dei problemi, che si presentano nell'analisi della disciplina introdotta in tema di tutela cautelare, dipendono dal fatto che non è previsto un processo autonomo, ma incidentale, collegato all'atto impugnato al fine di ottenere la sospensione dei suoi effetti e finalizzato ad inserirsi e concludersi nell'ambito del giudizio pendente innanzi alla Commissione provinciale competente per il merito, cioè davanti al proprio giudice naturale». Si veda anche D'ABRUZZO, *op. cit.*, p. 198, per il quale «il fatto, poi, che tutta la portata del procedimento si risolva in una sospensione dell'atto impugnato, pervicacemente stretta tra presupposti alquanto anodini, sembra preludere più ad una concessione processualistica che ad un disegno organico di impronta giurisdizionalista».

³⁹⁹ ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni*, cit., p. 1339.

⁴⁰⁰ M. CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, p. 23. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 41, osserva come «complesso si presenta il discorso per quanto concerne l'applicabilità dell'art. 700 c.p.c.» al processo tributario «sia perché la relativa tutela si presta ad essere esperita nel corso di un giudizio già pendente...sia perché lo spazio che può essere coperto dai provvedimenti atipici di urgenza presi in considerazione dalla suddetta norma viene a dipendere da quello più o meno ampio che deve riconoscersi come proprio della misura cautelare introdotta dall'art. 47 del decreto n. 546».

⁴⁰¹ Tra gli altri si vedano MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 493, il quale, «alla luce del valore che spetta al processo cautelare nell'ambito della tutela giurisdizionale dei diritti», ritiene applicabile l'art. 700 c.p.c. nel contenzioso fiscale «allo scopo di soddisfare quelle esigenze di tutela urgente che non possono essere appagate dalla mera sospensiva del provvedimento», quali quelle ricollegabili alla «impugnativa degli atti a contenuto negativo, i quali rifiutano la restituzione di tributi ovvero escludono agevolazioni al contribuente»; BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 168, che dichiara di non rinvenire «ostacoli teorici alla applicabilità della procedura d'urgenza di cui all'art. 700 c.p.c., che

Può essere utile considerare l'opinione espressa da due dei più autorevoli Studiosi del diritto processuale tributario, l'uno sostenitore della tesi "dichiarativa" e l'altro della tesi "costitutiva" in relazione all'oggetto del giudizio dinanzi alle Commissioni, entrambi contrari alla possibilità di fare applicazione, nel contenzioso fiscale, della tutela cautelare atipica d'urgenza posta dall'art. 700 c.p.c.

L'uno⁴⁰², fautore della teoria "dichiarativa" – sulla scorta dell'opinione per cui le sentenze di condanna emesse dalle Commissioni tributarie nei confronti dell'ente impositore e a favore del contribuente sarebbero esecutive soltanto se passate in giudicato⁴⁰³ – ha osservato che «se si ritenesse consentito al giudice tributario di ampliare l'ambito applicativo dell'art. 47 fino a comprendervi l'ordine di corrispondere nelle more del giudizio le somme o parte di esse oggetto della domanda di ripetizione dell'indebito proposta dal contribuente, si perverrebbe al risultato, palesemente contrastante con i principi, per cui la commissione tributaria provinciale sarebbe legittimata ad adottare in sede cautelare provvedimenti dotati di efficacia superiore a quella riconosciuta, nel vigente assetto del processo che si svolge davanti ad essa, alle sue decisioni di merito sul ricorso»⁴⁰⁴; e ostacolo «ancora più radicale» è che «la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato è essa stessa una misura riconducibile al novero dei provvedimenti di urgenza che possono essere emanati dal giudice in forza dell'art. 700 c.p.c.»⁴⁰⁵.

è costantemente applicato anche per la tutela dei diritti relativi (di credito) e non solo di quelli assoluti».

⁴⁰² RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 43.

⁴⁰³ Opinione che lo Studioso fonda sulla lettera dell'art. 69, d.lgs. n. 546/1992 – «Condanna dell'ufficio al rimborso» –, ai sensi del quale «Se la commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'articolo 475 del codice di procedura civile, applicando per le spese l'articolo 25, comma 2».

⁴⁰⁴ «e l'incongruenza risulterebbe ancora maggiore in considerazione del fatto che, a tenore del settimo comma dello stesso art. 47, gli effetti della misura cautelare dal medesimo prevista cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado», prosegue Russo. Lo Studioso, va avvisato, circoscrive la sua riflessione all'ipotesi in cui il ricorrente agisca per la ripetizione dell'indebito, come egli stesso precisa, premettendo alle considerazioni appresso operate, che «si è posta la questione se l'istituto della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato sia in grado di coprire tutti i bisogni di tutela cautelare configurabili e, in specie, se esso sia utilizzabile nei giudizi di impugnazione di atti che rifiutano la restituzione dei tributi». Inoltre, egli discorre soltanto della esperibilità dell'art. 700 c.p.c. in corso di causa, ossia avverso l'atto impositivo che sia stato impugnato, e non già *ante causam*.

⁴⁰⁵ Così conclude l'Autore (pp. 43-4): «e se, dunque, il legislatore del processo tributario ha enucleato dal complesso di tali misure quella sola che ha poi espressamente e compiutamente disciplinato, questo sta a significare, in maniera implicita ma non meno inequivocabile, che egli ha inteso circoscrivere entro questi limiti l'ampio spettro applicativo che la stessa norma presenta in seno al processo civile. Né in contrario vale opporre che siffatti limiti sono troppo angusti e come tali suscettibili di porsi in contrasto con la pienezza del diritto alla tutela giurisdizionale costituzionalmente garantito: e ciò in quanto, se è vero che le norme vanno interpretate *magis ut valeant quam ut pereant*, è altrettanto vero che l'interprete non può in alcun modo forzarne il

L'altro⁴⁰⁶, fautore della teoria "costitutiva" ha al riguardo affermato come debba «ritenersi ultronea, e tutt'affatto incompatibile con il processo tributario che ne occupa, l'applicazione, pur da varie parti variamente invocata, dell'art. 700 c.p.c., nella sua, essenziale, caratteristica di rimedio residuale, utilizzabile ancor prima e al di fuori del giudizio di merito. Occorre infatti considerare che il processo tributario resta essenzialmente strutturato quale impugnativa per l'annullamento di atti aventi natura provvedimentale e che, in tale assetto strutturale, anche la tutela cautelare ad esso correlata assume tipicamente la forma della sospensione incidentale dell'esecuzione dell'atto impugnato»⁴⁰⁷.

Nonostante l'autorevolezza delle opinioni riportate, la ragione di una rinnovata riflessione sul tema dell'assenza di misure cautelari atipiche e della tutela d'urgenza *ante causam* nel processo tributario pare essere giustificata da almeno due vicende, di cui qui appresso si proverà a dar conto: a) il recente ingresso, per espressa previsione di legge, di tali forme di tutela nel processo amministrativo; b) le previsioni di legge che hanno, negli ultimi anni, sensibilmente "abbreviato" i tempi dell'aggressione del patrimonio del debitore contribuente.

Quanto a quest'ultima vicenda, il tema della assenza, per il debitore tributario, di forme di tutela d'urgenza *ante causam* esperibili dinanzi alle Commissioni tributarie sembra acquisire maggiore risalto in conseguenza della recente riforma di legge introdotta con l'art. 29 d.l. 78/2010⁴⁰⁸.

Come si proverà ad illustrare innanzi, la forte "accelerazione" dei tempi della procedura di riscossione coattiva – si fa riferimento, tra l'altro, alla attribuzione di efficacia esecutiva già all'atto emesso dall'Agenzia delle Entrate, impugnato in Commissione tributaria – che la nuova disciplina consente all'agente della riscossione potrebbe determinare situazioni nelle quali al debitore tributario non sia in concreto garantita una tutela processuale "effettiva". Lo strumento della sospensiva giudiziale dinanzi alle Commissioni tributarie *ex art. 47 d.lgs. 546/1992* potrebbe non essere infatti mezzo abbastanza "celere": tra l'istanza di sospensiva dell'impugnato atto di accertamento e la pronuncia su questa da parte della Commissione potrebbe intercorrere un lasso di tempo tale che, nel mentre, l'agente della riscossione possa avere già iniziato l'esecuzione forzata sui beni del

significato oltre misura e neppure, e tanto meno, prescindere dall'armonia e coerenza del sistema nel quale esse sono inserite».

⁴⁰⁶ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 146.

⁴⁰⁷ «non già di rimedio di tutela preventiva esperibile ancor prima dell'emanazione di un atto autonomamente impugnabile». Sebbene, va avvisato, tale ultimo inciso lascerebbe ritenere che Glendi affermi soltanto la impossibilità di utilizzare lo strumento dell'art. 700 c.p.c. "prima dell'emanazione" dell'atto da parte dell'Amministrazione e non anche "prima dell'impugnazione" dello stesso dinanzi alle Commissioni, l'opinione dell'Autore di escludere *in ogni caso* l'ingresso dell'art. 700 c.p.c. nel processo tributario è, nella complessiva Opera del medesimo, chiaramente evincibile.

⁴⁰⁸ Sulle novità introdotte dall'art. 29 si indugerà più avanti. Sia consentito perciò rinviare *infra* parag. 5.1.1.

debitore ricorrente⁴⁰⁹. Si ha in mente, soprattutto, il caso in cui l'agente della riscossione venga a «conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione»⁴¹⁰ e così proceda agli atti di espropriazione forzata appena siano trascorsi 60 gg. dalla notifica dell'atto di accertamento: in tal caso, anche la istanza di sospensiva rivolta al Presidente della Commissione tributaria ai sensi dell'art. 47, comma 3 per il «caso di eccezionale urgenza» potrebbe non garantire, nell'ipotesi in cui sia accolta, una tutela tempestiva⁴¹¹.

Si ha altresì in mente la eventualità che l'avviso di accertamento già esecutivo sia irritualmente notificato, e che il debitore tributario abbia conoscenza della pretesa fiscale soltanto dopo l'inizio della procedura di riscossione coattiva.

Ancora, rileva la possibilità per l'agente della riscossione di disporre il fermo amministrativo o l'iscrizione di ipoteca giudiziale sui beni del debitore appena dopo sia decorso il termine di 60 gg. dalla notifica del nuovo atto di accertamento «esecutivo»: in tal caso il debitore che abbia in quel termine proposto ricorso alla competente Commissione tributaria e contestualmente richiesto la sospensiva *ex* art. 47 dell'atto di accertamento molto difficilmente potrà sperare di conseguire la misura cautelare prima che l'iscrizione del provvedimento venga effettuata. Occorre in tal senso augurarsi che l'iscrizione del provvedimento di fermo o di ipoteca sia in ogni caso preceduta dalla (regolare) notifica del formale “preavviso” al contribuente, così che questi possa, nell'eventualità, impugnare tale atto e chiedere contestualmente la sospensiva della procedura di iscrizione del provvedimento.

Alle situazioni di potenziale pregiudizio per il contribuente che possono derivare dalla nuova figura dell'avviso di accertamento esecutivo vanno aggiunte altre, da tempo all'attenzione della dottrina. Si ha riguardo al pregiudizio che il contribuente possa ricevere dagli atti c.d. “negativi” emessi dall'Amministrazione finanziaria, ossia gli atti di diniego di una pretesa del contribuente, di cui si è fatta menzione nelle pagine precedenti. Più precisamente, vengono in rilievo: gli atti

⁴⁰⁹ Rileva questa possibilità anche A. CISSELLO, *Accertamenti esecutivi con tutela limitata*, in *www.eutekne.info*, il quale afferma come «la tutela del contribuente sarà alquanto limitata, poiché l'eventuale sospensiva giudiziale non arriverà quasi mai in tempo per scongiurare il rischio derivante dall'inizio dell'esecuzione. Inoltre, i difensori saranno spinti a presentare ricorso con celerità, al fine di ottenere subito la sospensiva».

⁴¹⁰ Art. 29, comma 1, lett. c), secondo periodo.

⁴¹¹ Nell'idea – che non si condivide, per le ragioni che si proverà innanzi ad esporre – che in tali situazioni il termine perché l'agente della riscossione possa agire esecutivamente sia di 90 giorni, e non già di 60, dalla notifica dell'atto di accertamento CISSELLO, *Accertamenti esecutivi con tutela limitata*, cit., osserva come «viene acutamente rilevato che detto termine di 90 giorni coincide, guarda caso, con la sommatoria dei termini per il ricorso (60 giorni) e per la costituzione in giudizio (30 giorni), e che si profila di certo insufficiente, dal punto di vista temporale, per ottenere la sospensiva, anche ove sussistessero i presupposti per la decretazione d'urgenza (terzo comma dell'art. 47 del DLgs. 546/92)».

dell'ufficio di «rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti» (art. 19, comma 1, lett. g) d.lgs. n. 546/1992); «il diniego⁴¹² di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari» (art. 19, comma 1, lett. h) d.lgs. n. 546/1992); i provvedimenti di rigetto di istanze di condono⁴¹³.

Si è osservato «che l'istituto della sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato non è in grado di coprire tutti i bisogni di tutela cautelare configurabili; in particolare, esso non può essere utilizzato nei giudizi di impugnativa di atti a contenuto negativo», e che «proprio in considerazione di questi riconosciuti limiti di operatività dell'art. 47, si ripropone con forza il tema dell'ammissibilità dell'art. 700 c.p.c., nell'ambito del processo tributario, allo scopo di soddisfare quelle esigenze di tutela urgente che non possono essere appagate dalla mera sospensiva del provvedimento»⁴¹⁴.

Pare dunque evidenziarsi con forza l'assenza di uno strumento cautelare a contenuto atipico, *in specie con funzione anticipatoria*, anche esperibile *ante causam* in relazione al contenzioso tributario.

Detta assenza potrebbe ragionevolmente condurre ad una valutazione di "ineffettività" e dunque di inadeguatezza della disciplina cautelare posta per il processo tributario⁴¹⁵.

⁴¹² La norma, invero, contempla, quale atto impugnabile dinanzi alle Commissioni, accanto al provvedimento di diniego, altresì quello di «revoca» di agevolazioni. Per il caso della revoca di agevolazioni, tuttavia, si è sostenuto che la misura della sospensione cautelare ex art. 47 d.lgs. n. 546/1992 sia sufficiente a fornire adeguata protezione cautelare al contribuente, così che non viene in rilievo l'esigenza di uno strumento cautelare a carattere atipico, quale quello previsto all'art. 700 c.p.c.. In tal senso v. MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 481, già menzionato *supra* alla nota 219.

⁴¹³ Va ricordato come, con specifico riguardo ai provvedimenti c.d. negativi emessi dall'Amministrazione finanziaria, parte della dottrina, mossa dalla ritenuta necessità di accordare forme di tutela cautelare al contribuente anche in tali ipotesi, in via d'interpretazione ritiene possibile "estendere" la portata dello strumento della sospensione di cui all'art. 47 anche a queste.

⁴¹⁴ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 493.

⁴¹⁵ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 493, osserva come lo strumento di cui all'art. 47 «non è in grado di coprire tutti i bisogni di tutela cautelare configurabili»; esso manifesterebbe i suoi limiti soprattutto in relazione ai «giudizi di impugnativa di atti a contenuto negativo, i quali rifiutano la restituzione di tributi ovvero escludono agevolazioni per il contribuente». A giudizio dell'Autore, tali «limiti di operatività» dello strumento della sospensiva vanno colmati ritenendo applicabile, nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie, l'art. 700 c.p.c., così da consentire il soddisfacimento di «quelle esigenze di tutela urgente che non possono essere appagate dalla mera sospensiva del provvedimento». Se non si ritenesse ammissibile l'utilizzo dello strumento di cui all'art. 700 nel processo tributario, opina Menchini, si avrebbe una «palese violazione del principio di effettività dell'azione garantito dall'art. 24, co. 1 Cost.» in quanto «situazioni soggettive autonomamente rilevanti sul piano sostanziale (nello specifico, il diritto alle restituzioni ovvero alle agevolazioni fiscaali) resterebbero sfinite di adeguati strumenti cautelari capaci di ovviare al pericolo del ritardo». RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 42, pur negando – come si è rilevato poco innanzi – l'ingresso dell'art. 700 c.p.c. nel processo tributario – rileva, con riguardo alla specifica ipotesi in cui il contribuente domandi la ripetizione dell'indebito, che se la sospensiva prevista dall'art. 47 «ha ad oggetto non l'efficacia in sé dell'atto impositivo impugnato, bensì l'efficacia esecutiva del medesimo, si deve poi coerentemente ritenere che essa si appalesa

Occorre domandarsi se, in ipotesi come quelle sopra menzionate, si possa ritenere conforme a Costituzione la totale assenza di siffatta forma di protezione cautelare nel modello processuale che qui si considera.

Prima, e in una prospettiva *de jure condito*, può essere utile indugiare sugli asseriti limiti dello strumento della sospensiva dell'atto impugnato, in ragione del tentativo operato di recente nella dottrina processualcivilistica di un loro "superamento", in via interpretativa.

Segue: sollecitazioni per un superamento dei "limiti" dell'istituto della sospensiva dell'atto impugnato

Si è innanzi visto come l'art. 47 d.lgs. n. 546/1992, stabilisca la possibilità di domandare «la sospensione *dell'esecuzione* dell'atto» impugnato.

Dal tenore letterale della norma, la prevalente dottrina e giurisprudenza deriva che siano possibile oggetto di sospensione soltanto gli atti idonei ad arrecare un pregiudizio attuale al contribuente in ragione della loro "efficacia esecutiva". Così che si è da molti esclusa la sospensibilità degli atti di accertamento (o di liquidazione o di rettifica) perché, non essendo dotati di tale efficacia esecutiva, non erano ritenuti idonei ad arrecare un pregiudizio attuale al contribuente.

Si discute altresì in merito alla possibilità di utilizzare lo strumento di cui all'art. 47 avverso gli atti di diniego (atti a contenuto negativo) emessi dall'Amministrazione finanziaria.

Per gli atti di diniego, argomento di discussione è non già la idoneità di questi ad arrecare un pregiudizio attuale al contribuente, il quale è ritenuto sussistere; esso è piuttosto costituito dalla idoneità o no della misura cautelare della sospensiva a far conseguire l'utilità cui questi aspira, (rimborso, agevolazione, condono) in via cautelare.

Tale idoneità pare espressamente esclusa dall'Amministrazione finanziaria, che con la Circolare esplicativa n. 98/E del 23 aprile 1996 ha asserito che «Non sono invece suscettibili di essere sospesi il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od altri accessori non dovuti o il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari».

inidonea a soddisfare l'interesse del ricorrente che agisca in ripetizione dell'indebito avverso l'atto con il quale la restituzione sia negata: in tal caso, infatti, al fine di impedire l'eventuale pregiudizio che ne possa discendere in capo all'interessato, occorre un provvedimento del giudice che ingiunga all'ente impositore di corrispondere provvisoriamente, in tutto o in parte, la somma oggetto della domanda di condanna al rimborso; provvedimento che l'art. 47 non contempla né legittima, talché occorrerebbe invocare una norma diversa ed a spettro più ampio, quale quella contenuta nell'art. 700 c.p.c.».

Non sussisterebbe perciò una piena corrispondenza tra l'art. 19 e l'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992: cioè tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie e quelli avverso di quali è possibile domandare in via cautelare la sospensione⁴¹⁶.

Si sono altresì registrate alcune opinioni espresse sul punto in dottrina: mentre da taluni è ammessa la dilatazione dello strumento dell'art. 47, così da farvi ricomprendere i provvedimenti a contenuto negativo, altri ha sostenuto che avverso tali atti la misura della sospensiva sarebbe inadeguata, poiché non in grado di accordare al privato le agevolazioni od i rimborsi negati dall'amministrazione finanziaria.

In giurisprudenza, si è detto, le poche pronunce di merito rinvenibili negano la possibilità di utilizzare l'art. 47 per conseguire la sospensione degli atti amministrativi a contenuto negativo, poiché sarebbe «evidente che la declaratoria di inefficacia (provvisoria) del diniego di rimborso non equivale ad un ordine (provvisoriamente) esecutivo di immediato pagamento»⁴¹⁷, oppure che con la inibitoria del provvedimento di sospensione del rimborso «non può essere imposto» all'amministrazione finanziaria «di provvedere al rimborso»⁴¹⁸.

Oggetto della discussione pare dunque essere – se non si prende abbaglio – la possibilità o no che per il tramite dello strumento della sospensiva si possa conseguire la anticipazione di alcuni o di tutti gli effetti del provvedimento conclusivo del giudizio di merito.

La possibilità, cioè, di utilizzare la sospensiva come strumento (anche) di *tutela cautelare anticipatoria*.

Sembra perciò opportuno dare conto di un recente studio⁴¹⁹ condotto sull'istituto della sospensiva delle delibere assembleari⁴²⁰, nel quale si sostiene l'opinione che «la sospensione è una misura cautelare a struttura anticipatoria degli effetti della sentenza di merito»⁴²¹.

Pare che lo studio che qui si richiama possa risultare contributo utile alla riflessione sul tema del *deficit* di tutela atipica, in specie a contenuto anticipatorio, nel modello processuale tributario.

Siffatta impressione sembra confortata dall'Autore, laddove egli afferma che «la c.d. “sospensiva” riveste un ruolo fondamentale per la tutela giurisdizionale non

⁴¹⁶ FERRAÙ, *Sospensione in via cautelare*, cit., p. 3600, con riguardo alla “esclusione” affermata nella Circolare 98/E, scrive: «Tale limitazione, però, non appare fondata, in quanto l'art. 47, comma 1 fa riferimento, senza alcuna distinzione sulla tipologia, “all'atto impugnato”, facendo così implicito, ma evidente, rinvio all'art. 19, in tema di atti impugnabili, fra i quali sono anche quelli menzionati dalla Circolare ministeriale citata».

⁴¹⁷ Così Comm. trib. prov. Padova, 12 giugno 1998, n. 170, cit.

⁴¹⁸ In tal senso Comm. trib. prov. bari, 11 febbraio 2005, n. 200, cit.

⁴¹⁹ COREA, *La sospensione delle deliberazioni societarie*, cit.

⁴²⁰ Avvertendo l'Autore (p. 6) l'esigenza, tra l'altro, di «garantirne la più vasta applicazione per assicurare l'effettività della tutela giurisdizionale».

⁴²¹ COREA, *op. cit.*, p. 216 ss.

solo nell'ambito del diritto civile e commerciale ma anche in diritto amministrativo e tributario⁴²²», da cui «l'esistenza di evidenti affinità tra le diverse applicazioni dell'istituto che ci occupa, sia sotto il profilo funzionale che sotto quello strutturale»⁴²³, che lo inducono ad operare «un tentativo di ricostruzione sistematica della sospensione nel sistema della tutela giurisdizionale»⁴²⁴.

Dall'osservazione dell'istituto della sospensiva, l'Autore conclude affermando di ritenere che per il tramite di questa sarebbe possibile conseguire anticipatamente⁴²⁵ – incidendo essa sulla “efficacia” e non già sulla “esecuzione” dell'atto impugnato⁴²⁶ – effetti “caducatori”, “ripristinatori”, “preclusivi” e “conformativi” conseguibili con la sentenza di primo grado, anche nelle ipotesi in cui la sospensiva sia domandata in vista di una pronuncia di annullamento o a contenuto dichiarativo.

L'effetto “caducatorio” della sospensiva cautelare sarebbe non già nella «anticipazione dell'effetto costitutivo di tipo “demolitorio”»⁴²⁷, ma nel porre in

⁴²² «al punto che in dottrina sono stati effettuati tentativi di riconduzione ad unità del fenomeno alla luce della “sostanziale identità e più ancora per l'eguale natura giuridica del provvedimento del giudice”».

⁴²³ «consentirà alla nostra ricerca di tener conto dei contributi offerti e delle esperienze maturate negli altri campi».

⁴²⁴ COREA, *op. cit.*, p. 4.

⁴²⁵ Sulla natura “anticipatoria” della sospensiva, nel processo cautelare amministrativo, si veda G. PALEOLOGO, voce *Sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo e altre misure cautelari*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, pp. 5-6. L'Autore osserva: «L'argomento forse più dibattuto del processo cautelare amministrativo è quello della natura della sospensione», «Gli autori hanno a lungo cercato, ed ancora a volte tentato, d'identificare un effetto paralizzatorio del provvedimento che investa solo parzialmente l'efficacia di esso, e sia dunque diverso dalla semplice anticipazione – beninteso interinale – dell'annullamento conseguente alla fondatezza del ricorso di merito», ma «Questi tentativi sembrano contrari al sistema». In definitiva, l'Autore ritiene che «L'ordinamento mira, dunque, a sospendere l'efficacia dell'atto della cui legittimità il giudice dubita, restaurando anzitutto la posizione del ricorrente», e che «interventiva la sospensiva, l'Amministrazione ed i privati debbono ricostruire uno stato conforme al diritto, retrocedendo il bene già appreso, interrompendo attività ormai illegali o svolgendone altre doverose», «Ma ciò discende non direttamente dalla sospensiva, sibbene dalla situazione da questa restaurata, e dal complesso dell'ordinamento».

⁴²⁶ Per COREA, *op. cit.*, p. 9, «La sospensione non paralizza soltanto l'esecuzione ma interviene a neutralizzare l'intera efficacia della delibera (asseritamente) invalida, producendo effetti analoghi a quelli della sentenza di annullamento, che vengono così anticipati al momento della concessione della tutela cautelare». «Essa giunge quindi a ripristinare l'ordine giuridico violato determinando una nuova situazione analoga a quella precedente l'emanazione della delibera, ed un nuovo assetto di interessi, capace di regolare l'attività sociale e i rapporti tra i soci anche in assenza della sentenza conclusiva del giudizio di merito».

⁴²⁷ COREA, *op. cit.*, p. 232, precisa che «non è dubbio che l'anticipazione dell'effetto costitutivo di tipo “demolitorio” non potrà (né dovrà) riguardare effetti identici a quelli prodotti dalla sentenza di annullamento, in quanto l'atto sospeso mantiene intatta la sua validità essendo inciso il solo regime dell'efficacia, pronto a riespandersi nella sua pienezza in caso di rigetto dell'azione nel merito».

uno stato di «quiescenza» l'atto sospeso, sì che questo, pur ancora valido, sia «reso temporaneamente inefficace»⁴²⁸.

L'effetto «ripristinatorio»⁴²⁹ comporterebbe non solo la «“reviviscenza” giuridica della situazione illegittimamente modificata quanto anche l'insorgenza in capo all'amministrazione dell'obbligo di ripristinare in concreto, per quanto è possibile, lo stato di fatto e di diritto preesistente»⁴³⁰, ossequiando le eventuali indicazioni contenute nell'ordinanza cautelare⁴³¹.

L'ordinanza di sospensione impedirebbe poi all'amministrazione di «reiterare l'atto lesivo con gli stessi vizi già accertati all'esito dell'impugnativa»⁴³² (effetto «preclusivo») e, come la sentenza di annullamento, conterrebbe «un comando giurisdizionale teso a conformare il successivo esercizio del potere»⁴³³ (effetto «conformativo»⁴³⁴).

Nonostante l'asserita funzione anticipatoria⁴³⁵ della sospensiva, l'Autore ritiene che essa sia misura cautelare a carattere necessariamente incidentale⁴³⁶ ed esclude conseguentemente la possibilità di utilizzare detto strumento *ante causam*, rilevando come «la sussistenza di una misura cautelare tipica quale la sospensione impedisca il ricorso all'art. 700 c.p.c. al fine di ottenere in via preventiva una misura di contenuto analogo, proprio in virtù di della impossibilità di “aggirare” la norma disciplinante il provvedimento tipico sul presupposto di una sua (pretesa) scarsa efficacia *nel caso concreto*».

Egli pare escludere altresì che si possa aspirare al risultato conseguibile per il tramite della funzione anticipatoria della sospensiva attraverso il ricorso all'art. 700 c.p.c., poiché «Là dove il legislatore ha disegnato delle misure cautelari

⁴²⁸ COREA, *op. cit.*, p. 233.

⁴²⁹ In ragione della «portata “retroattiva”» da rinoscere all'ordinanza di sospensione. Così, COREA, *op. cit.*, p. 238 ss.

⁴³⁰ COREA, *op. cit.*, p. 235.

⁴³¹ Per COREA, *op. cit.*, pp. 237-8, «non può comunque escludersi che l'ordinanza si spinga ad indicare precisamente in cosa consista l'obbligo ripristinatorio, specie allorché sia proprio l'effettivo adempimento di tale obbligo a consentire di evitare il dedotto pregiudizio».

⁴³² COREA, *op. cit.*, p. 248.

⁴³³ COREA, *op. cit.*, p. 270.

⁴³⁴ «Anche l'ordinanza di sospensione, dunque, come la sentenza di annullamento, contiene un comando che vincola il soccombente assoggettando ai principi in essa statuiti e da essa ricavabili almeno un tratto della situazione postestativa nel suo future esercizio».

⁴³⁵ COREA, *op. cit.*, p. 95 ss., spec. 117 ss., discorre di una «autonomia funzionale della tutela cautelare anticipatoria», nel senso che «il provvedimento cautelare anticipatorio più che strumentale rispetto al provvedimento definitivo – come insegnava Calamandrei, enfatizzando lo scopo pubblicistico della cautela, dicendo che esso è “strumento dello strumento” – sia direttamente “strumentale” al *diritto sostanziale* fatto valere», e precisa subito appresso: «È pertanto in questi sensi che può parlarsi di un *autonomia funzionale* della tutela cautelare anticipatoria: essa è uno strumento di tutela giurisdizionale dei diritti caratterizzato da ciò, che persegue il fine immediato di neutralizzare un pericolo non più necessariamente ricollegato alla durata del processo di merito, mediante provvedimenti sommari soddisfattivi non più necessariamente strumentali a quest'ultimo».

⁴³⁶ COREA, *op. cit.*, p. 165 ss.

prevedendo scrupolosamente termini, condizioni, e modalità per la loro concessione non può ammettersi, pena lo svuotamento della norma che disciplina la misura tipica, che ad un risultato analogo possa arriversi per la diversa via di un provvedimento d'urgenza, sottratto a quelle tassative regole»⁴³⁷.

Se si volessero ritenere condivisibili i risultati della riflessione condotta nello studio in menzione, e possibile una loro “estensione” al modello di sospensiva disegnato all'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 per il processo tributario, si potrebbe predicare in termini di “effettività” la protezione cautelare conseguibile dal ricorrente nel contenzioso fiscale, quantomeno nel giudizio dinanzi alle Commissioni di primo grado.

A titolo esemplificativo, si pensi alla utile esperibilità dello strumento della sospensiva per conseguire, nelle more del giudizio tributario di primo grado, la cancellazione della iscrizione del provvedimento di fermo o ipoteca.

Si è tuttavia visto come la prevalente interpretazione dottrinale e la applicazione giurisprudenziale dello strumento di cui all'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 sia in senso “restrittivo”.

Rebus sic stantibus, si può passare proseguire nelle considerazioni innanzi annunciate.

4.2.1. Il progressivo riconoscimento di forme di tutela cautelare a contenuto atipico e *ante causam* nel processo amministrativo

Si è detto poco innanzi che costituisce stimolo per una rinnovata riflessione sul tema dell'assenza di forme di tutela cautelare *ante causam* e atipiche nel processo tributario, la più recente evoluzione che ha interessato, sul punto, il processo amministrativo⁴³⁸.

Più precisamente, si vogliono considerare le vicende che hanno condotto alla introduzione, nel processo amministrativo, di strumenti di tutela cautelare ulteriori e diversi dalla sospensione incidentale dell'atto impugnato.

A giustificazione di tale operazione, pare sufficiente richiamare le parole di Russo⁴³⁹, il quale ha condivisibilmente osservato che «Chiunque si accinga a tracciare le linee evolutive del contenzioso tributario non può non condividere l'assunto per cui la storia di esso appartiene a quella del controllo sugli atti e, più in generale, sull'attività della pubblica amministrazione e risulta quindi

⁴³⁷ COREA, *op. cit.*, p. 176.

⁴³⁸ Di «progressiva evoluzione della tutela cautelare dalla mera sospensione interinale dell'efficacia del provvedimento impugnato a strumento atipico di salvaguardia immediata delle posizioni soggettive con effetti in alcuni casi anticipatori nelle more della decisione di merito» nel processo amministrativo discorre SANDULLI, *op. cit.*, p. 1137.

⁴³⁹ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 1.

intimamente collegata agli sviluppi degli istituti di giustizia amministrativa nel nostro ordinamento»⁴⁴⁰.

Nel processo amministrativo la tutela cautelare è stata per lungo tempo circoscritta alla sola possibilità della sospensiva della esecuzione dell'atto impugnato. L'art. 21, comma 7, legge TAR, nella sua originaria formulazione prevedeva che il ricorrente potesse richiedere la sospensione al giudice amministrativo soltanto dopo che il ricorso fosse stato notificato e successivamente depositato⁴⁴¹.

La tutela cautelare aveva dunque carattere tipico, perché limitata alla misura della sospensiva, e necessariamente incidentale, poiché «fruibile solo a contraddittorio regolarmente instaurato»⁴⁴². Il legislatore del 1971 si poneva in tal modo in una posizione di sostanziale continuità con il legislatore del t.u. delle leggi sul Consiglio di Stato 26 giugno 1924, n. 1054⁴⁴³.

⁴⁴⁰ Chiarisce poi l'Autore: «Né la constatazione appena fatta è contraddetta dalla disputa più che mai ricorrente circa l'appartenenza o meno delle commissioni tributarie, nella loro veste di giudici speciali operanti nella nostra materia, al novero degli organi di giurisdizione amministrativa considerati dalla Costituzione, giacché la medesima trae origine dalle divergenze intorno alla natura del processo tributario (da alcuni concepito e configurato come processo di accertamento del rapporto obbligatorio d'imposta, e da altri come processo di impugnazione-annullamento degli atti impositivi promananti dall'amministrazione finanziaria o da chi ne esercita le funzioni in sede di attuazione della pretesa impositiva); le quali (divergenze) sono, a loro volta...il puntuale riflesso sul piano dei mezzi di tutela giurisdizionale, del diverso modo di intendere e di ricostruire il fenomeno tributario a livello sostanziale». Il parallelo operato dallo Studioso tra processo tributario e processo amministrativo, segnatamente rispetto alla reciproca struttura, rileva con maggior forza laddove si consideri che egli si ascrive alla teoria c.d. "dichiarativa", la quale rinviene l'oggetto del processo tributario nell'accertamento (negativo) del rapporto d'imposta, e non già (come affermano i fautori della teoria c.d. "costitutiva") nel mero annullamento dell'atto impugnato. Circa la i caratteri di "pienezza" e di "esclusività" alla giurisdizione tributaria SORRENTINO, *Art. 1*, cit., pp. 4-5, rileva come essi siano stati sostenuti «senza distinzione tra diritti soggettivi o interessi legittimi», mentre da altri «Sul presupposto secondo cui il processo tributario...avrebbe per oggetto sempre una situazione di interesse legittimo...si è invece ritenuto inappropriato, in riferimento alla giurisdizione tributaria, il termine "esclusivo", inteso con riguardo all'attribuzione ad un sol giudice della cognizione di determinate controversie indipendentemente dalla natura delle situazioni giuridiche soggettive che ne formano oggetto». Alla luce della riforma del 1992, osserva l'Autore, si è «segnato un ulteriore e forse decisivo distacco, sotto diversi profili, del contenzioso tributario dall'alveo di quello amministrativo e di quello ordinario».

⁴⁴¹ In proposito v. anche BOVE, *op. cit.*, p. 45, dove si legge che nell'ambito della giustizia amministrativa «fino alla legge n. 205 del 2000, l'ordinamento, nell'art. 21 della legge TAR (n. 1034 del 1971), prevedeva esplicitamente solo la possibilità per il ricorrente di ottenere la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato». L'Autore (pp. 45-6) precisa: «Questa forma di tutela cautelare era costruita unicamente con l'occhio al processo avente ad oggetto l'impugnativa di un provvedimento amministrativo ed avento, inoltre, riguardo solo al c.d. interesse legittimo oppositivo, che si contrappone ad un provvedimento ablativo (aggressivo)...In questa area d'intervento dell'attività amministrativa poteva ritenersi sufficiente la sospensione dell'efficacia, essenzialmente intesa come efficacia esecutiva, del provvedimento impugnato».

⁴⁴² Così S. TARULLO, *La Corte di giustizia e la tutela cautelare ante causam nel processo amministrativo: un nodo da sciogliere*, in www.giustamm.it. Per l'Autore «si trattava quindi di una tutela cautelare *post causam*».

⁴⁴³ Così, pressoché letteralmente, TARULLO, *op. cit.*

In numerose occasioni le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno negato la possibilità di domandare, dinanzi al G.O., misure cautelari d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.*, essenzialmente sul rilievo che, essendo in tal modo richiesta la tutela di posizioni giuridiche di interesse legittimo, il giudice ordinario sarebbe stato carente di giurisdizione⁴⁴⁴.

La necessità di accordare, in determinati casi, forme di tutela cautelare preventiva alla instaurazione del giudizio di merito e del contraddittorio è stata tuttavia avvertita da alcuni Tribunali amministrativi regionali i quali, a partire dagli anni novanta, avevano preso a concedere talvolta misure cautelari *ante causam e inaudita altera parte*⁴⁴⁵.

A fronte di questo orientamento – sostenuto da parte della dottrina – si registrava tuttavia una netta chiusura da parte del Consiglio di Stato⁴⁴⁶.

È successivamente intervenuta la riforma del processo amministrativo, introdotta con legge n. 205 del 2000. L'art. 3, comma 1, della legge 205/2000 ha sostituito il comma 7 dell'art. 21 legge TAR⁴⁴⁷ e vi ha aggiunto due nuovi commi⁴⁴⁸: al “nuovo” comma 8, in particolare, si è stabilito che «prima della trattazione della domanda cautelare, in caso di estrema gravità ed urgenza, tale da non consentire neppure la dilazione fino alla data della camera di consiglio, il ricorrente può, contestualmente alla domanda cautelare o con separata istanza notificata alle controparti, chiedere al presidente del tribunale amministrativo regionale, o della

⁴⁴⁴ Cass. Sez. Unite 19 febbraio 1982, n. 1051, in *Giur. it.*, 1982, I, 1, p. 1523; *Giust. civ.*, 1982, I, p. 1223; *Rass. Adv. Stato*, 1982, I, p. 490; *Dir. radiodiffusioni*, 1982, p. 43; Id. 19 maggio 1982, n. 3082, in *Foro it.*, 1982, I, p. 2861; *Giur. it.*, 1983, I, 1, p. 1716; Id., 4 aprile 1986, n. 2324, in *Mass. Giur. it.*, 1986; Id., 26 giugno 1986, n. 4251, in *Mass. Giur. it.*, 1986; Id., 6 ottobre 1988, n. 5395, in *Mass. Giur. it.*, 1988; Id., 8 agosto 1989, n. 3659, in *Giust. civ.*, 1989, I, p. 1987; Id., 14 marzo 1991, n. 2719, in *Mass. Giur. it.*, 1991; Id., 1 giugno 1992, n. 6605, in *Mass. Giur. it.*, 1992, *Giust. civ.*, 1993, I, p. 2205, con nota di PFIFFNER.

⁴⁴⁵ TARULLO, *op. cit.* Ricorda siffatta operazione interpretativa anche MENCHINI, *Art. 47*, cit., pp. 494-5. Ma si vedano, in senso contrario, TAR Lombardia 19 gennaio 1998; TAR Lazio 3 marzo 1995, n. 319, in *Boll. trib.*, 1995, p. 455, con nota di VOGLINO; TAR Reggio Calabria 29 ottobre 1992 n. 877, in *Foro it.*, 1993.

⁴⁴⁶ Si vedano, tra le altre, Cons. di Stato 19 maggio 1998, n. 814, in *Rass. Adv. Stato*, 1998, I, p. 143, con nota di PALMIERI; in *Foro amm.*, 1998, p. 1372; in *Cons. Stato*, 1998, I, p. 785; secondo cui sarebbe stato affetto da nullità assoluta il decreto di aggiudicazione della gara di appalto emesso dal TAR Lombardia, *inaudita altera parte ex art. 700 c.p.c.*, «perché emesso da un soggetto non investito di potere giurisdizionale e con indebita sottrazione all'amministrazione del diritto difesa riconosciuto nel procedimento cautelare tipico del giudizio amministrativo»; Cons. di Stato 28 aprile 1998 n. 781, in *Giust. civ.*, 1998, I, p. 2358; in *Foro it.*, 1998, III, p. 301; in *Vita not.*, 1998, p. 896; in *Urb. e appalti*, 1998, p. 1334, con nota di SIGISMONDI, nella quale si legge che «l'azione cautelare prevista dagli artt. 700 ss., c.p.c. non è esperibile davanti al giudice amministrativo, il quale emana i provvedimenti urgenti nella sua composizione collegiale secondo la disciplina posta dall'art. 21, l. Tar, che di per sé non è idonea ad assicurare l'effettività della tutela cautelare».

⁴⁴⁷ Legge 6 dicembre 1971, n. 1034, istitutiva dei Tribunali amministrativi regionali.

⁴⁴⁸ TARULLO, *op. cit.*

sezioni cui il ricorso è assegnato, di disporre misure cautelari provvisorie. Il presidente provvede con decreto motivato anche in assenza di contraddittorio»⁴⁴⁹.

Si è in tal modo introdotta nel processo amministrativo una forma di tutela cautelare a contenuto atipico⁴⁵⁰ e a carattere generale (non limitata cioè alle sole controversie in materia di pubblico impiego, alle quali soltanto essa era stata in precedenza estesa da Corte Cost. 190/1985).

Nonostante in dottrina si fossero registrate sul punto opinioni discordanti, sembrava tuttavia mantenuto il carattere di necessaria incidentalità della richiesta misura cautelare: l'istanza cautelare sarebbe stata necessariamente successiva alla previa instaurazione del giudizio di merito, per il tramite della notifica del ricorso ai necessari contraddittori⁴⁵¹.

Non pareva dunque introdotta dal legislatore della riforma del 2000 la possibilità di una tutela cautelare *ante causam* nel processo amministrativo.

La lamentata assenza, per il giudizio amministrativo, di detto strumento è stata censurata, senza successo, dinanzi alla Consulta⁴⁵².

Rileva in particolare la q.l.c. sollevata dal TAR Lombardia, sez. III Milano⁴⁵³, con riguardo agli artt. 21 legge TAR e 700 c.p.c.

La Consulta, con ordinanza 10 maggio 2002, n. 179⁴⁵⁴, ha tuttavia dichiarato la manifesta infondatezza della sollevata questione, non pronunciandosi espressamente sul profilo della asserita disparità di trattamento tra titolari di diritti soggettivi e di interessi legittimi⁴⁵⁵.

Detta disparità – sotto il profilo dell'assenza per i secondi di forme di tutela *ante causam* – è stata sottoposta poi al vaglio della Corte di Giustizia europea, dal

⁴⁴⁹ «Il decreto è efficace fino alla pronuncia del collegio, cui l'istanza cautelare è sottoposta nella prima camera di consiglio utile. Le predette disposizioni si applicano anche dinanzi al Consiglio di Stato, in caso di appello contro un'ordinanza cautelare e in caso di domanda di sospensione della sentenza appellata».

⁴⁵⁰ TARULLO, *op. cit.* Nello stesso senso v. A. STORTO, *Il nuovo codice del processo amministrativo (commento a d.leg. 2 luglio 2010 n. 104), La tutela cautelare*, in *Giornale dir. amm.*, 2010, 11 p. 1132, nota 14.

⁴⁵¹ TARULLO, *op. cit.*

⁴⁵² Si veda Corte Cost. 21 luglio 1995, n. 348, in *Giur. it.*, 2003, I, p. 17; in *Giur. cost.*, 1995, p. 2613, la quale ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità degli artt. 700 c.p.c. e 21 legge TAR in riferimento agli artt. 24 e 113 Cost., promossa con ordinanza n. 47 del 1995 dal Tribunale di La Spezia, «per l'evidente difetto di giurisdizione del giudice "a quo"»; e Corte Cost. 23 novembre 2000, n. 536, in *Giur. cost.*, 2006, 6, con la quale si è ordinata la restituzione degli atti al giudice *a quo* con riferimento alla q.l.c. dell'art. 21 legge TAR nella parte in cui prevede la possibilità per il giudice amministrativo di emettere provvedimenti di urgenza *ex art. 700 c.p.c.* «perché valuti la perdurante rilevanza della questione pur dopo l'approvazione della l. 21 luglio 2000 n. 205, la quale ha modificato (all'art. 3) la norma impugnata».

⁴⁵³ Con ordinanza 15 febbraio 2001, n. 1.

⁴⁵⁴ In *Giur. it.*, 2003, I, p. 17; *Giur. cost.*, 2002, p. 1442; *Urb. e appalti*, 2002, 7, p. 791, con nota di DE CAROLIS.

⁴⁵⁵ In quanto rimasto «assorbito nella più ampia valutazione espressa circa la ragionevolezza dell'operato legislativo e circa il tasso di effettività della tutela garantita a tale seconda situazione giuridica soggettiva», osserva TARULLO, *op. cit.*

TAR Lombardia, sez. Brescia, attraverso lo strumento del rinvio pregiudiziale alla Corte previsto art. 234 del Trattato C.E., con ordinanza presidenziale 26 aprile 2003, n. 76.

La questione sollevata, va rilevato, riguardava la specifica normativa posta dalla direttiva del Consiglio Europeo n. 665/89/CEE del 21 dicembre 1989 (c.d. “direttiva ricorsi”), recante la disciplina delle procedure di ricorso in materia di aggiudicazione degli appalti pubblici di forniture e di lavori⁴⁵⁶. In considerazione del fatto che la risposta ai quesiti posti dal giudice italiano «“deriva da una disposizione specifica del diritto comunitario ossia l’art. 2, n. 1, lett. a), della direttiva”, la Corte di Giustizia, con ordinanza 29 aprile 2004 C-202/03 ha reputato non doversi “fare riferimento a disposizioni più generali dell’ordinamento giuridico comunitario”»⁴⁵⁷, e ha perciò affermato che «l’art. 2, n. 1, lett. a), deve essere interpretata nel senso che gli Stati membri sono tenuti a conferire ai loro organi competenti a conoscere dei ricorsi la facoltà di adottare, *indipendentemente dalla previa proposizione di un ricorso di merito, qualsiasi provvedimento provvisorio*, compresi i provvedimenti intesi a sospendere o a far sospendere la procedura di aggiudicazione pubblica dell’appalto in esame».

L’espresso riconoscimento, operato dalla Corte di giustizia, della necessità che gli Stati membri dell’Unione riconoscano forme di tutela *ante causam* non costituisce affermazione di carattere generale, essendo circoscritta alla specifica disciplina dettata per gli appalti pubblici dalle direttive ricorsi. Inoltre, occorre osservare come si ha qui riguardo ad una «pretesa assistita dal diritto comunitario», di una posizione giuridica soggettiva, cioè, di “derivazione comunitaria”. Le affermazioni della Corte non sono state rese, in altri termini, con riguardo a norme di diritto interno. Da qui la difficoltà ad estendere i principi in tal modo affermati a situazioni giuridiche regolate in via esclusiva dalle singole legislazioni nazionali, quali ad esempio le norme dettate in materia cautelare dal nostro codice di procedura civile, dalla legislazione amministrativa e da quella tributaria.

Sulla spinta della ordinanza della Corte di Giustizia, tuttavia, è stato introdotto l’art. 245 del d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, il quale, nelle materie di applicazione

⁴⁵⁶ La direttiva n. 665/89/CE assieme alla direttiva 92/12/CE, rileva TARULLO, *op. cit.*, «hanno introdotto una disciplina uniforme di tutela degli operatori privati nel settore degli appalti di rilevanza comunitaria». Il Consiglio europeo ha successivamente emanato, l’11 dicembre 2007, la direttiva 2007/66/CE, che modificato le due precedenti direttive. Tale direttiva è stata recepita nel nostro ordinamento, in forza dell’art. 44, l. 88/2009 (legge comunitaria per il 2008), con d.lgs. 20 marzo 2010, n. 53. Per una compiuta disamina della “nuova” direttiva ricorsi sia consentito rinviare alle diffuse considerazioni di R. DE NICTOLIS, *Il recepimento della direttiva ricorsi*, in www.giustizia-amministrativa.it.

⁴⁵⁷ È quanto rileva TARULLO, *op. cit.*, il quale riporta tra virgolette alcuni brani della pronuncia della Corte.

della c.d. Direttiva ricorsi, ha stabilito la possibilità di ricorrere ad una forma di tutela cautelare anteriore alla proposizione del ricorso⁴⁵⁸.

Il riconoscimento espresso della possibilità di ricorrere a strumenti di tutela cautelare *ante causam*, scissi dalla necessità della previa instaurazione del giudizio di merito, si è da ultimo realizzato con l'introduzione del nuovo "codice del processo amministrativo" (d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104)⁴⁵⁹.

All'art. 61 del Codice, rubricato «misure cautelari anteriori alla causa», è disposto che «in caso di eccezionale gravità e urgenza, tale da non consentire neppure la previa notificazione del ricorso e la domanda di misure cautelari provvisorie con decreto presidenziale, il soggetto legittimato al ricorso può proporre istanza per l'adozione delle misure interinali e provvisorie che appaiono indispensabili durante il tempo occorrente per la proposizione del ricorso di merito e della domanda cautelare in corso di causa»⁴⁶⁰.

L'art. 61 introduce dunque una "generalizzata"⁴⁶¹ possibilità di ricorso a forme di tutela cautelare *ante causam* nel processo amministrativo⁴⁶².

Si è tuttavia osservato come la disciplina posta per il processo amministrativo dall'art. 61 differisca sostanzialmente da quella contenuta all'art. 700, per il processo civile⁴⁶³: il ricorrente è onerato della notificazione alla controparte del ricorso contenente la domanda cautelare, e la pronuncia sull'istanza si avrà a

⁴⁵⁸ Così STORTO, *La tutela cautelare*, cit., p. 1132. L'Autore osserva come l'art. 245 costituisca «l'antecedente diretto» dell'art. 61 del d.lgs. n. 104/2010. Invero, la stessa formulazione dell'art. 61 ricalca per lo più fedelmente la disciplina posta dall'art. 245 in punto di tutela cautelare *ante causam*.

⁴⁵⁹ Il d.lgs. 104/2010 costituisce attuazione dell'art. 44, legge 18 giugno 2009, n. 69, recante la «Delega al Governo per il riassetto della disciplina del processo amministrativo».

⁴⁶⁰ L'istanza, ai sensi del comma 2, primo e secondo periodo, «notificata con le forme prescritte per la notificazione del ricorso, si propone al presidente del tribunale amministrativo regionale competente per il giudizio. Il presidente o un magistrato da lui delegato, accertato il perfezionamento della notificazione per i destinatari, provvede sull'istanza, sentite, ove necessario, le parti e omessa ogni altra formalità». Ai sensi del comma 4 «il decreto che rigetta l'istanza non è impugnabile; tuttavia la stessa può essere riproposta dopo l'inizio del giudizio di merito con le forme delle domande cautelari in corso di causa»; il comma 5, periodi terzo e quarto, dispone che «il provvedimento di accoglimento perde comunque effetto ove entro quindici giorni dalla sua emanazione non venga notificato il ricorso con la domanda cautelare ed esso non sia depositato nei successivi cinque giorni corredato da istanza di fissazione di udienza; in ogni caso la misura concessa ai sensi del presente articolo perde effetto con il decorso di sessanta giorni dalla sua emissione, dopo di che restano efficaci le sole misure cautelari che siano confermate o disposte in corso di causa. Il provvedimento di accoglimento non è appellabile ma, fino a quando conserva efficacia, è sempre revocabile o modificabile su istanza di parte previamente notificata».

⁴⁶¹ Di "generalizzazione" della tutela cautelare *ante causam* parlava espressamente la legge di delega per la riforma del processo amministrativo (art. 44, legge n. 69/2009) laddove, al comma 2 lett. f) delegava il Governo a «riordinare la tutela cautelare, anche generalizzando quella ante causam». Sul punto, v. già STORTO, *La tutela cautelare*, cit.

⁴⁶² Di «nuovissima generalizzazione delle misure cautelari *ante causam*» parla STORTO, *La tutela cautelare*, cit.

⁴⁶³ STORTO, *La tutela cautelare*, cit.

contraddittorio integro e sentite, ove necessario, le parti⁴⁶⁴; inoltre, la misura cautelare concessa *ante causam* perde in ogni caso efficacia trascorsi sessanta giorni dalla sua emissione⁴⁶⁵.

La peculiarità del modello di tutela cautelare *ante causam* approntato per il processo amministrativo dall'art. 61 nel raffronto con l'omologo modello processualciviltistico, ha condotto alcuno in dottrina ad osservare che tra i due non sussisterebbe «null'altro che una identità lessicale»⁴⁶⁶.

Nonostante la rilevata diversità strutturale, si può affermare che oggi, anche per il processo amministrativo, così come per quello civile, è esperibile una tutela cautelare *ante causam*.

Più in generale, si osserva⁴⁶⁷ che la regolamentazione dettata in materia cautelare con il d.lgs. n. 104/2010⁴⁶⁸, agli articoli da 55 a 62⁴⁶⁹, conferma il legame di strumentalità tra tutela cautelare e merito⁴⁷⁰, il contenuto atipico delle misure cautelari che è possibile domandare al giudice amministrativo⁴⁷¹, nonché la loro

⁴⁶⁴ Rileva giustamente STORTO, *La tutela cautelare*, cit., dalla lettera del comma 2 dell'art. 61.

⁴⁶⁵ Giusto il disposto dell'art. 61, comma 5, terzo periodo, per il quale «in ogni caso la misura concessa ai sensi del presente articolo perde effetto con il decorso di sessanta giorni dalla sua emissione, *dopo di che restano efficaci le sole misure cautelari che siano confermate o disposte in corso di causa*». Dalla disciplina complessivamente dettata dall'art. 61, STORTO, *La tutela cautelare*, cit., deriva l'opinione che «sarà ben difficile che l'istituto riesca a trovare concreti spazi di utilizzo, soprattutto tenendo conto della particolarissima posizione dell'istante il quale dovrebbe rintracciare margini di utilità in una tutela che lo stringe tra l'onere di provare il presupposto dell'eccezionale gravità ed urgenza e l'impossibilità di conseguire una efficace tutela *inaudita altera parte*».

⁴⁶⁶ STORTO, *La tutela cautelare*, cit. Dal punto di vista della formulazione, invero, le due norme paiono diverse. Soprattutto, rileva l'inciso contenuto nell'art. 61, a mente del quale il ricorrente può domandare «le misure interinali e provvisorie che appaiono indispensabili durante il tempo occorrente per la proposizione del ricorso di merito *e della domanda cautelare in corso di causa*». Sul punto si veda SANDULLI, *op. cit.*, p. 1158, per la quale la conservazione degli effetti della concessa misura cautelare *ante causam* è «subordinata alla notifica del ricorso, corredato di domanda cautelare, entro quindici giorni dall'adozione delle misure *ante causam* e al relativo deposito nei successivi cinque giorni, unitamente all'istanza di fissazione dell'udienza di merito».

⁴⁶⁷ STORTO, *La tutela cautelare*, cit.

⁴⁶⁸ Per quanto riguarda la disciplina cautelare, modifiche al d.lgs. n. 140/2010 sono state apportate dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. 15 novembre 2011, n. 195 e dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. 14 settembre 2012, n. 160.

⁴⁶⁹ La disciplina cautelare è tutta compresa nel Titolo II («Procedimento cautelare») del codice del processo amministrativo.

⁴⁷⁰ Così SANDULLI, *op. cit.*, p. 1135. STORTO, *La tutela cautelare*, cit. scrive di un «rafforzamento» del rapporto di strumentalità tra misura cautelare e merito attuato con l'introduzione del codice del processo amministrativo, che predica «in termini di assoluta peculiarità» il processo amministrativo rispetto a quello civile, «nel quale, invece, la strumentalità ha da qualche anno subito un'attenuazione per tutti i provvedimenti cc.dd. anticipatori, cioè per quelli, come i provvedimenti d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.*, «idonei ad anticipare gli effetti della sentenza di merito»».

⁴⁷¹ La conferma, osserva STORTO, *La tutela cautelare*, cit., è nella formula utilizzata dall'art. 55, comma 1, del Codice, il quale consente al ricorrente, che alleghi di subire un pregiudizio grave ed irreparabile, di chiedere «l'emanazione di misure cautelari, compresa l'ingiunzione a pagare una somma in via provvisoria, che appaiono, secondo le circostanze, più idonee ad assicurare

funzione tipicamente conservativa⁴⁷², e avrebbe riconosciuto la «centralità della tutela cautelare nel processo amministrativo»⁴⁷³.

4.2.2. Sulla rinnovata opportunità di una “valorizzazione” delle affermazioni espresse da Corte Cost. n. 190 del 1985

Alla luce della recente introduzione del codice del processo amministrativo si può a ragione dire che è oggi ammessa in questo giudizio, come già nel processo civile, una tutela cautelare d’urgenza *ante causam*, accanto ad una tutela cautelare atipica, riconosciuta con la legge 205/2000.

Si è altresì provato ad affermare come, con riguardo al processo tributario, la impossibilità di ricorrere all’utilizzo di tali strumenti cautelari può – oggi forse più che in passato – incidere negativamente su di una valutazione di effettività della tutela accordata al ricorrente nell’ambito di questo modello processuale.

In ragione (anche) di queste considerazioni pare di potere sostenere l’opportunità – se non già la necessità – di una riconsiderazione del tema della tutela cautelare atipica ed esperibile *ante causam* nel processo tributario.

Se non si sbaglia, pare che tale rinnovata considerazione possa prendere le mosse dalla storica pronuncia della Corte Costituzionale, n. 190 del 1985.

È stato sostenuto, in dottrina, l’auspicabile innesto, per via d’interpretazione, dell’art. 700 c.p.c. nel tessuto del processo tributario attraverso il compimento della «operazione già effettuata dalla Corte Costituzionale con la ricordata

interinalmente gli effetti della decisione sul ricorso». Nello stesso senso v. anche M. CLARICH, *Il nuovo codice del processo amministrativo (commento a d.leg. 2 luglio 2010 n. 104)*, *Le azioni*, in *Giornale dir. amm.*, 2010, 11 p. 1132 ss., nota 11. R. CAVALLO PERIN, *La tutela cautelare nel processo avanti al giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2010, 4, p. 1183, osserva come «Nel Titolo II della riforma, a differenza del processo civile, nessuna norma è dedicata ai provvedimenti cautelari tipici, tra cui spiccherebbe senz’altro – in omaggio alla tradizione giurisprudenziale – la sospensione degli effetti dell’atto impugnato».

⁴⁷² «piuttosto che anticipatoria». Così, letteralmente, STORTO, *La tutela cautelare*, cit. Osserva tuttavia SANDULLI, *op. cit.*, p. 1145, che «L’analisi della giurisprudenza degli ultimi anni conferma la funzione conformativa rimessa alla (e spesso assolta dalla) tutela cautelare in vista di una più effettiva garanzia del buon andamento della P.A., quale strumento che, più che a bloccare l’azione, rallentando il perseguimento dell’interesse pubblico, tenda, per quanto possibile, a consentirne in tempo utile la correzione e, per l’effetto, un più legittimo svolgimento».

⁴⁷³ STORTO, *La tutela cautelare*, cit., rileva come siffatta centralità, dal punto di vista formale, emerga dalla circostanza che «nella legge di delega per il riassetto del processo amministrativo, spesso avara di indicazioni, la tutela cautelare ha assunto invece un ruolo di primo piano attraverso una pluralità di criteri direttivi» e che il legislatore delegato abbia «dedicato un apposito titolo del Libro I» al procedimento cautelare, «laddove, in precedenza, si era operato attraverso la tecnica dell’inserimento di nuove disposizioni nel corpo dell’art. 21 della legge Tar, recante la disciplina della fase introduttiva del giudizio di primo grado».

sentenza n. 190 del 1985 in materia di pubblico impiego riguardo alla giustizia amministrativa»⁴⁷⁴.

In questa sede, più precisamente, si vuol provare un nuovo tentativo di “valorizzazione” delle affermazioni contenute nella storica sentenza della Corte Costituzionale.

L’operazione, va avvisato, non possiede connotati di novità, vista la numerosa e autorevole dottrina che ha già ritenuto opportuno misurarvisi.

Nondimeno, pare si possa tornare a considerare le affermazioni operate dalla Consulta nella richiamata pronuncia, anche in ragione di una più recente vicenda processuale svoltasi dinanzi alla Corte.

Si ha riguardo alla ordinanza 10 maggio 2002, n. 179, sopra richiamata. In quell’occasione il giudice rimettente ha dichiarato di ritenere che la pronuncia del 1985 non fosse stata «*adeguatamente letta e valorizzata* dalla dottrina e dalla giurisprudenza in modo da autorizzare la tutela ante causam per lo meno in sede di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo». La Consulta ha tuttavia in risposta asserito «che la sentenza n. 190 del 1985 non ha affatto introdotto nel giudizio amministrativo una procedura autonoma di ricorso per provvedimenti di urgenza ante causam, ma ha ampliato i poteri del giudice amministrativo “nelle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego, sottoposte alla sua giurisdizione esclusiva”, incidendo solo sul contenuto del provvedimento cautelare, identificabile non più con la sola “sospensione”, ma comprensivo di ogni misura cautelare (c.d. tutela cautelare innominata), che appaia più idonea ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito»⁴⁷⁵.

In tal modo la Consulta, nel 2002, ribadisce la interpretazione assolutamente maggioritaria fornita dalla giurisprudenza circa le affermazioni contenute in Corte Cost. 190/1985⁴⁷⁶.

La differente “lettura” operata dal giudice rimettente e dalla Consulta delle affermazioni contenute nella sentenza n. 190 del 1985 può costituire stimolo per operarne una osservazione anche in questa sede⁴⁷⁷.

⁴⁷⁴ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 494.

⁴⁷⁵ In dottrina, rileva come «l’estensione dei poteri cautelari del giudice amministrativo è stata attuata dalla Corte» nella sentenza n. 190/1985 «nel solo settore delle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego», TURCHI, *op. cit.*, p. 241.

⁴⁷⁶ Si veda, ad esempio, TAR Reggio Calabria 29 ottobre 1992, n. 877, in *Foro it.*, 1993, 3, p. 61. In Cass., Sez. Unite 14 marzo 1991 n. 2719, in *Mass. Giur. it.*, 1991, con riferimento a Corte Cost. 190/1985, si legge: «la questione se tale pronuncia sia limitata alle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego o sia invece suscettibile d’interpretazione estensiva non incide sul riparto della giurisdizione, la quale spetterebbe al giudice amministrativo anche nella prima di dette ipotesi, salva peraltro l’eventuale proponibilità di un nuovo incidente di costituzionalità del citato art. 21».

⁴⁷⁷ Dubita tuttavia TURCHI, *op. cit.*, p. 241 che la sentenza *de qua* «autorizzi oggi interpretazioni resiste dalla lettera della legge e non adeguatamente supportate a livello sistematico».

Con la pronuncia n. 190 del 28 giugno 1985 la Consulta ha dichiarato la illegittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 3, comma 1 e 113 Cost., dell'art. 21, ultimo comma, legge 6 dicembre 1971, n. 1034, istitutiva dei TAR, «nella parte in cui, limitando l'intervento d'urgenza del giudice amministrativo alla sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, non consente al giudice stesso di adottare nelle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego, sottoposte alla sua giurisdizione esclusiva, i provvedimenti d'urgenza che appaiono secondo le circostanze più idonei ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito, le quante volte il ricorrente abbia fondato motivo di temere che durante il tempo necessario alla prolazione della pronuncia di merito il suo diritto sia minacciato da un pregiudizio imminente e irreparabile».

Le indicazioni che sembrano potersi ricavare dalla succinta motivazione della pronuncia sono molteplici:

- a) il principio per cui la durata del processo non deve andare in danno dell'attore che ha ragione «esige rispetto»⁴⁷⁸;
- b) l'introduzione dell'art. 700 c.p.c. è espressione del principio per cui la durata del processo non vada in danno dell'attore che ha ragione⁴⁷⁹;
- c) «dall'art. 700 è lecito enucleare la direttiva che, le quante volte il diritto assistito da *fumus boni iuris* è minacciato da pregiudizio imminente e irreparabile provocato dalla cadenza dei tempi necessari per farlo valere in via ordinaria, spetta al giudice il potere di emanare i provvedimenti d'urgenza che appaiono, secondo le circostanze, più idonei ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito»;
- d) l'art. 700 c.p.c. «si esibisce quale espressione di direttiva di razionalità tutelata dall'art. 3 comma primo e, in *subiecta materia*, dall'art. 113 Cost.»⁴⁸⁰;
- e) «la normativa di fresca data esibisce chiari segni della direttiva, espressa dall'art. 700 e, sol in limitata area, dal'art. 21 u.c.».

Circa l'affermazione *sub a)*, si può rilevare come il «rispetto» che «esige» il «principio per cui la durata del processo non deve andare in danno dell'attore che ha ragione» ha condotto la Corte a ritenere fondato il sospetto di incostituzionalità dell'art. 21, ultimo comma, legge TAR, «nei limiti in cui il T.A.R. lo ha

⁴⁷⁸ Si veda: «esige rispetto il principio, per il quale la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione».

⁴⁷⁹ Si veda: «il principio, per il quale la durata del processo non deve andare in danno dell'attore che ha ragione, di cui la dottrina non solo italiana fin dagli inizi del corrente secolo ha dimostrato la validità desumendola e al contempo confrontandola con richiami di disposizioni normative e provocando l'inserzione nel codice di rito civile del '42 dell'art. 700».

⁴⁸⁰ In senso diverso sembrano porsi NIGRO, *op. cit.*, p. 1297, il quale pare interpretare le parole della Consulta nel senso che la «espressione di direttiva di razionalità» sarebbe il principio chiovendiano della ragionevole durata del processo, e PROTO PISANI, *Rilevanza del principio*, cit., p. 1884, per il quale l'enunciazione della Corte si fonderebbe «sulla “direttiva di razionalità tutelata dall'art. 3, 1° comma, Cost.”» la quale sarebbe «consistente nel “principio per il quale la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione”».

sottoposto al giudizio della Corte per assicurare che in tal campo non si perpetui l'inammissibile disuguaglianza di trattamento tra dipendenti pubblici e privati». In tal senso la Corte sembra affermare, se non si sbaglia, che il principio chiovendiano deve necessariamente misurarsi con il parametro costituzionale dell'art. 3 Cost., nel senso che risulti violato l'art. 3 Cost. ogniqualvolta una norma consenta che la durata del processo "incida" in maniera diseguale su soggetti giuridici posti in posizione di eguaglianza. Rileverebbe, in questo senso, la portata "generale" del principio della effettività della tutela giurisdizionale.

Sub b) è affermato chiaramente che l'art. 700 c.p.c. è strumento posto a garantire che la durata del processo non danneggi l'attore che ha ragione.

Dalla lettura congiunta delle lettere a) e b) pare potersi inferire che l'art. 700 c.p.c. debba svolgere la sua funzione di garanzia anche al fine di assicurare il rispetto dell'art. 3 Cost.

La «direttiva» posta *sub c)* pare anch'essa possedere carattere generale, poiché non sembra riconducibile ad un solo sistema processuale (nella specie, quello amministrativo). Vero è che essa utilizza le espressioni "diritto" e "decisione sul merito", che lascerebbero ritenere circoscritta l'affermazione al solo processo civile, nel cui codice è appunto posto l'art. 700⁴⁸¹. Ma è altrettanto vero che la Corte afferma ciò mentre pronuncia sulla legittimità costituzionale dell'art. 21 legge TAR. Che non solo è (evidentemente) altra norma dall'art. 700 c.p.c., ma che anche riguarda il solo processo amministrativo. In tal senso, l'affermazione della Corte pare assumere rilievo generale ancor più se si considera che è fatta per incidente. La Corte cioè non richiama l'art. 700 mentre pronuncia sulla sua legittimità costituzionale, ma allorquando si esprime sulla legittimità dell'art. 21 legge TAR. La Consulta sembra in sostanza affermare la necessità costituzionale della tutela d'urgenza, sul modello dell'art. 700 c.p.c., non circoscritta al solo giudizio civile, ma ogni qual volta si debba «assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito» rispetto ad un "diritto" assistito da "*fumus boni iuris*" che sia «minacciato un pregiudizio imminente e irreparabile».

Nell'affermazione *sub d)* il Giudice delle leggi pare confermare che la necessità di assicurare una tutela giudiziale effettiva, in condizioni di eguaglianza, trovi «espressione» nella possibilità della tutela anticipatoria d'urgenza assicurata dall'art. 700 c.p.c. Nel senso preciso, sembra, che l'art. 700 c.p.c. serva ad impedire che siano consentite disparità di trattamento *irragionevoli* in punto di effettività della tutela (alla luce della "direttiva di razionalità", appunto).

Per la lettura che qui si tenta di suggerire, con la sentenza 180/1995 la Corte non si sarebbe limitata ad affermare la necessità di una tutela cautelare atipica per il caso sottoposto al suo vaglio (controversie in materia di pubblico impiego devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo), ma avrebbe

⁴⁸¹ Cui, invero, sembra "contrapporsi" il generico riferimento al «giudice».

altresì affermato la necessità costituzionalmente rilevante di detta tutela atipica e di una tutela cautelare d'urgenza anche *ante causam*, nel processo amministrativo ed in ogni altro modello processuale quando si conosca di “diritti” e si “pronunci sul merito”.

Anzi, parrebbe che l'affermazione sia suscettiva di essere estesa al di là di tali situazioni, ricomprendendovi *ogni caso in cui sia devoluta ad un organo giudicante la cognizione di posizioni giuridiche soggettive (anche dunque gli interessi legittimi)* allorché «il diritto assistito da *fumus boni iuris* è minacciato da pregiudizio imminente e irreparabile provocato dalla cadenza dei tempi necessari per farlo valere in via ordinaria».

Si vuol cioè provare qui a sostenere l'idea che da Corte Cost. 190/1985 si possa ricavare l'affermazione della necessità di una tutela cautelare d'urgenza e a contenuto atipico a carattere generale, *in ossequio al principio di eguaglianza ex art. 3 Cost. e di effettività della tutela giurisdizionale*.

Proposta siffatta “lettura” della pronuncia in menzione, è necessario verificare cosa da essa abbiano asserito di inferire i suoi Annotatori.

Nigro, in commento alla pronuncia della Corte⁴⁸², aveva osservato come con essa «l'art. 700 conquista anche il processo amministrativo (almeno un pezzo del processo amministrativo)», esprimendo in proposito un giudizio favorevole⁴⁸³.

L'Autore pare ritenere che la pronuncia della Corte abbia introdotto la tutela cautelare d'urgenza nel processo amministrativo. Sebbene egli rilevi come essa sia circoscritta «alla ingiusta amputazione di tutela sopportata, fin qui, dai diritti patrimoniali dei pubblici dipendenti di competenza del giudice amministrativo»⁴⁸⁴, osserva poi come la «riaffermazione» del principio chiovendiano contenuto nella sentenza commentata farebbe «di questa sentenza, in una giurisprudenza che non sempre ha visto la Corte adeguatamente sensibile alla decisiva importanza della tutela cautelare..., un esempio guida per la soluzione di ogni futuro problema di costituzionalità e di interpretazione di legge che riguardi l'esistenza o la sufficienza di una tutela cautelare o provvisoria o comunque urgente»⁴⁸⁵. In ultimo, egli rileva come «la sentenza della Corte sembra voler aggiungere al testo dell'art. 21 una disposizione che consente al giudice amministrativo (solo) di emanare i provvedimenti d'urgenza previsti dalla Sez. IV del capo III del titolo I dell'ultimo libro del codice di procedura civile: non per mera finezza semantica o per pignoleria espositiva, infatti, la sentenza riproduce testualmente la formula dell'art. 700».⁴⁸⁶

⁴⁸² NIGRO, *op. cit.* p. 1297.

⁴⁸³ Così osservando (p. 1297): «È un bene? È un male? In sé e per sé è sicuramente un bene» e : «la sentenza merita incondizionata approvazione».

⁴⁸⁴ NIGRO, *op. cit.*, p. 1297.

⁴⁸⁵ NIGRO, *op. cit.*, pp. 1297-8.

⁴⁸⁶ NIGRO, *op. cit.*, p. 1299.

Proto Pisani⁴⁸⁷ rileva come la pronuncia abbia costituito una «importantissima enunciazione in tema di copertura costituzionale della tutela cautelare atipica».

Per l'Autore «il ragionamento seguito dalla Corte è lineare: la tutela cautelare, nei limiti e con l'ampiezza prevista dall'art. 700 c.p.c., è espressione ed attuazione del "principio" (o "aspirazione di opportunità") secondo cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione; questo principio (o questa aspirazione di opportunità), oltre ad avere significato di principio generale desumibile dalla vigente legislazione ordinaria in tema di processo civile, costituisce oggi anche un valore costituzionalmente protetto in quanto "si esibisce quale espressione di direttiva di razionalità tutelata dall'art. 3, 1° comma, Cost."»; ne segue che «la tutela cautelare, nei limiti e con l'ampiezza prevista dall'art. 700 c.p.c., deve necessariamente trovare applicazione anche nell'ambito della giurisdizione esclusiva degli organi di giustizia amministrativa».

Montesano⁴⁸⁸ ritiene che «della "civilizzazione" della tutela cautelare introdotta dalla sentenza costituzionale n. 190 del 1985 sono possibili due "letture", una «restrittiva» ed una «espansiva»: per la prima, «dichiarando illegittimo l'art. 21 ultimo comma legge 1034 del 1971 perché non prevede la cautela atipica modellata sull'art. 700 c.p.c., la Corte ha fatto sì un passo in avanti di rilievo, ma su di una via già aperta e percorsa in gran parte dai giudici amministrativi quando si sono svincolati dal limite che il testo dell'art. 21 sembrava porre ai loro poteri cautelari parlando solo di sospensione dell'atto amministrativo impugnato»⁴⁸⁹; quanto alla seconda, «la lettura "espansiva" della sentenza in esame potrebbe muovere invece dalla motivazione che giustifica la pronuncia di incostituzionalità con ciò che l'art. 700 c.p.c. è attuazione di un principio efficace, secondo l'art. 24 Cost., *per ogni giudizio*, il principio, cioè, che la durata del processo non deve danneggiare l'attore che ha ragione»⁴⁹⁰.

Se si intenda sostenere la lettura c.d. «espansiva», prosegue l'Autore, «qui c'è da osservare che, se si traggono, a rigor di logica, tutte le conseguenze dalla motivazione della Corte, all'attuazione di quel principio generale va collegata non solo la cautela *ex art. 700 c.p.c.* (come vuole il dispositivo della Corte "additivo"

⁴⁸⁷ In *Rilevanza del principio*, cit., p. 1884.

⁴⁸⁸ L. MONTESANO, *Sull'istruzione e sulla cautela di giurisdizione esclusiva «civilizzate» dalla Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. proc.*, 1989, p. 16 ss.

⁴⁸⁹ L'Autore spiega (p. 16, nota 8-ter) che «questa giurisprudenza – già prima della sentenza costituzionale in esame... – ha modellato le istruzioni e le cognizioni cautelari dei giudici amministrativi su quelle dei giudici civili, e in particolare su quelle proprie dei procedimenti attuativi dell'art. 700 c.p.c.».

⁴⁹⁰ MONTESANO aggiunge (p. 22): «qui c'è da osservare che, se si traggono, a rigor di logica, tutte le conseguenze dalla motivazione della Corte, all'attuazione di quel principio generale va collegata non solo la cautela *ex art. 700 c.p.c.* (come vuole il dispositivo della Corte "additivo" all'art. 21 ultimo comma legge n. 1034 del 1971), ma ogni misura cautelare – compreso, ovviamente, il provvedimento d'urgenza – che secondo le norme processualcivilistiche possa essere concessa anche *ante causam*».

all'art. 21 ultimo comma legge n. 1034 del 1971), ma ogni misura cautelare – compreso, ovviamente, il provvedimento d'urgenza – che secondo le norme processualcivilistiche possa essere concessa anche *ante causam*».

Orbene, sembra proprio siffatta lettura «espansiva», tra le due possibili, che propone Montesano, quella preferibile con riguardo alle affermazioni contenute nella sentenza n. 190/1985.

Con il conforto dell'inciso «per ogni giudizio» si può tornare a considerare le affermazioni espresse dalla Consulta nella sentenza n. 190 del 1985 con specifico riguardo al tema della tutela cautelare nel contenzioso fiscale.

L'estensore della sentenza compie infatti un rapido cenno al processo tributario, al fine di chiarire come i principi affermati nella pronuncia non pongano «la Corte in contrasto con l'orientamento seguito nel campo tributario (sent. 63/1982), nel quale il potere di sospendere la riscossione è attribuito all'intendente di finanza e può darsi parziale iscrivibilità a ruolo dei tributi contestati».

La Consulta non motiva tuttavia tale affermazione, ossia, non spiega cosa impedisca il contrasto tra i principi da essa affermati e l'orientamento dalla stessa seguito per il processo tributario.

Pare opportuno, pur brevemente, considerare, alla luce dell'oggetto del presente studio, l'attenzione volta dalla pronuncia in menzione alla tutela cautelare nel contenzioso fiscale.

La Consulta, dove avere preso atto del mancato «assenso del giudice della nomofilachia» alla estensione della direttiva desumibile dall'art. 700 c.p.c. anche alla giurisdizione esclusiva dei TAR, sebbene «scrittori e giudici di merito (non escluso il Consiglio di Stato)» non abbiano «esitato» ad operare detta estensione, giustifica la “riscrittura” che intende compiere sul punto per il tramite del riconoscimento di tale estensione osservando che «quel che è precluso dal diritto vivente ben può e deve essere realizzato dalla Corte». Tuttavia, subito appresso, afferma che «né, così riscrivendo, si pone la Corte in contrasto con l'orientamento seguito nel campo tributario (sent. 63/1982)».

La Consulta menziona dunque espressamente la sua precedente pronuncia n. 63 del 1982. Su questa pronuncia si è provato a riflettere altrove, in queste pagine. Sia consentito ricordare come con essa si fosse ritenuta non censurabile la mancata attribuzione alle Commissioni tributarie del potere di sospensiva degli atti impugnati.

Vale interrogarsi sul significato delle affermazioni di Corte Cost. n. 190/1985 con riguardo al processo tributario.

Si osservi come essa affermi di non porsi in contrasto con l'orientamento espresso dalla sua precedente pronuncia (63/1982), ma non richiami il disposto di questa, limitandosi bensì a ricordare la “struttura” della tutela cautelare nel «campo» (e non processo) tributario, «nel quale il potere di sospendere la riscossione è attribuito all'intendente di finanza».

Le parole della Consulta potrebbero apparire come una mera “difesa” dell’orientamento espresso circa il giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, per il quale sarebbe stata legittima la scelta del legislatore di non attribuire potere cautelare alle Commissioni. Oppure, si potrebbe ritenere che la Corte manifesti la volontà di non pronunciarsi in merito all’orientamento posto dalla sentenza n. 63/1982 per il processo tributario, semplicemente circoscrivendo la portata dei principi che essa afferma con riguardo alla previsione dell’art. 700 c.p.c. al solo processo civile ed amministrativo.

Parrebbe tuttavia preferibile una lettura “intermedia”, per la quale la Corte mostri di aver preso atto della esistenza, al tempo, della sola forma di tutela cautelare amministrativa (e del contestuale mancato riconoscimento della tutela cautelare giurisdizionale) in campo tributario, la quale *funditus* avrebbe impedito l’utilizzo dello strumento dell’art. 700 c.p.c., poiché “disegnato” per le forme di tutela cautelare di matrice giurisdizionale⁴⁹¹.

In altri termini, se non si sbaglia, la Corte pare ritenere giustificato il diverso orientamento espresso per il campo tributario in ragione della differente “struttura” del processo tributario e della tutela cautelare qui riconosciuta: un giudizio vertente sull’accertamento del rapporto d’imposta nel quale la tutela cautelare era non già di “fonte” giurisdizionale, ma amministrativa⁴⁹².

⁴⁹¹ Non sarebbe infatti la prima volta che la Consulta “prende le distanze” dal principio affermato in una propria precedente pronuncia in ragione del differente “contesto normativo” (anche processuale), nel quale quella è stata resa. A titolo meramente esemplificativo, e ancora con riguardo a Corte Cost. 63/1982, si guardi alla sentenza 24 luglio 1998, n. 336, in *Giur. it.*, 1999; in *Giust. civ.*, 1999, I, p. 375; in *Giur. imp.*, 1999, p. 61; in *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, p. 1295, con nota di IANNOPOLO, nella quale si fa espresso riferimento alla sentenza n. 63 del 1982 della Consulta. Nella sentenza n. 336/1998 la Corte ebbe modo di affermare la necessità di far riferimento, allo scopo di valutare la fondatezza della sollevata q.l.c. al «contesto normativo nell’ambito del quale essa [la questione di legittimità costituzionale, giudicata in quella circostanza infondata] si colloca» e al riguardo essa rileva la non pertinenza del richiamo operato dal giudice rimettente all’orientamento espresso nella pronuncia n. 63 del 1982. Afferma infatti la Corte che «tale orientamento, espresso quando ancora la tutela interinale del contribuente stesso era affidata, in via immediata, al solo potere di sospensiva dell’Intendente di finanza (ex art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), non appare atto a definire la questione così come sollevata dal rimettente. Questi, infatti – introdotta per effetto dell’art. 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992, la possibilità per l’interessato di richiedere alla commissione tributaria la sospensione dell’atto impugnato – segnala un problema che concerne la mancanza di analogo rimedio per l’impugnazione degli atti emessi dai centri di servizio». Ecco allora – se non si sbaglia – che la Corte opera un chiaro distinguo tra differenti *sedes* per la tutela del contribuente, una amministrativa, l’altra processuale. Diverse “strutture”, cui si attagliano diversi principi, i quali restano ugualmente validi. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente*, cit., p. 128, con riguardo a Corte Cost. 336/1998 osserva che «non ostante qualche favorevole commento, bisogna in tutta franchezza realisticamente riconoscere che la sentenza, avventurandosi sul terreno, ad essa non consono, oltre che istituzionalmente incongruo, dell’interpretazione dei dati normativi vigenti, lungi da favorirne il coordinamento, ne ha messo ancora più chiaramente in luce l’intrinseca inconciliabilità».

⁴⁹² Vengono alla mente le parole di CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., pp. 1109-10, il quale osserva che «la tutela delle situazioni giuridiche soggettive nella materia tributaria è rimasta per

Si osservi infatti che: a) quanto alla tutela cautelare, nella sentenza n. 63/1982 la Corte, dopo avere premesso che «esattamente i giudici a quibus hanno preso le mosse dal rilievo che nel nostro ordinamento positivo non è consentito al giudice tributario...disporre la sospensione del procedimento di riscossione coattiva dei tributi» precisa che nel sistema disegnato per la riscossione delle imposte dal d.p.r. 602/1973⁴⁹³ «il relativo potere è però attribuito non al giudice, bensì all'intendente di finanza»; b) quanto alla struttura del processo tributario la Corte, al fine di giustificare la mancata estensione a questo di principi in precedenza (con la sentenza n. 284/1974)⁴⁹⁴ asseriti con riguardo a quello amministrativo, afferma come il giudizio tributario si sostanzia in un «giudizio sul rapporto, e non impugnazione-annullamento» e che «la cognizione del giudice tributario...non rientra...nella giurisdizione di annullamento». Più precisamente, la Corte afferma che il giudizio dinanzi alle Commissioni non sarebbe un giudizio di annullamento, alla stessa maniera del giudizio dinanzi ai Tribunali amministrativi regionali, bensì un giudizio di accertamento. Dalla ritenuta diversità strutturale la Corte inferisce l'impossibilità di ritenere validi per il primo modello processuale i principi (nella specie, in punto di tutela cautelare) affermati per il secondo⁴⁹⁵.

lungo tempo in una sorta di limbo, a mezza via tra ricorsi amministrativi ed azioni giudiziarie, e ciò probabilmente nella convinzione che, data la peculiare funzione della potestà tributaria, i contribuenti potessero essere sufficientemente tutelati attraverso rimedi contenziosi diversi dalla giurisdizione»; che «muovendo dalla più diffusa opinione secondo cui il processo, nelle sue caratteristiche tipiche, sia monopolio della giurisdizione, si spiega la ragione per cui, essendo all'epoca quello tributario gestito da organi non giurisdizionali, si poteva ritenere che fosse lecito derogare alle sue caratteristiche fondamentali»; e che «è dunque la loro origine che a nostro avviso ha lasciato tracce anche quando, dopo le più recenti riforme delle Commissioni tributarie, si è dato luogo a strutture giudiziarie il più possibile simili agli altri organi giurisdizionali».

⁴⁹³ Che, al tempo, recava la disciplina della riscossione delle sole imposte dirette.

⁴⁹⁴ Si riporta qui quanto affermato sul punto dalla Consulta: «si rileva che effettivamente questa Corte ha considerato il potere di sospensione connaturale al potere di annullamento dell'atto impugnato (sent. n. 284 del 1974 e 227 del 1975), ma nella specie il suindicato richiamo non si rivela pertinente, posto che la premessa dei giudici a quibus non può essere condivisa» in quanto «l'obbligazione tributaria è un'obbligazione ex lege e l'atto di accertamento nonché tutti gli altri atti che ineriscono al procedimento di riscossione coattiva non costituiscono la fonte di essa, ma hanno l'esclusiva funzione di condizionare l'esazione del tributo. Solo formalmente il ricorso del contribuente si indirizza contro gli atti dell'amministrazione finanziaria, ma, in sostanza, esso investe il presupposto su cui la detta amministrazione si fonda e cioè la sussistenza e l'entità dell'obbligazione stabilita dalla legge. Trattasi, com'è stato rilevato anche in dottrina, di giudizio sul rapporto e non di impugnazione-annullamento: correlativamente, la pronuncia del giudice, che provvede sulla medesima, consiste fondamentalmente nell'accertamento della sussistenza dell'obbligazione tributaria e, in via consequenziale, nella pronuncia sulla legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria per provvedere alla riscossione coattiva dell'imposta».

⁴⁹⁵ Come rileva già TESAURO, *Giusto processo*, cit., p. 52, «la Corte costituzionale, nella sentenza 1° aprile 1982, n. 63, rimanendo ancorata alla concezione dichiarativa del processo tributario, ha fatto leva su tale concezione, riduttiva della tutela giurisdizionale in materia tributaria, per escludere la stessa configurabilità di un potere di sospensione e, per ciò, per escludere l'incostituzionalità del difetto di tutela cautelare».

Tali considerazioni dovrebbero oggi essere confrontate con la circostanza che, per la ormai costante interpretazione giurisprudenziale, il processo tributario è oggi ritenuto essere un giudizio di “impugnazione-merito”, e alla luce della successiva previsione di uno strumentario cautelare di matrice giurisdizionale (l’art. 47 d.lgs. 546/1992) nell’ambito della più generale introduzione di una *jurisdictio* tributaria di annullamento.

Sembra, in definitiva, che le affermazioni della Corte con riguardo al «campo tributario» non impedirebbero il tentativo di estendere, oggi, i principi affermati nella pronuncia 190/1985 anche a quel modello processuale.

Per questo verso, e se si condivide la “lettura” che qui si tentata delle affermazioni contenute in Corte Cost. 190/1985, si potrebbe coerentemente sostenere la validità di dette affermazioni della Corte anche per l’attuale modello processuale tributario.

Si potrebbe cioè sostenere la necessità che l’ordinamento appresti forme di tutela cautelare atipica e *ante causam* per ogni tipo di processo, anche del processo tributario.

Va rilevato come per altra via, e arrivando a conclusioni in parte differenti, una simile operazione di “valorizzazione” è stata già compiuta da autorevole dottrina⁴⁹⁶. Utilizzando lo schema del sillogismo aristotelico, poste le premesse maggiori – a) la situazione giuridica soggettiva dedotta dinanzi al giudice tributario è qualificabile come “diritto soggettivo”⁴⁹⁷; b) i principi affermati dalla Consulta nella sentenza n. 190/1985⁴⁹⁸ riguardano diritti soggettivi, quali sono quelli di cui conosce il giudice amministrativo in sede di giurisdizione esclusiva – si è fatta derivare la conseguenza (c) che varrebbe, anche per il giudizio tributario, il principio, enunciato dalla Corte Costituzionale con riguardo al processo dinanzi al G.E., per il quale «lo spostamento della sede giurisdizionale per la tutela di diritti dal giudice ordinario al giudice speciale, non può attenuare, sul piano processuale, le garanzie proprie di essi se fossero fatte valere dinanzi al primo giudice».

⁴⁹⁶ CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1113.

⁴⁹⁷ Sui puntuali argomenti che l’Autore utilizza al fine di dimostrare questo assunto, sia consentito rinviare *supra*, Capitolo Secondo, par. 4.1.1., nota 371.

⁴⁹⁸ E nella sentenza n. 146 del 1987, in *Giur. it.*, 1987, I, 1, p. 1899; in *Foro amm.*, 1987, p. 1341 con nota di VACIRCA; in *Giust. civ.*, 1987, I, p. 1896; *Riv. dir. proc.*, 1987, p. 704, con nota di VERDE; in *Lavoro 80*, 1987, p. 351; in *Amm. it.*, 1987, p. 1541; in *Informaz. prev.*, 1987, p. 1002; in *Corr. giur.*, 1987, p. 649, con nota di DI RUOCCO; in *Foro it.*, 1987, I, p. 1349, con nota di BARONE.

4.2.3. Considerazioni conclusive. Dubbi di costituzionalità circa il *vulnus* derivante dalla assenza di tutela atipica e *ante causam* nel modello processuale in termini

Nelle pagine che precedono si è dato conto della recente introduzione nel processo amministrativo, di una forma di protezione cautelare a contenuto atipico, da parte della legge 205/2000 e di uno strumento di protezione cautelare d'urgenza esperibile prima della instaurazione del giudizio, da parte 61 del d.lgs. n. 104/2010.

Si è poi provato a sostenere, anche sulla spinta di siffatte riforme, la opportunità di una rinnovata lettura della affermazioni contenute in Corte Cost. n. 190/1985.

In particolare, si è sostenuta la possibilità di ricavare dalla pronuncia del 1985 la necessità costituzionalmente rilevante di una tutela cautelare atipica e d'urgenza anche *ante causam*, in ogni caso in cui sia devoluta ad un organo giudicante la cognizione di posizioni giuridiche soggettive (anche dunque gli interessi legittimi) in ossequio al principio di eguaglianza ex art. 3 Cost. e di effettività della tutela giurisdizionale. E che le affermazioni della Corte con riguardo al «campo tributario» non impedirebbero il tentativo di estendere, oggi, i principi che si è immaginato di ritenere affermati nella pronuncia 190/1985 anche a quel modello processuale.

Le citate riforme del 2000 e del 2010 sembrano avere fatto applicazione dei principi che si è ritenuto, in queste pagine, essere stati affermati da Corte Cost. 190/1985, nel processo amministrativo.

La modifica intervenuta nel 2000, si è detto, ha accordato la possibilità di domandare provvedimenti cautelari a contenuto atipico, in ogni caso, e non soltanto nelle ipotesi di controversie in materia di pubblico impiego devolute alla giurisdizione esclusiva sui diritti soggettivi del G.A.

Una tutela cautelare atipica di cui possano beneficiare anche i portatori di interessi legittimi.

L'art. 61 d.lgs. n. 140/2010, poi, ha introdotto nel processo amministrativo una previsione “analogica” a quella contenuta nell'art. 700 del codice di procedura civile. Nel senso preciso che – nonostante la differente formulazione delle due norme – in forza dell'art. 61 è oggi possibile, nel processo amministrativo, domandare una misura cautelare prima della proposizione del ricorso, sussistendo le condizioni stabilite dalla norma.

L'importanza dell'art. 61 non pare debba essere “circoscritta” alla introduzione di una forma di tutela *ante causam* nel processo amministrativo.

Essa, infatti, dal punto di vista sistematico, accorda finalmente una protezione cautelare *ante causam* generalizzata ai portatori di *interessi legittimi*, prima assente⁴⁹⁹.

Vale ricordare, in proposito, come la tradizionale interpretazione dottrinale dell'art. 700 c.p.c. abbia escluso dal portato della norma posizioni giuridiche diverse dai diritti soggettivi⁵⁰⁰: l'art. 700 c.p.c. non troverebbe applicazione a situazioni giuridiche non dotate del carattere della "pienezza", quali i diritti soggettivi⁵⁰¹.

Quanto alla giurisprudenza, si è provato ad evidenziare come le Corti superiori abbiano finora negato la ammissibilità di una protezione cautelare *ante causam* per i portatori di interessi legittimi. Ancora di recente, la Consulta, con l'ordinanza n. 179 del 2002, più volte richiamata nel corso delle presenti considerazioni, aveva dichiarato la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale, sollevata dal TAR Lombardia, con riguardo all'art. 21, legge TAR «nella parte in cui esclude la tutela ante causam e la conseguente applicabilità dell'art. 700 e degli artt. 669 e seguenti cod. proc. civ. davanti al giudice amministrativo» nonché all'art. 700 c.p.c. – in riferimento agli artt. 3, 24 e 113 Cost. – «*laddove espressamente prevede che la tutela cautelare ante causam sia accordabile, nel concorso dei presupposti di legge, solo ai diritti soggettivi e non agli interessi legittimi*». La Corte ha nell'occasione motivato la ritenuta manifesta infondatezza della questione affermando, tra l'altro, che «il legislatore, nella sua discrezionalità – con il solo limite della non manifesta irragionevolezza o non palese arbitrarietà – può adottare norme processuali differenziate tra i diversi tipi di giurisdizioni e di riti procedurali, non essendo tenuto, sul piano costituzionale, ad osservare regole uniformi rispetto al processo civile, proprio per le ragioni che possono giustificare la pluralità di giurisdizioni, le diversità processuali e le differenze delle tipologie dei riti speciali (v., da ultimo, ordinanza

⁴⁹⁹ Nello stesso senso v. già SANDULLI, *op. cit.*, p. 1132, dove di legge: «In linea con la legge delega, giustamente attenta all'uguaglianza delle posizioni processuali a prescindere dalle materie controverse, il Codice ha in ogni caso disposto anche la generalizzazione della tutela *ante causam*, autonoma dal giudizio di merito».

⁵⁰⁰ Perché «Il provvedimento urgente può essere chiesto a cautela di un "diritto" fatto valere "in via ordinaria", spiega G. VERDE, *Diritto processuale civile*, IV, *Procedimenti speciali*, Bologna, 2010, p. 82.

⁵⁰¹ VERDE, *Diritto processuale civile*, cit., p. 81, dove si legge che «la misura va coordinata a una situazione giuridica "piena" e, quindi, non a una situazione di mero interesse e neppure di c.d. "interesse legittimo"»; PROTO PISANI, voce *Provvedimenti d'urgenza*, cit., p. 7, dove si legge: «Se l'esclusione dalla tutela dell'art. 700 degli interessi semplici è alquanto scontata, molto più problematica è invece l'esclusione della tutela cautelare offerta dall'art. 700 per tutti quegli interessi legittimi rispetto ai quali la tutela cautelare ottenibile tramite la sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo (art. 21, ult. co., l. n. 1034/1971) si presenti come inidonea a cautelare l'istante dal diverso *periculum in mora* che pur assurga agli estremi della irreparabilità».

n. 343 del 2001 e, per l'autonomia e particolarità dei diversi sistemi processuali, ordinanze n. 30 del 2000 e n. 359 del 1998; sentenza n. 53 del 1998)»⁵⁰².

Oggi pare di potere sostenere “risolte” dalla penna del legislatore le riserve espresse dalla dottrina e dalla giurisprudenza: alla luce della introduzione dell'art. 61 si può affermare che la tutela cautelare *ante causam* d'urgenza è accordata *anche ai portatori di interessi legittimi*, nel processo amministrativo.

Per questo verso, l'art. 61 del codice del processo amministrativo, possiederebbe portata “rivoluzionaria”.

Giova poi considerare rispetto a quali forme di tutela dichiarativa sia conseguibile siffatta protezione cautelare *ante causam*. Quali siano, cioè, le azioni esperibili nel processo amministrativo prima ed in vista delle quali possa essere domandata una misura cautelare *ante causam*.

Sia consentito prima ribadire come, alla luce della previsione contenuta nell'art. 61 e della “generalizzata” possibilità di ricorso a forme di tutela cautelare *ante causam* che la norma stabilisce, si possa oggi ritenere che, nel processo amministrativo, *a prescindere dall'azione in concreto esperita*, si possa domandare misure cautelari prima, e in vista, dell'instaurazione del giudizio di primo grado.

Limitando l'osservazione alle «azioni di cognizione»⁵⁰³ dette azioni, che lo stesso Codice adesso elenca e disciplina, sono: l'azione di annullamento, di condanna, di adempimento, di risarcimento⁵⁰⁴.

L'idea di introdurre, nel tessuto del processo amministrativo, la possibilità di un'azione di accertamento, evincibile dalla legge di delega⁵⁰⁵ ed espressamente proposta nel testo elaborato dalla Commissione istituita presso il Consiglio di

⁵⁰² Può essere utile ricordare anche in questa sede come il giudice rimettente, nell'occasione, avesse argomentato la sollevata questione affermando come la sentenza n. 190 del 1985 non era stata «adeguatamente letta e valorizzata dalla dottrina e dalla giurisprudenza in modo da autorizzare la tutela *ante causam* per lo meno in sede di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo», non trovando tuttavia concorde opinione nella Corte.

⁵⁰³ La cui disciplina è recata dal Capo II («Azioni di cognizione») del Titolo III («Azioni e domande) del Libro I («Disposizioni generali») del Codice.

⁵⁰⁴ Si riporta l'elencazione operata da CLARICH, *Le azioni*, cit., p. 1132 ss.

⁵⁰⁵ L'art. 44 della legge n. 69 del 2009, al comma 2, lett. b), n. 4, delegava il Governo, a «disciplinare le azioni e le funzioni del giudice» (lett. b), tra l'altro, «prevedendo le *pronunce dichiarative*, costitutive e di condanna idonee a soddisfare la pretesa della parte vittoriosa». Rileva G. VERDE, *Sguardo panoramico al libro primo e in particolare alle tutele e ai poteri del giudice*, in *Dir. proc. amm.*, 2010, 3, p. 800, come «L'ultima versione del disegno di legge ha eliminato ogni riferimento alla tutela di accertamento, che pure era stata inserita tra i compiti attribuiti al delegato dalla legge di delega». A giudizio dell'Autore, «è probabile che l'omissione sia stata determinata dal timore di azioni di accertamento in prevenzione, che potrebbero costituire ostacolo al sollecito svolgimento delle funzioni amministrative», timore che egli dubita essere «reale» poiché «azioni di accertamento preventive devono essere sussidiate da un interesse rilevante ed attuale (*ex art. 100 c.p.c.*)» per cui «un accorto controllo circa l'esistenza del necessario interesse potrebbe essere uno scudo sufficiente per escludere azioni di iattanza».

Stato⁵⁰⁶ è stata poi “abbandonata” in sede di redazione del testo definitivo del Codice, da parte del Governo.

Tuttavia, autorevole dottrina opina che il Codice abbia accolto le sollecitazioni della giurisprudenza più recente, riconoscendo, implicitamente, un principio di “atipicità” delle azioni esperibili dinanzi agli organi di giustizia amministrativa⁵⁰⁷. Da tale opinione discenderebbe la esperibilità di un’azione di accertamento dinanzi al giudice amministrativo⁵⁰⁸.

Nell’ipotesi in cui non si ritenga di condividere la riportata opinione, si può nondimeno affermare ciò, che nonostante la mancata inclusione nel testo del Codice di un’azione generale di accertamento, il legislatore – pure se soltanto quello delegante – e il massimo Consesso della giustizia amministrativa, hanno mostrato chiaramente di ammettere nel processo amministrativo la possibilità, in astratto, dell’ingresso di questa⁵⁰⁹.

Ancora dal punto di vista sistematico, dunque, dalla introduzione dell’art. 61 si potrebbe fare discendere una ulteriore conseguenza, e cioè quella della espressa ammissione, per legge, della possibilità di una tutela cautelare *ante causam* rispetto a giudizi a carattere costitutivo e di accertamento.

Siffatta conclusione, che pare si possa sostenere con “confidente certezza” in riferimento al processo amministrativo, potrebbe essere altresì predicata in termini di “possibilità” con riguardo agli altri modelli processuali nei quali sono esperibili azioni omologhe, quali quello civile e tributario.

Limitando l’osservazione al processo civile, infatti, è qui discussa la utilizzabilità della tutela d’urgenza *ante causam*, ed in specie dell’art. 700 c.p.c. in funzione della successiva (possibile) introduzione di azioni costitutive, o anche di accertamento.

⁵⁰⁶ CLARICH, *Le azioni*, cit., il quale osserva come «la disciplina proposta utilizzava tutte le potenzialità della legge di delega».

⁵⁰⁷ Il legislatore delegato, osserva CLARICH, *Le azioni*, cit., non avrebbe ribadito il tradizionale principio della tipicità delle azioni nel processo amministrativo. L’opinione dell’Autore fonda: sull’art. 1 del Codice, che «nel richiamare l’esigenza di una tutela piena ed effettiva, rinvia implicitamente all’art. 24 Cost.» e consente di osservare come «un’interpretazione sistematica delle nuove disposizioni in tema di azioni, conforme a Costituzione, dovrebbe dunque evitare, per quanto possibile, interpretazioni restrittive»; sulla Relazione al Codice, che «nel dar conto della soppressione dell’azione di accertamento e dell’azione di adempimento, spiega che il Governo ha ritenuto “di non esercitare, allo stato, in parte qua tale facoltà concessa dalla delega, ritenendo adeguata e completa la tutela apprestata dalle azioni già previste dal Capo II”». L’Autore avvisa però che «Sulla questione della tipicità o atipicità delle azioni nel Codice si è già acceso un dibattito».

⁵⁰⁸ Scrive CLARICH, *Le azioni*, cit.: «Se fosse corretta la ricostruzione che precede, verrebbe anzitutto recuperata l’azione di accertamento dell’esistenza o dell’inesistenza di un rapporto giuridico contestato, anche al di là delle fattispecie di nullità, così come proposta nell’articolato elaborato dalla Commissione».

⁵⁰⁹ Giudica «grave» la soppressione CLARICH, *Le azioni*, cit. L’Autore rileva come «sopravvive soltanto la parte della disposizione riferita all’accertamento della nullità che viene spostata e inserita in coda all’articolo sull’azione avverso il silenzio (art. 31, c. 4)».

Più precisamente, si è dubitato della possibilità di anticipare, per il tramite di un provvedimento cautelare, gli effetti conseguibili con la pronuncia di accertamento o costitutiva resa all'esito del giudizio di merito⁵¹⁰. Si è rilevato⁵¹¹ che «Con riferimento alla tutela dichiarativa, la tesi negativa è stata giustificata sulla scorta di diversi argomenti, quali: la ritenuta incapacità della stessa sentenza di primo grado di produrre effetti dichiarativi prima del passaggio in giudicato; l'inidoneità dell'istruttoria sommaria tipica dei provvedimenti cautelari ad anticipare quella situazione di certezza giuridica che è propria di una sentenza di merito; in ultima analisi, la difficoltà di individuare le situazioni di interesse alla concessione di una misura cautelare puramente "dichiarativa"».

Per la prevalente dottrina e giurisprudenza, tuttavia, sarebbe «ammissibile la tutela cautelare anticipatoria (in particolare d'urgenza) in relazione ad azioni di accertamento»⁵¹² e, «con riferimento alle sentenze costitutive», «in tutti quei casi in cui il diritto non possa essere soddisfatto se non mediante la pronuncia di una sentenza e, quindi, l'instaurazione di un apposito giudizio»⁵¹³.

La riforma di legge, per questo verso, parrebbe confermare l'opinione di chi si è espresso nel senso della ammissibilità di tale operazione.

Tuttavia, le opinioni cui è stato fatto cenno sono espresse con riguardo al processo civile, e alle azioni c.d. "di cognizione" che esso ammette.

Più modestamente, l'art. 61 del Codice del processo amministrativo avrebbe introdotto una tutela *ante causam* rispetto alle azioni, a tutte le azioni, esperibili nel giudizio amministrativo.

In conclusione, dal complessivo quadro disegnato dal legislatore per il processo amministrativo con le riforme di recente introdotte pare di potere derivare che in quel giudizio, *a prescindere dalla situazione giuridica di cui si domandi tutela (diritto soggettivo o interesse legittimo), e della qualificazione della azione esperita come di accertamento o costitutiva*, al ricorrente sia accordata una protezione cautelare "piena", *comprensiva di misure atipiche e d'urgenza ante causam*.

Le considerazioni che si sono operate con riguardo al processo amministrativo non paiono prive di utilità ai fini riflessione sulla assenza, nel contenzioso

⁵¹⁰ COREA, *op. cit.*, p. 226 ss.

⁵¹¹ COREA, *op. cit.*, p. 227, al cui lavoro si rinvia per i relativi riferimenti di dottrina e giurisprudenza.

⁵¹² È quanto registra COREA, *op. cit.*, p. 227.

⁵¹³ COREA, *op. cit.*, p. 229. Si veda in proposito PROTO PISANI, voce *Provvedimenti d'urgenza*, cit., pp. 15-6, laddove affronta il tema della relazione tra art. 700 c.p.c. (*recte*, della irreparabilità del pregiudizio) e «Sentenze costitutive, sentenze dispositive, diritti potestativi». In particolare, con riguardo ai provvedimenti costitutivi e dispositivi l'Autore rileva: «La dottrina – ove si eccettui la posizione rimasta isolata del solo Satta – è pacifica nell'ammettere il ricorso all'art. 700 anche in ipotesi di azioni costitutive...La giurisprudenza, nella sua stragrande maggioranza, è nello stesso senso, anche se i provvedimenti d'urgenza sono normalmente adottati soprattutto per anticipare gli obblighi consenzuali alla pronuncia costitutiva».

tributario, di forme di tutela cautelare utilizzabili prima della instaurazione del giudizio dinanzi alle Commissioni.

Infatti, pare che la assenza di una tutela cautelare atipica e *ante causam* in campo tributario non potrebbe più trovare valide giustificazioni nel fatto che non sarebbe ammessa, più in generale, nel nostro ordinamento, siffatta protezione quando si domandi la tutela di interessi legittimi, oppure quando sia da introdurre un giudizio costitutivo o di accertamento.

In altri termini, che si intenda aderire alla costruzione teorica del processo tributario come giudizio di annullamento per la protezione di situazioni giuridiche di interesse legittimo oppure a quella che lo concepisce come giudizio di accertamento di situazioni di diritto soggettivo, non sembra in ogni caso possibile escludere senza dubbio, in ragione di siffatta adesione, la possibilità di forme di tutela cautelare atipica e *ante causam*, e ciò in quanto *nel processo amministrativo, "a parità" di struttura processuale, azioni esperibili, e situazioni giuridiche deducibili, dette tutele trovano oggi espressamente ingresso.*

Più ancora, vale rilevare come l'espressa introduzione, nel processo amministrativo, di una forma di tutela cautelare *ante causam*, e la conferma della possibilità di ricorrere a misure a contenuto atipico appaiano come "espressione" e diretta conseguenza dell'espresso riconoscimento, ancora da parte del Codice del processo amministrativo, agli artt. 1 e 2, dei *principi della effettività e del giusto processo*, per tale modello di contenzioso.

In particolare, l'art. 1 (rubricato, con formula icastica, «Effettività») dispone che *«La giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo»*; l'art. 2 (rubricato, con medesima efficacia ed intensità di rappresentazione dell'art. 1, «Giusto processo») stabilisce, al comma primo, che *«Il processo amministrativo attua i principi della parità delle parti, del contraddittorio e del giusto processo previsto dall'articolo 111, primo comma, della Costituzione»*.

Il valore sistematico delle due disposizioni richiamate è chiaramente evincibile dalla loro collocazione, in apertura del Codice, e all'interno del Libro I, dedicato alle «Disposizioni generali», Capo I, intitolato «Principi e organi della giustizia amministrativa».

Pare dunque che la previsione di una forme di protezione cautelare atipica e *ante causam*, nel processo amministrativo, risponda (anch'essa) all'esigenza, preannunciata in apertura dell'articolato normativo relativo alla nuova disciplina di tale processo, di garantire un processo giusto, in condizioni di parità, e la possibilità di conseguire, per il ricorrente, una tutela piena ed effettiva, in attuazione dell'art. 111, comma 2 della Costituzione⁵¹⁴.

⁵¹⁴ In tal senso sembra essere anche SANDULLI, *op. cit.*, p. 1130, dove si legge che «L'esplicito richiamo dei primi articoli del Codice ai principi di effettività della tutela e del giusto processo dà

Per questo verso, sembra che il legislatore, nel processo amministrativo, abbia realizzato quella “lettura estensiva” della pronuncia n. 190 del 1985 della Corte Costituzionale, che innanzi si è provato a sostenere; la lettura per la quale Corte Cost. 190/1985 abbia affermato la necessità di una tutela cautelare atipica e d’urgenza *ante causam* a carattere generale, in ossequio al principio di eguaglianza *ex art. 3 Cost.* e di effettività della tutela giurisdizionale.

E, si è detto, le affermazioni contenute in Corte Cost. 190/1985 sembrano avere portata generale, che cioè riguardino ogni tipo di processo⁵¹⁵.

In ogni caso, anche se anche non si ritenga di aderire a tale lettura, non si può negare che la regolamentazione del processo amministrativo e delle forme di protezione cautelare in esso accordate siano oggi, per espressa dichiarazione del legislatore, espressione dei principi del “giusto processo” e della “effettività” della tutela giurisdizionale.

Per quel che qui interessa, si potrebbe quindi sostenere che il legislatore, nel campo amministrativo, abbia asserito che la necessità del riconoscimento delle più ampie forme di tutela cautelare (ivi comprese quella a contenuto atipico e d’urgenza ante causam) discenda, quale doverosa conseguenza, dalla vigenza, in tale modello processuale, dei principi del giusto processo, della parità delle parti e della effettività della tutela giurisdizionale.

Se ne potrebbe conseguire che la medesima ampiezza della protezione cautelare sia da assicurare in ogni modello processuale che sia ispirato ai medesimi principi. Dunque, anche nel processo tributario.

A meno di non volere affermare che per il solo processo tributario non operino i principi del giusto processo, della parità delle parti e della effettività della tutela giurisdizionale che si riconosce invece operare nei modelli processuali civile e tributario.

Ma nelle pagine precedenti si è visto come tali principi paiono operare anche nel modello processuale tributario.

Un trattamento “differenziato” per il solo modello tributario, dunque, può apparire conforme a Costituzione soltanto allorquando ciò non appaia “manifestamente irragionevole” o “palesamente arbitrario”, per usare le parole di Corte Cost. 179/2002, più volte richiamate nelle considerazioni che precedono.

ragione della specifica attenzione dedicata dal nuovo testo normativo alla disciplina della fase cautelare».

⁵¹⁵ MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 494, sostiene – sebbene specificamente con riguardo alla tutela cautelare nei confronti di atti amministrativi a contenuto negativo impugnati dinanzi al giudice tributario, e richiamandosi alla lettura tradizionale delle affermazioni contenute in Corte Cost. 190/1985 – come «sembra che la via maestra sia costituita dall’innesto del procedimento *ex art. 700 c.p.c.* nel tronco della tutela giurisdizionale tributaria, compiendo l’operazione già effettuata dalla Corte Costituzionale con la ricordata sentenza n. 190 del 1985 in materia di pubblico impiego riguardo alla giustizia amministrativa».

La censura di manifesta irragionevolezza o palese arbitrarietà di detta differente disciplina potrebbe essere respinta, si crede, soltanto se si ravvisi la necessità di proteggere un interesse costituzionalmente rilevante, che si scelga di anteporre ai principi della parità delle parti, del giusto processo e della effettività della tutela. Siffatto interesse sembrerebbe soltanto potere essere l'«interesse fiscale alla riscossione delle imposte».

Ma, si è provato a sostenere innanzi⁵¹⁶, come detto interesse non pare possa essere considerato “prevalente” rispetto all’ «interesse del contribuente anche in sede contenziosa».

In definitiva non sembra che – *sul piano teorico* – si possano rinvenire ragioni ostative all’ingresso nel processo tributario di forme di tutela atipica e *ante causam*.

Pare anzi che il riconoscimento di dette forme di protezione cautelare risulti imposto dall’ossequio dovuto, anche per il processo tributario, ai principi *del giusto processo, della parità delle parti e della effettività della tutela giurisdizionale* affermati dall’art. 111, comma 2, Cost.

Quanto alla “via” attraverso la quale tale riconoscimento possa avvenire, pare che questa sia quella già tracciata da Corte Cost. 190 del 1985 con riguardo all’art. 21 legge TAR.

Del resto, come ha già evidenziato alcuno in dottrina, «L’art. 47 del D. Lgs. n. 546/1992 ha assunto come proprio modello normativo non tanto l’art. 700 c.p.c., bensì l’art. 21, ultimo comma della legge n. 1034/1971 sui TAR, in tema di sospensiva dell’esecuzione dell’atto impugnato dal quale derivino “danni gravi e irreparabili”, secondo il testo vigente fino alla sentenza della Corte costituzionale 28 giugno 1985, n. 190, che ne dichiarava la parziale illegittimità»⁵¹⁷.

Si può quindi immaginare la denuncia di incostituzionalità – che, sul punto, consta non essersi mai avuta – dell’art. 47 d.lgs. n. 546/1992, “parafrasando” TAR Lombardia 15 febbraio 2001, «nella parte in cui esclude la tutela ante causam e la conseguente applicabilità dell’art. 700 e degli artt. 669 e seguenti cod. proc. civ. davanti al *giudice tributario*», in riferimento, si può immaginare, agli artt. 3, 24, 113 e 111, comma 2, Cost.

5. Tutela cautelare e riscossione coattiva

Va considerato altresì il tema dello strumentario cautelare riconosciuto al contribuente all’interno della fase propriamente “esecutiva” della riscossione delle imposte, di realizzazione materiale cioè della pretesa fiscale.

⁵¹⁶ *Supra*, parag. 4.1.1.

⁵¹⁷ FERRAÙ, *Sospensione in via cautelare*, cit., p. 3600.

All'uopo pare opportuno considerare preliminarmente, pur per sintetici cenni, la disciplina positiva della riscossione in menzione, anche in ragione della sua complessità, evidenziata ancora di recente da autorevole dottrina⁵¹⁸, la quale ha osservato che «nell'ultimo quarto di secolo, l'attività di riscossione dei tributi è stata interessata da significativi e penetranti interventi legislativi volti a potenziare ed a rendere più efficace ed efficiente il sistema» e che «l'intervento alluvionale di una serie di disposizioni che si affiancano, si sovrappongono, si richiamano in diversi ed articolati corpi normativi, coinvolgendo Enti creditori, Agenti della riscossione, debitori e soggetti terzi, rende di non facile intelligenza il sistema»⁵¹⁹.

5.1. La disciplina positiva della riscossione dei tributi e delle «sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie». In particolare, la riscossione «coattiva»

L'affermazione della rilevanza della fase di riscossione nell'ambito generale dell'attività impositiva è frequente nella giurisprudenza costituzionale; essa si rinviene in numerose pronunce della Corte Costituzionale⁵²⁰.

L'attuazione della pretesa tributaria per il tramite della disciplina della riscossione presenta rilevanti profili di differenziazione rispetto alle regole che disciplinano l'esecuzione nel diritto civile ed amministrativo, che la rendono affatto peculiare⁵²¹.

⁵¹⁸ S. LA ROSA, *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4, p. 335.

⁵¹⁹ Affermano che «a partire dalla generale riforma dell'ordinamento tributario che trova il suo fondamento nella l. 9 ottobre 1971, n. 825, il sistema di riscossione dei tributi ha subito radicali trasformazioni e ristrutturazioni» N. DOLFIN-G. FALSITTA, voce *Tributi (riscossione dei)*, in *Enc. dir., agg.*, VI, p. 1119. Con riguardo alla riscossione coattiva dei tributi, A. DAMASCELLI, *Effetti della riscossione coattiva sul processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2730, osserva che «la disciplina della riscossione coattiva delle somme iscritte a ruolo, disciplinata dal titolo II del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, segnatamente negli artt. 49 ss. del capo II, a partire dalla riforma del 1999 è stata oggetto di un continuo processo di rifacimento normativo».

⁵²⁰ v. *ex multis*, Corte Cost. n. 164 del 1975, in *Ced Cassazione*, 1975; Id., n. 45 del 1963, *ivi*, 1963; Id., n. 91 del 1974, *ivi*, 1974; Id., n. 50 del 1965, *ivi*, 1965. COLELLA, *op. cit.*, p. 893, osserva come «non vi è chi non veda che la riscossione delle imposte, oltre a caratterizzarsi quale momento finale dell'attività impositiva, svolge un ruolo indispensabile per l'ordinamento tributario, poiché l'interesse generale alla riscossione può ben definirsi un interesse vitale per la collettività mediante il quale attuare i servizi pubblici».

⁵²¹ COLELLA *op. cit.*, p. 894, rileva come l'interesse generale alla riscossione «viene attuato mediante la *particolarità* del diritto tributario, ovvero mediante deroghe al diritto civile o al diritto amministrativo». Con specifico riguardo alla disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo, contenuta nel d.p.r. n. 602/1973, DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1130, osservano come «le norme relative conferiscono all'esecuzione forzata in esame struttura e funzione spiccatamente diverse da quelle proprie dell'ordinaria esecuzione forzata».

La riscossione delle imposte⁵²² può essere «spontanea» o «coattiva». La prima riceve una disciplina differenziata a seconda che si abbia riguardo alle imposte sul reddito o alle imposte indirette. La riscossione «coattiva» si fonda invece tradizionalmente, per entrambi i settori impositivi, sul ruolo, che è affidato all'agente preposto al servizio della riscossione⁵²³.

Prima della recente introduzione, ad opera dell'art. 29 d.l. 78/2010, della figura dell'atto di accertamento «esecutivo» per determinati tipi di imposte, la riscossione coattiva dei tributi era operata pressoché esclusivamente a mezzo del ruolo esattoriale⁵²⁴. In seguito alla riforma di legge del 2010 – su cui appresso si

⁵²² S. LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1992, p. 1, evidenzia come per il passato «della riscossione delle imposte veniva generalmente data una nozione molto lata e comprensiva di tutte le modalità attuative dei prelievi tributari; modalità che venivano poi distinte nelle tre grandi aree dei *versamenti diretti* da parte del contribuente, e dei prelievi autoritativamente realizzati attraverso appositi atti amministrativi (*iscrizioni a ruolo ed ingiunzioni fiscali*). La crescente articolazione e diversificazione delle discipline positive ha tuttavia indotto a ritenere preferibile una nozione assai più restrittiva della riscossione, che viene ormai generalmente riferita solo alla terza delle anzidette situazioni». v. anche F. TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, 33, p. 2657, il quale scrive: «è lontano il tempo in cui la caratteristica delle imposte sui redditi era quella di essere riscossa in base a ruolo, a mezzo esattore, mentre le imposte indirette erano riscosse direttamente dagli Uffici delle imposte, a mezzo ingiunzione fiscale (che cumulava in sé le funzioni di accertamento dell'imposta, titolo esecutivo e precetto)».

⁵²³ DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1124, rilevano come «il sistema della riscossione assume connotazioni assai differenziate a seconda dei vari settori impositivi. In particolare, ha fondamentale rilievo la distinzione tra imposte sul reddito e imposte indirette di qualsivoglia tipo, atteso che in materia di imposte sul reddito la legge prevede tre modalità di riscossione “spontanea” (la ritenuta diretta, il versamento diretto, l'iscrizione a ruolo); mentre in tema di imposte indirette la riscossione spontanea dell'imposta avviene mediante versamento diretto. Per entrambi i settori impositivi, invece, la riscossione, di regola, si fonda sul ruolo, che, confezionato dai rispettivi uffici impositori, è affidato al concessionario del servizio della riscossione».

⁵²⁴ Da ultimo l'art. 17 d.lgs. n. 46 del 1999 aveva «generalizzato l'impiego del ruolo per la riscossione coattiva delle entrate dello Stato e degli altri enti pubblici, anche previdenziali, disponendo tuttavia la facoltatività del ricorso alla riscossione tramite ruolo per gli enti locali (regioni, province, comuni)», rilevano DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1123. Osserva LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 2, che «già con gli artt. 67 e 68 del d.P.R. n. 43/1988, il sistema della riscossione a mezzo ruoli era stato esteso ad una vasta area dei tributi. Ma con il più recente art. 17, 1° co., del nuovo d.P.R. n. 46/1999 l'ambito di operatività di quel sistema è stato praticamente generalizzato (ed esteso anche al campo delle entrate degli altri enti pubblici anche previdenziali), anche se alle Regioni, province, comuni ed altri enti locali è stata riconosciuta una mera facoltà di avvalersi del servizio nazionale di riscossione (art. 17, 2° co.), e se è stata tenuta in vita la previgente disciplina della riscossione a mezzo ingiunzione per il caso in cui le province e i comuni scelgano di riscuotere direttamente le proprie entrate (art. 53, 6° co., d.legisl. 15.12.1997, n. 446)». La disposizione di legge da ultimo riportata dall'Autore – che per un mero refuso è indicata nell'art. 53 anziché nell'art. 52 – è stata successivamente abrogata ad opera dell'art. 1, comma 224, lett. b), legge 24 dicembre 2007, n. 244. In chiave storica parla di «curiosa vicenda del processo evolutivo» del ruolo M. BASILAVECCHIA, voce *Ruolo d'imposta*, in *Enc. del dir.*, XLI, Milano, 1989, p. 183, il quale scrive: «da perno intorno al quale la dottrina ha impostato le ben note costruzioni dichiarativistiche, e costitutivistiche, ... il ruolo è sembrato perdere rapidamente terreno sia quanto ad importanza nel singolo procedimento, sia come diffusione generale nel campo tributario; di qui, il porsi dell'eventualità, subito colta con acume dalla dottrina, della sua

tornerà – si è osservato il tendenziale superamento dello strumento del ruolo esattoriale. Tuttavia, esso non risulta espunto del tutto dal sistema della riscossione coattiva. Più di una ragione induce perciò a indugiare sulla figura del ruolo e della riscossione operata in forza di questo: tra di esse, la opportunità di tentare una ricostruzione non parziale della disciplina della riscossione coattiva; la necessità di considerare le disposizioni di legge che fanno tuttora riferimento allo strumento del ruolo esattoriale; l'attuale operatività del ruolo per le procedure esattoriali intraprese a far data dalla introduzione del nuovo avviso di accertamento esecutivo ma non interessate dalla novella, nonché per quelle iniziate prima di tale momento; la non mutata rilevanza (e spesso, validità) di considerazioni operate dalla dottrina e di arresti giurisprudenziali in merito alla “vecchia” disciplina della riscossione coattiva a mezzo ruolo, pur con riguardo a quella “nuova”, introdotta con la riforma del 2010.

Va precisato fin da ora che la tendenziale eliminazione del ruolo non è stata tuttavia accompagnata dalla sottrazione all'agente della riscossione della sua funzione di soggetto affidatario del servizio di riscossione coattiva delle imposte reddituali⁵²⁵. Questa è ancora affidata ad un soggetto esterno all'amministrazione finanziaria, secondo il meccanismo della «riscossione delegata»⁵²⁶. L'agente della riscossione è oggi, nel nostro ordinamento, Equitalia S.p.a.⁵²⁷, che opera attraverso strutture periferiche dislocate sul territorio nazionale⁵²⁸.

scomparsa, in un sistema ormai fondato sulla responsabilizzazione esasperata del contribuente. Eppure ecco, da più fronti, riproporsi con rinnovato vigore l'attualità del ruolo; come atto generalmente impiegato per la riscossione di qualsiasi forma di tributo, ... come atto per larga parte sostitutivo dell'accertamento, per quanto riguarda le rettifiche formali del dichiarato; eventuale, sì, ma dotato di “spessore sostanziale” non inferiore; come atto non meramente riproduttivo dell'accertamento, ma che anzi sotto questo aspetto conserva, forse oltre la stessa volontà del legislatore, un'autonoma funzione liquidatoria del maggior tributo effettivamente dovuto in virtù dell'accertamento».

⁵²⁵ Per una chiara ricognizione storica delle norme che «hanno progressivamente dilatato la sfera delle funzioni di riscossione coattiva demandate ai concessionari» sia consentito rinviare a DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1123.

⁵²⁶ LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 1, rileva come il modello della “riscossione delegata” era in passato stabilito nel solo campo delle imposte c.d. dirette, e per la maggior parte dei tributi locali. In questo sistema «agli Uffici finanziari era riservato soltanto il compito di procedere alla periodica predisposizione degli elenchi (denominati *ruoli di riscossione*) dei contribuenti da escutere e delle somme da riscuotere». Si è poi «avuta una evoluzione normativa contraddistinta, per un verso, dalla tendenza alla generalizzazione dell'ambito di operatività del sistema della *riscossione delegata*, ma anche, per altro verso, da sempre più incisive modificazioni delle sue regole interne».

⁵²⁷ Società a partecipazione totalmente pubblica (51% Agenzia delle entrate e 49% INPS), ricorda C. CARPENTIERI, *Impatto della riscossione coattiva dei tributi sulle imprese*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2757. Osserva COLELLA, *op. cit.*, p. 895, che con il d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito in l. 2 dicembre 2005, n. 248 si è «dato il via alla c.d. *statalizzazione* di un servizio tradizionalmente svolto in regime di privata, mediante l'attribuzione delle relative funzioni all'Agenzia delle entrate, che le esercita mediante l'apposita società costituita, denominata prima *Riscossione S.p.a.*, poi *Equitalia S.p.a.*». L'Autore (p. 896) sostiene l'opinione per la quale l'agente della riscossione Equitalia s.p.a. possiederebbe «veste formale tipicamente

Si proverà qui appresso a considerare il sistema di riscossione coattiva basato sul ruolo e, dipoi, la nuova disciplina della riscossione in forza dell'atto di accertamento già «esecutivo».

Preliminarmente, è opportuno far notare come la modalità di riscossione a mezzo ruolo è adoperata dagli agenti della riscossione non soltanto per la riscossione dei crediti tributari, ma altresì dei crediti di natura extratributaria⁵²⁹.

A stabilirlo è l'art. 17 d.lgs. 46/1999⁵³⁰, che al comma 1 dispone: «Salvo quanto previsto dal comma 2, si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle

giusprivatistica» ma al contempo «natura pubblicistica» comune a quella posseduta dall'Agenzia delle Entrate. Egli si domanda (p. 900 ss.) se l'agente della riscossione sia titolare di una propria discrezionalità amministrativa, o se sia titolare della sola attività vincolata, e rileva (p. 903) come «le azioni di recupero delle somme da riscuotere, ben lungi dalla struttura processual-civiltica, sono sempre più connotate da poteri autoritativi simili a quelli che caratterizzano la funzione di accertamento». L'esercizio discrezionale di alcuni poteri, quali l'attuazione facoltativa delle misure cautelari del fermo amministrativo e dell'ipoteca sui beni del contribuente, nonché la possibilità di sospendere o dilazionare la riscossione condurrebbero a riconoscere in capo all'agente della riscossione un certo potere discrezionale, che rileva dalla possibilità a questo concessa per legge di operare, nelle indicate ipotesi (p. 905), «un contemperamento tra l'interesse pubblico specifico, consacrato nella norma giuridica, con l'interesse privato presente nella fattispecie concreta, potendo, una volta verificati i presupposti, comprimere il primo a vantaggio del secondo».

⁵²⁸ La società Equitalia S.p.a., con comunicato stampa del 30 giugno 2011 («Equitalia si fa in tre per i contribuenti. Al debutto gli Agenti della riscossione di Nord, Centro e Sud. Procedure più omogenee e gestione orientata al territorio», in www.gruppoequitalia.it) ha annunciato, a far data dal 1° luglio 2011, il «debutto» di «tre nuovi agenti della riscossione: Equitalia Nord, Equitalia Centro ed Equitalia Sud, con sede rispettivamente a Milano, Bologna e Roma». Era in tal modo posta la «prima tranche di operazioni societarie previste dal piano di riassetto del Gruppo», il quale «a regime...prevede l'incorporazione di tutte le attuali 16 società partecipate sul territorio nei nuovi tre soggetti giuridici». Con successivo comunicato stampa del 30 settembre 2011 («Equitalia avanza con lo schema a tre punte. Al via la seconda fase del piano di riorganizzazione del Gruppo», in www.gruppoequitalia.it) la società Equitalia S.p.a. annunciava che, a far data dal 1° ottobre 2011, «Equitalia Nord, Equitalia Centro ed Equitalia Sud, allargheranno la loro competenza territoriale ad altre regioni e province. Proseguono così le operazioni societarie avviate lo scorso mese di luglio e che, entro la fine dell'anno, porteranno al definitivo passaggio a soli tre agenti della riscossione operativi su tutto il territorio nazionale (Sicilia esclusa) al posto delle precedenti società». In sede di commento al comunicato stampa da ultimo diffuso si è affermato («Equitalia: al via la seconda fase della riorganizzazione», in www.eutekne.info) che «pertanto, nel 2012, il Gruppo Equitalia sarà composto da: Equitalia spa (la holding), Equitalia Servizi, Equitalia Giustizia e le tre società operative sul territorio, Equitalia Nord, Equitalia Centro ed Equitalia Sud. Gli agenti della riscossione sono articolati al loro interno in Direzioni regionali e Aree territoriali corrispondenti alle Province e operano sempre con il coordinamento e l'indirizzo della holding Equitalia spa». Ricorda CARPENTIERI, *op. cit.*, p. 2757 come per la sola Sicilia l'attività di riscossione è affidata alla società «Serit Sicilia s.p.a.», partecipata per il 60% dalla Regione Sicilia e per il restante 40% dall'Agenzia delle Entrate.

⁵²⁹ DAMASCELLI, *Effetti della riscossione coattiva*, cit., p. 2731. L'Autore sul punto precisa: «vale a dire che, in virtù del ruolo, gli agenti procedono in via coattiva e in via cautelare mediante l'esecuzione del fermo dei beni mobili registrati e l'iscrizione dell'ipoteca, ai fini del recupero di qualunque tipologia di credito anche extratributario».

⁵³⁰ Il decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46 recava – si legge in Epigrafe – il «Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998,

entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici» e, al comma 2 : «Può essere effettuata mediante ruolo affidato ai concessionari la riscossione coattiva delle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali, nonché quella della tariffa di cui all'articolo 156 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152».

Siffatta puntualizzazione tornerà utile appresso, allorché si indugerà sul tema del riparto di giurisdizione in punto di impugnazione del provvedimento di fermo amministrativo e di ipoteca in ragione della natura tributaria o no del credito.

Giova poi evidenziare come la espropriazione forzata tributaria sia devoluta dal legislatore alla cognizione del giudice ordinario, anziché alle Commissioni tributarie: ai sensi dell'art. 2⁵³¹, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 546/1992 «Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento»⁵³².

Le controversie riguardanti atti propriamente esecutivi (opposizione all'esecuzione, agli atti esecutivi, e di terzo all'esecuzione) sono invece devolute alla giurisdizione del giudice ordinario⁵³³. Pur se riguardanti tributi, dette controversie sono attribuite al giudice ordinario in ragione di un «criterio funzionale»⁵³⁴.

Operate queste brevi notazioni preliminari si può ora passare a considerare il sistema di riscossione coattiva basato sul ruolo e successivamente la nuova disciplina della riscossione in forza dell'atto di accertamento esecutivo.

n. 337». L'art. 17, in particolare, apriva il Capo II del decreto, significativamente intitolato «Estensione delle disposizioni sulla riscossione mediante ruolo».

⁵³¹ L'art. 2 d.lgs. n. 546/1992 è rubricato «Oggetto della giurisdizione tributaria».

⁵³² «e, ove previsto, dall'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica».

⁵³³ F. RANDAZZO, *Art. 2*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO-C. GLENDI (a cura di), Padova, 2008, 2^a ed., p. 17, dove si legge che con l'art. 2 d.lgs. n. 546/1992 «il legislatore ha segnato un confine alla competenza giurisdizionale del giudice tributario. Per quanto, infatti, la controversia possa vertere in materia di tributi, la tutela è destinata a dividersi, nel senso che: a) sono devolute al giudice tributario le controversie riguardanti il titolo della riscossione, ossia il diritto dell'amministrazione a riscuotere il tributo; b) sono devolute al giudice ordinario, nella forma delle opposizioni regolate dagli artt. 615, 617 e 619 c.p.c., le controversie riguardanti atti propriamente esecutivi (es.: pignoramento; conversione del pignoramento; fissazione della vendita; distribuzione; ecc.)».

⁵³⁴ F. TESAURO, voce *Processo tributario*, in *Digesto disc. priv., sez. comm.*, XI, Torino, 1995, p. 337. Di «limite esterno» alla giurisdizione delle Commissioni tributarie parla F. RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2745. L'Autore individua la *ratio* della previsione in ciò che «con l'espropriazione, che si inizia con il pignoramento, si è ormai messo capo alla riscossione di un credito tributario definito a monte in tutti i suoi aspetti, sicché è assente il presupposto (l'esistenza di una «controversia tributaria») a base della devoluzione della competenza giurisdizionale alle Commissioni tributarie».

La disciplina della riscossione esattoriale a mezzo ruolo è contenuta nel d.p.r. n. 602 del 1973, come riformato dal d.lgs. n. 46 del 1999⁵³⁵.

Viene in rilievo, *in primis*, l'art. 49⁵³⁶, comma 1⁵³⁷, il quale stabilisce che l'agente della riscossione procede all'espropriazione forzata sulla base del ruolo e può promuovere azioni cautelari e conservative nonché ogni altra azione previste dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

Il decreto presidenziale n. 602/1973 non esaurisce la regolamentazione sul punto: l'art. 49, al comma 2, dispone che «Il procedimento di espropriazione forzata è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esse compatibili»⁵³⁸.

Il ruolo è un atto collettivo⁵³⁹, redatto dall'amministrazione finanziaria⁵⁴⁰, costituito da un elenco dei contribuenti⁵⁴¹ e contenente «oltre ai nomi e alle generalità dei destinatari, l'indicazione del domicilio fiscale, del periodo d'imposta cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e

⁵³⁵ DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1127; LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 5; DAMASCELLI, *Effetti della riscossione coattiva*, cit., p. 2730. J.V. D'AMICO, *Profili problematici dell'esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l'esclusione dell'opposizione all'esecuzione?*, in www.judicium.it, osserva che «la forma tipica di esecuzione esattoriale è rappresentata in un certo senso dalla disciplina del d.P.R. 602/73, in quanto ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, relativo al riordino della riscossione mediante ruolo ed emesso in attuazione dell'art. 1 della legge delega 29 settembre 1998, n. 337, si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici, nonché – ai sensi del secondo comma – la riscossione coattiva delle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali».

⁵³⁶ La cui lettera è stata in tempi recenti oggetto di modifiche da parte della legge 22 maggio 2010, n. 73 e del decreto legislativo 27 aprile 2011, n. 193.

⁵³⁷ A seguito delle modifiche apportate con l'art. 3, comma 3 *bis*, lett. a) d.l. 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, in legge 22 maggio 2010, n. 73, il comma 1 dell'art. 49 dispone che «Per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede a espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo, fatto salvo il diritto del debitore di mostrare, con apposita documentazione rilasciata ai sensi del comma 1 *bis*, l'avvenuto pagamento delle somme dovute ovvero lo sgravio totale riconosciuto dall'ente creditore; il concessionario può altresì promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore».

⁵³⁸ E che «gli atti relativi a tale procedimento sono notificati con le modalità previste dall'articolo 26». Osservano al riguardo DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1130: «le disposizioni della legislazione speciale non dettano, però, una regolamentazione compiuta della materia: esse appaiono profondamente lacunose. La legge speciale sembra volta, piuttosto che a predisporre la disciplina integrale del processo, a fissarne le caratteristiche più salienti...Sorge da qui l'esigenza dell'integrazione della legge speciale». Sulla portata del rinvio operato dall'art. 49, gli Autori affermano (p. 1131) che «la legge speciale si configura, tuttora, non come un insieme di deroghe poste alla disciplina in esame, ma come la base fondamentale della regolamentazione del processo esecutivo "speciale", il quale mantiene inalterata la propria peculiare struttura e funzione».

⁵³⁹ «che esplica i propri effetti in relazione ad una pluralità di contribuenti domiciliati nello stesso comune per i debiti d'imposta da ciascuno dovuti». Così, DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1126.

⁵⁴⁰ «Confezionato dall'ufficio delle entrate», scrivono DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1126.

⁵⁴¹ LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 5.

dell'imposta effettivamente dovuta, degli interessi, delle sanzioni pecuniarie eventualmente dovute»⁵⁴².

Esso «costituisce titolo esecutivo»⁵⁴³, per espressa previsione dell'art. 49, d.p.r. 692/1973⁵⁴⁴. L'efficacia esecutiva è acquisita con la sottoscrizione ad opera del titolare dell'Ufficio o di un suo delegato, ai sensi del comma 4, art. 12 d.p.r. 602/1973⁵⁴⁵.

Una volta formato, il ruolo è consegnato all'agente della riscossione⁵⁴⁶, che «stralcia»⁵⁴⁷ dal complessivo elenco la posizione del singolo contribuente e notifica a questi la «cartella di pagamento»⁵⁴⁸ nella quale viene fatta intimazione di adempiere all'obbligo risultante dal ruolo nel termine di sessanta giorni dalla notificazione con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata⁵⁴⁹. Nei riguardi dei singoli contribuenti, dunque, l'efficacia del ruolo è «mediata» dalla cartella di pagamento⁵⁵⁰. Dalla notifica di tale atto decorrono i termini per l'impugnazione del ruolo⁵⁵¹. La cartella di pagamento costituisce atto preliminare dell'esecuzione forzata esattoriale⁵⁵².

Si distinguono ruoli «ordinari» e «straordinari». I secondi sono emessi sul presupposto del fondato pericolo per la riscossione e «consentono l'anticipata

⁵⁴² Così, DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1126. Si veda anche LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 5. M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 130, osserva come il ruolo «non è altro che un elenco di partite debitorie».

⁵⁴³ Sul tema della natura giuridica del ruolo sia consentito rinviare alle considerazioni operate da LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 2.

⁵⁴⁴ Sul punto v. anche LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 2, per il quale «esso si distingue dagli atti di accertamento per il suo essere essenzialmente preordinato all'acquisizione (anche coattiva) del tributo, invece che alla giusta determinazione del suo ammontare».

⁵⁴⁵ Così, pressoché letteralmente, LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 5, il quale rileva come in passato l'efficacia esecutiva era conferita al ruolo «a seguito dell'apposizione del visto *intendentizio* di esecutorietà». Si segnala sul punto che a norma del successivo art. 1, comma 5-ter, lett. e), del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito, con modificazioni, nella legge 31 luglio 2005, n. 156, le disposizioni contenute nel comma 4 dell'art. 12 richiamato si interpretano nel senso che i ruoli, pur se non tributari, si intendono formati e resi esecutivi anche mediante la validazione dei dati in essi contenuti, eseguita, anche in via centralizzata, dal sistema informativo dell'amministrazione creditrice.

⁵⁴⁶ Rilevava ALLORIO, *op. cit.*, pp. 184-5, come «Il momento, in cui si determina il trapasso del credito dall'ente impositore all'esattore, s'identifica in quello della consegna dei ruoli resi esecutivi dall'intendente di finanza». Può essere utile evidenziare che, a giudizio dell'illustre Studioso, con la consegna dei ruoli esecutivi (p. 186) «l'esattore diventa creditore dell'imposta e proprietario delle somme versate dai contribuenti».

⁵⁴⁷ BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento*, cit., p. 130, osserva come la cartella di pagamento «altro non è se non lo stralcio del ruolo, nella parte concernente la singola partita debitoria».

⁵⁴⁸ Attraverso la cartella di pagamento «il singolo contribuente conosce i termini dell'iscrizione che lo riguarda direttamente», scrive BASILAVECCHIA, voce *Ruolo d'imposta*, cit., p. 179.

⁵⁴⁹ DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1126.

⁵⁵⁰ Così, pressoché letteralmente, LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 5.

⁵⁵¹ BASILAVECCHIA, voce *Ruolo d'imposta*, cit., p. 179.

⁵⁵² LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 5.

riscossione delle maggiori imposte accertate in deroga alle disposizioni che regolano l'iscrizione provvisoria in pendenza del processo tributario»⁵⁵³.

La prevalente dottrina ritiene che la disciplina della riscossione esattoriale dei tributi posseda natura "speciale" o "ibrida" poiché caratterizzata dalla compresenza di una fase "amministrativa" ed una "processuale"⁵⁵⁴: la fase di apprensione materiale e di vendita dei beni del debitore (c.d. fase "liquidatoria") è condotta dall'agente della riscossione, senza la direzione del giudice dell'esecuzione⁵⁵⁵; la successiva fase di ripartizione del ricavato della vendita dei beni (c.d. fase "satisfattiva") è invece condotta dal giudice dell'esecuzione⁵⁵⁶.

È ammessa l'impugnazione del ruolo dinanzi alle Commissioni tributarie: l'art. 19, comma 1, lett. d) d.lgs. 546/1992 include, tra gli atti impugnabili davanti al giudice tributario, «il ruolo e la cartella di pagamento». L'impugnazione del ruolo non ha tuttavia di per sé efficacia sospensiva della riscossione⁵⁵⁷. La riscossione coattiva può essere sospesa per via amministrativa. Nelle more del giudizio tributario di primo grado, il contribuente può richiedere – anche in aggiunta alla istanza di sospensione in via giudiziale ex art. 47 promovibile dinanzi alla Commissione provinciale⁵⁵⁸ – la sospensione in via amministrativa della riscossione all'ufficio delle entrate o al centro di servizio⁵⁵⁹. Condizione per la

⁵⁵³ DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1126.

⁵⁵⁴ È quanto rileva G. INGRAO, *La natura «ibrida» dell'espropriazione forzata per la riscossione dei tributi*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2701.

⁵⁵⁵ Tuttavia RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria*, cit., pp. 2749-50 ritiene che anche nella fase antecedente quella in cui si procede all'assegnazione delle somme l'attività esecutiva esattoriale si svolga «in linea di massima (ossia, ove non espressamente derogato) sotto il controllo ordinatore del giudice dell'esecuzione» il quale può «interferire sul corso della procedura esecutiva adottando provvedimenti attinenti allo svolgimento dell'esecuzione esattoriale». L'Autore fonda il suo convincimento sulla previsione dell'art. 49, comma 2, d.p.r. 602/73, a mente del quale il procedimento di espropriazione forzata tributaria «è regolato dalle norme ordinarie applicabili in rapporto al bene oggetto di esecuzione, in quanto non derogate dalle disposizioni del presente capo e con esso compatibili». Siffatto potere del giudice dell'esecuzione, conclude l'Autore, troverebbe conferma sul piano normativo «negli artt. 66, terzo comma, e 80, secondo comma, del D.P.R. n. 602/1973, laddove sono attribuiti al giudice dell'esecuzione poteri ordinatori della procedura esecutiva circa la notizia e la pubblicità dell'incanto», e sarebbe stato «espressamente riconosciuto dalla giurisprudenza della Cassazione in ordine al potere del giudice dell'esecuzione di autorizzare la conversione del pignoramento ai sensi dell'art. 495 c.p.c.».

⁵⁵⁶ INGRAO, *La natura «ibrida» dell'espropriazione forzata*, cit., p. 2704.

⁵⁵⁷ LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 6.

⁵⁵⁸ La richiesta della sospensione amministrativa ex art. 39, infatti, «non è alternativa all'altra presentata in via giudiziale alla Commissione tributaria, con la conseguenza che il contribuente potrà intraprendere entrambe le iniziative», come ricorda IORIO, *op. cit.*, p. 3845. In questo senso v. già MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 491, dove si legge che: «il contribuente ha a disposizione due opzioni non alternative, ma cumulabili», e BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 167, per il quale il contribuente «avrà due opzioni, quella amministrativa e quella in sede pregiudiziale dinanzi alle commissioni».

⁵⁵⁹ LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 6, rileva come «la c.d. sospensione amministrativa della riscossione (in pendenza di giudizio)» ha «la sua disciplina generale nell'art. 39 d.P.R. n. 602/1973, e numerosi richiami settoriali nella disciplina dei singoli tributi». Osserva MENCHINI, *Art. 47*, cit., p. 491, come «l'art. 71, co. 2 stabiliva l'abrogazione, tra gli altri, dell'art.

concessione della sospensione amministrativa è che sia stato proposto ricorso contro il «ruolo»⁵⁶⁰. La sospensione, se accordata⁵⁶¹, ha efficacia «fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale»⁵⁶².

La riscossione coattiva delle imposte reddituali può essere operata «a titolo provvisorio» e «a titolo definitivo»⁵⁶³: «in entrambi i casi il concessionario può riscuotere coattivamente le somme; ma, mentre le riscossioni “definitive” sono caratterizzate dal fatto che, in assenza di impugnazione dei relativi atti, le somme ottenute vengono stabilmente acquisite dall’Ente impositore, quelle “provvisorie” comportano acquisizioni meramente precarie; ed acquisizioni di per sé necessitanti di successivo conguaglio, o rimborso d’ufficio, in dipendenza degli esiti del contenzioso sugli atti che ne rappresentano il presupposto»⁵⁶⁴.

In relazione alle due modalità di riscossione l’iscrizione a ruolo può essere «a titolo provvisorio» e «a titolo definitivo»⁵⁶⁵. L’iscrizione a titolo definitivo è

39, co. 1 del D.P.R. 29.9.1973, n. 602, eliminando così il potere cautelare degli organi finanziari; tuttavia, l’art. 12, co. 1, lett. h) del D.L. 8.8.1996, n. 437, convertito nella L. 24.10.1996, n. 556, successivamente modificato e sostituito dall’art. 15 del D.L.vo 26.02.1999, n. 46, ha reinserto nel sistema questa disposizione (ha, cioè, soppresso la soppressione) ed ha, perciò, recuperato la c.d. sospensione amministrativa». In tal senso v. anche BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 167, dove si legge che «Così è stata, in pratica, reintrodotta (o meglio, mantenuta) l’attuale facoltà della Direzione generale delle entrate di disporre, su ricorso della parte, la sospensione della riscossione».

⁵⁶⁰ La previsione della possibilità di impugnare «il ruolo e la cartella di pagamento», ai sensi dell’art. 19, comma 1, lett. d) e quella di richiedere la sospensione amministrativa del ruolo, ai sensi dell’art. 39 d.p.r. 602/1973, vanno oggi “coordinate” con l’art. 29 d.l. 78/2010 – che di qui a breve si proverà a considerare – il quale ha eliminato la figura del ruolo esattoriale per la riscossione di alcuni tipi di imposte.

⁵⁶¹ IORIO, *op. cit.*, p. 3845, evidenzia lo «scarso utilizzo di questa forma di sospensione», così motivando: «difficilmente l’Ufficio è disponibile a sospendere l’esecutività dell’atto che ha emesso pochi giorni prima, e infatti sono veramente rari i casi in cui, in pratica, l’Amministrazione provvede in tal senso».

⁵⁶² Ma l’Ufficio può revocare il provvedimento di sospensione «ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione», dispone l’ultimo periodo del comma 1, art. 39. Sul punto v. anche LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 6. Il provvedimento amministrativo di rigetto dell’istanza di sospensione, evidenzia Menchini, *Art. 47*, cit., p. 491, «è impugnabile dinanzi al giudice amministrativo...per cui si potranno registrare in futuro contrasti tra le decisioni cautelari emesse da giudici diversi, in quanto la sospensione negata ex art. 47 dalla commissione provinciale potrà, invece, essere accordata dal T.A.R. in sede d’impugnativa dell’atto di diniego del Direttore generale delle entrate».

⁵⁶³ La distinzione tra riscossioni “definitive” e “provvisorie”, osserva LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 2, «deriva dall’esistenza di molteplici norme le quali prevedono la possibilità che l’Amministrazione proceda alla riscossione (a titolo, appunto, “provvisorio”) anche in pendenza di giudizio sulla validità dell’atto che la legittima».

⁵⁶⁴ Così, LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 2. Precisa poi l’Autore: «in concreto, sono dalla legge qualificate “definitive” le riscossioni che hanno il loro titolo nelle dichiarazioni del contribuente, o in sentenze passate in giudicato, ovvero ancora in accertamenti e provvedimenti sanzionatori inoppugnabili...e sono invece “provvisorie” quelle effettuabili sulla base di avvisi di accertamento e provvedimenti sanzionatori contestati giudizialmente, e commisurate a determinate percentuali degli importi in contestazione».

⁵⁶⁵ Osservano DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1127, che «uno dei principi ispiratori della disciplina in materia di riscossione mediante ruolo è quello del temperamento delle due esigenze

operata quanto la debenza del tributo è divenuta incontrovertibile e perciò ha ad oggetto l'intero ammontare dello stesso, comprensivo delle correlate sanzioni; l'iscrizione provvisoria è operata invece per una porzione del tributo in forza di un titolo «precario»⁵⁶⁶, per cui «l'iscrizione provvisoria concerne solo una quota dell'imposta risultante dal titolo che ne costituisce la fonte, nonché i relativi interessi, e si estende ad una quota della sanzione soltanto a seguito della sentenza sfavorevole di primo grado»⁵⁶⁷.

È dunque prevista la possibilità di una esazione provvisoria e parziale dei tributi e delle sanzioni.

In tema di riscossione dei tributi non ancora divenuti definitivi (c.d. riscossione «frazionata») vengono in rilievo principalmente l'art. 68⁵⁶⁸ d.lgs. 546/1992, il quale disciplina il «pagamento del tributo⁵⁶⁹ in pendenza del processo» e l'art. 15⁵⁷⁰ d.p.r. 602/1973, rubricato «iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi».

contrastanti di avvicinare il prelievo al momento della produzione del reddito, da un lato, e di fare in modo che l'iscrizione a ruolo abbia luogo in base a un titolo incontrovertibile o almeno suffragato da una presunzione di legittimità, dall'altro. Di detto principio costituisce applicazione la disciplina delle iscrizioni provvisorie e delle iscrizioni definitive».

⁵⁶⁶ «destinato a consolidarsi ovvero ad essere annullato in tutto o in parte», scrivono DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1127.

⁵⁶⁷ Così, DOLFIN-FALSITTA, *op. cit.*, p. 1127.

⁵⁶⁸ L'art. 68 d.lgs. 546/1992 dispone che: «anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b), e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione». Rileva BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 207, come «In adesione a quanto stabilito dall'art. 30, lett. z), della legge delega 30-12-1991, n. 413, che demandava al Governo la revisione della disciplina dell'iscrizione provvisoria a ruolo ovvero del pagamento provvisorio delle imposte, coordinandola con la previsione di due gradi di giudizio, l'art. 68 del d.lg. n. 546/1992 prevede la riscossione frazionata del tributo nonché, nell'ipotesi di accoglimento del ricorso, il rimborso di quanto pagato dal contribuente in eccedenza rispetto alla decisione della Commissione provinciale».

⁵⁶⁹ La rubrica dell'articolo in origine faceva seguire alla parola «tributo» le parole «e delle sanzioni pecuniarie». Tale successivo inciso è stato abrogato ad opera dell'art. 29, comma 1, lett. d), d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, il quale ha coerentemente eliminato il riferimento alle sanzioni pecuniarie contenuto nel comma 3 della norma.

⁵⁷⁰ L'art. 15, rubricato «Iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi», stabilisce, al comma 1 – come da ultimo modificato dall'art. 7, comma 2-*quinqies*, d.l. 13 maggio 2011, n. 70 – che «le imposte, i contributi ed 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

Al fine di comprendere la relazione tra le due disposizioni è stata utilmente richiamata⁵⁷¹ la massima ricavata dalla sentenza 13 maggio 2003, n. 7339 della Corte di Cassazione, per la quale «in tema di riscossione delle imposte sui redditi, l'art. 15, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, concerne, nell'ambito della disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto art. 68 d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, regola – in materia di esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie – la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario»⁵⁷².

La disciplina della riscossione delle «sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie» è contenuta nell'art. 19, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472⁵⁷³. La norma applica alla riscossione delle sanzioni la disciplina posta dall'art. 68 d.lgs. n. 546/1992 per la riscossione dei tributi successiva alla pronuncia di primo grado. Inoltre, l'art. 15 d.p.r. n. 602/1973, il quale disciplina le «iscrizioni nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi», non prevede l'iscrizione a ruolo delle sanzioni in pendenza di giudizio di primo grado.

Si ritiene perciò pacificamente che non sia ammessa la riscossione di sanzioni, in pendenza di giudizio, prima che sia pronunciata sentenza di primo grado⁵⁷⁴.

maggiori imponibili accertati». Il comma 2 della norma prevede che la disposizione del comma 1 si applichi «anche per l'iscrizione a ruolo delle ritenute alla fonte dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi». La previsione per cui in caso di proposizione del ricorso il contribuente sia comunque onerato al pagamento di parte di quanto "accertato" sembra ripristinare la figura del *solve et repete* "espunto" dal campo tributario dalla Consulta nel 1961.

⁵⁷¹ Da M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa «titolo esecutivo» per imposte sui redditi ed IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, 28, p. 2232.

⁵⁷² In senso conforme si veda, di recente, Cass. 10 giugno 2011, n. 12791, in *Giust. civ.*, *Mass.*, 2011, 6, p. 887.

⁵⁷³ Di seguito si riporta il dettato dell'art. 19: «In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario. La commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. La sospensione deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa. Quando non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie la sanzione è riscossa provvisoriamente dopo la decisione dell'organo al quale è proposto ricorso amministrativo, nei limiti della metà dell'ammontare da questo stabilito. L'autorità giudiziaria ordinaria successivamente adita, se dall'esecuzione può derivare un danno grave ed irreparabile, può disporre la sospensione e deve disporla se viene offerta garanzia. Se l'azione viene iniziata avanti all'autorità giudiziaria ordinaria ovvero se questa viene adita dopo la decisione dell'organo amministrativo, la sanzione pecuniaria è riscossa per intero o per il suo residuo ammontare dopo la sentenza di primo grado, salva l'eventuale sospensione disposta dal giudice d'appello secondo le previsioni dei commi 2, 3 e 4. Se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l'ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza. Le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione è divenuto definitivo».

⁵⁷⁴ v. CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4107, per i quali «resta esclusa l'iscrizione della sanzione a titolo provvisorio dopo la notifica dell'avviso di accertamento impugnato in quanto non prevista

È da verificare se l'art. 15 d.p.r. 602/1973, che fa espresso riferimento alla procedura della «iscrizione nei ruoli», continui a recare la disciplina della riscossione frazionata dei tributi nella fase amministrativa, alla luce della riforma introdotta con l'art. 29 d.l. 78/2010 la quale introduce, la nuova figura (per determinate categorie di tributi) dell'avviso di accertamento di per sé esecutivo, senza necessità della formazione del ruolo. Pare che al quesito possa essere data agevolmente risposta affermativa, poiché è lo stesso art. 29 a richiamare espressamente la disciplina dell'art. 15, laddove dispone, al comma 1, lett. a), che gli atti di accertamento esecutivi «ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere...in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, gli importi stabiliti dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602»⁵⁷⁵.

Si può dunque affermare che la riscossione di un terzo delle somme accertate dall'Ufficio è oggi possibile anche in forza degli atti di accertamento già esecutivi, senza necessità di previa iscrizione a ruolo dei relativi importi.

5.1.1. La riforma introdotta con l'art. 29 d.l. n. 78 del 2010 e l'atto di accertamento già «esecutivo»

In tema di riscossione coattiva, va considerata la recente riforma della riscossione coattiva dei tributi introdotta con l'art. 29 del d.lgs. 78/2010, in considerazione delle rilevanti novità che la normativa introduce in materia e degli spunti di discussione che già pone.

L'art. 29⁵⁷⁶ del d.l. 31 maggio 2010, n. 78⁵⁷⁷ – come successivamente modificato dall'art. 7, comma 2, lett. n) d.l. 13 maggio 2011, n. 70⁵⁷⁸ e dall'art. 8, comma 12

dall'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973». La norma, osservano gli Autori, non è stata poi modificata dalla recente riforma introdotta con il d.l. n. 78/2010.

⁵⁷⁵ In tal senso v. anche BRUZZONE, *L'avviso di accertamento*, cit., p. 2232, per la quale «resta fermo l'istituto della riscossione frazionata, a titolo provvisorio, in pendenza di giudizio».

⁵⁷⁶ Rubricato «Concentrazione della riscossione nell'accertamento». La norma trova collocazione tra le disposizioni del Titolo II, dedicato al «Contrasto all'evasione fiscale e contributiva». Rileva F. TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo e precetto*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2672, nota 2, che «l'art. 29, comma 1, lett. h), del D.L. n. 78/2010 “anticipa” una progressiva attività di razionalizzazione di tutti i processi di riscossione coattiva, così da estendere la nuova disciplina ad altri tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e ad altre entrate riscuotibili a mezzo ruolo».

⁵⁷⁷ C.d. «Decreto anticrisi», recante «Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica», convertito in legge, con modificazioni, da l. 30 luglio 2010, n. 122.

⁵⁷⁸ Il d.l. n. 70/2011, nella cui Epigrafe si legge «Semestre europeo-Prime disposizioni urgenti per l'economia», è stato convertito, con modificazioni, nella legge 12 luglio 2011, n. 106. Osserva L. LOVECCHIO, *Le novità della manovra estiva in materia di riscossione*, in *Boll. trib.*, 2011, 19, p.

e 12-bis, d.l. 2 marzo 2012, n. 16⁵⁷⁹ – ha infatti previsto⁵⁸⁰ che «l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate⁵⁸¹ ...ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere⁵⁸², entro il termine di presentazione del ricorso⁵⁸³, all'obbligo di

1429, che il decreto n. 70/2011, insieme ai successivi d.l. 98/2011 e 138/2011, fa parte della c.d. "Manovra estiva" operata dal Governo per il 2011.

⁵⁷⁹ Il decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, sulla «Semplificazione fiscale», è stato successivamente convertito, con modificazioni, nella legge 26 aprile 2012, n. 44.

⁵⁸⁰ Al comma 1, lett. a).

⁵⁸¹ «ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto». Rileva TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2672, che «la versione originaria della norma aveva suscitato perplessità, dal momento che essa non si riferiva espressamente anche all'IRAP» ma che tuttavia l'omissione «non avrebbe dovuto peraltro dar luogo a problemi di sorta, dal momento che l'art. 25 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 rinvia per l'accertamento e la riscossione della predetta imposta alla disciplina dettata in materia di imposte dirette». In tal senso opinava, nel vigore della precedente formulazione della norma, A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 2, p. 160, per il quale, benché non vi fosse fatta menzione dell'IRAP, «non di meno, si è portati a ritenere che la novella intenda comprenderla implicitamente, e ciò per effetto dell'art. 25 del D.L.gs. n. 446/1997, ai sensi del quale per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi». Stante la versione originaria della norma, l'Agenzia delle entrate, nella circolare 4/E del 15 febbraio 2011, aveva chiaramente affermato di ritenere anche l'IRAP inclusa tra i tributi interessati dalla riforma, come registra P. SAGGESE, *La nuova procedura di riscossione degli importi risultanti dagli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva*, in *Il fisco*, 2011, 12, p. 1934. L'Autore aggiunge che ad analoga conclusione era prevenuto l'IRDCEC (Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili) nella sua circolare n. 22/IR del 7 marzo 2011, per il quale accanto a IRAP IRPEF ed IVA la riforma avrebbe trovato applicazione anche con riguardo alle addizionali comunali e regionali all'IRPEF. Osserva U. PERRUCCI, *Accertamento esecutivo e istanze di sospensione*, in *Boll. trib.*, 2011, 11, p. 1606, come tra le modifiche apportate dal d.l. 70/2011, l'art. 7, comma 2, lett. n) «ha modificato l'aggettivo "emessi" ...con l'aggettivo "notificati", ed ha compreso nell'elencazione dei tributi suscettibili di accertamento esecutivo anche "l'imposta regionale sulle attività produttive"».

⁵⁸² A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p. 26 condivisibilmente ritiene che l'avviso di accertamento il quale per ipotesi non contenga l'intimazione ad adempiere non sia idoneo ad acquisire natura di titolo esecutivo, e ciò perché «la mancanza delle formule rituali e degli "avvertimenti" al debitore lo privano dei requisiti essenziali che ne legittimano la "trasformazione" da atto soltanto di accertamento ad atto anche della riscossione». Pertanto, conclude l'Autore, «nella fattispecie prospettata l'esazione delle somme a debito non potrà che seguire il "vecchio" schema procedimentale e dunque muovere dalla loro iscrizione a ruolo e dalla successiva notificazione della cartella di pagamento».

⁵⁸³ Rileva acutamente CARINCI, *Prime considerazioni*, cit., p. 160, come il termine per adempiere sia individuato mediante rinvio al termine per impugnare l'atto, e che tale circostanza dovrebbe ragionevolmente comportare che il termine per adempiere rimanga "sospeso" in conseguenza della presentazione di istanza di accertamento con adesione e durante il periodo di sospensione feriale. Inoltre, prosegue l'Autore, in conseguenza della "mobilità" del termine per l'adempimento, nel calcolo degli interessi di mora, «dovuti dal primo giorno successivo al termine per la presentazione del ricorso (ossia il termine concesso per pagare ed evitare l'esecuzione forzata (lett. f))» si registrerà «un profilo di incertezza del *quantumdebeat*, che confligge, apertamente, con la natura e funzione di titolo esecutivo e di precetto dell'avviso».

pagamento degli importi negli stessi indicati»⁵⁸⁴, e che tali atti «divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica»⁵⁸⁵ «e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata»⁵⁸⁶.

È altresì stabilito che l'agente della riscossione, in forza dell'avviso di accertamento divenuto titolo esecutivo «procede ad espropriazione forzata con i poteri, le facoltà e le modalità previste dalle disposizioni che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo» «e senza la preventiva notifica della cartella di pagamento»⁵⁸⁷.

Ai sensi della lett. g) dell'art. 29, comma 1, «i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati agli atti indicati nella lettera a) ed i riferimenti alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione»⁵⁸⁸.

Le nuove disposizioni, secondo quanto prevede il comma 1 dell'art. 29, riguardano gli atti di accertamento «emessi a partire dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi»⁵⁸⁹.

L'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate, per i tributi menzionati e le connesse sanzioni⁵⁹⁰, è dunque oggi titolo esecutivo⁵⁹¹. Esso⁵⁹²

⁵⁸⁴ «ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso e a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602».

⁵⁸⁵ Comma 1, lett. b). Rileva CARINCI, *Prime considerazioni*, cit., p. 160, che l'attribuzione dell'efficacia esecutiva all'atto di accertamento al cadere del sessantesimo giorno successivo alla notifica del medesimo è frutto di una modifica introdotta in sede di conversione del d.l. 78/2010. Nel testo originario dell'art. 29, prosegue l'Autore, «l'esecutività dipendeva, invece, dalla sola notifica». v. anche TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2654, nota 5, il quale giudica la intervenuta modifica «una scelta più coerente con il rispetto dei principi costituzionali».

⁵⁸⁶ SAGGESE, *La nuova procedura di riscossione*, cit., p. 1931, precisa (p. 1938) che «l'effettivo avvio della fase esecutiva dipenderà non solo, come è ovvio, dall'inadempimento dell'obbligo di pagamento entro il termine di proposizione del ricorso, ma anche dal decorso degli ulteriori trenta giorni previsti dalla legge quale termine dilatorio per l'affidamento del credito erariale all'agente della riscossione». Questo nel caso, ovviamente, in cui non ci sia un affidamento anticipato. Sul punto sia consentito rinviare alle considerazioni che seguono.

⁵⁸⁷ Comma 1, lett. e).

⁵⁸⁸ Osserva in proposito TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2674, come «ciò significa che il contribuente dovrà volta per volta discernere se si tratti di istituti ancora attuali ovvero di strumenti sostitutivi dell'avviso di accertamento quale titolo esecutivo per la riscossione».

⁵⁸⁹ Per gli atti di accertamento relativi ad anni di imposta antecedenti il 2007, pertanto, ancorché notificati successivamente al 1° luglio 2011, rimane in vigore la disciplina della riscossione a mezzo ruolo, osserva giustamente CARINCI, *Prime considerazioni*, cit., p. 160.

⁵⁹⁰ Il legislatore della riforma ha espressamente stabilito, all'art. 7, comma 2, lett. n), n. 2.3, che la sanzione amministrativa stabilita dall'art. 13, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute sulla base dei nuovi accertamenti esecutivi. È quanto rileva TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2674.

assomma in sé la duplice funzione di atto impositivo e di atto della riscossione⁵⁹³, poiché è caratterizzato dalla «compresenza, strutturale e funzionale delle componenti, precedentemente distinte, del provvedimento impositivo, del titolo esecutivo e del precetto»⁵⁹⁴.

⁵⁹¹ Di «titolo esecutivo tributario» parla C. ATTARDI, *Accertamento esecutivo e superamento del ruolo. Profili sistematici*, in *Il fisco*, 2010, 39, p. 6323. V. UCKMAR, *Riscossione più semplice e più veloce?*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2644, osserva che l'atto di accertamento «costituisce titolo esecutivo». v. anche TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2672, e CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4102. Forti dubbi circa la possibilità che il nuovo avviso di accertamento possa essere incluso tra i titoli esecutivi esprime N. D'AMATI, *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 6, p. 1151, poiché esso mancherebbe del requisito della «certezza» del credito, la quale sarebbe condizione «obiettivamente insussistente, come manifesta lo stesso art. 29, secondo cui gli importi indicati nell'avviso contenente l'intimazione sono dovuti «a titolo provvisorio» e, pertanto, privi di carattere di certezza, ove pure la pretesa dell'Amministrazione finanziaria sia configurabile come diritto soggettivo di credito».

⁵⁹² In coerenza con la rubrica dell'art. 29, la quale parla di «Concentrazione della riscossione nell'accertamento».

⁵⁹³ Così ATTARDI, *Accertamento esecutivo e superamento del ruolo*, cit., p. 6325; e TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2653, per il quale «esso assomma in sé le funzioni in precedenza assolute, separatamente, dall'avviso di accertamento e dalla iscrizione a ruolo». Nello stesso senso v. CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4101, per i quali «sembra venir meno la tradizionale e fondamentale distinzione tra...fattispecie di riscossione e fattispecie di accertamento». Di «concentrazione della riscossione nell'accertamento» – mutuando letteralmente la rubrica dell'art. 29 d.l. 78/2010 – parla D'AMATI, *L'avviso di accertamento*, cit., p. 1149. Per il passato si era tuttavia rilevato in dottrina come fosse possibile – anche alla luce del «vecchio» sistema di riscossione fondato sul ruolo – che un unico atto assommasse in sé la duplice funzione dell'accertamento e della riscossione. In tal senso si è espresso LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit., p. 2, per il quale «astrattamente, non è da escludere la possibilità di un cumulo di entrambi i suddetti profili funzionali in un medesimo atto; e talora...tale duplicità di funzione è ravvisabile anche nel ruolo di riscossione». CARINCI, *Prime considerazioni*, cit., p. 159, osserva come con l'art. 29 d.l. 78/2010 il legislatore ha «idealmente “invertito” l'ordine di marcia fino ad ora seguito: non si è più caricato di funzione impositiva l'atto di riscossione, quanto di funzione esattiva quello di accertamento». Per l'Autore infatti gli interventi di legge in precedenza avutisi (quali quelli con i quali si è introdotto l'obbligo di motivazione del ruolo e si sono stabiliti termini decadenziali per la notificazione della cartella) «davano per presupposta l'ammissione di una funzione del ruolo ulteriore rispetto a quella di atto di mera riscossione», e cioè la funzione di atto (anche) di imposizione.

⁵⁹⁴ È quanto rileva C. GLENDI, *Atti «impoesattivi» e tutela cautelare*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2681, il quale parla in proposito di «atto “impoesattivo”». C. ATTARDI, *Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 3767, pone in evidenza come la introduzione dell'avviso di accertamento già esecutivo produca una «netta dissociazione soggettiva e oggettiva nella fase di attuazione del tributo» poiché «L'Agenzia si occupa della genetica del titolo, formando e rendendo esecutivo il titolo» mentre l'agente della riscossione diviene «ente puro di esazione coattiva». Secondo l'Autore (p. 3768) «la riforma operata dalla Manovra 2010 non è altro che la traduzione definitiva del riassetto varato nel 2005 ed entrato in vigore il 1° ottobre 2006, secondo il quale la funzione di riscossione è esercitata dall'Agenzia delle entrate attraverso Equitalia». Di avviso di accertamento «“uno e trino”» parla CARINCI, *Prime considerazioni*, cit., p. 159, poiché l'avviso di accertamento «verrà a cumulare tre diverse funzioni ma anche tre differenti nature: di atto impositivo, di titolo esecutivo e di precetto». L'Autore registra una «curiosa conseguenza» di questo nuovo assetto, cioè che «il rispetto dell'intimazione, e quindi il pagamento nei termini dettati al preciso fine di evitare l'aggressione esecutiva, dovrebbe consentire la fruizione del beneficio dell'abbattimento delle sanzioni accordato per l'acquiescenza all'avviso di accertamento, ex art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997».

In commento alla riforma di legge, si è osservato come questa segni il «tendenziale superamento del ruolo esattoriale»⁵⁹⁵, e come «sarà...eliminato il passaggio attraverso il ruolo e la cartella di pagamento»⁵⁹⁶. Altra dottrina ha tuttavia posto in evidenza come «il ruolo risulta ben lontano da una definitiva archiviazione», poiché esso «sopravvive...in una serie di casi in cui non ha semplicemente natura esattiva»⁵⁹⁷, tanto da potersi affermare che «si prospetta uno scenario alquanto intricato, dominato da due macro-sistemi dai contorni tutt'altro che nitidamente definiti»⁵⁹⁸.

⁵⁹⁵ Così ATTARDI, *Accertamento esecutivo e superamento del ruolo*, cit., p. 6323, per il quale esso «è condannato all'oblio». L'Autore (p. 6325 ss.) saluta con favore la riforma, poiché consentirà di evitare gli eccessivi «passaggi amministrativi» che caratterizzano il sistema esattoriale basato sul ruolo. Detti passaggi sono così ricostruiti dall'Autore (p. 6326): «Il primo passaggio è la formazione del ruolo, poi la sua sottoscrizione/validazione, quindi la consegna all'esattore, infine la formazione e notifica della cartella di pagamento avente la duplice funzione di notificare il titolo (ruolo) e il precetto». Vale rilevare come avesse in certo senso preconizzato la riforma di legge introdotta con d.l. 78/2010 BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento*, cit., p. 148, laddove affermava «se, come pare probabile, l'evoluzione è nel senso di una gestione unitaria di tutte le fasi della funzione impositiva, e se deve proseguire il percorso di avvicinamento della riscossione e dell'accertamento, quali parti distinte di un'attività amministrativa indirizzata verso uno stesso risultato finale, il conseguente venir meno della separazione soggettiva tra creditore e incaricato della riscossione non potrà che comportare la scomparsa del ruolo esattoriale, inteso nel senso, e con le funzioni, tradizionalmente attribuiti ad esso».

⁵⁹⁶ UCKMAR, *op. cit.*, p. 2643.

⁵⁹⁷ TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2675. L'Autore osserva che in questi casi il ruolo «rappresenta qualcosa di più, costituendo il primo atto notificato al contribuente». Dette ipotesi «sono costituite, fra l'altro, dalle iscrizioni a ruolo a seguito di rettifiche della dichiarazione per violazioni di carattere formale; dalle iscrizioni a ruolo in materia di tassazione separata; dall'iscrizione a ruolo delle somme erroneamente rimborsate». Infine, «ipotesi per così dire, "ibrida" è costituita dalle somme richieste tramite l'attivazione delle procedure di scambio di informazioni finalizzate alla riscossione internazionale. In quest'ultimo caso, infatti, l'estratto del ruolo che viene notificato al contribuente, pur originando da un atto impositivo straniero, risulta essere il primo provvedimento notificato al soggetto coinvolto e, pertanto, esso non risulterà interessato dalla novella». GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo*, cit., p. 23 scrive che «nonostante il carattere radicale di queste modifiche, la legge n. 122, in realtà, non determina affatto la "cancellazione" del ruolo, inteso come atto collettivo e plurimo, dalle modalità di riscossione» e che «l'attuale provvedimento normativo conserva al ruolo le funzioni sue proprie non soltanto, com'è ovvio, per i tributi non coinvolti nella riforma, ma anche per molte fattispecie relative alle imposte dirette e all'IVA». L'Autore opera poi una attenta riflessione tesa ad individuare le ipotesi riconducibili alla nuova procedura, per le quali non sarà necessaria l'emissione del ruolo, e quelle che ne restano escluse, per le quali la riscossione continuerà a doversi operare per il tramite del ruolo esattoriale. CARINCI, *Prime considerazioni*, cit., p. 160 osserva come «si realizza, in questo modo, una situazione per certi aspetti paradossale. Il ruolo, anche in materia di imposte sui redditi ed Iva, non scompare...semmai...cessa di essere lo strumento di riscossione per rimanere, sostanzialmente e primariamente, atto di liquidazione e/o di rettifica».

⁵⁹⁸ TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2676.

Ad ogni modo, non sembra più si possa oggi considerare attuale, alla luce delle recenti riforme di legge, il principio per cui il ruolo è «lo strumento fondamentale dell'attività amministrativa di riscossione delle imposte»⁵⁹⁹.

Alla luce di quanto stabilito dall'art. 29, e per quanto finora considerato, dunque: a) l'avviso di accertamento diviene esecutivo decorsi sessanta giorni dalla notifica; b) «decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento» la riscossione delle somme richieste è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

L'art. 29 introduce poi ulteriori previsioni di notevole importanza in tema di riscossione dei tributi⁶⁰⁰.

La lett. c), comma 1, art. 29 prevede la possibilità di affidamento “anticipato” della riscossione in carico agli agenti a questa preposti. La norma prevede infatti che in presenza di «fondato pericolo»⁶⁰¹ per il positivo esito della riscossione l'Agenzia delle entrate possa affidare la riscossione delle somme⁶⁰² riportate nell'atto notificato «anche prima dei termini previsti alle lettere a) e b)».

Si parla al riguardo di «riscossione anticipata»⁶⁰³ e della “riproposizione” del c.d. “ruolo straordinario”⁶⁰⁴.

Dubbi sono stati espressi circa la esatta individuazione della misura di questa anticipazione: non è immediatamente intellegibile, cioè, il significato dell'inciso «anche prima dei termini previsti alle lettere a) e b)»⁶⁰⁵. Il termine di cui alla lett. a) parrebbe essere «il termine di presentazione del ricorso», ovvero 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento; mentre quello di cui alla lett. b) sarebbe il

⁵⁹⁹ Così LA ROSA, voce *Riscossione delle imposte*, cit. Similmente GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo*, cit., p. 23, osserva che «superando una tradizione normativa dalle radici antiche, risalente alla riforma Vanoni e al T.U. delle imposte dirette del 1958 e ancor prima, seppur in un contesto normativo radicalmente diverso, alla riforma Sella e alla legge n. 192 del 1871, le recenti disposizioni sottraggono al ruolo funzione di “perno intorno al quale ruota tutto il sistema di attuazione del sistema” di riscossione coattiva delle entrate tributarie statali».

⁶⁰⁰ ATTARDI, *Accertamento esecutivo e superamento del ruolo*, cit., p. 6323, afferma che la norma rappresenta una «rivoluzione copernicana in tema di riscossione coattiva». Con riguardo al d.l. n. 78/2010, poi, l'Autore ritiene che esso segni «una svolta epocale nella riscossione dei tributi».

⁶⁰¹ TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2656, chiarisce che «per fondato pericolo per la riscossione si deve intendere il rischio di perdita del credito da parte dell'Erario, allorquando sussista un'evidente sproporzione tra il patrimonio residuo del contribuente a garanzia del credito e, appunto, il credito erariale», e che «essendo il fondato pericolo per la riscossione un dato oggettivo, comprovato dal rapporto tra patrimonio residuo del debitore e credito erariale...graverà naturalmente sull'Amministrazione l'onere di provare che sussiste in concreto una situazione di eccezionalità tale da legittimare la riscossione per intero delle somme a seguito di notifica dell'avviso di accertamento». Conseguentemente, conclude l'Autore, si dovrà «ritenere illegittimo l'avviso di accertamento che non riporti la motivazione» di siffatta situazione di eccezionalità.

⁶⁰² «nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni»

⁶⁰³ Così CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4108. Gli Autori muovono una decisa critica alla disposizione.

⁶⁰⁴ TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2675.

⁶⁰⁵ Non appare «chiaro quali possano essere i “termini previsti dalle lettere a) e b) oggetto di possibile deroga» a CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4108.

termine dilatorio di «trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento». Si è rilevato in proposito come vi sia il rischio di un uso non corretto⁶⁰⁶ di tale possibilità di anticipazione da parte dell'agente della riscossione, che sembrerebbe addirittura legittimare la riscossione forzata in pendenza del termine di 60 giorni a disposizione del contribuente per scegliere se pagare spontaneamente oppure impugnare l'atto di accertamento⁶⁰⁷. La lettura è forse evitabile, alla luce della previsione contenuta nel secondo periodo della lettera c), che tra poco si passerà a considerare.

Ricevuto l'atto d'accertamento dall'Agenzia delle entrate, l'agente della riscossione non potrà già procedere ad esecuzione forzata. In forza del disposto del secondo periodo della lett. b), infatti, «l'esecuzione forzata è sospesa per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti di cui alla lettera a)» del comma 1, art. 29.

È dunque stabilito alla lett. b) un periodo di sospensione *ex lege* della riscossione esattoriale⁶⁰⁸.

L'agente della riscossione, ricevuto il titolo esecutivo tributario dall'amministrazione finanziaria, non potrà portarlo ad esecuzione prima che siano trascorsi i 180 gg. indicati dalla norma⁶⁰⁹. È tuttavia possibile per l'agente porre in essere le opportune azioni a cautela del credito erariale (fermo amministrativo, ipoteca esattoriale) fin dal ricevimento dell'atto di accertamento⁶¹⁰. La sospensione *ex lege* di 180 gg. non opera infatti con riguardo alle «azioni cautelari e conservative, nonché ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore», ai sensi dell'ultimo periodo della lett. b).

Al secondo periodo della lett. c) è poi previsto che la riscossione delle somme indicate nell'atto di accertamento possa essere ulteriormente anticipata, rispetto alla previsione del primo periodo, stavolta ad opera dello stesso agente della

⁶⁰⁶ CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4108, scrivono: «non v'è chi non veda le possibili conseguenze di un uso scriteriato di questa previsione».

⁶⁰⁷ CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4108, rilevano che «in particolare pare aberrante la previsione di una deroga del termine di cui alla lettera a) poiché in tal caso si potrebbe legittimare una riscossione forzata sulla base di un avviso di accertamento dando inizio ad essa prima che sia decorso il termine per presentare il ricorso».

⁶⁰⁸ Di «sospensione automatica *ex lege* della esecuzione» parla UCKMAR, *op. cit.*, p. 2643; di «sospensione generalizzata», PERRUCCI, *Accertamento esecutivo*, cit., p. 1606.

⁶⁰⁹ Rileva correttamente come «l'esecuzione forzata sia sospesa – *recte* non abbia inizio» e che «il richiamo agli atti impositivi... comporta che la disciplina della sospensione dell'esecuzione forzata non si applica alle azioni promosse in forza del ruolo, azioni che continueranno a svolgersi secondo la disciplina attuale» DAMASCELLI, *Effetti della riscossione coattiva*, cit., p. 2737. Una condivisibile critica alla disposizione è mossa da PERRUCCI, *Accertamento esecutivo*, cit., p. 1606, il quale osserva come i 180 giorni della sospensione «generalizzata» decorrano, per il contribuente, «da un dato a lui ignoto come l'affidamento del carico tributario all'Agente della riscossione».

⁶¹⁰ In tal senso v. anche ATTARDI, *Accertamento esecutivo e ruolo*, cit., p. 3770, per il quale l'agente della riscossione potrà procedere ad attuare il fermo o l'ipoteca sui beni del debitore «a partire anche dal giorno stesso dell'affidamento in carico delle somme indicate nell'atto impositivo».

riscossione cui l'atto sia stato già trasmesso dall'Agenzia delle entrate. Quando l'agente abbia ricevuto "anticipatamente" l'atto di accertamento da parte dell'Agenzia, ai sensi del primo periodo della lett. c), esso può "disapplicare" la sospensione *ex lege* di 180 gg., procedendo senza dubbio alla riscossione prima del decorso di detto termine, quando gli venga «a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione».

La norma stabilisce che la sospensione in tal caso «non opera». La soluzione lessicale utilizzata dal legislatore, va osservato, pare particolarmente infelice.

Sia consentito infatti evidenziare come la valutazione discrezionale consentita all'agente circa la ricorrenza del *periculum* per la riscossione "strida" con l'apparente automatismo della disapplicazione della sospensione (la quale, si è detto, «non opera»). Più in generale, la disciplina della sospensione *ex lege* stabilita dalle lett. b) e c) qui riportata, è stata giudicata «a dir poco, sconcertante» da autorevole dottrina⁶¹¹, poiché si è «introdotta una strana "sospensione" automatica di una "esecuzione forzata", in verità neppure iniziata, per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione degli atti "impoesattivi", salva, tuttavia, la prevista "inoperatività" discrezionale di questa stessa sospensione, quando "successivamente all'affidamento in carico" di tali atti gli agenti della riscossione "vengano a conoscenza" di "elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione"». Siffatta dottrina ha poi messo in luce come tale disciplina mal si concilia con la previsione dell'art. 7, comma 1, lett. m) d.l. 70/2011, convertito in legge n. 106/2011, il quale dispone che «in caso di richiesta di sospensione giudiziale agli atti esecutivi, non si procede all'esecuzione forzata fino alla decisione del giudice e comunque fino al centoventesimo giorno»⁶¹².

Senza indugiare sul punto, è opportuno qui evidenziare l'ulteriore "arretramento" cronologico della possibilità di riscossione rispetto al modello "ordinario" che il legislatore della riforma ha disegnato per la riscossione delle somme di cui agli atti di accertamento (60gg. + 30gg. + 180gg. prima di poter procedere alla espropriazione forzata; 60gg.+ 30gg. prima di potere compiere atti cautelativi del credito, quali fermo amministrativo ed ipoteca esattoriale sui beni del debitore)⁶¹³.

⁶¹¹ GLENDI, *Atti «impoesattivi»*, cit., p. 2685. L'Autore osserva inoltre: «Ma non è tutto. Nello stesso art. 7 del D.L. n. 70/2011 convertito dalla legge n. 106/2011, al comma 1, lett. m), ancora si parla di "attenuazione del principio del *solve et repete*"».

⁶¹² GLENDI, *Atti «impoesattivi»*, cit., p. 2685.

⁶¹³ UCKMAR, *op. cit.*, p. 2463, osserva criticamente come gli obiettivi dichiarati dal legislatore della riforma di accelerazione dei tempi della riscossione e della sua semplificazione non appaiano raggiunti. L'Autore osserva infatti che «facendo il calcolo dei tempi normativi, tuttavia, considerati i ripetuti interventi legislativi sul testo di riforma in commento, parlare di rapidità nella riscossione appare davvero una chimera. Nell'ultimo testo, come modificato dalla legge di conversione 12 luglio 2011, n. 106, i tempi tra l'accertamento e l'esecuzione si dilatano enormemente. Basti pensare al fatto che l'affidamento al concessionario della riscossione interviene 30 giorni dopo la scadenza del termine per impugnare il ricorso; termine, quest'ultimo,

Essa infatti consente di non attendere i 180 gg. dal ricevimento dell'atto dell'Agenzia prima di potere procedere ad esecuzione forzata sui beni del contribuente debitore.

Come si è poco innanzi anticipato, la previsione in commento sembra possa aiutare a comprendere il disposto del primo periodo della lett. c) il quale prevede la possibilità di affidamento "anticipato" in carico all'agente della riscossione.

Detta previsione, si è detto, costituisce un ulteriore "arretramento" temporale della possibilità di procedere a riscossione forzata, rispetto alla previsione del primo periodo della lett. c). Si può ritenere che l'inciso "di cui alle lettere a e b" faccia riferimento alla possibilità per l'agente della riscossione, soltanto, di "disattendere" il termine dilatorio di 30 giorni, e provvedere dunque prima del suo decorso agli atti dell'esecuzione forzata; non legittimerebbe invece l'esecuzione, come alcuno ha affermato, già in pendenza del termine di 60 giorni a disposizione del contribuente per scegliere se pagare spontaneamente oppure impugnare l'atto di accertamento. Tale ultima lettura pare del resto esclusa dall'inciso contenuto nella lett. c) per cui, prima che l'amministrazione finanziaria possa affidare "anticipatamente" in carico agli agenti della riscossione il recupero delle somme, debbano essere previamente «decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lettera a)».

In sintesi dunque, pare di potere affermare che: 1) l'affidamento anticipato agli agenti della riscossione possa avvenire dopo che siano decorsi 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento ma senza dovere attendere il decorso dei successivi 30 giorni dalla scadenza di tale termine; 2) quando si sia avuto l'affidamento anticipato delle somme all'agente della riscossione (quindi, decorso il termine di 60 gg. ma prima dei successivi 30 gg.) questi possa disapplicare il termine di sospensione di 180 gg. e così immediatamente procedere all'esecuzione forzata.

In entrambi i casi risulta garantito il rispetto del termine di "tolleranza" di 60 gg. dalla notifica dell'atto di accertamento, in pendenza del quale è consentito al debitore contribuente di scegliere tra pagare spontaneamente o contestare in giudizio la pretesa contenuta nell'atto che abbia ricevuto.

Poi, si può rilevare come desti interesse tra gli interpreti la formula contenuta alla lett. a), comma 1, dell'art. 29, nella parte in cui si dispone che «l'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, *in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di*

che, com'è noto, può essere prolungato ben oltre i 60 giorni normativi, per effetto, ad esempio, dell'accertamento con adesione (che l'aumenta di 90 giorni) o ancora della sospensione feriale (46 giorni). Non solo, una volta che sia avvenuto l'affidamento all'agente della riscossione, questi non può procedere per altri 180 giorni da tale data».

accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ai sensi dell'articolo 8, comma 3-*bis* del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, dell'art. 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e dell'articolo 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472».

In particolare, ci si chiede se nella formula “in tutti i casi” sia da ricomprendere anche la pronuncia della Commissione tributaria che – in accoglimento parziale dell'impugnazione proposta dal contribuente – ridetermini appunto il *quantum* della pretesa erariale. La questione sembra assumere notevole rilevanza perché, in caso di risposta affermativa, parrebbe costituire argomento a sostegno dell'opinione per la quale le sentenze emesse in primo grado dalle Commissioni tributarie relativamente ai tributi oggetto di accertamento possiederebbero immediata efficacia esecutiva. Si è affermato sul punto che la norma parrebbe attribuire immediata esecutività alla pronuncia della Commissione provinciale, ma che il riferimento alla previsione della successiva *notificazione* degli atti di rideterminazione imporrebbe di ritenervi inclusi solo «gli atti di parte»: ciò in quanto le segreterie delle Commissioni tributarie non avrebbero alcun obbligo di notificare atti al contribuente, bensì soltanto ad effettuare comunicazioni⁶¹⁴.

Più agevole è invece l'inclusione, nel novero degli atti che “rideterminano” la pretesa contenuta negli atti di accertamento, di quelli che conseguano al mancato pagamento di alcune delle rate concordate in sede di accertamento con adesione⁶¹⁵, nonché di quelli con i quali è richiesto il pagamento frazionato del tributo (e connesse sanzioni) in pendenza del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie⁶¹⁶.

Dunque: l'intimazione ad adempiere deve essere necessariamente contenuta nell'atto di accertamento; essa deve essere altresì contenuta nei successivi eventuali atti da notificare al contribuente che “ridetermino” gli importi dovuti in base all'atto di accertamento. Si è rilevato in dottrina come la mancanza dell'intimazione ad adempiere nel primo atto di accertamento comporti che

⁶¹⁴ Così si esprimono CERVONE-DOLCE, *op. cit.*, p. 4107. Nello stesso senso sembra porsi – se non si prende abbaglio – TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2656, il quale scrive: «l'intimazione ad adempiere deve essere, altresì, formulata...per effetto del pagamento frazionato del tributo oggetto di giudizio innanzi alle Commissioni tributarie e delle relative sanzioni. In tali ultimi casi il versamento delle somme dovute deve avvenire entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento ovvero da quello di ricevimento della raccomandata».

⁶¹⁵ L'art. 8, comma 3*bis*, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, stabilisce che «in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute e della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata in misura doppia, sul residuo importo dovuto a titolo di tributo».

⁶¹⁶ In questo senso, TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2674 e M. BRUZZONE, *Notifiche e termini nelle procedure esattive tra vecchie e nuove regole*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2679.

«qualsiasi provvedimento dell'agente della riscossione sarà insanabilmente viziato all'origine»⁶¹⁷.

Ancora nell'ambito della riforma della riscossione coattiva dei tributi, può valere evidenziare come il d.l. 70/2011, c.d. Decreto Sviluppo ha previsto, all'art. 7, comma 2, lett. gg quinquies⁶¹⁸, che in tutti i casi di riscossione coattiva di debiti fino a duemila euro, dal 13 luglio 2011, «le azioni cautelari ed esecutive sono precedute dall'invio, mediante posta ordinaria, di due solleciti di pagamento, il secondo dei quali decorsi almeno sei mesi dalla spedizione del primo»⁶¹⁹.

Infine, nell'ottica della «concentrazione della riscossione nell'accertamento»⁶²⁰ che ha ispirato la redazione dell'art. 29 del d.l. 78/2010 giova menzionare il successivo art. 30 del medesimo decreto, il quale si premura del «potenziamento dei processi di riscossione dell'INPS».

L'art. 30 dispone che la riscossione delle somme a qualunque titolo dovute all'INPS, dal 1° gennaio 2011, è effettuata mediante «la notifica di un avviso di addebito con valore di titolo esecutivo», il quale «dovrà altresì contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo di pagamento degli importi nello stesso indicati entro il termine di sessanta giorni dalla notifica nonché l'indicazione che, in mancanza di pagamento, l'agente della riscossione indicato nel medesimo avviso procederà ad espropriazione forzata, con i poteri, le facoltà e le modalità che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo», e che «ai fini di cui al presente articolo, i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo, alle somme iscritte a ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati...al titolo esecutivo emesso dallo stesso Istituto, costituito dall'avviso di addebito contenente l'intimazione ad adempiere».

Anche per la riscossione dei crediti previdenziali, dunque, il legislatore ha inteso sostituire al precedente modello, fondato sulla dicotomia ruolo/cartella di pagamento, un sistema fondato su un unico atto, l'avviso di addebito⁶²¹.

⁶¹⁷ «non essendo legittimata l'esecuzione forzata da idoneo titolo esecutivo». Così TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2674.

⁶¹⁸ La lettera gg *quinquies* è stata aggiunta al d.l. 70/2011, in sede di conversione, dall'art. 1 della legge 12 luglio 2011, n. 106.

⁶¹⁹ Rilievi critici alla formulazione della previsione muove LOVECCHIO, *Le novità*, cit., p. 1430. L'Autore osserva che «la novella si risolve in un mero differimento temporale della procedura di recupero che potrebbe di contro facilitare manovre volte a sottrarre beni alle azioni esecutive di Equitalia» e che «la circostanza che i preavvisi debbano essere inviati per posta ordinaria renderà più difficile per il contribuente lamentarne l'assenza, anche se d'altro canto l'agente della riscossione dovrà comunque approntare una documentazione idonea allo scopo, per quanto generica possa essere». L'Autore ritiene che detti preavvisi possano essere impugnati per vizi propri.

⁶²⁰ Così, si ricorda, recita la rubrica dell'art. 29 d.l. 78/2010.

⁶²¹ Osservano M.R. GHEIDO-A. CASOTTI, *L'avviso di addebito esecutivo per i crediti previdenziali «anticipa» la riscossione dei tributi*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2708: «con effetto dal 1° gennaio 2011, ai sensi dell'art. 30, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78...sono venute meno le previgenti modalità di gestione del credito previdenziale; conseguentemente: - è abolita la

Pare opportuno segnalare al riguardo come, a differenza degli di accertamento esecutivi di cui all'art. 29, i quali «divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica»⁶²², l'avviso di addebito sembra possedere efficacia esecutiva fin dalla sua emissione.

5.2. Sulla adeguatezza della tutela (anche cautelare) del contribuente in sede di riscossione coattiva dei tributi. Possibilità di una esecuzione illegittima o “ingiusta”

Dopo aver provato a tratteggiare la disciplina della riscossione coattiva dei tributi si vuol considerare gli strumenti di tutela accordati in tale sede al debitore esecutato, al fine di consentirne una valutazione di possibile inadeguatezza⁶²³.

Al tema delle garanzie accordate al contribuente nella riscossione coattiva dei tributi alla luce del principio chiovendiano di effettività della tutela giurisdizionale è stato dedicato un recente studio da parte di attenta dottrina⁶²⁴, la quale ha osservato come «il dubbio di una non piena realizzazione della garanzia di effettività della tutela giurisdizionale del contribuente non appare privo di fondamento»⁶²⁵.

L'Autore dello studio pone in raffronto la posizione del «presunto debitore esecutato nell'ambito del procedimento delineato dal D.P.R. n. 602/1973 con quella del debitore comune, al quale sono applicabili le norme del codice di procedura civile»⁶²⁶. Dall'osservazione condotta rileva come il debitore esattoriale non abbia la possibilità di proporre le opposizioni alla esecuzione e agli atti esecutivi se non nei ridotti limiti consentiti dall'art. 57 d.p.r. 602/1973⁶²⁷, «non può ottenere l'ordine di non procedere all'esecuzione (in pendenza di un'opposizione al precetto) e può sperare nella sospensione dell'esecuzione in corso solo alle limitate condizioni indicate dall'art. 60 (a norma del quale il giudice dell'esecuzione può sospendere l'esecuzione, in via eccezionale, solo se vi

formazione e consegna del ruolo all'agente della riscossione; - la cartella di pagamento non è più lo strumento utile per l'attivazione del recupero da parte dell'agente della riscossione».

⁶²² Invero, numerosi sono gli elementi di diversità tra la disciplina della riscossione “anticipata” dei crediti previdenziali di cui all'art. 30 e quella stabilita per i tributi all'art. 29. Non pare tuttavia opportuno, per ragioni espositive, indugiare sui medesimi. Sia consentito al riguardo rinviare alle osservazioni compiute da GHEIDO-CASOTTI, *L'avviso di addebito*, cit., p. 2708 ss.

⁶²³ Rileva A. SCALA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, p. 1303, come una volta che al contribuente «sia notificato il titolo e si proceda all'aggressione esecutiva» «il problema che si pone all'interprete, è quello di individuare quali strumenti giurisdizionali siano concessi al debitore che voglia lamentare un'esecuzione ingiusta o sproporzionata».

⁶²⁴ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1299 ss.

⁶²⁵ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1300.

⁶²⁶ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1300.

⁶²⁷ Sul quale si veda poco appresso.

siano gravi motivi ed il fondato pericolo di un grave ed irreparabile danno)»; inoltre egli «deve rivolgersi alla Commissione tributaria per impugnare il fermo e l'ipoteca iscritti per errore su suoi beni, senza poter ottenere in via cautelare una pronuncia che anticipi gli effetti della decisione, potendosi, come è noto, in quella sede discutersi in via provvisoria solo della sospensione dell'atto impugnato, che nel caso di specie ha già realizzato integralmente i suoi effetti»⁶²⁸, concludendo che «la preoccupazione che gli strumenti processuali predisposti dal legislatore non siano adeguati a tutelare in maniera soddisfacente il contribuente è legittima». Con riguardo ai mezzi di cui dispone il contribuente nella fase di riscossione coattiva dei tributi vengono dunque in rilievo gli artt. 57 e 60 del d.p.r. 602/1973. L'art. 57 dispone, al comma 1, che «non sono ammesse: a) le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c., fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni; b) le opposizioni regolate dall'art. 617 c.p.c. relative alla regolarità formale e alla notificazione del titolo esecutivo»⁶²⁹.

Dalla previsione dell'art. 57 deriva dunque la sostanziale impossibilità per il contribuente di contestare, nella fase della riscossione, il merito della pretesa fiscale⁶³⁰.

La *ratio* della limitazione sembrerebbe principalmente⁶³¹ rinvenibile nell'argomento che egli ha la possibilità – prima che si giunga alla fase della riscossione coattiva – di adire la Commissione tributaria impugnando il

⁶²⁸ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., pp. 1300-1, il quale rileva altresì che «nell'ambito del "processo esecutivo esattoriale" il ruolo (anche di controllo della legalità dell'azione esecutiva) del giudice dell'esecuzione è quantomeno defilato, essendo previsto un suo intervento solo dopo che vi sia stata la vendita (salvo il caso in cui sorgano incidenti esecutivi, si debba procedere alla conversione del pignoramento e/o si propongano opposizioni)».

⁶²⁹ Al secondo comma la norma dispone che «se è proposta opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi, il giudice fissa l'udienza di comparizione delle parti avanti a sé con decreto steso in calce al ricorso, ordinando al concessionario di depositare in cancelleria, cinque giorni prima dell'udienza, l'estratto del ruolo e copia di tutti gli atti di esecuzione».

⁶³⁰ Di «inammissibilità di un'opposizione ex art. 615, se diretta a contestare il diritto del creditore di procedere all'esecuzione forzata» parla SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1307.

⁶³¹ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., pp. 1307-8, scrive: «varie sono le ragioni che giustificerebbero la scelta del legislatore; per un verso, si è invocato (da parte della Corte Costituzionale, con la sentenza 138 del 1968) il principio per il quale al debitore è concessa la possibilità di ottenere il risarcimento del danno una volta chiusa l'esecuzione; per altro verso, si è sottolineata (nella relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 46/1999) l'inutilità di una tale forma di opposizione, stante la possibilità riconosciuta al contribuente di impugnare l'avviso di accertamento davanti alle commissioni tributarie, senza dimenticare la convinzione, che spesso costituisce un presupposto di tutte le ricostruzioni del fenomeno tributario, per la quale la particolare relazione che si instaura tra lo Stato ed il contribuente e la connessa esigenza di garantire, attraverso la riscossione, il funzionamento delle attività essenziali dello Stato, non consente di assimilare la posizione del debitore esecutato, soggetto passivo di una esecuzione forzata iniziata da un creditore comune a quella del debitore nell'ambito dell'attività di riscossione».

provvedimento amministrativo che contiene la pretesa fiscale ed i successivi atti (ruolo e cartella di pagamento⁶³²) prodromici all'espropriazione forzata⁶³³.

La sostanziale preclusione che l'art. 57 pone rispetto all'ammissibilità dell'opposizione all'esecuzione per motivi di merito ha suscitato in dottrina sospetti di incostituzionalità della previsione⁶³⁴ e ha condotto in più occasioni alla rimessione della questione di legittimità alla Consulta⁶³⁵.

⁶³² M. GIORGETTI, *L'esecuzione esattoriale e i suoi rimedi*, in *Riv. dott. comm.*, 2006, 4, p. 901, ritiene che «l'esclusione di contestazioni in merito alla regolarità formale e alla notifica del titolo esecutivo trova giustificazione nel fatto che il ruolo e la cartella di pagamento possono essere impugnati dinnanzi alle commissioni tributarie ex art. 19, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 546/1992».

⁶³³ Affermano F. BIANCHI-R.LUPI, voce *Esecuzione forzata (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, Milano, 2007, VI, p. 168, che poiché l'opposizione all'esecuzione si sostanzierebbe nella impugnativa del titolo esecutivo, essa sarebbe in conseguenza rimessa già al giudice tributario. Osserva D'AMICO, *op. cit.*, come «il legislatore delegato ha ritenuto, pertanto, che il diritto di difesa del debitore-contribuente è perfettamente tutelato in forza del sistema binario, che prevede sia il ricorso alle commissioni tributarie sia, in alcune fattispecie, innanzi al g.e.». Per RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria*, cit., p. 2745, «l'art. 57...si pone in stretta e consequenziale aderenza con il dettato delle norme sul processo tributario che fanno salva...la giurisdizione delle Commissioni tributarie sino alla notifica della cartella di pagamento (o dell'avviso di mora). Nel diritto tributario...l'espressa impugnabilità del ruolo, della cartella di pagamento e dell'avviso di mora, cui fa da contraltare il quasi assoluto divieto di proporre opposizione ai sensi dell'art. 615 c.p.c., rende evidente che tutte le controversie che nell'ordinaria applicazione dell'art. 615 c.p.c. sono normalmente riferite ai vizi propri del titolo esecutivo (e che in questo campo hanno invece ad oggetto la legittimità della pretesa impositiva) restano interamente assorbite dalla giurisdizione del giudice speciale». Quanto alla impossibilità, stabilita dall'art. 57, di esperire lo strumento di cui all'art. 617 c.p.c. per far valere vizi riguardanti la notifica del titolo esecutivo/ruolo, l'Autore afferma che questa esclusione «indica chiaramente che si è tenuta presente da parte del legislatore, anzi che si è data per scontata, l'esperibilità del ricorso avanti il giudice tributario anche in assenza di notificazione dell'atto impugnabile. Questo per il motivo che, ove ciò si negasse, la norma dell'art. 57 del D.P.R. n. 602/1973 avrebbe l'effetto di impedire qualunque tutela giurisdizionale proprio nel caso in cui è massimo il disvalore (mancata notificazione del titolo della pretesa) avverso cui pongono normalmente rimedio le opposizioni agli atti esecutivi».

⁶³⁴ Affronta espressamente il tema della conformità a Costituzione della esclusione dello strumento dell'opposizione all'esecuzione nell'ambito della riscossione esattoriale D'AMICO, *op. cit.* L'Autore osserva, in premessa alla riflessione di poi svolta, che «l'esclusione di un rimedio, previsto viceversa nell'esecuzione ordinaria, non è argomento di per sé idoneo a reggere la dichiarazione di incostituzionalità della norma, dovendosi, per contro, verificare se la suddetta esclusione importa una conformazione del diritto diversa e deteriore rispetto a quella che risulterebbe dall'utile esperimento del rimedio escluso. Se la suddetta verifica, da riscontrare ovviamente sul piano degli effetti che ne derivano, conducesse al risultato di una menomazione del diritto – circostanza che, per contro, non si verificherebbe in caso di possibile utilizzo del precluso rimedio – allora la norma andrebbe dichiarata incostituzionale», ma afferma come non siano «tali da resistere a critica» le argomentazioni addotte a giustificare la legittimità di siffatta esclusione. Prospetta la illegittimità costituzionale dell'art. 57 anche SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1310.

⁶³⁵ Si fa riferimento a Corte Cost. 6 luglio 2001, n. 242, in *Giur. cost.*, 2001, 4; 27 marzo 2009, n. 93, in *Giur. cost.*, 2009, 2, p. 831; e 13 aprile 2011, n. 133, in *Giur. cost.*, 2011, 2, p. 1753. In tutte e tre le occasioni, tuttavia, la Corte non si è espressa «nel merito» della previsione dell'art. 57 avendo dichiarato la manifesta inammissibilità delle sollevate questioni per difetto di motivazione (e nella seconda pronuncia anche per insufficiente descrizione della fattispecie).

La disposizione è altresì criticata sul rilievo che per il tramite della stessa sarebbe reintrodotta nell'ordinamento tributario l'istituto del *solve et repete*, dichiarato incostituzionale da Corte Cost. 21 marzo 1961, n. 21: vista la pratica impossibilità di opporsi all'esecuzione, «anche di fronte ad un'esecuzione palesemente illegittima, il debitore deve prima subire il danno e solo successivamente poter agire per il ristoro dello stesso, sottoponendosi ad un giudizio non propriamente agevole in punto di prova dei danni subiti»⁶³⁶. Vero è infatti che il debitore esecutato può chiedere dinanzi al giudice ordinario il risarcimento dei danni subiti in conseguenza di atti illegittimi compiuti dall'agente riscossione o dall'Amministrazione finanziaria⁶³⁷. È parimenti vero, tuttavia, che tale azione è esercitabile soltanto «dopo il compimento dell'esecuzione»⁶³⁸.

Con specifico riguardo alla tutela cautelare del contribuente nell'ambito della riscossione coattiva rileva poi l'art. 60, d.p.r. 602/1973⁶³⁹.

L'art. 60 dispone che «il giudice dell'esecuzione non può sospendere il processo esecutivo»⁶⁴⁰, salvo che ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno».

⁶³⁶ Così D'AMICO, *op. cit.*, per il quale ricorrerebbe nella descritta situazione una «evidente violazione... degli artt. 3 e 24 della Costituzione».

⁶³⁷ L'azione di risarcimento danni contro l'agente della riscossione è espressamente prevista dall'art. 59 d.p.r. 602/73. Rileva tuttavia F. GRAZIANO, *Quando spetta al giudice tributario decidere sul risarcimento dei danni per la riscossione illegittima?*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2751 come da tempo la giurisprudenza ammetta l'azione di risarcimento anche contro l'Amministrazione finanziaria. L'Autore ricorda poi come la legittimazione attiva compete a «chiunque si ritenga leso dall'esecuzione» e che «trattandosi di una tipica azione di responsabilità aquiliana ex art. 2043 c.c. l'attore deve provare di aver subito quale conseguenza immediata e diretta del comportamento (violazione delle norme procedurali) doloso o colposo dell'agente della riscossione un danno ingiusto, consistente nella lesione del diritto del debitore all'integrità del proprio patrimonio, sotto forma di danno emergente o di lucro cessante».

⁶³⁸ Così dispone espressamente l'art. 59 d.p.r. 602/73.

⁶³⁹ Avvisa tuttavia SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., pp. 1311-2, che «chi vuole esaminare le forme di tutela cautelare concesse al contribuente nell'ambito della procedura esattoriale non può limitarsi all'esame di questa norma; infatti, per un verso, vi sono delle ipotesi di sospensione dell'esecuzione espressamente previste dalla legge senz'altro applicabili alla "esecuzione esattoriale" (mi riferisco, ovviamente, alla sospensione *ex lege* del processo esecutivo causata dalla mancata o contestata dichiarazione del *debitor debitoris* nell'ambito dell'espropriazione presso terzi a cui segua la richiesta del creditore di iniziare il giudizio di accertamento dell'obbligo del terzo di cui all'art. 548). Per altro verso, alla possibilità che, in caso di impugnazione dell'ipoteca o del fermo davanti alle commissioni tributarie, si ottenga la sospensione dell'atto impugnato e, dunque, che l'amministrazione non prosegua nel processo esecutivo». TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2655, condivisibilmente include nello strumentario cautelare di cui dispone il contribuente che contesti i nuovi avvisi di accertamento già esecutivi la procedura di sospensione amministrativa della riscossione di cui all'art. 39, comma 1, d.p.r. 602/73 – che contempla ancora la figura del "ruolo" esattoriale – «secondo cui l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate può accordare la sospensione fino alla pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale e può revocarla "ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione"».

⁶⁴⁰ Circa la natura cautelare del provvedimento di sospensione dell'esecuzione ad opera del giudice dell'esecuzione si rinvia alla autorevole riflessione di R. ORIANI, *La sospensione dell'esecuzione (sul combinato disposto degli artt. 615 e 625 c.p.c.)*, in *Riv. esec. forz.*, 2006, 2, spec. p. 220.

La concreta applicazione di questa norma, pare evidente, è condizionata dalla circostanza che vi sia, in concreto, un giudice dell'esecuzione cui domandare la sospensione. In altri termini, la norma pare potere trovare applicazione solo allorché il giudice dell'esecuzione sia stato già ritualmente adito con una (ammissibile) opposizione esecutiva. Si è visto tuttavia come siano, nella sostanza, limitate le ipotesi che ciò accada, per il contribuente debitore nella riscossione coattiva.

Pare allora di potere osservare ciò, che alla riconosciuta inutilità dello strumento delle opposizioni all'esecuzione esattoriale, sulla scorta del dettato limitativo dell'art. 57 d.p.r. 602/73, corrisponde la sostanziale esigua possibilità d'applicazione dell'art. 60, e dunque la pressoché totale assenza di strumenti di tutela cautelare in questa fase del prelievo fiscale.

Una forte limitazione, non di principio ma di fatto, della possibilità di tutela cautelare da parte del contribuente nell'esecuzione esattoriale.

Dal punto di vista della tutela cautelare, dunque, l'impossibilità di opporsi all'esecuzione pare determinare altresì un *vulnus* corrispondente sul piano della tutela cautelare nella fase della riscossione.

Sembra si possa al riguardo utilmente richiamare una recente pronuncia della Consulta, chiamata a verificare la legittimità costituzionale degli artt. 57 e 60 d.p.r. 602/1973⁶⁴¹.

Nel Ritenuto in fatto della pronuncia, in particolare, si trova efficacemente "sintetizzato" il tema *de quo*, attraverso le affermazioni del giudice rimettente, dell'agente della riscossione costituito nel giudizio di costituzionalità, e dell'Avvocatura generale dello Stato che vi ha esperito intervento.

Il giudice rimettente aveva sollevato q.l.c., in riferimento agli artt. 3 e 24, primo comma, Cost., del «combinato disposto» degli artt. 57 e 60 d.p.r. 602/1973, «nella parte in cui, nel dichiarare inammissibili le opposizioni all'esecuzione ex art. 615 c.p.c., impedisce, pur in presenza di un danno grave ed irreparabile e di gravi motivi, la concessione della sospensione dell'esecuzione».

La Consulta ha in quell'occasione dichiarato la manifesta inammissibilità della sollevata questione, per via della «insufficiente motivazione sulla non manifesta infondatezza». Tuttavia, essa motiva con una breve, ma affatto importante, considerazione: asserisce infatti «che la possibilità di impugnare davanti al giudice tributario tali atti impositivi [cartelle di pagamento, successivi avvisi di mora] farebbe venir meno il presupposto da cui muove il rimettente nel prospettare le sue censure, e cioè che il contribuente non ha avuto in concreto la possibilità di richiedere a detto giudice di sospendere, in via cautelare, l'efficacia degli atti e che, quindi, l'opposizione all'esecuzione esattoriale è l'unico strumento a disposizione del debitore per contestare il diritto dell'amministrazione

⁶⁴¹ Corte Cost. 13 aprile 2011, n. 133, cit.

finanziaria a procedere esecutivamente». Ciò che «fa venire meno» il presupposto da cui muove il rimettente, dunque, è la possibilità di impugnare davanti al giudice tributario gli atti impositivi e domandare a questi, in detta sede, la tutela cautelare.

Sulle riportate affermazioni della Consulta sembra si possano operare due considerazioni.

Innanzitutto, pare di intendere che, anche a giudizio della Corte, la mancata notifica degli atti impositivi determinerebbe un evidente difetto di tutela (anche cautelare) in capo al contribuente, per la ragione che questi – come lamentato dal giudice *a quo* – non disporrebbe in tal caso degli strumenti (opposizione di merito e connessa richiesta di sospensione cautelare) che richiederebbe la situazione. Non pare anche si possa far derivare dalle parole della Corte un implicito riconoscimento della non conformità a Costituzione degli artt. 57 e 60 *in parte qua*: la pregiudizievole evenienza prospettata sarebbe presumibilmente “etichettata” dalla Corte quale «inconveniente di mero fatto», derivante dalla pratica applicazione della norma e non direttamente dal suo dettato, situazione questa che (soltanto) consentirebbe di censurare la norma per contrasto con principi costituzionali⁶⁴².

L'altra considerazione è la seguente: sembra che a giudizio della Corte sarebbe accordata adeguata tutela al contribuente soltanto laddove questi sia posto in condizione di contestare dinanzi al giudice tributario la pretesa fiscale e chiederne contestualmente la sospensione *ex art.* 47 d.lgs. 546/1992.

Se non si sbaglia, la Corte pare ammettere la sostanziale scarsa utilità nel contenzioso fiscale degli strumenti cui agli artt. 615 e 617 c.p.c. e della sospensione dell'esecuzione, evidenziata dalle difese predisposte nel giudizio *de quo* dall'Avvocatura dello Stato⁶⁴³.

⁶⁴² Sull'utilizzo della formula dell'«inconveniente di mero fatto» nella giurisprudenza della Corte Costituzionale sia consentito rinviare *infra*, paragrafo 5.3.3. In questa sede, con specifico riguardo alla materia cautelare, si può richiamare la sentenza Corte Cost. 7 novembre 1997, n. 326, in *Giur. it.*, 1998, p. 410, con nota di CONSOLO; in *Giur. cost.*, 1997, 6; in *Corr. giur.*, 1998, 1, p. 115; in *Riv. Corte Conti*, 1997, 6, p. 280; in *Giust. civ.*, 1998, I, p. 20; in *Foro it.*, 1998, I, p. 1007, con nota di SCARSELLI; in *Cons. Stato*, 1997, I, p. 1721, la quale ha ravvisato un inconveniente di mero fatto nella circostanza che il giudice della cautela possa in ipotesi essere «coinvolto» in una anticipazione del giudizio di merito sulla relativa causa. Essa rappresenterebbe, a giudizio della Corte, «un'eventualità anormale, che può essere effetto soltanto di un marcato allontanamento dalla struttura codicistica del processo cautelare e dalla funzione essenziale di questo», «ma gli inconvenienti riportabili in tale evenienza, siccome estranei al paradigma legale, non possono dar fondamento all'asserita incostituzionalità della denunciata norma». Si veda anche Corte Cost. 20 giugno 2002, n. 261, in *Giur. cost.*, 2002, p. 1913; in *Foro it.*, 2002, p. 2958 (che richiama ord. 172/2001 e sent. 224/1999).

⁶⁴³ La Corte qui, inoltre, pare obliare che la situazione di *periculum* che legittimerebbe la richiesta della sospensione della riscossione possa anche “sopraggiungere” alla conclusione del giudizio dinanzi alla Commissione tributaria. Sotto questo profilo, la pronuncia in menzione sembra porsi “in linea” con l'orientamento espresso dalla medesima in punto di legittimità dell'art. 49 d.lgs.

Sull'art. 57 si è rilevato⁶⁴⁴ come la valutazione di sostanziale «inutilità» degli strumenti delle opposizioni all'esecuzione e agli atti che disvela la sua formulazione si trovi del resto espressamente affermata nella Relazione illustrativa al d.lgs. 46/1999⁶⁴⁵, laddove è spiegato che «l'impugnazione innanzi alle Commissioni tributarie rende inutile la previsione di un'opposizione ex art. 615 c.p.c. o ex art. 617».

La ritenuta inutilità delle opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi, nella disciplina della riscossione «mediante ruolo» posta dal d.p.r. 602/1973, in ragione della quale la loro esperibilità risulta quasi del tutto preclusa al debitore esecutato, pare rendere conseguentemente «inutile» la previsione dell'art. 60, che disciplina la possibilità di richiedere la sospensione del processo esecutivo al giudice dell'esecuzione.

In questi termini, il dettato degli artt. 57 e 60 d.p.r. 602/1973 risulta particolarmente limitativo dello strumentario cautelare a disposizione del contribuente nella fase della riscossione coattiva.

Pare di potere anzi dire che la tutela cautelare sia pressoché esclusa per la fase della riscossione forzata, nell'ottica di una più ampia limitazione degli strumenti di difesa a disposizione del contribuente all'interno di tale fase del prelievo fiscale.

In dottrina è stata già messa in evidenza la inadeguatezza della tutela cautelare accordata al contribuente nell'ambito della riscossione esattoriale⁶⁴⁶. Con particolare riguardo al potere del giudice dell'esecuzione di sospendere il processo

546/92, laddove con la pronuncia 165 del 2000 ha affermato che la necessità della tutela cautelare deve ritenersi limitata fino alla pronuncia di merito in primo grado. Sul punto sia tuttavia consentito rinviare alle considerazioni svolte *infra*, Capitolo Terzo, paragrafo 4.1.

⁶⁴⁴ D'AMICO, *op. cit.* Sul punto v. anche SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1308.

⁶⁴⁵ Il d.lgs. 46/1999, recante il «Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo», ha modificato la disciplina originaria del d.p.r. 602/1973. In particolare, l'art. 16 d.lgs. 46/1999 ha introdotto il «nuovo» art. 57 d.p.r. 602/1973. Rileva GIORGETTI, *op. cit.*, pp. 900-1, come «nella previgente disciplina in base al ruolo era esclusa, per espressa previsione dell'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 602/1973, la proponibilità, nel corso del procedimento, delle opposizioni all'esecuzione e degli atti esecutivi, previste per l'espropriazione forzata ordinaria dagli artt. 615-618 c.p.c. Le opposizioni al precetto e quelle relative alla regolarità formale del titolo o del precetto ed alla loro notificazione erano surrogate dal ricorso previsto dall'art. 15, d.P.R. n. 602/1973, mentre le opposizioni agli atti esecutivi, nonché quelle relative alla pignorabilità dei beni e quelle dei terzi, cui fosse inibita l'opposizione ex art. 619 c.p.c., si riteneva potessero legittimare il ricorso all'intendente di finanza. L'azione di accertamento della irregolarità del procedimento esecutivo esattoriale e degli atti esecutivi era, pertanto, esperibile soltanto dopo il compimento dell'esecuzione, dato che, prima di tale momento, il contribuente non era considerato titolare di un diritto soggettivo, bensì di un interesse legittimo, da far valere con ricorso all'intendente di finanza, il quale poteva emettere un provvedimento con natura oggettivamente e soggettivamente amministrativa. Qualora l'esecuzione non fosse stata conclusa, si sarebbe verificata la condizione richiesta per l'esercizio dell'azione di risarcimento e per quella di accertamento. Sulla questione si obiettava che l'intimato, davanti ad un'esecuzione ingiusta, doveva essere considerato pur sempre titolare di diritti soggetti muniti di garanzia costituzionale».

⁶⁴⁶ Sul punto v. SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1312 ss.

esecutivo *ex art. 60 d.p.r. 602/1973* si è rilevato come esso possa «non essere sufficiente a soddisfare la necessità di una tutela cautelare effettiva ed efficace del contribuente, ogni qual volta siano riconosciuti, per esempio, all'Amministrazione finanziaria ampie possibilità di realizzare il credito vantato in via esecutiva prima ed indipendentemente dall'intervento del giudice»⁶⁴⁷.

Si osservi che la limitazione posta dagli artt. 57 e 60 sembra in qualche modo essere “esaltata” dalla circostanza che le contestazioni relative alla riscossione forzata delle entrate fiscali è rimessa in ogni caso alla giurisdizione del giudice ordinario, allo stesso modo in cui lo sono quelle relative alla riscossione di crediti extratributari⁶⁴⁸. E, come ricordato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con sentenza 9 novembre 2009, n. 23667⁶⁴⁹, «l'inammissibilità dell'opposizione prevista dall'art. 57, non si applica alle controversie non tributarie»: infatti, in forza del disposto dell'art. 29, comma 2, d.lgs. n. 46 del 1999, «la inammissibilità delle opposizioni sancita dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, riguarda soltanto le entrate tributarie, per le quali la tutela giudiziaria è affidata alle Commissioni tributarie, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2»⁶⁵⁰.

Mentre, dunque, davanti al giudice ordinario il debitore “comune” ha a disposizione gli strumenti per contestare nel merito la pretesa del creditore anche nella fase dell'esecuzione (art. 615 c.p.c.), dinanzi al medesimo giudice il debitore “tributario” non dispone di eguali strumenti. E questo benché anche il primo, il debitore comune, abbia in ipotesi la possibilità (e certamente l'onere processuale, pena l'incorrere nella preclusione del giudicato) di contestare il merito della pretesa dell'Amministrazione finanziaria già prima (e a prescindere) dell'esecuzione forzata. Si evidenzia in tal senso una disparità nel trattamento riservato alle due categorie di debitori.

⁶⁴⁷ Così SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1312

⁶⁴⁸ Ciò, sia consentito rammentare, in forza del disposto dell'art. 2 d.lgs. 546/1992 il quale al comma 1, secondo periodo, stabilisce che «restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica».

⁶⁴⁹ In *Giust. civ., Mass.*, 2009, 11, p. 1562.

⁶⁵⁰ Osserva in proposito D'AMICO, *op. cit.*, che «il sistema costruito dal legislatore – per i crediti tributari – prevede la possibilità per il contribuente di svolgere, in prima battuta, le proprie difese innanzi alle commissioni tributarie, giudice che, sussistendone i presupposti, potrà sospendere l'esecuzione dell'atto, mentre, in fase di riscossione, il contribuente è ammesso solo a far valere l'impignorabilità di beni colpiti dall'esecuzione». Per contro, nelle ipotesi di tributi diversi da quelli elencati nell'art. 2 d.lgs. 546/1992, per le entrate extrafiscali e per i crediti di enti previdenziali «la giurisdizione spetta all'a.g.o., innanzi al quale potranno proporsi tutti i rimedi previsti nel III° libro del codice di procedura civile, escludendosi qualsiasi intervento della commissione tributaria».

La limitata tutela, anche cautelare, riconosciuta al debitore tributario nell'ambito della riscossione esattoriale accresce non poco le possibilità che questi sia assoggettato ad una esecuzione ingiusta⁶⁵¹.

Rileva dunque il tema della possibile ingiusta esecuzione a danno del contribuente nella riscossione coattiva di crediti tributari.

Si è già in altra sede⁶⁵² provato ad osservare come risulti non infrequente che l'agente della riscossione pretenda somme di danaro non attualmente dovute – perché, ad esempio, già corrisposte o non più dovute, o dovute in misura diversa – e che tuttavia il contribuente non sia nella condizione di poter impugnare il titolo della pretesa erariale dinanzi alla competente Commissione tributaria.

Le condizioni che possono in concreto determinare siffatta situazione sono molteplici⁶⁵³. Esse sembrano essere accomunate da un dato, la sottoposizione cioè

⁶⁵¹ Scrive in proposito D'AMICO, *op. cit.*, che «non è difficile osservare...come vi siano molteplici fattispecie in cui solo l'esperibilità dell'opposizione ex art. 615 c.p.c. consente al contribuente di non subire un'aggressione ingiusta o illegittima».

⁶⁵² *Si vis, Profili di legittimità costituzionale*, in (a cura di) F. AULETTA, *Le espropriazioni presso i terzi*, Bologna, 2011, p. 467 ss.

⁶⁵³ In quella sede, si è provato ad immaginare il caso che la cartella di pagamento non sia stata notificata o che la notifica risulti viziata; che le somme iscritte al ruolo siano già state pagate, in ipotesi di duplicazione della cartella di pagamento o allorquando il contribuente abbia indicato per errore un diverso codice tributo nel relativo modello di pagamento; che sia intervenuto uno sgravio contributivo o che sia intervenuta una causa di decadenza o prescrizione nel meccanismo del prelievo fiscale; che si sia addivenuti dinanzi alla Commissione tributaria ad una conciliazione giudiziale, anche parziale. Nello stesso senso v. già D'AMICO, *op. cit.*, per il quale «a titolo esemplificativo, si pensi alla fattispecie in cui il debitore esecutato non ha ricevuto la notifica della cartella di pagamento; in tal caso non vi sono atti autonomamente impugnabili innanzi alle commissioni tributarie, ma vi è solo un processo esecutivo in corso avverso il quale il debitore è sprovvisto di mezzi di tutela. Ma si pensi ancora all'ipotesi in cui, iniziata la procedura esecutiva, sopravviene una sentenza di annullamento del ruolo da parte delle commissioni tributarie; in tal caso manca qualsiasi norma inerente la comunicazione di detta sentenza al concessionario ed il precludere al debitore l'opposizione all'esecuzione significherebbe privarlo di ogni mezzo di reazione avverso un'esecuzione ingiusta. Soluzione identica si impone nella seguente fattispecie: si ipotizzi la pendenza di un'esecuzione mobiliare per un determinato credito; nelle more dell'espropriazione sopraggiungono sgravi da parte degli enti impositori, che annullano il credito per cui si agisce. In tale ipotesi il debitore, al fine di bloccare l'esecuzione illegittima, non avrebbe altro strumento che l'opposizione ex art. 615 c.p.c., che, tuttavia, gli risulta precluso in caso di tributi diversi ex art. 2 d.lgs. 546/92»; e SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., pp. 1299-1300, il quale scrive: «si immaginino una delle seguenti vicende: l'Amministrazione, per tramite del concessionario notifica al contribuente il ruolo, che, come è noto, costituisce titolo esecutivo, in assenza di una previa notifica della cartella di pagamento [magari dopo che siano decorsi i termini di decadenza imposti per l'esercizio dell'attività di riscossione]; in termini non molto diversi, viene iniziata una procedura esecutiva nei confronti del debitore che ha pagato integralmente il suo debito o che voglia eccepire in compensazione un suo contro credito nei confronti della Pubblica Amministrazione; o ancora, il concessionario procede all'iscrizione di ipoteca o al fermo dei beni mobili registrati del debitore in mancanza dei presupposti indicati dall'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, o, infine, in applicazione del nuovo art. 72-bis del D.P.R. n. 602/1973, il concessionario stesso provvede a notificare al terzo debitore del contribuente esecutato l'ordine di pagare (entro quindici giorni) il debito, fino a concorrenza del credito per cui si procede, nonostante, per esempio, le somme per cui l'Amministrazione procede siano superiori alla reale entità della somma iscrivibile al ruolo (a causa della non definitività dell'avviso di accertamento, impugnato in

del debitore esecutato ad una esecuzione ingiusta⁶⁵⁴, (anche) per via della pratica impossibilità di opporsi alla pretesa tributaria in ragione del dettato limitativo dell'art. 57 d.p.r. 602/1973.

Si pensi poi all'ipotesi in cui l'agente della riscossione proceda ad espropriazione immobiliare sui beni del debitore in violazione dei limiti quantitativi posti per legge: in tal caso, si è osservato, l'art. 57 non consente la proposizione di una opposizione *ex art. 615*⁶⁵⁵.

Viene in mente, ancora, il caso in cui l'esecuzione esattoriale sia intrapresa dall'agente ad essa preposto in assenza dei presupposti di legge. A titolo esemplificativo, si può immaginare il caso in cui l'esecuzione sia avviata in violazione del disposto della lett. e), comma 1, dell'art. 29 d.l. 78/2010, per il quale l'agente della riscossione, sulla base del nuovo avviso di accertamento esecutivo, deve avviare l'espropriazione forzata, *a pena di decadenza*, «entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo». Orbene, allorché l'azione esecutiva sia intrapresa quando sia già spirato il termine decadenziale oppure non sia ancora divenuto “definitivo” l'accertamento⁶⁵⁶, il contribuente sottoposto ad esecuzione (in tale ipotesi, ingiusta) non avrebbe la possibilità di contestare questa proponendo una opposizione all'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.*, stante il limite previsto dall'art. 57 d.p.r. 602/73.

Altra ipotesi pare potere essere quella in cui l'Agenzia delle entrate, notificato l'avviso di accertamento già esecutivo, proceda al c.d. affidamento “anticipato” delle somme all'agente della riscossione in violazione dei presupposti stabiliti dall'art. 29, comma 1, lett. c) del d.l. 78/2010⁶⁵⁷. Se l'affidamento anticipato venga operato prima dei termini stabiliti dall'art. 29, può accadere che il

sede giurisdizionale), o addirittura che l'efficacia dell'avviso di accertamento sia stata sospesa dalla commissione tributaria alla quale è rivolta l'impugnazione stessa».

⁶⁵⁴ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1300, osserva come «al ricorrere di una di queste fattispecie non è discutibile che, sul piano sostanziale, il debitore/contribuente sia titolare di un diritto a non subire un'esecuzione ingiusta o un'aggressione sui propri beni sproporzionata e/o illegittima». v. anche D'AMICO, *op. cit.*

⁶⁵⁵ È quanto rileva DAMASCELLI, *Effetti della riscossione coattiva*, cit., p. 2737, per il quale la incostituzionalità dell'art. 57 «in contrasto con i parametri di cui agli artt. 3, 24, e 53 Cost. dovrà essere sollevata alla prima occasione».

⁶⁵⁶ Circa la «definitività» dell'atto impositivo TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2654, scrive: «l'atto impositivo diviene definitivo allorché sia decorso il termine per la proposizione del ricorso senza che il contribuente abbia impugnato l'atto, realizzandosi in tal modo il consolidamento della pretesa erariale. Se l'atto viene impugnato, invece, la situazione che si viene a creare è quella della litispendenza, per cui esso diverrà definitivo nel momento della formazione del giudicato sfavorevole, essendosi esaurito il potere di impugnativa».

⁶⁵⁷ Sia consentito ricordare come la norma disponga che «in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni della notifica degli atti di cui alla lettera a), la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini previsti alle lettere a) e b)».

patrimonio del contribuente sia assoggettato ad esecuzione forzata ancor prima che egli abbia potuto impugnare l'avviso di accertamento esecutivo dinanzi al giudice tributario.

Si può anche immaginare il caso in cui, impugnato l'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria dinanzi al giudice tributario, e conclusosi il giudizio di primo con l'annullamento totale o parziale dell'atto da parte della Commissione, l'agente della riscossione si attivi per l'esecuzione coattiva dell'obbligo del pagamento delle somme contenute nell'originario atto impugnato, senza tenere conto dell'annullamento o della rideterminazione avutesi all'esito del giudizio. In tal caso, in assenza della possibilità di proporre un'opposizione all'esecuzione, ed in assenza di un nuovo atto da impugnare dinanzi al giudice in primo grado, il contribuente sarebbe presumibilmente costretto a subire l'esecuzione, senza potersi opporre.

Tra le situazioni possibili, merita forse particolare considerazione l'ipotesi in cui il debitore sia assoggettato al pignoramento c.d. «stragiudiziale» di crediti presso terzi, previsto dall'art. 72-*bis* d.p.r. 602/1973.

L'art. 72-*bis*, nel regolare il pignoramento di crediti del debitore verso terzi, stabilisce al primo comma che⁶⁵⁸ «l'atto di pignoramento dei crediti del debitore verso terzi può contenere, in luogo della citazione di cui all'art. 543, secondo comma, numero 4), dello stesso codice di procedura civile, l'ordine al terzo di pagare il credito direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede»⁶⁵⁹. L'agente della riscossione ha dunque facoltà di rivolgere direttamente al terzo debitore un «ordine di pagamento», avente ad oggetto il credito preteso nei riguardi del contribuente «fino a concorrenza del credito per cui si procede», anziché procedere per il tramite della modalità «ordinaria» posta agli artt. 543 ss. c.p.c.

Si è dubitato, in dottrina, della conformità a Costituzione della disciplina contenuta nell'art. 72-*bis*⁶⁶⁰. La Consulta è stata chiamata a pronunciare⁶⁶¹ sulla

⁶⁵⁸ «Salvo che per i crediti pensionistici e fermo restando quanto previsto dall'articolo 545, commi quarto, quinto e sesto, del codice di procedura civile e dall'art. 72-ter del presente decreto».

⁶⁵⁹ E di seguito stabilisce i termini per adempiere all'ordine di pagamento: «a) nel termine di quindici giorni dalla notifica dell'atto di pignoramento, per le somme per le quali il diritto alla percezione sia maturato anteriormente alla data di tale notifica; b) alle rispettive scadenze, per le restanti somme». Si osservi che il termine di 15 giorni, posto dalla lett. a), è stato allungato a sessanta dalla Direttiva Equitalia 12/2010. Con riguardo alla prassi dell'Amministrazione finanziaria di stabilire termini non previsti da norme di legge v. Comm. trib. prov. Livorno, 18 ottobre 2011, in *www.eutekne.info* del 18 novembre 2011.

⁶⁶⁰ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1301, rileva come «la questione di legittimità costituzionale della disciplina della riscossione coattiva è stata sollevata in dottrina, di recente, da chi...ha, tra l'altro, posto in rilievo come l'attuale contenuto dell'art. 72-*bis*...sia di dubbia costituzionalità, sottraendo di fatto al giudice dell'esecuzione il potere di accertare la sussistenza dei presupposti dell'azione esecutiva e la legittimità della procedura, anche in considerazione del ridotto termine...entro il quale il terzo deve pagare al concessionario».

legittimità della previsione dell'art. 72-*bis* con riguardo alla irragionevole disparità di trattamento che essa pone tra debitori che versano in identiche situazioni⁶⁶² «in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui sottrae al controllo del giudice dell'esecuzione la procedura di espropriazione mobiliare presso terzi del creditore». La Corte⁶⁶³ ha dichiarato nell'occasione la manifesta inammissibilità della sollevata questione, poiché questa difettava di rilevanza e di adeguata motivazione, ma è altresì “scesa” nel merito della stessa, affermando «che, anche a prescindere da tali rilievi in punto di inammissibilità, va rilevato che la facoltà di scelta del concessionario tra due modalità di esecuzione forzata presso terzi non crea né una lesione del diritto di difesa dell'opponente né una rilevante disparità di trattamento tra i debitori eseguiti, sia perché questi sono portatori di un interesse di mero fatto rispetto all'utilizzo dell'una o dell'altra modalità e possono in ogni caso proporre le opposizioni all'esecuzione o agli atti esecutivi di cui all'art. 57, d.p.r. 602/1973, sia perché non sussiste “un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole procedurali” (ex plurimis, ordinanze 67/2007 e 101/2006)».

Si evidenzia dunque altresì la portata potenzialmente “lesiva” del disposto dell'art. 72-*bis*, nella prospettiva di una ingiusta esecuzione in danno del contribuente, stante la pratica impossibilità di proporre opposizione di merito all'esecuzione ai sensi dell'art. 57 d.p.r. 602/1973⁶⁶⁴. Lesività potenziale che è viepiù “accresciuta” dal c.d. «blocco dei pagamenti» che la pubblica amministrazione è obbligata ad effettuare ai sensi dell'art. 48-*bis* d.p.r. 602/1973⁶⁶⁵, in considerazione del fatto che alla comunicazione cui questa è

⁶⁶¹ Dal giudice dell'esecuzione presso il Tribunale di Genova, con ordinanza 7 dicembre 2007, n. 87.

⁶⁶² Rileva il Tribunale di Genova che «la previsione dell'art. 72-*bis* citato, di procedere ad esecuzioni esattoriali nei confronti di debitori che versano in identiche situazioni, secondo modalità che possono essere, a discrezione del concessionario, quelle indicate dal suddetto articolo di legge, con ordine prescrittivo al terzo idoneo ad incidere autoritativamente sulla sfera patrimoniale dell'esecutato, o invece quelle previste dalle norme del pignoramento presso terzi, secondo criteri di scelta demandati al concessionario, non codificati, e non giustificati da particolari motivi di interesse pubblico, vizia la norma indicata sotto il profilo della ragionevolezza, con violazione dell'art. 3 Cost. posto a tutela del principio di eguaglianza».

⁶⁶³ Con ordinanza 28 novembre 2008, n. 393.

⁶⁶⁴ In proposito vale forse richiamare le difese svolte dalla parte privata nel giudizio di costituzionalità. Essa pone in evidenza come «nel procedimento di espropriazione presso terzi ordinario, qualora l'esecuzione sia sospesa prima che il terzo debitore corrisponda le somme all'agente della riscossione, il debitore esecutato che vede accolta la sua opposizione ottiene lo svincolo dei crediti dal pignoramento, a prescindere dall'esistenza di altri debiti verso lo Stato»; nel procedimento di espropriazione presso terzi disciplinato dalla norma censurata, invece, «le somme acquisite dal precedente o potranno essere riottenute in modo molto gravoso [...] o non potranno essere riottenute affatto, qualora il contribuente abbia altri o maggiori debiti verso lo Stato, in quanto si applica la automatica compensazione *ex lege*».

⁶⁶⁵ La norma dispone al primo comma che le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica «prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente

tenuta all'agente della riscossione consegue presumibilmente l'ordine di pagamento diretto a norma dell'art. 72-bis⁶⁶⁶.

Al fine di superare il limite alla ammissibilità delle opposizioni all'esecuzione posto dall'art. 57 per questa speciale forma di pignoramento, alcune Commissioni tributarie hanno ammesso la possibilità di impugnare dinanzi a sé l'ordine di pagamento diretto al terzo, sulla scorta della ritenuta natura amministrativa, e non invece giurisdizionale, dell'ordine⁶⁶⁷. L'orientamento pare senz'altro apprezzabile, in un'ottica di effettività della tutela del contribuente, e si è provato in altra sede a sostenerne la plausibilità, condividendone la finalità⁶⁶⁸.

La soluzione della natura amministrativa dell'ordine di pagamento diretto al terzo è stata tuttavia di recente rifiutata in una pronuncia della Corte di Cassazione⁶⁶⁹,

all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo». La potenzialità lesiva dell'art. 48-bis in relazione alla posizione del contribuente per l'ipotesi di esecuzione ingiusta è sottolineata da SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1313.

⁶⁶⁶ Si riportano qui, pressoché letteralmente, le considerazioni già espresse in *Profili di legittimità costituzionale*, cit., p. 467.

⁶⁶⁷ Per una ricognizione più ampia della questione della quale qui si prova sinteticamente a dar conto, sia consentito rinviare a *Profili di legittimità costituzionale*, cit., p. 472 ss.

⁶⁶⁸ Si è provato ad affermare in *Profili di legittimità costituzionale*, cit., p. 476, che «se si volesse sostenere – per le ragioni su indicate – la tesi della natura amministrativa dell'ordine di pagamento si potrebbe forse invocare a supporto il dettato dell'art. 61, d.p.r. 602/1973. Detta norma, rubricata “estinzione del procedimento per pagamento del debito”, dispone che “salvo quanto previsto dall'art. 48, 1° co., il procedimento di espropriazione si estingue se il debitore o un terzo, in qualunque momento anteriore alla vendita, paga all'ufficiale della riscossione la somma portata dal ruolo, i relativi accessori e le spese, ovvero gli esibisce la prova dell'avvenuto pagamento”. Il pagamento effettuato dal terzo comporta dunque la estinzione del procedimento di espropriazione. La norma è inclusa tra le “disposizioni generali” del Capo II, relativo alla “espropriazione forzata”. Essa non sembra applicabile all'ipotesi dell'ordine di pagamento di cui all'art. 72 bis: il pagamento del terzo in questo caso rappresenta esso stesso la riscossione dell'imposta. Non vi è un giudice, qui, che possa dichiarare l'estinzione della procedura esecutiva. Né forse avrebbe un senso dichiararla. Ma, si osservi, nel caso in cui il terzo non ottemperi all'ordine di pagamento l'agente dovrà citare il debitore e terzo davanti al giudice dell'esecuzione per l'accertamento del rapporto debito/credito tra questi due. Se in questa fase – dopo cioè la rituale citazione del terzo e del debitore – il terzo paghi, il giudice dovrà presumibilmente fare applicazione della previsione dell'art. 61, e dichiarare estinta la procedura. Qui non varrebbe forse domandarsi se il terzo abbia pagato in ottemperanza (pur tardiva) all'ordine di pagamento. O forse sì: il pagamento effettuato dopo la rituale notifica della citazione, ma per ipotesi prima dell'udienza di comparizione, “in qualunque momento anteriore alla vendita”, determinerebbe l'estinzione della procedura esecutiva. L'ottemperanza tempestiva all'ordine di pagamento e quella tardiva condurrebbero a due esiti diversi: la prima, alla soddisfazione del credito dell'agente della riscossione; la seconda, anche, ma con la necessità che il giudice dell'esecuzione dia atto in un provvedimento dell'intervenuto pagamento. Il dettato dell'art. 61, d.p.r. 602/1973 potrebbe allora – ma lo si scrive in punta di penna – forse essere utilizzato come argomento a supporto della impossibilità di qualificare l'ordine di pagamento al terzo come atto dell'esecuzione forzata in senso proprio».

⁶⁶⁹ Cass. 4 ottobre 2011, n. 20294, in *Dir. e giustizia*, 2011, 2011, e in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 10, p. 1400. A quanto consta, ad oggi, essa risulta l'unica pronuncia della Suprema Corte resa sull'art. 72-bis.

laddove è espressamente affermato⁶⁷⁰ che «l'ordine non è meramente un rimedio preordinato all'espropriazione, quali il fermo amministrativo di beni mobili registrati e l'ipoteca di cui agli artt. 86 e 77 del medesimo D.P.R...: l'ordine...è esso stesso l'atto iniziale di una procedura esecutiva esattoriale» per cui «ne consegue che: la contestazione dell'ordine di pagamento diretto in esame integra un'opposizione ad esecuzione, soggetta ai limiti di ammissibilità imposti dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57»⁶⁷¹.

La possibilità che il contribuente sia sottoposto ad una ingiusta esecuzione non è ignorata dalla stessa Amministrazione finanziaria, né dall'agente cui è affidato il credito in riscossione.

In particolare, si segnala qui la Direttiva di gruppo Equitalia n. 10/2010 del 6 maggio 2010⁶⁷². Questa, dopo aver premesso che «relativamente a taluni aspetti dell'attività che svolgiamo, continua a persistere un atteggiamento formalmente critico» e che «questo sicuramente avviene anche a causa di disfunzioni a monte della nostra operatività», e sul presupposto che «l'attività di recupero coattivo non può prescindere dall'esistenza di un valido titolo esecutivo» e che ciò valga «a maggior ragione in un contesto dove il titolo esecutivo è di creazione amministrativa» impone ai destinatari di «immediatamente sospendere ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione della somma iscritta a ruolo» al ricorrere di alcuni presupposti. L'obbligo di sospensione opera «in qualsiasi momento della procedura cautelare/esecutiva eventualmente da Voi intrapresa», qualora il contribuente documenti mediante autodichiarazione che sia ostativo alla pretesa dell'agente un intervenuto provvedimento di sgravio, sospensione amministrativa, sospensione giudiziale, sentenza di annullamento, o anche l'intervenuto pagamento.

Dinanzi alla concreta possibilità che il debitore tributario sia esposto ad una esecuzione ingiusta, *de jure condito*, si conviene con chi rileva l'attuale inadeguatezza dello strumentario predisposto dal legislatore al fine di scongiurare il verificarsi di siffatta eventualità, anche sotto il profilo della tutela cautelare.

Si è al riguardo proposto di ovviare a siffatto *deficit* di tutela per il tramite di una «valorizzazione» del disposto dell'art. 60 d.p.r. 602/1973: «più precisamente, si potrebbe ritenere che il giudice dell'esecuzione, ogni qual volta rilevi (soprattutto su istanza del debitore) che l'azione esecutiva è stata intrapresa senza che ve ne

⁶⁷⁰ Dopo avere premesso che «tale forma di pignoramento ha sostanzialmente – e se non altro allo stato – superato anche il vaglio di conformità alla Carta fondamentale...sia pure incidenter tantum e nel contesto di una pronuncia di inammissibilità», con la innanzi richiamata ordinanza Corte Cost. 28 novembre 2008, n. 393.

⁶⁷¹ «sicché, per crediti tributari (quale è quello azionato nel caso in esame), effettivamente potrebbe configurarsi, di norma, l'inammissibilità comminata da tale norma...ma impregiudicata la facoltà, ricorrendone i presupposti, di adire la commissione tributaria circa il merito della pretesa tributaria contestata».

⁶⁷² Rivolta «agli Amministratori Delegati e ai Direttori Generali delle Società Partecipate».

fossero le condizioni, ovvero che il diritto di credito del concessionario non è mai stato (o non è più) attuale, potrebbe sospendere l'esecuzione»⁶⁷³. Il tentativo va senza dubbio condiviso.

Sembra tuttavia da preferire l'idea che il rafforzamento dell'attuale strumentario cautelare nella fase della riscossione coattiva non possa prescindere da un preliminare ampliamento delle possibilità di contestazione della pretesa fiscale all'interno di questa.

Nello specifico, la previsione contenuta nell'art. 60 d.p.r. 602/1973 potrebbe, anche così com'è, superare il giudizio di adeguatezza al quale essa è sottoposta se, a monte, ne fosse consentito un più generalizzato "ingresso" dinanzi al giudice dell'esecuzione. La qual cosa pare debba necessariamente passare per una disapplicazione, pur parziale, del dettato limitativo dell'art. 57.

In altri termini e più chiaramente: ammettere la deduzione dinanzi al giudice dell'esecuzione delle contestazioni di merito oggi precluse dalla lettera dell'art. 57 consentirebbe all'opponente l'utilizzo del rimedio cautelare all'esecuzione forzata (anche ingiusta) già rappresentato dall'art. 60.

Si conviene perciò con chi, in dottrina ha sostenuto come «non resta allora altra strada che quella di ritenere incostituzionale l'art. 57 del D.P.R. n. 602/1973, in tutti i casi in cui non consente l'opposizione all'esecuzione per contestare il diritto di procedere ad esecuzione forzata sulla base di motivi non deducibili in nessun'altra sede, salvi i casi in cui è possibile garantire il diritto del debitore attraverso il ricorso al giudice dell'esecuzione»⁶⁷⁴.

Su questa possibile soluzione si proverà ad indulgiare nelle considerazioni che seguono, alle quali perciò si rinvia.

Segue: riflessioni sulla tutela cautelare avverso il nuovo atto di accertamento «esecutivo»

E' ora opportuno considerare la posizione del contribuente di fronte alla nuova disciplina della riscossione coattiva disegnata per le imposte dirette, IRAP e IVA e per le sanzioni connesse dal d.l. 78/2010.

Le considerazioni espresse in punto di tutela cautelare nella fase della riscossione coattiva dei tributi devono oggi essere verificate alla luce della recente

⁶⁷³ «a causa dell'esistenza di gravi motivi (nelle ipotesi considerate coincidenti con la fondatezza di un'eventuale opposizione), pur essendo comunque limitata tale possibilità ai soli casi in cui l'esecuzione sia in grado di arrecare al debitore un danno grave ed irreparabile (per esempio, il fallimento dell'impresa, o la vendita dell'unico bene di proprietà dell'esecutato)».

⁶⁷⁴ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1310, il quale, in alternativa alla proposta soluzione, suggerisce una "valorizzazione" della «opposizione agli atti esecutivi come strumento diretto, non soltanto a far valere vizi delle modalità del processo esecutivo, ma anche eventualmente la mancanza di condizioni dell'azione esecutiva».

attribuzione legislativa dell'efficacia esecutiva già all'avviso di accertamento emanato dall'amministrazione finanziaria, quando l'atto abbia ad oggetto le imposte sui redditi, l'imposta regionale sulle attività produttive e l'IVA.⁶⁷⁵

In particolare, ci si può domandare se sia possibile richiedere la sospensione cautelare, ex art. 47 d.lgs. 546/1992, dell'avviso di accertamento «esecutivo» che sia impugnato.

Fino alla recente attribuzione della esecutività all'avviso di accertamento si è discusso circa la possibilità di ottenerne la sospensione cautelare⁶⁷⁶. La pretesa dell'amministrazione finanziaria, pur contenuta e manifestata nell'avviso di accertamento, abbisognava di un ulteriore atto per potere essere portata ad esecuzione: l'iscrizione al ruolo provvisoria. Ci si chiedeva dunque se con l'impugnazione dell'avviso dinanzi alla Commissione tributaria se ne potesse domandare contestualmente la sospensione cautelare, a prescindere dall'iscrizione a ruolo, che poteva anche venire compiuta in un momento successivo. Le opinioni espresse in dottrina non erano concordi, né pareva rinvenibile un orientamento giurisprudenziale univoco⁶⁷⁷. Il punto su cui divergevano le opinioni – si è rilevato⁶⁷⁸ – sarebbe stato nella «imminenza» del danno⁶⁷⁹ cui era esposto il

⁶⁷⁵ Per GLENDI, *Atti «impoesattivi»*, cit., p. 2681, «questa singolare figura di atto, essenzialmente volto a semplificare e rendere più rapida ed incisiva la concreta realizzazione della pretesa fiscale, comporta, inevitabilmente, sul versante opposto, cioè del contribuente, l'esigenza di una più immediata, e altrettanto incisiva, risposta contestativa attraverso l'utilizzazione dell'appropriato strumento della tutela cautelare, di cui vengono, conseguentemente, ad essere modificati gli essenziali connotati». Nello stesso senso v. TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2653, il quale afferma come dinanzi alla nuova figura dell'avviso di accertamento esecutivo «appare ineludibile la necessità del riconoscimento della tutela cautelare, senza limiti e grado, essendo la stessa ormai accentrata sull'atto impositivo, che è anche esattivo».

⁶⁷⁶ S. CAPOLUPO, *Tutela cautelare. La sospensione (controversa) dell'atto di accertamento*, in *Il fisco*, 2010, 2, p. 199, osserva come «in dottrina e in giurisprudenza si è sviluppata una interessante quanto rilevante discussione riguardante...la possibilità di estendere la specifica misura cautelare all'atto di accertamento». TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2655, scrive: «alcun dubbio si è mai posto in relazione alla sospensione dei provvedimenti diretti alla riscossione, quali il ruolo, la cartella di pagamento, e l'intimazione ad adempiere, avendo essi efficacia esecutiva ed essendo perciò potenzialmente in grado di provare un pregiudizio immediato nella sfera personale e patrimoniale del contribuente. Sino ad oggi il problema è stato relativo, invece, ai provvedimenti a contenuto impositivo ma, al contempo, esterni al procedimento di riscossione, quali gli avvisi di accertamento».

⁶⁷⁷ Per una ampia elencazione degli Autori che si sono ascritti all'una o all'altra posizione, sia consentito rinviare a F. BATISTONI FERRARA, *Se sia possibile disporre la sospensione dell'esecuzione di un atto di accertamento prima dell'iscrizione a ruolo del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 2, p. 615, nota 1, il quale si pone all'interno della tesi “negativista”.

⁶⁷⁸ PROTO, *op. cit.*, p. 563.

⁶⁷⁹ Che, si ricorda, per l'art. 47, comma 1, d.lgs. 546/1992 deve essere «grave ed irreparabile». Parla di «attualità» del danno CAPOLUPO, *op. cit.*, p. 200, il quale scrive: «le posizioni, in sede ermeneutica, risentono, inevitabilmente, delle valutazioni di ciascun interprete sia della nozione di “atto impugnato” (cui fa riferimento l'art. 47) sia della “attualità del danno”, quale presunto presupposto necessario, elaborato dalla giurisprudenza, per poter adire alla richiesta di sospensione dell'atto emanato dall'Amministrazione finanziaria».

contribuente destinatario dell'atto di accertamento⁶⁸⁰. Per la teoria⁶⁸¹ che negava la possibilità di ottenere la sospensione dell'atto di accertamento, non vi sarebbe stata imminenza laddove esso non fosse stato seguito dalla iscrizione a ruolo a titolo provvisorio⁶⁸²: se l'iscrizione a ruolo fosse stata effettuata in pendenza del giudizio di impugnazione dell'atto, si sarebbe potuto richiedere la sospensione dell'accertamento⁶⁸³; se essa fosse stata successiva alla chiusura del giudizio, l'istanza cautelare sarebbe stata proponibile con l'impugnazione della cartella di pagamento⁶⁸⁴. Opinava diversamente chi valorizzava il dato della potenziale eseguibilità dell'avviso di accertamento⁶⁸⁵: per questa teoria «il contribuente che ha impugnato l'atto, ha già ragione di temere i suoi effetti»⁶⁸⁶.

⁶⁸⁰ CAPOLUPO, *op. cit.*, p. 200, scrive: «non è difficile, allora, prevedere le conclusioni delle singole analisi le quali propenderanno per la sospensione dell'atto impugnato qualora ritengano che l'attualità del danno grave ed irreparabile si configuri anche in presenza del solo atto di accertamento; perverranno all'opposta soluzione, per contro, qualora ritengano che tale presupposto si realizzi esclusivamente una volta emessi gli atti di riscossione».

⁶⁸¹ Per una sintetica esposizione delle ragioni a sostegno dell'una e dell'altra opinione, si veda CAPOLUPO, *op. cit.*, p. 200 ss.

⁶⁸² Come rileva PROTO, *op. cit.*, p. 563 ss. L'Autore (p. 564) così sintetizza l'opinione c.d. "negativa": «si sostiene che l'atto di accertamento è senza dubbio inidoneo a procurare un danno immediato in quanto, seppure rappresenta la premessa per la riscossione del tributo, non dà ancora inizio alla fase esecutiva, che è solo potenziale. Ed ancora nulla esclude che, pure in presenza di un accertamento impugnato, mentre il contribuente paventa l'iscrizione a ruolo, l'amministrazione finanziaria possa attendere la decisione del giudice prima di procedere a tale iscrizione». In giurisprudenza si veda, tra le altre, Comm. trib. prov. Vicenza, 28 gennaio 2008, n. 14/7, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 11, p. 609, con nota di BATISTONI FERRARA, per la quale «non è quindi sufficiente il porre a fondamento dell'istanza di sospensiva una mera potenzialità astratta, sprovvista del carattere di imminenza, di passaggio alla fase esecutiva da parte dell'ufficio impositore pur in pendenza di ricorso contro l'avviso di accertamento, passaggio non obbligato e rimesso ad una valutazione di opportunità che dà luogo alla conseguente manifestazione di volontà da parte dell'ufficio procedente, ma occorre che il pericolo paventato abbia assunto un aspetto concreto ed attuale, quale lo si rinviene allorché siano stati posti in essere quantomeno gli atti immediatamente prodromici all'esecuzione e che trovino soltanto in essa la loro ragione; il che non si dà per la mera notifica dell'avviso di accertamento, ben potendo l'ufficio accertatore, una volta avuta conoscenza delle buone ragioni contrarie affacciate dal contribuente nel ricorso, scegliere l'attesa dalla decisione sul ricorso stesso senza operare in sede di esecuzione provvisoria ed all'interno dei ristretti limiti nei quali essa è consentita», per cui «non vi è dubbio, pertanto, che la richiesta di sospensione avanzata dall'odierno ricorrente sia riproponibile non appena abbia inizio la fase esecutiva, ma è altrettanto indubbio che la fase attuale, non esecutiva neppure a livello di iscrizione provvisoria a ruolo, non consenta di ravvisare la sussistenza di un attuale pericolo di danno, sicché» sarebbe stata, nell'ipotesi sottoposta al vaglio della Commissione, «carente quella imminenza del danno medesimo che questa Commissione ritiene costituire un requisito primario ed imprescindibile per la fondatezza dell'istanza di sospensione».

⁶⁸³ PROTO, *op. cit.*, p. 565.

⁶⁸⁴ PROTO, *op. cit.*, p. 565.

⁶⁸⁵ Auspicava la «diretta sospensibilità degli atti impositivi, quali l'avviso di accertamento e l'avviso di liquidazione», Tosi, *op. cit.*, p. 790. L'Autore (nota 19) aggiungeva che «sospendendo l'avviso di accertamento si anticipa la formazione del ruolo e, comunque, si vanifica l'efficacia della cartella di pagamento». COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., pp. 579-8, osservava come la «formula legislativa ("sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato", qualora dallo stesso possa derivare "un danno grave ed irreparabile") sembrerebbe far propendere per la soluzione volta a ricomprendere esclusivamente gli atti della riscossione (e non già gli atti impositivi), in

L'opinione prevalente, anche in giurisprudenza, pareva essere nel senso di escludere la possibilità di sospensione con riguardo agli atti di accertamento⁶⁸⁷.

Oggi pare non più possibile revocare in dubbio la possibilità di ottenere la sospensione cautelare dell'efficacia esecutiva dell'avviso di accertamento⁶⁸⁸.

L'opinione può fondare essenzialmente su due considerazioni: 1) la sua natura esecutiva; 2) la circostanza che l'avviso di accertamento non è più seguito dalla iscrizione a ruolo delle somme né dalla predisposizione e notifica della cartella di pagamento. L'attualità del pregiudizio è in tal caso senza dubbio ricollegabile già all'atto di accertamento notificato⁶⁸⁹.

quanto soli idonei a cagionare al soggetto, mediante esecuzione, in via immediata un danno che non sia più riparabile nonostante l'eventuale accoglimento del ricorso nel giudizio di merito». L'Autore tuttavia rileva subito appresso come la dottrina «con orientamento quasi unanime, ha accolto la tesi contraria, facendo rientrare nell'ambito di operatività dell'art. 47, D.Lgs. n. 546/1992 l'avviso di accertamento e, di regola e più in generale, gli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie ex art. 19, D.Lgs. n. 546/1992», e suggerisce (p. 581 ss.) una interpretazione dell'art. 68 per la quale sarebbe stata consentita «la diretta sospendibilità dell'atto impositivo (avviso di liquidazione) senza che sia necessario attendere, ai fini della concessione del provvedimento cautelare, l'emanazione del titolo esecutivo (ruolo)». In senso favorevole alla sospendibilità degli atti di accertamento o di rettifica si era espresso BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 168, laddove osserva che «la sospendibilità “dell'atto impugnato”, nella sua genericità, non permette interpretazioni limitative». Per una «conclusione possibilista» è anche CRISTIANI, *op. cit.*, p. 142, dove si legge che «l'atto stesso di accertamento è dotato di una efficacia che comporta in capo all'Amministrazione finanziaria, legittimamente, la riscuotibilità del tributo».

⁶⁸⁶ Così PROTO, *op. cit.*, p. 566. L'Autore precisa come, all'interno di questa opinione vi fosse chi non riteneva necessario il requisito dell'imminenza e chi all'opposto, pur ritenendolo necessario, riteneva che esso discendesse direttamente dall'emissione dell'accertamento impugnato. Opina che anche dall'atto di accertamento «possono derivare gravi ed irreparabili danni» CAPOLUPO, *op. cit.*, p. 199, il quale ne ammette perciò la diretta sospendibilità, al fine di evitare «una lesione del diritto di difesa ex art. 24 della Costituzione».

⁶⁸⁷ Così TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2655, il quale registra come «tale tipologia di atti, pure essendo già lesivi della posizione giuridica del contribuente, sono stati ritenuti, finora, non in grado di determinare alcun danno grave ed irreparabile, in quanto non contengono alcuna intimazione ad adempiere, per cui veniva esclusa la possibilità di chiederne la sospensione».

⁶⁸⁸ In questo senso v. anche GLENDI, *Atti «impoesattivi»*, cit., p. 2681; TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2655; BRUZZONE, *L'avviso di accertamento*, cit., p. 2234.

⁶⁸⁹ Rileva condivisibilmente BRUZZONE, *L'avviso di accertamento*, cit., p. 2234. Nello stesso senso v. GLENDI, *Atti «impoesattivi»*, cit., p. 2681, il quale scrive: «non essendo più operante la diversificazione tra imposizione ed esazione in atti e momenti diversi (atto impositivo - iscrizione a ruolo - cartella di pagamento) ed essendo gli atti “impoesattivi” da subito proiettati sul versante dell'aggressione patrimoniale, anche il requisito del danno grave ed irreparabile viene ad essere contestualizzato al momento della loro notifica, da cui sorge immediatamente l'attualità del pregiudizio. In altri termini, mentre prima, nei confronti dell'avviso di accertamento, all'atto del ricorso, non era ammessa la proposizione dell'istanza cautelare, proprio perché tale atto non era ancora in grado d'incidere immediatamente nella sfera patrimoniale del destinatario, l'atto “impoesattivo” è di per sé idoneo a tanto, per cui nei suoi confronti ben può essere attivata subito la richiesta di sospensione cautelare».

Alla luce della intervenuta riforma si può ragionevolmente ritenere che le discussioni saranno superate in favore del pacifico riconoscimento della possibilità di sospendere l'avviso di accertamento⁶⁹⁰.

Si registra sul punto la condivisibile preoccupazione di chi teme che la decisione della competente Commissione tributaria sulla istanza di sospensiva proposta dal contribuente arrivi quando già il patrimonio di questi sia stato aggredito da parte dell'agente della riscossione⁶⁹¹. Sembrerebbe concretarsi anche in tale ipotesi una forma di *solve et repete*: si ha riguardo alla posizione del contribuente, il cui patrimonio sia stato aggredito *in executivis* dall'agente della riscossione, che ottenga poi il riconoscimento delle proprie contestazioni dinanzi al giudice tributario⁶⁹².

Più ancora, va considerato che l'impugnazione dell'avviso di accertamento e l'istanza di sospensiva cautelare dell'efficacia esecutiva di questo saranno naturalmente possibili laddove l'atto sia regolarmente notificato al contribuente.

⁶⁹⁰ In tal senso già TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2655; e ATTARDI, *Accertamento esecutivo e superamento del ruolo*, cit., p. 6328, per il quale «tale dibattito sarà dunque superato a regime perché l'accertamento diventerà titolo esecutivo e potrà dunque formare oggetto di sospensione amministrativa o giudiziale».

⁶⁹¹ È la preoccupazione espressa dall'IRDCEC (Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili) nella menzionata circolare 22/IR e registrata da SAGGESE, *La nuova procedura di riscossione*, cit., p. 1941. Da tale possibile circostanza deriverebbe, ad avviso dell'IRDCEC – aggiunge SAGGESE –, «un'evidente sproporzione tra mezzi di tutela offerti al contribuente e mezzi di tutela garantiti all'erario, che non può essere ritenuta ragionevole per il solo fatto che l'agente della riscossione, per motivi contingenti legati ai carichi di lavoro, provvederà al pignoramento soltanto qualche mese dopo rispetto alla data in cui il credito erariale gli è stato affidato».

⁶⁹² Invero, il principio del *solve et repete* sembra essere stato “reintrodotto”, in una accezione più generale di quella sopra considerata, con la previsione del nuovo avviso di accertamento esecutivo ad opera dell'art. 29, d.l. 70/2010 (e successive modificazioni). Dedicando alcune riflessioni al tema D'AMATI, *L'avviso di accertamento*, cit., p. 1149 ss.. L'Autore rileva come l'art. 29 “ricordi” la regola del *solve et repete* di cui all'art. 6 della legge n. 2248 del 1865, «che la Corte Costituzionale ha abrogato, per un trascinarsi politico, con argomentazioni, più che labili, pretestuose» e ricorda che «Nelle *Nuove Riflessioni* del 1951, l'ALLORIO chiarisce che il principio del *solve et repete* non tocca l'azione per l'accertamento di un rapporto che era già sorto e operante, bensì l'impugnazione dell'atto d'imposizione, da parte di chi lamenta la violazione di un “interesse legittimo”, attraverso l'errata applicazione della norma fiscale; si spiegava, cioè, l'avvento di quella competenza, dopo il pagamento del tributo, avvertendo come alla lite d'annullamento s'aggiungesse la lite conseguente di rimborso». D'AMATI, dichiarandosi consapevole della diversità tra la previsione del 1865 e quella di cui all'art. 29 osserva come la recente previsione «richiama aspetti del dibattito sull'ammissibilità e il fondamento della regola del *solve et repete*» e come essa «tocca un punto delicato del giusto processo: il principio che contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa (art. 113, 1° comma, Cost.)» poiché «assorbendo i diversi passaggi del procedimento di riscossione, l'intimazione ad adempiere» prevista all'art. 29 «priva il contribuente delle tutele previste per ciascuno di essi: il ruolo e la cartella» e «la particolarità delle tutele del contribuente previste per la lesione della disciplina dei due atti, non ne consente l'estensione all'intimazione ad adempiere, contenuta nell'avviso di accertamento, con ciò violando il principio costituzionale».

La notifica dell'avviso sembra, nelle intenzioni del legislatore, non avere soltanto la funzione di rendere edotto il destinatario della pretesa erariale e consentirgli così la contestazione dell'atto nel termine decadenziale all'uopo fissato (60 gg.). Essa sembra possedere altresì funzione costitutiva dell'efficacia (provvisoriamente) esecutiva dell'atto⁶⁹³. Meglio, pare che essa sia una delle condizioni poste dal legislatore – all'interno di un meccanismo a formazione progressiva – perché l'avviso acquisti efficacia esecutiva. L'art. 29, comma 1, lett. b) dispone infatti che gli atti di accertamento contemplati dalla norma «divengono esecutivi decorsi sessanta giorni dalla notifica». Pare di intendere dalla previsione di legge che, perché l'avviso di accertamento acquisti efficacia esecutiva, debbano determinarsi due successive condizioni: la notifica (regolare) dell'avviso e il decorso del termine di 60 gg⁶⁹⁴. Si potrebbe in contrario affermare che lo spirare dei sessanta giorni sia invece posto quale condizione sospensiva rispetto all'esplicarsi dell'efficacia esecutiva già posseduta dall'atto di accertamento; che, cioè, l'atto di accertamento sia già esecutivo al momento della notifica, ma che detta efficacia non sia “spendibile” se non dopo che siano decorsi 60 gg. La scelta lessicale compiuta nella norma non pare però consentire una tale lettura: essa non afferma già che gli atti «possono essere portati ad esecuzione decorsi sessanta giorni dalla notifica» ma che piuttosto «divengono esecutivi» allo spirare del termine.

Se si intenda ritenere plausibile la proposta lettura⁶⁹⁵ – e cioè l'idea che la notifica dell'avviso ed il successivo decorso dei 60 gg. siano condizioni per l'acquisto dell'efficacia esecutiva da parte dell'accertamento – ci si può domandare cosa accada se una delle due condizioni non si realizzi in concreto.

In particolare, si può considerare l'eventualità che non vi sia la notifica dell'avviso al contribuente, o che questa risulti irregolare.

⁶⁹³ In questo senso v. anche BRUZZONE, *L'avviso di accertamento*, cit., p. 2230, per la quale «in coerenza con la recettività» dei provvedimenti impositivi «alla notificazione si ascrive valenza costitutiva della fattispecie provvedimento, anche ai fini del perfezionamento del titolo esecutivo». Per A. COMELLI, *Maggiore responsabilizzazione degli Uffici tributari e notifica degli atti impositivi*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2698, «essendo l' “atto impositivo” un atto recettivo, sarà particolarmente importante (in considerazione della sua esecutività) il rispetto delle disposizioni che regolano la sua notificazione. Affinché l'atto penetri nella sfera giuridica del destinatario, è necessario che si perfezioni il procedimento di notificazione».

⁶⁹⁴ Osserva BRUZZONE, *Notifiche e termini*, cit., p. 2677, che «il perfezionamento della notificazione dell'atto impositivo individua il “dies a quo” per la decorrenza del termine dilatorio essenziale per l'acquisizione della valenza di atto esecutivo».

⁶⁹⁵ Rileva come l'Agenzia delle entrate, con nota interna, ha sollecitato gli uffici territoriali a prestare particolare attenzione all'esecuzione delle notifiche poiché «l'efficacia esecutiva dell'accertamento dipende dalla sua regolare notifica» A. CISELLO, *Accertamenti «esecutivi» pericolosi, se la notifica è effettuata in modo irrituale*, in *www.eutekne.info*, del 5 ottobre 2011.

Prima di compiere questa operazione, pare opportuno fare rapido cenno all'attuale orientamento della giurisprudenza di legittimità in punto di difetto di notifica degli atti di accertamento tributari⁶⁹⁶.

Dopo un iniziale ondivago orientamento⁶⁹⁷, la Corte di Cassazione⁶⁹⁸ sembra essersi definitivamente assestata sulla seguente posizione⁶⁹⁹: pur possedendo l'atto tributario di accertamento natura sostanziale, alla sua notificazione trova applicazione la regola del "raggiungimento dello scopo" dettata all'articolo 156, comma 3, c.p.c.⁷⁰⁰. L'assunto della Corte è giustificato sulla base di due

⁶⁹⁶ Di seguito si richiama la chiara ricognizione operata da M. NARDELLI, *Garanzie per i contribuenti e presunzione di conoscenza delle notifiche degli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2011, 32, p. 2583 ss.

⁶⁹⁷ NARDELLI, *Garanzie per i contribuenti*, cit., p. 2584, ricorda come in alcune pronunce dei giudici di legittimità fosse affermato che «l'avviso di accertamento tributario fosse un atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva degli Uffici finanziari, e non un atto processuale, né funzionale al processo, poiché non ad esso, ma alla presentazione del ricorso alla Commissione tributaria, si correlava l'instaurazione del procedimento giurisdizionale». Da tale opinione, prosegue l'Autore, la Suprema Corte «aveva tratto il convincimento per il quale alla notificazione dell'avviso di accertamento non fosse applicabile la disciplina della sanatoria delle nullità delle notificazioni degli atti processuali». In coerenza con tali premesse, la Cassazione riteneva conseguentemente che «la proposizione del ricorso avverso la cartella esattoriale per invalidità degli atti presupposti non impedisse il rilievo delle nullità della loro notifica». In altre pronunce, coeve alle prime, era invece affermata – rileva ancora l'Autore – la natura di *provocatio ad opponendum* dell'avviso di accertamento «la cui notificazione fosse preordinata proprio all'impugnazione». L'avviso di accertamento sarebbe stato dunque, per questa seconda impostazione, atto «finalizzato all'impugnazione da parte del contribuente». In ragione di ciò, la proposta impugnazione da parte del destinatario dell'atto avrebbe comportato la sanatoria *ex tunc* della nullità della notificazione. Altra parte della giurisprudenza di legittimità, infine, nell'affermare l'applicazione del principio della sanatoria dei vizi della notifica all'avviso di accertamento, «aveva tentato l'equiparazione dell'avviso di accertamento all'ordinanza-ingiunzione che infligga una sanzione amministrativa pecuniaria, rispetto alla quale la notificazione aveva proprio la finalità di provocare l'impugnazione da parte del soggetto passivo», conclude NARDELLI.

⁶⁹⁸ v. Cass. Sezioni Unite 5 ottobre 2004, n. 19854, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2005, 1, p. 14, con nota di BASILAVECCHIA.

⁶⁹⁹ In senso conforme alle Sezioni Unite del 2004, si veda Cass. 31 maggio 2011, n. 12007, in *Corr. trib.*, 2011, 32, p. 2588, con nota di NARDELLI, *Garanzie per i contribuenti*, cit.

⁷⁰⁰ Si riporta di seguito la massima ricavata dalla pronuncia del 2004: «La natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quel dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento».

considerazioni⁷⁰¹: da un lato, la natura sostanziale dell'atto di accertamento tributario non precluderebbe l'applicazione ad esso di istituti di diritto processuale; dall'altro, l'art. 60, comma 1, de d.p.r. n. 600/73 (recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi») dispone che «la notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile»⁷⁰².

L'orientamento della Suprema Corte, allo stato attuale, è dunque nel senso che la impugnazione dell'atto tributario di accertamento comporti la sanatoria, con efficacia retroattiva, dei vizi della notifica, sempreché l'impugnazione sia esperita «prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento».

Con riguardo al vizio della notifica del nuovo avviso di accertamento esecutivo si è rilevato che «in difetto di una valida notifica, indipendentemente dalla qualificazione del vizio in termini di nullità o di giuridica inesistenza, non esiste giuridicamente un provvedimento impositivo, e neppure un titolo esecutivo»⁷⁰³, e che «l'esecutività non può dipendere dall'ipotizzabilità della sanatoria dei vizi di

⁷⁰¹ v. ancora NARDELLI, *Garanzie per i contribuenti*, cit., p. 2585. L'Autore (pp. 2585-6) esprime considerazioni critiche circa il riportato arresto delle Sezioni Unite e sull'orientamento così introdotto. Più specificamente, egli evidenzia la differente collocazione, all'interno del codice di rito, dell'art. 137 ss. e dell'art. 156, e che «proprio in ragione della differente collocazione codicistica, non appare possibile stabilire una relazione immediata tra la norma di richiamo (l'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973), e le norme che dovrebbero giustificare la sanatoria per raggiungimento dello scopo (artt. 156 e 160), che pur essendo successive all'art. 137, non di meno rispondono ad esigenze inerenti al processo – “della nullità degli atti” processuali – e non stabiliscono una regola generale, valida per la notificazione di qualunque tipologia di atti». Ancora, e più, l'Autore contesta l'idea che lo “scopo” dell'atto tributario di accertamento consista nel consentire al contribuente la proposizione del ricorso; ed osserva: «se si esclude che la notificazione dell'atto tributario sia finalizzata alla proposizione del ricorso (teoria della *provocatio ad opponendum*), si capisce bene che l'introduzione di un giudizio tributario, finalizzato ad ottenere la declaratoria della nullità della notificazione, e quindi la caducazione di ogni effetto dell'atto, non si inserisca nella serie preordinata del procedimento impositivo» e che la proposizione del ricorso «non si inserisce quindi nello scopo della prima notificazione, e non può pertanto rappresentarne una forma di sanatoria». In conclusione, l'Autore evidenzia come «la conoscenza fattuale non sarebbe indice di conoscenza giuridica».

⁷⁰² Con alcune espresse modifiche che la norma di lì appresso provvede ad elencare.

⁷⁰³ Così opina BRUZZONE, *L'avviso di accertamento*, cit., p. 2230. Nello stesso senso CARINCI, *Prime considerazioni*, cit., p. 160, per il quale «l'atto, in difetto della notifica non si deve ritenere solo non conosciuto quanto, piuttosto, non venuto ad essere». L'Autore spiega così l'opinione espressa: «tradizionalmente...il ruolo della notifica rispetto agli atti recettizi è discusso, nell'alternativa tra condizione di esistenza dell'atto e mero requisito di efficacia del medesimo, già perfetto. Ebbene, stabilendo espressamente che l'atto diviene esecutivo con la notifica (ovvero, decorsi sessanta giorni dalla stessa), il Legislatore lascia intendere di aver optato per la prima alternativa: la notifica, infatti, pare qui integrare un elemento costitutivo, un requisito di esistenza, del titolo esecutivo piuttosto che una semplice condizione di efficacia».

nullità della notificazione, per effetto del ricorso eventualmente proposto dal contribuente»⁷⁰⁴.

Pare legittimo, in effetti, dubitare del fatto che la impugnazione dell'atto possa rendere questo un "valido" titolo esecutivo.

In questa sede, si vuole considerare in particolare l'ipotesi in cui l'avviso di accertamento non sia ricevuto dal destinatario, e che questi venga a conoscenza della pretesa racchiusa nell'avviso (non ricevuto) solo allorquando l'agente della riscossione abbia proceduto esecutivamente nei suoi riguardi.

Sul punto, alcuno ha affermato la possibilità per il contribuente di impugnare l'atto di pignoramento per omessa notifica dell'atto di accertamento prodromico dinanzi alla Commissione tributaria: ciò in forza del principio di recente affermato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (16412/2007) per il quale sarebbe possibile impugnare per nullità la cartella di pagamento successiva ad un avviso di accertamento non notificato al contribuente⁷⁰⁵.

L'opinione pare fare coerente applicazione del principio stabilito all'art. 19, comma 3, ultimo periodo, d.lgs. n. 546/92, per il quale «la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo»⁷⁰⁶. Essa, tuttavia, deve misurarsi con un dato: il pignoramento, in quanto atto (primo) dell'espropriazione

⁷⁰⁴ BRUZZONE, *Notifiche e termini*, cit., p. 2677. Così anche CARINCI, *Prime considerazioni*, cit., p. 160, per il quale non può trovare applicazione la regola della sanatoria dei vizi della notifica dell'atto in ragione del raggiungimento dello scopo, posta dagli artt. 156 e 160 c.p.c., in quanto la possibilità del raggiungimento dello scopo può riguardare un atto perfetto, e non già un non atto. Perciò «in caso di tempestiva impugnazione di un avviso affetto da vizio di notifica si potrà e dovrà – alla stregua della consolidata giurisprudenza – reputare sanato il vizio di notifica riguardo all'accertamento ma, al contempo, giudicare non costituito il titolo con cui portare in esecuzione la relativa pretesa».

⁷⁰⁵ CISELLO, *Accertamenti «esecutivi» pericolosi*, cit. L'Autore, poi, dalla lettura di una successiva pronuncia della Suprema Corte (Cass. 20294/2011) – per la quale la limitazione stabilita dall'art. 57 d.p.r. 602/73 deve essere oggetto di interpretazione restrittiva – inferisce che il contribuente possa far valere l'eventuale decadenza del Fisco mediante lo strumento dell'opposizione all'esecuzione.

⁷⁰⁶ Circa la portata della previsione contenuta al comma 3 dell'art. 19, PEZZUTI, *Art. 19*, cit., p. 251, dà conto di due divergenti opinioni sostenute al riguardo, in dottrina e giurisprudenza. Secondo una prima, la impugnazione congiunta dell'atto notificato e di quello presupposto non notificato sarebbe «un comportamento doveroso; in particolare, da tale disciplina si è ritenuto di arguire che la notifica dell'atto consequenziale non preceduta dalla valida notificazione dell'atto presupposto non è nulla, ma schiude la contestazione sul merito dello stesso atto presupposto e non notificato (Bafile...)». L'Autore dichiara tuttavia di preferire «l'altra lettura della norma che, in armonia con la sua lettera ("la mancata notificazione...ne consente l'impugnazione..."), ravvisa la ratio della disposizione nell'accordare al ricorrente la mera facoltà di anticipare la controversia sul merito dell'atto presupposto, impugnando anche quest'ultimo invece di limitarsi ad eccepire la nullità dell'atto consequenziale (cfr., in termini, Cass. 20.7.2001, n. 9891, in Mass. Giust. civ., 2001...)». In definitiva, a parere dell'Autore (p. 252), «l'azione proposta dal contribuente è volta all'annullamento dell'atto consequenziale e può riguardare solo quest'ultimo oppure anche l'atto presupposto, ma in questo caso si avrà semplicemente un cumulo oggettivo nell'ambito di un unico processo, per scelta dello stesso ricorrente».

forzata, è escluso dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie in forza del disposto dell'art. 2 d.lgs. 546/1992. Il pignoramento è poi «nel contempo, sottratto anche alle opposizioni all'esecuzione, che, per effetto dell'art. 57 del DPR 602/1973, non sono ammesse, se non per la pignorabilità dei beni»⁷⁰⁷.

Quindi, la mancanza di un valido titolo esecutivo, circostanza che al debitore “comune” consentirebbe di opporsi all'esecuzione ex art. 615 dinanzi al giudice ordinario, non sarebbe qui censurabile col medesimo strumento da parte del contribuente.

La “eliminazione” della notifica della cartella di pagamento, pur apprezzabile in un'ottica di efficienza (in termini di riduzione dei tempi e dei costi e di maggiore rapidità) della riscossione dei tributi⁷⁰⁸, sembra potere ridurre l'efficacia della tutela del soggetto inciso dall'esecuzione⁷⁰⁹. Il vizio della notifica dell'atto di

⁷⁰⁷ Così CISSELLO, *Accertamenti «esecutivi» pericolosi*, cit.

⁷⁰⁸ ATTARDI, *Accertamento esecutivo e ruolo*, cit., p. 3768 rimarca i vantaggi derivanti dalla riforma, e osserva che «eliminare la notifica della cartella significa altresì cancellare il rischio che i vizi e le irregolarità della notifica della cartella vadano ad incidere negativamente su un titolo esecutivo validamente formato».

⁷⁰⁹ Di «significativa riduzione della tutela» parla al riguardo UCKMAR, *op. cit.*, p. 2643. COMELLI, *Maggiore responsabilizzazione*, cit., p. 2697 afferma che «la novella in esame, in considerazione della forza esecutiva di cui sono dotati gli avvisi di accertamento, i connessi provvedimenti irrogativi di sanzioni ed i successivi atti di rideterminazione degli importi dovuti, accentua la necessità di una maggiore responsabilizzazione nell'espletamento dei poteri e delle attività e nella confezione degli atti in questione da parte, sia degli Uffici dell'Agenzia delle entrate, sia degli agenti della riscossione». Osserva TUNDO, *L'avviso di accertamento come titolo*, cit., p. 2676, come «bene ha fatto il legislatore a far dipendere da un unico atto, seppure nei soli comparti delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, le sorti della riscossione. È tuttavia appena il caso di rilevare che uno strumento così “forte” quale l'avviso di accertamento esecutivo necessita di una maggiore partecipazione (collaborativa e difensiva) nella fase endoprocedimentale: di fronte ad un atto (non più solo) impositivo, è di fondamentale importanza la qualità del dialogo Fisco-contribuente, eventualmente introducendo espressamente la comminatoria della nullità dell'atto emesso in assenza di contraddittorio». DAMASCELLI, *Effetti della riscossione coattiva*, cit., p. 2737, rileva che «l'accelerazione della riscossione coattiva, se da un lato ha seguito un percorso di progressiva *reductio ad unum* di una pluralità di atti (avviso di accertamento, cartella di pagamento, avviso di mora) allo scopo di semplificare e velocizzare l'azione di recupero dei debiti fiscali, non appare accompagnata da una corrispondente tutela della parte privata, tutela che meriterebbe ulteriori interventi normativi. Appaiono, infatti, squilibrate le posizioni delle parti processuali laddove è stata conservata la norma già richiamata dell'art. 57 D.P.R. n. 602/1973 sull'inammissibilità delle opposizioni esecutive nonché la norma dell'art. 59 D.P.R. n. 602/1973, che consente l'azione risarcitoria nei confronti dell'agente della riscossione solo dopo il compimento dell'esecuzione stessa». Rileva D'AMATI, *L'avviso di accertamento*, cit., p. 1151, come «il punto di crisi» della previsione del nuovo avviso di accertamento esecutivo «si manifesta con l'opposizione all'esecuzione o agli atti esecutivi (art. 57, 2° comma). In questo caso, il giudice fissa l'udienza di comparizione delle parti avanti a sé con decreto steso in calce al ricorso, ordinando al concessionario di depositare in cancelleria, cinque giorni prima dell'udienza, l'estratto del ruolo e copia di tutti gli atti di esecuzione. Con somma disinvoltura, l'estensore dell'art. 29 richiama l'avviso di cui all'art. 50, d.p.r., n. 602, sostituendo l'espressione “notificazione della cartella di pagamento” con l'altra, di un non meglio definitivo “avviso”, falsamente fatto risultare come contenuto nell'art. 50, cit.». In senso contrario si esprime TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2657, il quale scrive che con la introduzione del nuovo avviso di accertamento esecutivo «l'*iter* si semplificherà per l'Amministrazione finanziaria, ma

accertamento non potrà più essere rimediato dalla successiva notifica della cartella: il contribuente che non sia stato regolarmente notiziato della pretesa dell'amministrazione non potrà più successivamente averne conoscenza per il tramite della notifica della cartella di pagamento, che è atto autonomamente impugnabile, con la possibilità di dedurre in sede di impugnativa – per la giurisprudenza oramai pacifica – anche vizi dell'atto di accertamento prodromico, non ritualmente notificato.

In assenza di regolare notifica dell'atto di accertamento, oggi, il debitore potrebbe avere notizia della pretesa fiscale solo dopo l'inizio della fase esecutiva⁷¹⁰. Ma in tale fase, si è provato ad illustrare, egli non dispone degli strumenti di contestazione, alla luce dell'art. 57 d.p.r. 602/1973, non modificato dalla recente riforma⁷¹¹.

Autorevole dottrina ha osservato al riguardo che «è palese la violazione del *due process of law* garantito dalla nostra Costituzione»⁷¹².

La specifica questione richiama l'attenzione dell'interprete ancora una volta sul più ampio tema della tutela del contribuente di fronte alla possibilità di una ingiusta esecuzione forzata⁷¹³. Rileva altresì la questione del diseguale strumentario di tutele attribuite al debitore in campo fiscale rispetto al debitore c.d. "comune", nel quadro della diversità di giurisdizione (tributaria o civile).

Pare di potere immaginare due possibili alternative.

anche per il contribuente, che, per ottenere la sospensione della riscossione, non avrà più l'onere di impugnare la cartella di pagamento (dopo aver proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento). L'Agenzia delle entrate dovrà emettere un solo atto; il contribuente avrà l'onere di un solo ricorso, nel quale concentrare tutte le sue ragioni di difesa, sia per il merito, sia per la richiesta di misure cautelari. L'accorpamento della fase cautelare nell'ambito del giudizio-impugnazione dell'avviso di accertamento consente di superare quella disomogeneità che finora ha caratterizzato il sistema della riscossione dove il *fumus boni iuris*, anziché essere rapportato al "merito" sulla "debenza", viene ad essere focalizzato su motivi formali degli atti esecutivi». Secondo TUNDO «tale prospettiva costituisce un ulteriore passo in avanti verso l'effettività della stessa tutela cautelare. Invero la *ratio* della tutela cautelare quale momento essenziale dello stesso diritto di azione è quella di evitare che la durata del processo possa irreparabilmente danneggiare la parte che avrà ragione. Ne consegue che la norma *de qua*, garantendo anche una significativa speditezza in termini processuali, si inserisce in un quadro più evoluto per la tutela giurisdizionale del contribuente».

⁷¹⁰ In questo senso v. già UCKMAR, *op. cit.*, p. 2644, il quale osserva che «se il destinatario per qualche ragione non è venuto a conoscenza per un vizio di notifica (ipotesi, purtroppo, tutt'altro che infrequente) può trovarsi direttamente a fronteggiare un pignoramento, dato che non esiste più l'intermezzo della cartella di pagamento e quindi la possibilità di eccepire l'irregolare notifica dell'accertamento a fronte di essa».

⁷¹¹ Così anche UCKMAR, *op. cit.*, p. 2644, per il quale «l'art. 57, primo comma, lett. b), del D.P.R. n. 602/1973 esclude la possibilità, in materia tributaria, dell'opposizione all'esecuzione ex art. 617 c.p.c. per questioni di "notificazione del titolo esecutivo", con la conseguenza che, anche dopo il pignoramento, stando alla lettera della legge, il contribuente dovrà subire l'esecuzione senza poterla bloccare contestando il vizio di notifica».

⁷¹² UCKMAR, *op. cit.*, p. 2644.

⁷¹³ Di «terrorismo fiscale» parla UCKMAR, *op. cit.*, p. 2644.

Una la si è poco innanzi considerata: consentire cioè l'impugnazione in Ctp del pignoramento non fondato su di un valido titolo esecutivo. L'altra potrebbe essere l'ammettere avverso il pignoramento l'opposizione all'esecuzione *ex art. 57 d.p.r. 602/1973*.

In entrambi i casi si incorrerebbe tuttavia in una evidente forzatura di disposizioni di legge: nel primo caso, dell'art. 2 d.lgs. 546/1992, che esclude dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie "gli atti dell'esecuzione forzata"; nel secondo, dell'art. 57 d.p.r. 602/1973, che esclude la possibilità di proporre opposizione all'esecuzione in campo tributario.

La prima soluzione, che potrebbe definirsi "ampliativa" del dettato dell'art. 2, incide evidentemente sul riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice civile.

Viene qui in rilievo la dottrina che ha posto in evidenza il processo di progressiva espansione della giurisdizione delle Commissioni tributarie, il quale avrebbe trovato il suo momento più incisivo nella legge finanziaria per il 2002 (precisamente, nell'art. 12, comma 2, l. 28 dicembre 2001, n. 448), con la quale si è sostituito il vecchio art. 2 d.lgs. n. 546/1992⁷¹⁴. Sovvengono altresì le parole della sentenza delle Sezioni Unite n. 14831 del 2008, sul riparto di giurisdizione tra g.t. e g.o. con riguardo all'impugnativa del fermo amministrativo iscritto dall'agente della riscossione, laddove si scrive della «chiara volontà legislativa di generalizzare la giurisdizione tributaria, lasciando alla giurisdizione ordinaria solo la sfera residuale dell'espropriazione forzata vera e propria»⁷¹⁵.

Sulla scorta di tali indicazioni potrebbe forse ammettersi un allargamento dell'alveo degli artt. 2 e 19 d.lgs. n. 546/1992 tale da potervi ricomprendere non

⁷¹⁴ È quanto registra RANDAZZO, *Art. 2*, cit., p. 9, al quale si rimanda per l'indicazione dei sostenitori di tale opinione.

⁷¹⁵ Questa pronuncia non è invero isolata. RANDAZZO, *Art. 2*, cit., p. 10, rileva come «un così cospicuo e rilevante ampliamento della giurisdizione del giudice tributario», avutosi con la riforma dell'art. 2 intervenuta nel 2002, «ha indotto la Cassazione (ord. 10-2-2006, n. 2888; successivamente condivisa da Corte Cost., ord. 9-1-2007, n. 123) ad affermare che queste ultime modifiche dimostrano "la tendenza espansiva dell'ambito della giurisdizione tributaria estesa dal legislatore, per ragioni di connessione in senso ampio, a materie estranee alle imposte e ai tributi (che non incontra precisi limiti costituzionali, fatto salvo in ogni caso il principio di ragionevolezza)»». L'Autore, tuttavia, contesta che «invece questi limiti esistono e, sul piano costituzionale, trovano eloquente espressione nel 2° co. dell'art. 102 C., che vieta l'istituzione di nuove giurisdizioni». A conforto dell'opinione espressa, l'Autore richiama Corte Cost. 14 marzo 2008, n. 64 – ritenendo il disposto di questa «Emblematico...dei "paletti" apposti a questa tendenza espansiva della giurisdizione tributaria» – con la quale si è dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 546/1992, «nella parte in cui stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (COSAP)». Più precisamente, l'Autore (p. 11) afferma di ritenere che «al di là delle pur consentite revisioni della giurisdizione speciale del giudice tributario, l'ambito di competenze di quest'ultimo non deve travalicare i limiti imposti dalla specialità della materia ed in particolare dalla *natura tributaria del rapporto*: competenza segnata dalla necessaria presenza di "controversie tributarie" (Corte cost., ord. 1-2-2006, n. 34)».

già l'impugnazione del pignoramento *tout court*, ma del pignoramento che non si fonda su di un valido titolo esecutivo. Una "opposizione di merito", nella sostanza, limitata agli atti di accertamento individuati dalla lett. a) dell'art. 29 d.l. 78/2010, e circoscritta ad uno specifico presupposto di validità dell'atto di accertamento (il difetto di notifica), che non consenta l'acquisizione da parte di questi, della efficacia esecutiva.

In proposito vale rilevare come alcuno in dottrina⁷¹⁶, con riguardo alla diversa (solo formalmente) ipotesi del pignoramento effettuato in mancanza della (o in presenza di una non rituale) previa notifica del ruolo, ha affermato la possibilità di impugnare dinanzi al giudice tributario il ruolo per il tramite del pignoramento effettuato dall'agente della riscossione. Tale soluzione, avallata da alcuni arresti giurisprudenziali, fonderebbe sul dettato dell'art. 19, comma 3, d.lgs. 546/92, per il quale – si detto innanzi – «la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo».

La seconda opzione costituirebbe, si è detto, una forzatura dell'art. 57 d.p.r. 602/1973, laddove questo esclude la possibilità di opporsi al merito dell'esecuzione.

Si è tuttavia visto come la *ratio* della previsione dell'art. 57, dichiarata dal legislatore delegato del 1999 nella Relazione illustrativa, si sostanziasse in una valutazione, si può forse dire, "di coerenza" con la possibilità di impugnare dinanzi alle Commissioni tributarie il merito della pretesa fiscale, che rendeva nella sostanza "inutile" gli strumenti dell'opposizione nella fase esecutiva.

Si potrebbe allora affermare che la immaginata forzatura del disposto dell'art. 57 – per cui sarebbe possibile proporre un'opposizione *ex art.* 615 al g.o. avverso l'atto di pignoramento non preceduto da regolare notifica dell'atto di accertamento/titolo esecutivo – si sostanzia in realtà nell'ossequio della volontà di legge sottesa alla norma ed espressa nella Relazione illustrativa al d.lgs. 46/1999. Anzi, la interpretazione dell'art. 57 nel senso di ammettere l'opposizione di merito davanti al g.o. pur se soltanto per vizi della notifica dell'atto di accertamento "esecutivo" sembrerebbe essere addirittura necessitata. Una interpretazione conforme a Costituzione che ne eviterebbe la dichiaratoria di incostituzionalità.

Si può ragionevolmente supporre che i giudici i quali avranno per primi a confrontarsi con tale evenienza, operino una interpretazione orientata nel senso di quelle che qui si immagina.

In alternativa, si può ritenere – e auspicare, in mancanza di prassi simili – che l'art. 57 d.p.r. 602/1973 vada sottoposto al giudizio della Consulta, in combinato disposto con l'art. 29, lett. a, d.l. 78/2010, nella parte in cui impediscono la

⁷¹⁶ RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria*, cit., pp. 2748-9.

realizzazione di un primo giudizio di merito sulla fondatezza della pretesa erariale.

La fattispecie descritta, anzi, sembrerebbe fornire ulteriore argomento a favore della opinione per la quale l'attuale formulazione dell'art. 57 pone evidenti problemi di conformità a Costituzione. La recente riforma di legge, con l'introduzione dell'avviso di accertamento esecutivo, renderebbe ancor più "stringente" il tema della preclusione alla proponibilità delle opposizioni all'esecuzione dei tributi.

Per questo verso, si potrebbe affermare con maggior forza che l'art. 57 si porrebbe in contrasto con i principi costituzionali «in tutti i casi in cui non consente l'opposizione all'esecuzione per contestare il diritto di procedere ad esecuzione forzata sulla base di motivi non deducibili in nessun'altra sede»⁷¹⁷.

La impossibilità di dedurre in altra sede i motivi di contestazione nel merito della pretesa tributaria dovrebbe condurre ad una censura, in *parte qua*, l'art. 57.

"A bocce ferme", alla luce cioè del dato normativo attuale che impedisce l'opposizione alla esecuzione, autorevole dottrina ha suggerito la notifica al contribuente dell'atto di trasmissione del titolo esecutivo all'agente della riscossione⁷¹⁸.

Il suggerimento sembra essere stato accolto dal legislatore che, nel 2012⁷¹⁹, ha aggiunto alla lett. b) comma 1 dell'art. 29 d.l. 78/2010 le parole «L'agente della riscossione, con raccomandata semplice spedita all'indirizzo presso il quale è stato notificato l'atto di cui alla lettera a), informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione».

In forza di questa previsione, in tutti i casi in cui non vi sia il fondato pericolo per l'esito della riscossione (fuori, dunque, delle ipotesi di "affidamento anticipato" di cui alla lett. c dell'art. 29, comma 1) l'agente della riscossione dovrà notificare il debitore dell'affidamento in carico delle somme di cui all'avviso di accertamento che si assume essere stato previamente notificato dall'Agenzia delle entrate.

Dunque, decorsi i 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, ed i successivi 30 prima che l'Agenzia possa affidare in carico le somme all'agente, questo, ricevuto l'affidamento per la riscossione, dovrà notificarne avviso al contribuente.

In queste ipotesi, va rammentato, opera la sospensione *ex lege* di 180 gg. della esecuzione forzata stabilita dalla stessa lett. b) dell'art. 29, comma 1. L'agente

⁷¹⁷ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1310. Nello stesso senso v. D'AMICO, *op. cit.*

⁷¹⁸ UCKMAR, *op. cit.*, p. 2644. Secondo l'Autore «questo garantirebbe una maggiore tutela del contribuente che non avesse ricevuto la regolare notifica dell'accertamento (e quanto volte accade!), ma anche dell'Amministrazione finanziaria, per evitare un risultato giudiziario negativo che potrebbe essere preclusivo della sua pretesa per intervenuta decadenza del termine per l'accertamento».

⁷¹⁹ Con l'art. 8, comma 12, lett. a) del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, c.d. «Decreto Semplificazione fiscale», convertito, con modificazioni in legge 26 aprile 2012, n. 44.

non potrà cioè procedere esecutivamente nei confronti del contribuente prima del decorso di tale termine, che ha inizio con l'affidamento in carico delle somme da riscuotere. È invece possibile porre in essere, nel periodo di sospensione, azioni cautelari e conservative.

In ragione della nuova previsione contenuta nella lett. b) dell'art. 29, è ragionevole ritenere che, pure se il contribuente non abbia ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, egli abbia notizia dell'affidamento delle somme pretese all'agente della riscossione *prima* che questi possa agire esecutivamente.

Sembrerebbe così "scongiurata" la eventualità che si è fin qui immaginata, cioè che il contribuente si trovi a subire il pignoramento senza avere previamente potuto contestare la pretesa attraverso l'impugnazione dell'avviso di accertamento-titolo esecutivo, perché non ricevuto.

Invero, un problema di possibile *deficit* di tutela viene ugualmente in rilievo.

Infatti, l'agente, con l'avviso *de quo*, notizierà il contribuente dell'affidamento in carico delle somme per la riscossione. E questo affidamento avverrà in ogni caso dopo che siano decorsi almeno 90 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento. Dunque, quando sarà già spirato il termine di 60 giorni stabilito per l'impugnazione dell'avviso di accertamento dinanzi alla competente Commissione tributaria.

Pare che, stando così le cose, la previsione dell'avviso dell'affidamento in carico possa risultare inutile, o addirittura una "beffa" per il contribuente: con esso questi verrà a conoscenza di un avviso di accertamento che non ha giammai ricevuto e che non può più impugnare, e nella imminenza di un'azione esecutiva alla quale non potrà opporsi, stante la limitazione posta dall'art. 57 d.p.r. 602/1973.

Se una utilità si può trovare nella previsione di siffatto avviso, essa è forse nella possibilità che il contribuente, che solo con esso abbia ricevuto notizia dell'avviso di accertamento, provi ad impugnare siffatto avviso dinanzi alla Commissione tributaria, pur se ormai oltre il termine di decadenza di 60 gg., domandando di essere rimessione in termini in forza dell'art. 153 c.p.c.

La soluzione che si immagina sembra essere confortata da una recente pronuncia della Suprema Corte di Cassazione⁷²⁰ che ha ritenuto – a quanto consta, per la prima volta – applicabile al processo tributario l'istituto della *rimessione in termini* e con riguardo proprio alla ipotesi di decadenza dal potere di impugnativa. Vi si legge che l'istituto della rimessione in termini, «alla luce dei principi costituzionali di tutela delle garanzie difensive e del giusto processo, trova applicazione non solo nel caso di decadenza dai poteri processuali interni al giudizio, ma *anche a situazioni esterne al suo svolgimento*⁷²¹, quale la decadenza

⁷²⁰ Cass. 2 marzo 2012, n. 3277, in *Giust. civ., Mass.*, 2012, 3, p. 260.

⁷²¹ Nel caso sottoposto al vaglio del Giudice di legittimità, la "situazione esterna" era rappresentata dal furto, subito dal contribuente dell'atto (più precisamente, della cassaforte in cui era contenuto

dal diritto di impugnazione (cfr. Cass. nn. 14627, 17704 e 22245 del 2010, 98 del 2011), e questo va inteso in senso lato, comprensivo, quindi, *anche del diritto alla proposizione del ricorso avverso atti tributari*». Subito appresso la Corte precisa che «l'istituto della rimessione in termini, tuttavia, non può che operare in relazione allo specifico atto riguardo al quale si è verificata la decadenza, e quindi solo in sede di impugnazione – sia pur tardiva – dell'atto stesso, *mentre non può essere invocato in sede di giudizio relativo ad un atto successivo autonomamente impugnabile*».

Nella ipotesi che qui si considera – in cui cioè il contribuente non abbia ricevuto l'avviso di accertamento esecutivo, e ne abbia notizia, prima dell'inizio dell'azione esecutiva, per il tramite dell'avviso, da parte dell'agente della riscossione, dell'affidamento in carico delle somme con esso pretese – il principio affermato di recente dalla Suprema Corte potrebbe far ritenere possibile la proposizione, pur tardiva, del ricorso contro l'avviso di accertamento.

In questa sede, il contribuente disporrebbe dello strumento cautelare della sospensione *ex art. 47* della (si immagina, in quel giudizio contestata) efficacia esecutiva dell'avviso di accertamento impugnato.

Così opinando, la previsione dell'avviso da parte dell'agente della riscossione potrebbe consentire, in ipotesi simili, di scongiurare il pericolo di una esecuzione ingiusta ai danni del contribuente che non abbia ricevuto notifica dell'avviso di accertamento esecutivo.

Tuttavia, il legislatore del 2012, intervenendo sull'art. 29 del d.l. 78/2010, con la medesima mano con la quale (sembra) provava a rafforzare la tutela a favore del contribuente preteso debitore, riusciva ad indebolirla per altro verso.

Contestualmente alla modifica della lett. b) comma 1 dell'art. 29 d.l. 78/2010 appena considerata, si inserivano⁷²², alla lett. c), le parole «e l'agente della riscossione non invia l'informativa di cui alla lettera b)».

Sia consentito ricordare come, ai sensi della lett. c) del comma 1, art. 29, è stabilita la possibilità di affidamento “anticipato” delle somme all'agente della riscossione, appena cioè decorsi 60 gg. della notifica dell'avviso di accertamento, senza attendere lo spirare dei successivi 30 gg. In questa ipotesi, laddove l'agente della riscossione venga a conoscenza di «elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione», non opera la sospensione *ex lege* di 180 gg., sicché lo stesso può agire esecutivamente pressoché subito.

È con riguardo a questa situazione che il legislatore tributario ha stabilito che l'agente *non* invii l'informativa al contribuente dell'affidamento in carico delle somme da riscuotere.

l'atto) da impugnare «avvenuto nel corso del termine di sessanta giorni per la proposizione del ricorso».

⁷²² Con l'art. 8, comma 12, lett. a), n. 2.

Dunque, decorsi 60 gg. dalla notifica dell'avviso di accertamento, all'agente vengono affidate le somme pretese dall'Agenzia e questi potrà immediatamente agire esecutivamente contro il contribuente, senza previamente notificare alcun avviso dell'avvenuto affidamento.

Se, in siffatte situazioni, il contribuente non abbia ricevuto notifica dell'avviso di accertamento, è esposto all'aggressione esecutiva, non preannunziata in alcun modo, da parte dell'agente della riscossione.

Qui sembrano tornare utili le considerazioni che si sono operate circa la possibile forzatura del disposto dell'art. 57, consentendo la proposizione dell'opposizione ex art. 615 al g.o. avverso l'atto di pignoramento non preceduto da regolare notifica dell'atto di accertamento/titolo esecutivo.

5.3. Sulla adeguatezza della tutela cautelare in relazione all'impugnazione dei provvedimenti di fermo amministrativo e di ipoteca esattoriale

Si può passare ora a considerare il fenomeno del riconoscimento di un differente strumentario cautelare al contribuente asserito debitore in conseguenza del riparto di giurisdizione, allorché questi voglia opporsi a peculiari misure adottate dall'agente della riscossione al fine di rafforzare le possibilità di successo dell'attività di recupero di crediti⁷²³: il fermo amministrativo su beni mobili registrati e l'iscrizione di ipoteca sugli immobili del debitore.

Più chiaramente, si vuole porre attenzione al problema, di relativa recente emersione, dell'attribuzione a giudici diversi (in specie, il giudice ordinario ed il giudice tributario) della cognizione su atti di identico contenuto – il fermo amministrativo sui beni mobili registrati e l'iscrizione di ipoteca esattoriale sui beni immobili del debitore – al ricorrere di certe condizioni, che qui appresso si proverà a considerare.

Si può fin da ora rilevare come l'attribuzione della cognizione su identiche fattispecie provvedimentali, poste in essere dal medesimo soggetto (l'agente della riscossione), a giudici diversi comporta come conseguenza che il debitore ricorrente debba misurarsi con diversi modelli processuali (quello civile e quello tributario) nell'ambito dei quali sono riconosciuti differenti strumenti di difesa, specie sotto il profilo cautelare, che non conferiscono un equivalente grado di tutela.

A volere utilizzare una metafora, forse ardita, presa in prestito dal linguaggio matematico, si potrebbe affermare che a fronte delle “costanti” rappresentate dal

⁷²³ Rileva come «la ricerca di maggiore efficienza e miglioramento dell'attività di riscossione ha condotto l'Agente alla scoperta (rectius riscoperta) dell'esistenza degli istituti dell'ipoteca e del fermo dei beni mobili registrati», LA ROSA, *L'iscrizione di ipoteca*, cit.

soggetto attivo (l'agente della riscossione) e dei provvedimenti che questo emette (fermo ed ipoteca esattoriale), corrisponde una "variabile" (la possibile diversità del giudice munito di giurisdizione) che può determinare un differente risultato in termini di garanzie e tutela riconosciute al soggetto passivo.

Pare perciò opportuno verificare se si possa ritenere giustificato (meglio, ragionevole) il dato per cui a variabili differenti conseguano differenti livelli di tutela per il debitore contribuente.

Preliminarmente, corre precisare che si considerano qui il fermo amministrativo sui beni mobili registrati e l'ipoteca esattoriale sui beni immobili del debitore, operanti successivamente alla iscrizione a ruolo del debito⁷²⁴. Queste misure, che trovano la loro disciplina rispettivamente negli artt. 86 e 77 del d.p.r. 602/1973, non sono tuttavia gli unici strumenti utilizzabili a cautela del credito erariale. Nella eterogenea categoria delle «misure cautelari *pro Fisco*» si possono infatti includere altresì il sequestro conservativo e l'ipoteca⁷²⁵ di cui all'art. 22 d.lgs. 472/1997, adottati in una fase antecedente l'iscrizione al ruolo⁷²⁶, previa istanza di richiesta rivolta alla competente Commissione tributaria provinciale.

Le norme che disciplinano i provvedimenti di iscrizione di fermo amministrativo sui beni mobili registrati e di iscrizione di ipoteca esattoriale sui beni immobili del debitore, si è detto, sono rispettivamente l'art. 86 e 77 del d.p.r. 602/1973. Le due norme sono dettate in materia di riscossione delle imposte, alla cui disciplina è posto il d.p.r. 602/1973. L'art. 86, al comma 1, dispone che «decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1⁷²⁷, il concessionario può disporre il fermo dei beni mobili del debitore o dei coobbligati iscritti nei pubblici registri, dandone notizia alla direzione regionale delle entrate ed alla regione di residenza»⁷²⁸. In materia di iscrizione di ipoteca esattoriale, l'art. 77 d.p.r.

⁷²⁴ Chiarisce G. INGRAO, *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, 3, p. 781, che «gli artt. 77 e 86 del D.P.R. n. 602/1973 legittimano l'agente della riscossione ad attivare le procedure di fermo e ipoteca esclusivamente dopo il decorso del termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento».

⁷²⁵ «volte, la prima, ad attribuire all'ente creditore il diritto di espropriare i beni immobili con prelazione sul ricavato e, il secondo, a scongiurare la dispersione dei beni del contribuente (azienda compresa) con l'introduzione dell'inopponibilità allo stesso ente creditore degli atti di disposizione dei medesimi beni», scrive GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione*, cit., p. 2739.

⁷²⁶ Oltre al fermo amministrativo dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni, il ruolo straordinario e l'avviso di accertamento consegnato all'agente della riscossione prima dello scadere del termine stabilito perché questo acquisti efficacia esecutiva. Così GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione*, cit., p. 2738.

⁷²⁷ L'art. 50, comma 1, d.p.r. 602/1973, rubricato «Termine per l'inizio dell'esecuzione», stabilisce che «il concessionario procede a espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione e alla sospensione del pagamento».

⁷²⁸ Il comma 2 prevede che «il fermo si esegue mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari a cura del concessionario, che ne dà altresì comunicazione al

602/1973 dispone al primo comma⁷²⁹ che «decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede»⁷³⁰.

Si proverà qui appresso a considerare il tema del riparto di giurisdizione con riguardo all'impugnazione del fermo e dell'ipoteca esattoriale, e le conseguenze in punto di tutela cautelare a favore del contribuente.

5.3.1. Il riparto di giurisdizione in tema di impugnazione del provvedimento di fermo amministrativo e di ipoteca esattoriale

Giova considerare, pur brevemente, il profilo dell'individuazione del giudice munito di giurisdizione per i giudizi di impugnazione dei provvedimenti di fermo amministrativo e di iscrizione di ipoteca esattoriale sui beni del contribuente, in ragione dei riflessi che esso produce sul tema della tutela cautelare.

soggetto nei confronti del quale si procede». Al comma 3, poi, è stabilito che «chiunque circola con veicoli, autoscafi o aeromobili sottoposti a fermo è soggetto alla sanzione prevista dall'art. 214, comma 8, del D.L.vo 30 aprile 1992, n. 285». E. TIRAMANI, *Il fermo amministrativo: quale giurisdizione?*, in *www.altalex.it* del 3.08.2004, ricorda come, prima delle modifiche apportate all'art. 86 ad opera del d.lgs. 46/99 e del d.lgs. 193/01, «competente ad emettere il provvedimento di fermo amministrativo era l'amministrazione finanziaria, previo esperimento di un tentativo di pignoramento del bene: solo in caso di impossibilità di procedere al pignoramento, il concessionario poteva chiedere alla Direzione Regionale delle Entrate il fermo dei veicoli del debitore. Tale procedura era prevista nel DM 503/98, che attuava il quarto comma dell'art. 86». L'Amministrazione finanziaria dunque «emetteva il provvedimento di fermo solo dopo l'infruttuosa ricerca del bene da pignorare da parte del Concessionario». «In un tale contesto», afferma l'Autore, «il fermo aveva natura cautelare» e, più precisamente, «la stessa natura del sequestro conservativo».

⁷²⁹ Con l'art. 3, comma 5, lett. d) del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni in legge 26 aprile 2012, n. 44, è stato inserito un comma 1-bis con il quale si stabilisce che «L'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro».

⁷³⁰ Al comma 2 è prevista una forma di ipoteca "obbligatoria", laddove è disposto che «se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorso sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione». Con l'art. 7, comma 2, lett. u-bis), d.l. 13 maggio 2011, n. 70 è stato aggiunto all'art. 77 un nuovo comma 2-bis) il quale impone all'agente della riscossione la previa notifica di un avviso preliminare all'iscrizione ipotecaria, come già accadeva per il fermo amministrativo. Il comma 2-bis) dispone infatti: «l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza di pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1». Per considerazioni più puntuali sulla figura dell'iscrizione di ipoteca esattoriale sia consentito rinviare agli studi di CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti*, cit., p. 11 ss., e di S. CANNIZZARO, *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 2, p. 251 ss.

Con riguardo al processo tributario l'osservazione non può prescindere dal dato normativo contenuto all'art. 2 del d.lgs. 546/1992, a mente del quale sono esclusi dalla giurisdizione tributaria gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento. Il problema del riparto di giurisdizione è perciò *ab imis* condizionato dalla questione relativa alla natura giuridica del fermo amministrativo e dell'ipoteca esattoriale⁷³¹.

Si è infatti rilevato come il dibattito dottrinale e giurisprudenziale⁷³² che, specie in passato, ha riguardato il tema dell'individuazione del giudice munito di giurisdizione in merito alla impugnazione dei provvedimenti di fermo ed ipoteca esattoriale è stato condizionato dalle opinioni in punto di natura e funzione dei due istituti⁷³³.

I dubbi circa la individuazione della natura dei provvedimenti di fermo ed ipoteca e del giudice "competente" a conoscere dei giudizi di impugnazione proposti avverso gli stessi discendono in parte anche dalla loro collocazione nella successione degli atti della riscossione esattoriale: essi – si è osservato⁷³⁴ – si pongono infatti in una «"zona intermedia" tra la notifica della cartella di pagamento e l'inizio della fase esecutiva». L'incertezza è acuita dal fatto che non è richiesta, per la loro adozione, la prospettazione del "pericolo di perdere la garanzia del credito", così che esse sembrano collocarsi «in una via di mezzo tra quella "cautelare" e quella "esecutiva"»⁷³⁵.

In dottrina alcuno aveva affermato che essi fossero atti strumentali all'esecuzione forzata; altri ritenevano che andasse ai medesimi attribuita natura cautelare⁷³⁶. Lo stretto legame sussistente tra l'individuazione della natura giuridica e l'individuazione del giudice munito di giurisdizione in merito alla loro

⁷³¹ Rileva la «natura ambigua» del fermo e dell'ipoteca BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento*, cit., p. 146.

⁷³² INGRAO, *Le prospettive di tutela*, cit., pp. 778-9, osserva come «a lungo si è discusso, in questi ultimi anni, in dottrina e in giurisprudenza sull'individuazione del giudice competente». In riferimento al fermo amministrativo CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti*, cit., p. 11, rileva il «risalente contrasto che si registrava in dottrina e in giurisprudenza in ordine alla competenza giurisdizionale concernente il fermo».

⁷³³ LA ROSA, *L'iscrizione di ipoteca*, cit., p. 335, scrive: «la prima questione che si è posta è stata quella dell'individuazione del giudice presso cui agire per l'impugnazione e la rimozione di queste misure, allorché ritenute illegittimamente assunte. A seconda della ricostruzione della loro natura e funzione veniva affermata o negata la giurisdizione».

⁷³⁴ INGRAO, *Le prospettive di tutela*, cit., *op. cit.*, p. 778.

⁷³⁵ Così, ancora, INGRAO, *Le prospettive di tutela*, cit., p. 781. Con riguardo alla ipoteca *ex art. 77*, F. SORRENTINO, *Ipoteca esattoriale e difesa del contribuente*, in *Il fisco*, 2010, 4, p. 528, rileva come «il presupposto del *periculum* (come nella maggior parte delle ipoteche legali ed anche giudiziali) non è normalmente previsto» e «che come motivo di annullamento dell'iscrizione ipotecaria...il contribuente non possa validamente eccepire la carenza dei presupposti tipici dei provvedimenti cautelari».

⁷³⁶ È quanto registra INGRAO, *Le prospettive di tutela*, cit., p. 781 ss. Il ricorrere del presupposto del *periculum in mora* al fine di adottare i provvedimenti di fermo o ipoteca sarebbe dunque stato, per la prima opinione, irrilevante, per la seconda invece necessario.

impugnativa – è stato messo in luce⁷³⁷ – avrebbe condotto gli studiosi a risolvere la prima questione “in funzione” della seconda, della idea cioè sostenuta in punto di giurisdizione: si è infatti affermato che «chi voleva giustificare la giurisdizione del giudice ordinario collocava queste misure nell’alveo del giudizio di esecuzione. Chi prefigurava la giurisdizione del giudice amministrativo ne accentuava, soprattutto con riferimento al fermo, il carattere provvedimentoale. Chi tentava di giustificare la giurisdizione della Commissione ne esaltava il carattere cautelare e cercava di individuare l’equiparabilità ad uno degli atti elencati nell’art. 19, del D.Lgs. n. 546/1992»⁷³⁸.

Anche in giurisprudenza non era dato rinvenire un indirizzo univoco⁷³⁹. Quanto al fermo amministrativo in alcune pronunce si asseriva la sua natura cautelare, facendone derivare talvolta la giurisdizione del giudice ordinario⁷⁴⁰, altra quella del giudice tributario; in altre si affermava la sua natura di atto esecutivo, opponibile dinanzi al g.o. con gli strumenti di cui all’art. 615 e 617 c.p.c.; in altre si sosteneva la sua natura di atto amministrativo discrezionale, impugnabile dinanzi al giudice amministrativo; in altre, infine, si attribuiva al fermo una natura “mista” (al contempo cautelare e funzionale all’espropriazione forzata) devolvendone la cognizione al giudice ordinario.

Nel 2006⁷⁴¹ il legislatore è intervenuto a stabilire la giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di impugnazione dei provvedimenti di fermo ed ipoteca esattoriale: ha infatti modificato l’art. 19, d.lgs. 546/1992 – recante

⁷³⁷ LA ROSA, *L’iscrizione di ipoteca*, cit.

⁷³⁸ Similmente, pur se con riguardo al solo provvedimento di fermo amministrativo, CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti*, cit., pp. 11-2, osserva come «all’orientamento che, valorizzando il carattere di autotutela amministrativa del provvedimento, attribuiva la giurisdizione al giudice amministrativo, si contrapponeva – ed era nettamente prevalente – l’indirizzo che ravvisava nel fermo un atto funzionale all’esecuzione forzata, che non implicava l’esercizio di poteri autoritativi e non esulava perciò dall’ambito del diritto comune, con la conseguenza che la tutela giurisdizionale apparteneva al giudice ordinario. Era poco seguita in giurisprudenza, invece, l’opinione ora accolta dal legislatore, la quale valorizza i connotati pubblicistici dell’esecuzione forzata esattoriale e colloca i due provvedimenti nella fase del procedimento di riscossione precedente all’inizio dell’esecuzione forzata, che, ai sensi dell’art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, segna il *discrimen* tra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria». In riferimento all’ipoteca, invece, l’Autore osserva come «quanto alla tutela del contribuente, non si era mai dubitato della giurisdizione del giudice ordinario. Opinione, codesta, che era stata asseverata anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che, a sostegno dell’indirizzo assunto in ordine alle controversie sul fermo dei beni mobili, avevano fatto riferimento proprio all’iscrizione ipotecaria, affermando la pertinenza dell’istituto all’area dell’espropriazione forzata e perciò demandando la tutela giurisdizionale al giudice ordinario con le forme dell’opposizione all’esecuzione o agli atti esecutivi, tuttavia nei ristretti limiti consentiti dall’art. 57 del D.P.R. n. 602/1973».

⁷³⁹ Si riportano di seguito i risultati della ricerca condotta da TIRAMANI, *Il fermo amministrativo*, cit.

⁷⁴⁰ «chiamato a pronunciarsi sulla richiesta di provvedimento d’urgenza (art. 700 c.p.c.) volto ad ottenere la revoca del fermo», precisa TIRAMANI, *Il fermo amministrativo*, cit.

⁷⁴¹ Con l’art. 35, comma 26 *quinquies*, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella l. 4 agosto 2006, n. 448.

l'elenco dei provvedimenti impugnabili dinanzi al giudice tributario – e vi ha aggiunto, al comma 1, due nuove lettere: la lettera *e-bis*), la quale vi ha incluso «l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni», e la lettera *e-ter*), la quale vi ha incluso «il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni»⁷⁴².

La espressa attribuzione, da parte del legislatore, della giurisdizione a conoscere dell'impugnativa del fermo e dell'ipoteca alle Commissioni tributarie non ha tuttavia sopito il dibattito sulla natura e funzione dei due provvedimenti⁷⁴³. La previsione di legge, poi, non ha risolto il problema della individuazione del giudice munito di giurisdizione allorquando detti provvedimenti fossero emessi in ragione di crediti ritenuti di natura non strettamente tributaria⁷⁴⁴.

Sotto il primo profilo, si è evidenziato come dopo la novella del 2005 si potessero distinguere sostanzialmente tre tesi⁷⁴⁵: per alcuni, il fermo e l'ipoteca esattoriale sarebbero state «misure cautelari settoriali e specifiche»; per altri, esse si sarebbero dovute inquadrare nell'alveo delle «misure cautelari *pro fisco*»⁷⁴⁶; secondo altra dottrina, infine, esse avrebbero svolto «una “funzione cautelare di garanzia” della futura soddisfazione del creditore “mediante sottoposizione di beni determinati al vincolo di indisponibilità”».

Quanto alla individuazione del giudice munito di giurisdizione nell'ipotesi di provvedimenti di fermo ed ipoteca adottati dall'agente della riscossione a garanzia di crediti non tributari, si distinguevano due orientamenti, in dottrina ed in giurisprudenza⁷⁴⁷: una tesi per la quale la novella del 2005 avrebbe ampliato la

⁷⁴² Secondo RANDAZZO, *Esecuzione forzata tributaria*, cit., pp. 2746-7, la ragione della devoluzione alle Commissioni tributarie – anziché al giudice ordinario – della cognizione sulle impugnative dei provvedimenti di fermo e di ipoteca sta nel fatto che siffatte impugnative sottendono una «controversia tributaria», e non presuppongono invece un «credito tributario definito a monte».

⁷⁴³ Osservava LA ROSA, *L'iscrizione di ipoteca*, cit., come in seguito alla novella del 2005, l'analisi relativa alla natura giuridica del fermo e dell'ipoteca esattoriale sembrasse «rispondere all'esigenza di consentire l'esercizio di una corretta profilassi degli istituti nella prospettiva di garantirne un uso equilibrato e non vessatorio nei confronti del contribuente» avvertendo al contempo che «peraltro...l'individuazione normativa del giudice presso cui impugnare tali misure non ha risolto tutte le questioni controverse e taluna, forse, ha contribuito a crearla».

⁷⁴⁴ In tal senso v. già GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione*, cit., p. 2742, per il quale «l'intervento, a dire il vero, finisce per sollevare questioni assai più complesse di quelle che avrebbe dovuto risolvere, come quella sulla competenza del giudice tributario nelle ipotesi di contestazione di iscrizione ipotecaria (o del fermo) per crediti non solo tributari, ma, ad esempio, anche di natura previdenziale».

⁷⁴⁵ Si riportano di seguito i risultati della ricognizione operata da LA ROSA, *L'iscrizione di ipoteca*, cit.

⁷⁴⁶ «previste dagli artt. 22 e 23, D.Lgs. n. 472/1997, e dall'art. 69, del RD 18 novembre 1923, n. 2440».

⁷⁴⁷ Si riportano, in sintesi, i rilievi operati da LA ROSA, *L'iscrizione di ipoteca*, cit.

giurisdizione delle Commissioni tributarie; un'altra per la quale la giurisdizione tributaria operasse soltanto con riguardo alle misure poste a garanzia di crediti di natura tributaria.

In riferimento al provvedimento di fermo, nel recente passato la giurisprudenza di legittimità aveva mostrato di essersi assestata nel riconoscere ad esso natura di «atto funzionale all'espropriazione forzata, e quindi, mezzo di realizzazione del credito allo stesso modo con il quale la realizzazione del credito è agevolata dall'iscrizione ipotecaria»⁷⁴⁸. Da siffatta qualificazione sarebbe discesa l'attribuzione della conoscibilità delle controversie relative alla sua iscrizione al giudice ordinario, con gli strumenti dell'opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi, nei limiti stabiliti dall'art. 57 d.p.r. 602/1973.

L'indirizzo è stato affermato anche in alcune successive ordinanze delle Sezioni Unite della Suprema Corte.

Tra queste, si può considerare la pronuncia 23 giugno 2006, n. 14701⁷⁴⁹, e la n. 875 del 17 gennaio 2007. Con la pronuncia n. 875/2007, in particolare, la Corte ha riaffermato la giurisdizione del giudice ordinario, cui sarebbe possibile per il contribuente proporre le opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi nei limiti di cui all'art. 57 d.p.r. 602/1973, in tal modo confermando un orientamento «condiviso dalla giurisprudenza amministrativa (Cons. di Stato, Sez. 5^a, n. 4689/05)». In verità, la Corte fa subito appresso menzione della circostanza che lo stesso Consiglio di Stato, con ordinanza 13 aprile 2006, n. 2032, aveva sollevato «questione di legittimità costituzionale sul predetto criterio di riparto della giurisdizione in materia di fermo amministrativo...sul presupposto che tale criterio si risolverebbe in una deminutio di tutela giurisdizionale», per poi tuttavia rilevare come la sollevata questione sia stata giudicata manifestamente infondata con «la già richiamata ordinanza delle Sezioni Unite n. 14701 del 23 giugno 2006».

Il Giudice di legittimità ha successivamente modificato il proprio indirizzo, e ha affermato, nella ordinanza⁷⁵⁰ a Sezioni Unite 5 giugno 2008, n. 14831⁷⁵¹ che con

⁷⁴⁸ Cass. Sezioni Unite 31 gennaio 2006, n. 2053, in *Dir. e giust.*, 2006, 11, p. 28, con nota di ROMEO.

⁷⁴⁹ Con l'ordinanza n. 14701 del 2006 la Suprema Corte ha sostanzialmente ribadito le considerazioni espresse con la pronuncia n. 2053 del 2006, affermando che dette considerazioni «appaiono valide anche in relazione alla odierna controversia, che si distingue soltanto per la origine tributaria (e non previdenziale) dell'obbligazione oggetto della pretesa erariale sfociata nel provvedimento di fermo in contestazione».

⁷⁵⁰ La pronuncia è stata resa sul ricorso per regolamento preventivo di giurisdizione presentato dal contribuente che si era visto rigettare per difetto di giurisdizione dalla Commissione tributaria provinciale di Ragusa – adita con ricorso depositato il 29 gennaio 2007 – l'istanza di sospensione del fermo amministrativo impugnato dinanzi a questa. Col ricorso il contribuente chiedeva l'affermazione, da parte delle Sezioni Unite, della giurisdizione dell'adito giudice tributario. In conseguenza della proposizione della istanza per regolamento di giurisdizione il giudice tributario aveva disposto la sospensione del processo.

riferimento alle controversie aventi per oggetto il provvedimento di fermo di beni mobili registrati emesso ai sensi dell'art. 86 d.p.r. 602/1973 l'individuazione del giudice munito di giurisdizione dipende dalla natura del credito posto a fondamento del provvedimento. In dettaglio: a) l'impugnazione del fermo che fondi su crediti di natura tributaria va diretta alle Commissioni tributarie; b) qualora il provvedimento fondi su crediti extratributari il giudice cui proporre l'impugnazione è il giudice ordinario; c) qualora il provvedimento di fermo si fondi su crediti in parte di natura tributaria ed in parte no, vanno proposti separati ricorsi dinanzi alle due diverse autorità giurisdizionali⁷⁵².

*Il revirement*⁷⁵³ è giustificato dalla Corte in virtù della modifica del disposto dell'art. 19 d.lgs. 546/1992⁷⁵⁴: questa avrebbe manifestato la «chiara volontà del legislatore di escludere il fermo di beni mobili registrati dalla sfera tipica dell'espropriazione forzata, rafforzando l'idea, da alcuni sostenuta, che l'adozione dell'atto in questione si riferisca ad una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria»⁷⁵⁵, e avrebbe «di riflesso determinato una modifica dell'art. 2 del medesimo decreto⁷⁵⁶, in particolare del secondo periodo del comma 1 di detta norma nella parte in cui esclude dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento». Dalla lettura congiunta degli artt. 19, come modificato, e dell'art. 2 del d.lgs. 546/1992, rileverebbe «una chiara volontà legislativa di generalizzare la

⁷⁵¹ In *Vita not.*, 2008, 2, p. 1047.

⁷⁵² Si riporta qui il principio di diritto affermato nell'occasione della Suprema Corte: «il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, deve accertare quale sia la natura – tributaria o non tributaria – dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di sé, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della *translatio iudicii*. Allo stesso modo deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti».

⁷⁵³ Come ricorda la stessa Corte «sulla base di quanto disposto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, queste Sezioni Unite, anteriormente alla surricordata modifica dell'art. 19 del medesimo decreto, avevano ritenuto che in ordine al fermo di beni mobili registrati disciplinato dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 86, sussistesse la giurisdizione del giudice ordinario in quanto il fermo “è preordinato all'espropriazione forzata, atteso che il rimedio, regolato da norme collocate nel titolo 2[^] sulla riscossione coattiva delle imposte, si inserisce nel processo di espropriazione forzata esattoriale quale mezzo di realizzazione del credito” (Cass. S.U. ord. nn. 2053 e 14701 del 2006)».

⁷⁵⁴ La precedente «esegesi» espressa sul punto, spiega la Corte, in seguito alla modifica dell'art. 19 «non può oggi essere mantenuta».

⁷⁵⁵ «che nel D.P.R. n. 602 del 1973, trova la propria tipizzante disciplina nel capo 2[^] del titolo 2[^] (mentre la disciplina del fermo di beni mobili registrati, non a caso sarebbe dettata nel capo III[^], del medesimo titolo)».

⁷⁵⁶ A giudizio della Corte «ciò indica ancora una volta di più che la individuazione dell'area della giurisdizione tributaria, e dei relativi limiti, può essere compiuta solo mediante una lettura integrata del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19».

giurisdizione tributaria, lasciando alla giurisdizione ordinaria solo la sfera residuale dell'espropriazione forzata vera e propria»⁷⁵⁷; tuttavia, alla mancata modifica per legge della previsione contenuta nell'art. 2, comma 1, primo periodo, a mente della quale appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto «tributi», conseguirebbe che «l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria... comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali». Da qui, il riconoscimento della giurisdizione in capo al giudice ordinario allorché il provvedimento di fermo si fondi su crediti di natura non tributaria.

La Suprema Corte mostra in tal modo di aderire ad un indirizzo espresso in alcune pronunce di merito⁷⁵⁸.

Il principio affermato nella pronuncia n. 14831 del 2008 è stato successivamente ribadito dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 12112 del 2009 e con le ordinanze nn. 7034⁷⁵⁹ e 10672 del 2009⁷⁶⁰. Con le pronunce nn. 5286⁷⁶¹ e 7034 del 2009 esso è stato esteso anche all'iscrizione ipotecaria⁷⁶².

L'indirizzo giurisprudenziale così affermato pare altresì avere ricevuto l'avallo della Corte Costituzionale.

Nella ordinanza 14 gennaio 2010, n. 6⁷⁶³ la Consulta ha espressamente richiamato l'indirizzo stabilito dalle Sezioni Unite in materia di impugnazione del fermo amministrativo di beni mobili registrati *ex art. 86 d.p.r. 602/73*, per il quale l'individuazione munito di giurisdizione va operata con riguardo alla «natura

⁷⁵⁷ «la cui disciplina ha movenze simili a quella contenuta nel codice di rito e rispetto alla quale possono ben essere funzionali gli strumenti giurisdizionali di tutela del debitore garantiti dal medesimo codice».

⁷⁵⁸ v. Giudice di Pace Bari, 26 febbraio 2007, n. 1825, in *Giurisprudenzabarese.it*, 2007, e Comm. trib. prov. Bari 15 febbraio 2007, n. 320, *ibidem*; in *Il civilista*, 2008, 6, p. 101, con nota di TOCCI.

⁷⁵⁹ In *Mass. Giur. it.*, 2009.

⁷⁶⁰ In *Foro it.*, 2009, 7-8, I, p. 2060; in *Corr. trib.*, 2009, 22, p. 1811; *ivi*, p. 2090, con nota di GLENDI; in *GT Riv. giur. trib.*, 2009, 10, p. 880.

⁷⁶¹ In *Mass. Giur. it.*, 2009. Come rileva anche SORRENTINO, *Ipoteca esattoriale*, cit., p. 525.

⁷⁶² Per la verità nella pronuncia 7034/2009 l'estensione del principio pare fondare sull'assunto, apparentemente erroneo, per il quale la pronuncia n. 14831/2008 avesse già "incluso" nel principio di diritto da essa affermato – accanto alle controversie relative al fermo di beni mobili registrati – anche (quelle aventi ad oggetto) i provvedimenti di iscrizione di ipoteca esattoriale ad opera dell'agente della riscossione. Invero, Cass. 7034/2009 così riporta detto principio: «Questa Corte ha avuto modo di rilevare, nelle "controversie aventi per oggetto il provvedimento di fermo di beni mobili registrati, di cui al D.P.R. n. 602 del 1972, art. 86, ma lo stesso vale per l'iscrizione di ipoteca, ai fini della giurisdizione rileva la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di fermo, con la conseguenza che la giurisdizione spetterà al Giudice tributario o al Giudice ordinario a seconda della natura tributaria o meno dei crediti, ovvero ad entrambi se il provvedimento di fermo si riferisce in parte a crediti tributari e in parte a crediti non tributari" (Cass. SS. UU. 14831/2008)».

⁷⁶³ In *fisconline*, 2010.

tributaria od extratributaria del credito posto a fondamento della misura del fermo»⁷⁶⁴.

Tale regola è stata ancora di recente confermata dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite.

In una controversia relativa ad un preavviso di fermo amministrativo fondato su di un credito “misto”, solo in parte di natura tributaria⁷⁶⁵, Il Giudice della nomofilachia ha riaffermato nell’occasione⁷⁶⁶ il proprio più recente orientamento, asserendo che «la giurisdizione per le controversie di natura tributaria che traggono origine, come nella specie, da un atto impositivo (nella specie cartella esattoriale e/o preavviso di fermo) appartengono alla giurisdizione del G.T., secondo quanto prescritto dagli artt. 2 e 19 del d.lgs. 546/1992. Sul punto la giurisprudenza di questa Corte ha già fornito chiare e condivise indicazioni (v. Cass. SS. UU. 10672/2009, 11087/2010)».

Nella sentenza 12 ottobre 2011, n. 20391⁷⁶⁷ si afferma che «il preavviso di fermo amministrativo...che riguardi una pretesa creditoria dell’ente pubblico di natura tributaria è impugnabile innanzi al giudice tributario»⁷⁶⁸ e che «nell’ambito, poi, della giurisdizione ordinaria, la natura propriamente esecutiva del provvedimento (come dell’affidente preavviso) di “iscrizione di ipoteca” e/o di “fermo di beni

⁷⁶⁴ In quell’occasione la Consulta ha conseguentemente dichiarato la «manifesta inammissibilità della sollevata questione, perché il rimettente non ha dimostrato di avere esperito il doveroso tentativo di pervenire, in via interpretativa, alla soluzione da lui ritenuta costituzionalmente corretta». La soluzione “ritenuta corretta” dal giudice rimettente – giudice di pace di Cosenza – era che l’art. 19, comma 1, d.lgs. 546/1992 «attribuendo alle commissioni tributarie la giurisdizione esclusiva sulle controversie concernenti la misura cautelare del fermo amministrativo di beni mobili registrati previsto dall’art. 86 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), istituisce un giudice straordinario o speciale», ponendosi così in contrasto col disposto dell’art. 102, comma 2, della Costituzione.

⁷⁶⁵ In breve si riporta la vicenda processuale che ha condotto alla pronuncia della Corte. Un contribuente aveva impugnato il preavviso di fermo relativo ad una sua autovettura dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, la quale accoglieva il ricorso. Proposto appello dall’agente della riscossione la Commissione regionale ha dichiarato il proprio difetto di giurisdizione, e rinviato la causa al giudice ordinario. Il contribuente proponeva dunque ricorso alla Corte di Cassazione «per ottenere la cassazione della sentenza di appello...nella parte in cui la CTR ha declinato la propria giurisdizione anche in relazione ai crediti tributari». In accoglimento del ricorso, le Sezioni Unite hanno disposto la cassazione della sentenza impugnata «nella parte in cui la CTR ha declinato la giurisdizione anche in relazione alle controversie di natura tributaria, con rinvio della causa alla CTR del Lazio, altra sezione, per la trattazione del merito e per la liquidazione delle spese di questa fase».

⁷⁶⁶ Cass., Sez. Unite, sentenza 2 agosto 2011, n. 16858, in *GT, Riv. Giur. trib.*, 2011, 11, p. 943; *Id.*, 12, p. 1017, con nota di PURI.

⁷⁶⁷ In *Giust. civ. Mass.* 2011, 10, p. 1404.

⁷⁶⁸ «“in quanto atto funzionale a portare a conoscenza del contribuente una determinata pretesa tributaria...a nulla rilevando che detto preavviso non compaia esplicitamente nell’elenco degli atti impugnabili contenuto nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, in quanto tale elencazione va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell’allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 28 dicembre 2001, n. 448”». In tal modo la Corte dichiara di uniformarsi al suo precedente orientamento espresso con sentenza n. 10672/2009.

mobili registrati” esclude la competenza del giudice di pace, appartenendo la stessa unicamente al Tribunale»⁷⁶⁹.

Nella ordinanza 18 ottobre 2012, n. 17844⁷⁷⁰ si trova così sintetizzato l’orientamento sul punto della Suprema Corte: «(a) Il preavviso di fermo amministrativo rappresenta un atto autonomamente impugnabile anche se riguardante obbligazioni di natura extratributaria, trattandosi, in ogni caso, di atto funzionale a portare a conoscenza dell’obbligato una determinata pretesa dell’Amministrazione, rispetto alla quale sorge, ex art. 100 c.p.c., l’interesse alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa. (b) In materia di fermo, la giurisdizione si ripartisce tra giudice ordinario e tributario a seconda della natura del credito azionato con la conseguenza per la quale, ove venga opposta una misura cautelare accedente ad una pretesa a sanzione per violazione del Codice della Strada, va dichiarata la giurisdizione del giudice ordinario, attesa la natura extratributaria del credito azionato. (c) L’impugnazione della comunicazione di fermo amministrativo va proposta dinanzi al tribunale, competente *ratione materiae*, versandosi nell’ambito dell’esecuzione forzata».

5.3.2. Conseguenze del “frazionamento” della giurisdizione in punto di tutela cautelare fruibile dal ricorrente

Si è dunque visto che, oggi, alla luce degli arresti giurisprudenziali della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale, la natura del credito posto alla base dei provvedimenti di fermo amministrativo e di ipoteca esattoriale condiziona l’individuazione del giudice munito di giurisdizione.

Chi intenda ricorrere avverso detti provvedimenti deve qualificare previamente la natura del credito preteso, e in conseguenza incardinare dinanzi al g.o oppure al g. t. il giudizio di impugnativa del provvedimento. Allorché il credito posto alla base

⁷⁶⁹ In commento alla pronuncia in menzione S. ZINO, *L’impugnazione del preavviso di fermo: superati i dubbi sulla giurisdizione, le sezioni unite introducono nuove (ingiustificate) questioni di competenza*, in *Giust. civ.*, 2012, 2, p. 350, rileva che «Le sezioni unite hanno... confermato la propria giurisdizione in materia di giurisdizione a conoscere le cause di opposizione avverso il provvedimento di fermo amministrativo... Segnatamente, l’autorità giurisdizionale chiamata a conoscere dell’impugnazione del provvedimento di fermo deve essere individuata sulla base della natura del credito per la cui tutela il concessionario della riscossione intende iscrivere il fermo». La novità della pronuncia è nell’aver stabilito in capo al Tribunale (e non già al giudice di pace) la competenza (*ex art. 9 c.p.c., ratione materiae*) a conoscere delle opposizioni avverso preavvisi di fermo, fermi, iscrizioni di ipoteca per crediti di natura extratributaria, in ragione della natura esecutiva del provvedimento impugnato. L’Autore (p. 355) critica in maniera decisa il principio affermato dalla Corte, osservando come «Le sezioni unite non si sono accorte della distinzione di competenza in materia di esecuzione e competenza in materia di opposizione all’esecuzione (regolata dall’art. 17 c.p.c.) e hanno erroneamente affermato che l’art. 9 c.p.c. attribuisce al tribunale la competenza per materia a conoscere le opposizioni all’esecuzione».

⁷⁷⁰ In *Dir. e giust.*, 2012, 22 ottobre, con nota di CONTE.

dell'atto amministrativo da impugnare possieda natura "mista" – sia cioè in parte di natura tributaria ed in parte no – il ricorrente ha l'onere di esperire due diversi giudizi, l'uno dinanzi alla Commissione tributaria⁷⁷¹ e l'altro dinanzi al giudice ordinario, impugnando *in parte qua* l'unico atto⁷⁷².

La diversificazione della giurisdizione in materia di impugnativa di fermo e ipoteca in ragione della natura tributaria o no del credito determina, si è detto, un differente corredo di tutele, anche sotto il profilo cautelare, in capo ai debitori incisi dall'attività dell'agente della riscossione.

Si segnala l'opinione di chi sostiene che dinanzi ad un provvedimento di fermo o di ipoteca, formalmente unitario ma avente ad oggetto debiti di natura tributaria e no, dovrebbe essere consentita l'esperibilità di un'unica impugnazione, dinanzi ad un solo giudice⁷⁷³.

⁷⁷¹ Con riguardo alla cognizione del giudice tributario in sede di impugnativa dell'iscrizione di ipoteca CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti*, cit., p. 18, osserva come questa si sostanzia in un «sindacato pieno sull'atto». In particolare, al giudice tributario «compete non solo di annullare, ma anche di modificare il provvedimento medesimo o l'entità dell'iscrizione (ad esempio...riducendo o restringendo l'ipoteca)». Più in dettaglio, secondo l'Autore, verrebbe in rilievo «la distinzione tra vizi concernenti il contenuto-forma del provvedimento e vizi relativi ai presupposti esterni del medesimo, che attengono alle modalità di esercizio o all'esistenza stessa del diritto all'ipoteca. Sono deducibili, in particolare, le carenze del primo tipo tanto se afferenti ad elementi soltanto formali quanto se consistenti nella mancanza o assoluta insufficienza delle necessarie indicazioni di carattere sostanziale, quali quelle relative ai requisiti di specificità dell'ipoteca, cioè alla identificazione dell'immobile che ne costituisce l'oggetto e alla precisa indicazione della somma per la quale essa viene iscritta. Fra le carenze del secondo tipo vanno annoverate quelle relative agli elementi che precludono l'esercizio del diritto all'ipoteca per ragioni attinenti alla possibilità della sua costituzione alla stregua della disciplina specifica innanzi ricordata (ad esempio, se non sia ammissibile l'espropriazione immobiliare). Ma possono altresì essere dedotti anche i fatti che inficiano in radice il diritto all'ipoteca a causa dell'inesistenza di un idoneo titolo esecutivo – cagionata, ad esempio, dalla mancata notificazione della cartella – o in conseguenza della sopravvenuta inefficacia del medesimo, ad esempio, per l'intervenuta estinzione conseguente al pagamento».

⁷⁷² Spiega DAMASCELLI, *Effetti della riscossione coattiva*, cit., pp. 2731-2: «il nesso con la giurisdizione tributaria si realizza solo in virtù della funzione assorbente della natura del credito, che attrae la cognizione dell'opposizione alle misure cautelari, o riscossive in senso lato, in testa al giudice munito di giurisdizione sul rapporto sottostante. L'unicità del ruolo, secondo la disciplina contenuta nell'art. 12 del D.P.R. n. 602/1973, ha delle conseguenze in ordine all'individuazione del giudice munito di giurisdizione, in quanto la possibile contestualizzazione in un unico ruolo di crediti di diversa natura (tributari e non) comporta la frammentazione delle opposizioni e l'instaurazione di più ricorsi innanzi a distinte autorità giudiziarie».

⁷⁷³ In questo senso GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione*, cit., p. 2743, per il quale «a ragionare diversamente saremmo costretti ad ipotizzare una artificiosa "frammentabilità" del diritto (reale o cautelare) di garanzia tale da consentire che ciascuno specchio di esso possa avere destino autonomo da quello degli altri, sulla scorta della singola e specifica ragione di credito cui afferisce». L'Autore fonda la propria opinione essenzialmente sulla formale «unitarietà» dei provvedimenti di fermo e ipoteca «pure quando siano funzionali a garantire...una pluralità di crediti consacrati in ruoli di riscossione diversi per titoli e natura»; unitarietà che risulterebbe «confortata» dall'art. 2809 c.c., «in forza del principio di indivisibilità consacrato nella norma» per la quale «l'unitarietà dell'atto...rimane tale anche quando parte del credito garantito viene accertato inesistente o comunque non dovuto».

Sotto lo specifico profilo della tutela cautelare si è rilevato⁷⁷⁴ come «alla diversa attribuzione della giurisdizione in materia di impugnazione del fermo e dell'ipoteca, in ragione della natura tributaria o non tributaria del credito per il quale il concessionario agisce, prevedendosi, nel primo caso, la giurisdizione delle Commissioni tributarie e, nel secondo, quella del giudice ordinario, almeno secondo la prospettiva finora preferita dalla prevalente giurisprudenza...conseguo che, per indicare la più eclatante differenza, al ricorrere della prima ipotesi il ricorrente non possa ottenere in via cautelare la restituzione della disponibilità del bene, mentre, nel secondo caso, si tende a riconoscere come possibile la richiesta di un provvedimento di urgenza, finalizzato a rimuovere, in via provvisoria ed anticipata, gli effetti della illegittima iniziativa del concessionario».

La possibilità per il debitore “tributario” di dovere agire dinanzi alla Commissione tributaria e di ottenere la sospensiva cautelare *ex art. 47 d.lgs. 546/1992* dell'impugnato provvedimento di fermo o dell'iscrizione di ipoteca non pare dunque potere essere predicata – in termini di effettività della tutela cautelare – come “equivalente” alla possibilità, per il debitore che agisca dinanzi al giudice ordinario, di conseguire una forma di tutela cautelare in grado di anticipare gli effetti della futura sentenza di merito. Si rilevi come, nel primo caso, l'atto che si impugna abbia già prodotto integralmente i suoi effetti, eliminando «di fatto una qualunque utilità al provvedimento di sospensione»⁷⁷⁵.

Anche chi in dottrina ha osservato come l'utilizzabilità dello strumento dell'art. 47 d.lgs. 546/1992 comporti che il contribuente non si possa certamente ritenere «privo di tutela cautelare» ha nondimeno rilevato come il provvedimento di sospensione eventualmente concesso ai sensi dell'art. 47 «non può consistere nell'anticipazione della decisione di merito favorevole al contribuente, non potendo condurre alla (provvisoria) cancellazione o riduzione dell'iscrizione», potendo invece soltanto «pur lasciando in vita l'iscrizione» precludere «all'agente della riscossione di procedere all'espropriazione forzata del bene ipotecato fino a quando non sia stato deciso il ricorso»⁷⁷⁶. Rileverebbe, in questi termini, la mancanza nel processo tributario di una tutela cautelare a carattere anticipatorio⁷⁷⁷.

⁷⁷⁴ SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., pp. 1306-7.

⁷⁷⁵ Così SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1312, il quale rileva «l'ulteriore conseguenza che per tutto il tempo del processo egli deve subire la compressione illegittima del proprio diritto di proprietà senza che gli siano riconosciuti efficaci strumenti di reazione».

⁷⁷⁶ È quanto rileva, con riferimento al provvedimento di iscrizione di ipoteca esattoriale, CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti*, cit., pp. 23-4.

⁷⁷⁷ CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti*, cit., pp. 22-3, osserva in proposito che «va segnalato l'orientamento della giurisprudenza civile di merito che, in particolare nelle azioni di riduzione o di restrizione dell'ipoteca, proposte ai sensi dell'art. 2872 del codice civile, ammette la possibilità di esperire la procedura d'urgenza di cui all'art. 700 del codice di procedura civile per ottenere un provvedimento provvisorio elisivo dell'eccesso di iscrizione, sul rilievo che, quando l'azione abbia natura costitutiva, l'unico rimedio idoneo a scongiurare il pericolo di un danno grave ed

La gravità di tale mancanza può immaginarsi ipotizzando il caso – certo non infrequente – in cui il provvedimento di fermo amministrativo sia iscritto sui beni “strumentali” all’attività di impresa: l’iscrizione rende in tal caso impossibile il prosieguo dell’attività produttiva⁷⁷⁸ ed il debitore non ha a sua disposizione un rimedio per ottenerne la rimozione.

Le opinioni così espresse vanno verificate alla luce dell’obbligo per l’agente della riscossione di preannunciare l’iscrizione del fermo o dell’ipoteca per il tramite di un formale “avviso”. Ci si può domandare cioè se tale previsione sia in grado di condurre su di un binario di equivalenza le possibilità difensive riconosciute a debitori costretti ad agire dinanzi a diversi giudici avverso i medesimi atti.

Con riguardo al fermo, l’obbligo di preventivo avviso ha fonte amministrativa. Come ricordato da Cass. Sez. Un. 7 aprile 2009, n. 10672, «il preavviso di fermo è stato istituito dall’Agenzia delle Entrate con nota n. 57413 del 9 aprile 2003, disponendo che i concessionari, una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo dell’auto, ma prima di procedere alla iscrizione del medesimo, comunichino al contribuente moroso...un avviso ad adempiere al debito entro venti giorni, decorsi i quali si provvederà a rendere operativo il fermo»⁷⁷⁹.

L’obbligo del preavviso di iscrizione di ipoteca è invece stato di recente introdotto con il nuovo comma 2-bis dell’art. 77 d.p.r. 602/1973⁷⁸⁰.

La possibilità di impugnare il preavviso di fermo è stata riconosciuta – si è visto – dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, a partire dalle Sezioni Unite n. 14831 del 2008, e altre volte riaffermata dalla giurisprudenza del Giudice della nomofilachia⁷⁸¹.

irreparabile – nella fattispecie in questione ipotizzabile in relazione all’iscrizione ipotecaria – sia un provvedimento anticipatorio del risultato richiesto con la domanda. Orientamento, codesto, che di recente è stato recepito anche per l’ipoteca iscritta dal concessionario, in un giudizio in cui si controverteva sulla legittimità dell’iscrizione quanto all’esistenza e all’ammontare del credito posto a fondamento della stessa. Ma, mutata la competenza giurisdizionale, è arduo ritenere che siffatti provvedimenti di urgenza possano essere adottati dal giudice tributario. Sussistono forti dubbi, infatti, in ordine all’applicabilità in tale processo dell’art. 700 del codice di procedura civile, in quanto ciò implica adesione alla tesi – avversata dalla prevalente dottrina – che in pendenza del giudizio possano essere adottati provvedimenti atipici, in analogia a quanto dispone l’art. 21 della legge Tar 6 dicembre 1971, n. 1034».

⁷⁷⁸ «impedendo all’imprenditore o professionista di produrre reddito. Quel reddito che, peraltro, serve per pagare i tributi dovuti», osserva CARPENTIERI, *op. cit.*, p. 2759.

⁷⁷⁹ Sul punto v. anche DAMASCELLI, *Effetti della riscossione coattiva*, cit., p. 2735, e TIRAMANI, *Il fermo amministrativo*, cit.

⁷⁸⁰ Rileva SORRENTINO, *Ipoteca esattoriale*, cit., p. 526, il quale scrive prima della introduzione del comma 2-bis all’art. 77 d.p.r. 602/1973, come fosse già prassi dell’agente della riscossione quella di dare comunicazione formale dell’iscrizione ipotecaria, tuttavia soltanto dopo che questa fosse stata iscritta. L’avviso di avvenuta iscrizione ipotecaria, osserva l’Autore, era posto al fine di determinare il dies *a quo* per il decorso del termine di decadenza per l’impugnazione del provvedimento. BRUZZONE, *Notifiche e termini*, cit., p. 2680, osserva come «la finalità di evitare iscrizioni ipotecarie “al buio” è ben perseguita prescrivendo la “notificazione”, al proprietario dell’immobile, di una “comunicazione preventiva” di iscrizione di ipoteca».

⁷⁸¹ Si veda, tra le altre, Cass. Sez. Un. 7 aprile 2009, n. 10672, cit.

Si può ragionevolmente inferire dal riportato orientamento in punto di impugnabilità del preavviso di fermo la parimenti possibile impugnativa del preavviso di iscrizione ipotecaria⁷⁸².

A questo punto si può provare a verificare se la tutela cautelare tra differenti debitori sia “riequilibrata” dalla possibilità di impugnare il «preavviso» dell’iscrizione di fermo o di ipoteca. Più precisamente, se il debitore tributario sia per questo verso posto nella condizione di esperire strumenti di difesa cautelare equivalenti a quelli di cui dispone il debitore per crediti non aventi natura tributaria.

Nell’ipotesi fisiologica dell’azione esattiva, il debitore tributario riceverà il preavviso di iscrizione di fermo o ipoteca, così da potersi opporre dinanzi alla competente Commissione tributaria. In questa sede egli potrà richiedere la sospensiva ex art. 47 d.lgs. 546/1992. Lo strumento della sospensiva cautelare qui pare potenzialmente in grado di assicurare un adeguato livello di tutela al ricorrente; anzi, un livello di tutela equivalente a quello che gli consentirebbe di conseguire la disponibilità di uno strumento di tutela cautelare anticipatorio, quale l’art. 700 c.p.c. Lo stesso discorso può ripetersi per l’impugnativa del preavviso di iscrizione ipotecaria.

Nella giurisprudenza di merito, si registra un recente orientamento volto a “responsabilizzare” l’agente della riscossione rispetto all’eventualità di procedure esattoriali che poggino su atti illegittimi o infondati⁷⁸³: sul presupposto che sussisterebbe un obbligo per l’agente di esperire un previo controllo sulla regolarità formale e sostanziale dei ruoli emessi dall’amministrazione finanziaria⁷⁸⁴, si è stabilito che il giudice tributario possa disporre il pagamento a

⁷⁸² A conforto dell’opinione si può riportare il principio affermato dalla Corte di Cassazione, e richiamato dalle stesse Sezioni Unite 10672/2009, qui sopra in menzione, per il quale «il fatto che il preavviso di fermo amministrativo non compaia esplicitamente nell’elenco degli atti impugnabili contenuto nell’art. 19, D.Lgs. n. 546 del 1992, non costituisce un ostacolo, in quanto, secondo un principio già affermato da questa Corte, e che il Collegio condivide, l’elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell’art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell’allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge n. 447 del 2001. Con la conseguenza che deve ritenersi impugnabile ogni atto che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, in quanto sorge in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l’interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall’ente pubblico (v. Cass. nn. 21045/2007, 27385/2008)».

⁷⁸³ Affermato nella sentenza n. 257 del 3 giugno 2011 emessa dalla Commissione tributaria regionale di Firenze. La pronuncia è edita in *Dir. e giust.*, 2011, del 24 settembre.

⁷⁸⁴ La Commissione regionale afferma infatti che «l’Equitalia ha l’obbligo di controllare la regolarità formale e sostanziale dei ruoli nonché predisporre le cartelle esattoriali e ad eseguire la procedura esecutiva seguendo le leggi. Equitalia è obbligata a verificare la sussistenza del credito

carico dell' agente, *ex art. 96, comma 3 c.p.c.*, di una «somma equitativamente determinata» allorquando il comportamento negligente di questi configuri una responsabilità processuale aggravata.

È tuttavia opportuno considerare cosa accada allorquando il preavviso di fermo o ipoteca non pervenga, per qualsiasi motivo, nella sfera di conoscibilità del contribuente, che non ne abbia colpa. In tal caso, presumibilmente, questi verrà a conoscere del provvedimento di fermo o ipoteca quando esso sia oramai già stato iscritto. In detta situazione “non fisiologica” del meccanismo qui descritto quale tutela, in specie cautelare, è accordata al contribuente?

Si può immaginare che la mancata (o irregolare) notifica del preavviso di iscrizione comporti la conseguente nullità della iscrizione medesima⁷⁸⁵. In tal caso, il giudizio dinanzi alla Commissione tributaria potrebbe condurre ad una dichiarazione di illegittimità del provvedimento di iscrizione. Sotto il profilo cautelare, tuttavia, pare che in tal caso la sospensiva non fornisca una tutela adeguata al ricorrente, in quanto il provvedimento, una volta iscritto, ha prodotto i suoi effetti; né pare che possa la Commissione disporre con lo strumento della sospensiva la cancellazione di detta iscrizione. Alla stessa conclusione si dovrebbe pervenire anche allorquando si ritenga che il preavviso non sia posto quale condizione di validità della successiva iscrizione. Anche in tal caso, dal punto di vista della tutela cautelare, la sospensiva appare inadeguata.

Si osservi poi che, in punto di illegittimità della iscrizione non preceduta dal formale preavviso, mentre questa pare si possa agevolmente fondare sul nuovo

presupposto all'esecuzione, predisponendo, anche in autotutela, l'eventuale prescrizione o decadenza del titolo».

⁷⁸⁵ Osserva CANTILLO, *Ipoteca iscritta dagli agenti*, cit., p. 19, come oggi sia «data al contribuente la possibilità di contestare la legittimità dell'iscrizione ipotecaria innanzi al giudice tributario sotto ogni profilo, sia formale che sostanziale, alla sola condizione che, trattandosi di vizi attinenti ai presupposti, gli stessi rendano illegittimo anche l'atto impugnato (così viziato in via derivata)». Sembra si possano altresì richiamare le considerazioni svolte da SORRENTINO, *Ipoteca esattoriale*, cit., pp. 526-7, sebbene in riferimento all'ipotesi in cui l'agente della riscossione ometta di indicare il responsabile del procedimento nell'avviso di iscrizione ipotecaria già effettuata. L'Autore ritiene di potere operare una interpretazione «analogica ed estensiva» della soluzione adottata dal legislatore per il caso della omessa indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento. Egli ricorda preliminarmente come «la Corte Costituzionale, nella dec. n. 377 del 9 novembre 2007, ebbe occasione di affermare che l'obbligo imposto ai concessionari di indicare “il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost.”. Soprattutto la violazione del diritto di difesa *ex art. 24* della Costituzione fa ritenere che quindi si tratti di vizio radicale di illegittimità dell'atto»; rilevando poi come successivamente il legislatore sia «interventuto a sancirne espressamente la “nullità” con riferimento alle “cartelle di pagamento”»; ed infine così concludendo: «ove...anche per l'iscrizione di ipoteca si volessero ritenere applicabili gli stessi principi stabiliti per la cartella di pagamento (seguendo una interpretazione analogica ed estensiva), la soluzione del problema non potrebbe che essere quella adottata dal legislatore per la cartella di pagamento».

comma 2-bis dell'art. 77 d.p.r. 602/1973 con riguardo all'ipoteca esattoriale – anche nell'ipotesi in cui l'iscrizione ipotecaria si configuri come un «obbligo» per l'agente della riscossione⁷⁸⁶ – essa non pare si possa altrettanto facilmente sostenere con riguardo all'iscrizione di fermo, alla luce del fatto che, come ricordato dalla richiamata sentenza n. 10672/2009, il preavviso di fermo è stata previsto con una nota dell'Agenzia delle Entrate. Non è dunque una norma di legge, ma una prassi interna all'amministrazione finanziaria, a stabilire la necessità del preavviso dell'iscrizione del provvedimento di fermo amministrativo⁷⁸⁷: sia consentito nutrire riserve sulla possibilità di qualificare come presupposto di “legittimità” di un atto amministrativo una condizione posta da un atto privo di valore normativo.

Nell'ipotesi del fermo iscritto senza regolare notifica del preavviso, la richiesta di sospensiva del provvedimento iscritto che sia dal ricorrente fondata (anche) sulla illegittimità derivata, potrebbe in ipotesi non essere accolta dalla Commissione, qualora questa non condivida l'idea che il preavviso di fermo si ponga come condizione di validità della sua successiva iscrizione⁷⁸⁸. In questa ipotesi, la mancata concessione delle sospensiva del fermo oramai iscritto potrebbe forse condurre ad una situazione particolarmente pregiudizievole per il ricorrente: che cioè nelle more del giudizio tributario di impugnativa del fermo iscritto l'agente della riscossione, libero da vincoli alla prosecuzione dell'attività di riscossione intrapresa, proceda senz'altro alla esecuzione forzata sul bene vincolato.

Pare insomma che dinanzi ad una iscrizione di fermo o di ipoteca non preceduta da formale preavviso il debitore tributario non disponga di strumenti di protezione cautelare tali da garantire una tutela giurisdizionale “effettiva”, in tal modo determinandosi una disparità di trattamento, in apparenza irragionevole, nei riguardi del debitore che sia chiamato ad agire dinanzi al giudice ordinario.

⁷⁸⁶ Si fa riferimento alla previsione del comma 2 dell'art. 77 d.p.r. 602/1973, in ragione della quale «se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile da sottoporre ad espropriazione determinato a norma dell'articolo 78, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca». Pare di potere ritenere, invero, che anche quando l'iscrizione di ipoteca sia “obbligatoria” la mancanza del formale preavviso impedisca di fatto al contribuente di compiere quelle attività che potrebbero scongiurare la successiva iscrizione (si pensi all'ipotesi in cui egli si risolva a pagare l'importo preteso, oppure intenda contestare dinanzi al giudice tributario la carenza dei presupposti di legittimità della iscrivenda ipoteca).

⁷⁸⁷ Sul punto della sostanziale incidenza delle prassi interne all'amministrazione con riguardo al contenzioso fiscale sia consentito richiamare, a titolo meramente esemplificativo, la Direttiva Equitalia 12/2010, con la quale è stato “allungato” a 60 gg. il termine di legge di 15 gg. stabilito dall'art. 72-bis, d.p.r. 602/1973, comma 1, lett. a), perché il terzo ottemperi all'ordine di pagamento c.d. “stragiudiziale”, rivoltogli dall'agente della riscossione, di somme di denaro dovute al debitore.

⁷⁸⁸ La Commissione potrebbe in sostanza ritenere che il *fumus* prospettato dal ricorrente – la illegittimità cioè del provvedimento di iscrizione di fermo non preceduto dal formale preavviso – non valga a concedere la misura cautelare della sospensiva.

Pare da condividere l'opinione di chi in proposito afferma come il riparto di giurisdizione in punto di impugnativa del fermo o dell'ipoteca non possa «influire sulla ampiezza degli strumenti di tutela riconosciuti al debitore (a partire dalla tutela cautelare)»⁷⁸⁹.

5.3.3. Considerazioni circa la possibile irragionevolezza di una tutela cautelare “differenziata” in ragione del riparto di giurisdizione in tema di impugnativa del fermo e dell'ipoteca

Pare opportuno domandarsi se sia conforme a Costituzione il riconoscimento di una tutela (anche cautelare) differenziata (nel senso di deteriore, per alcuni) in relazione alla contestazione in giudizio di atti identici, e (forse) per situazioni giuridiche “omogenee”⁷⁹⁰, dinanzi a giudici diversi.

Si potrebbe immediatamente obiettare che non esiste un obbligo costituzionalmente imposto al legislatore di dettare una identica disciplina per diversi modelli processuali. Viene qui in rilievo il principio più volte affermato dalla Corte Costituzionale della «non *necessaria uniformità*» tra differenti tipi di giudizio.

Come si è avuto modo di rilevare in altra sede⁷⁹¹ è infatti risalente, nella giurisprudenza della Consulta, l'affermazione del principio per cui l'ossequio al disposto dell'art. 24 Cost. non implica come necessaria conseguenza l'uniformità delle regole procedurali tra differenti tipi di giudizio: il diritto di difesa e di tutela giurisdizionale, sanciti dall'art. 24 Cost., possono ricevere una differente regolamentazione da parte del legislatore in considerazione della situazione sostanziale da regolare⁷⁹² e delle caratteristiche strutturali dei singoli procedimenti⁷⁹³.

«Sarebbe consentito al legislatore, valutando la diversa struttura dei procedimenti, i diritti e gli interessi in gioco, le peculiari finalità dei vari stati e gradi della procedura, dettare specifiche modalità per l'esercizio del diritto di difesa»⁷⁹⁴.

⁷⁸⁹ Così SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1305.

⁷⁹⁰ Osserva in proposito SCALA, *La tutela del contribuente*, cit., p. 1305: «non si dimentichi, in questa direzione, il senso profondo della sentenza con la quale, in materia di pubblico impiego, la Corte Costituzionale riconobbe la necessità di consentire l'emanazione dei provvedimenti di urgenza anche nei casi di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo; di fronte a situazioni sostanziali omogenee non sono consentiti diversi livelli di tutela, causati dalla scelta di attribuire la giurisdizione su determinate materie al giudice ordinario o ad un giudice speciale».

⁷⁹¹ In *Profili di legittimità costituzionale*, cit., p. 464 ss.

⁷⁹² Corte Cost. 18 maggio 1972, n. 80; Id., 28 giugno 1985, n. 191; Id., 18 maggio 1989, n. 251; Id., 19 marzo 1996, n. 82; Id., 10 marzo 2006, n. 101.

⁷⁹³ Corte Cost. 6 luglio 1972, n. 125; Id., 12 novembre 1974, n. 255; Id., 18 giugno 1979, n. 49.

⁷⁹⁴ Corte Cost. 10 ottobre 1979, n. 125; Id., 22 dicembre 1980, n. 188; Id., 1 febbraio 1982, n. 9.

Dal riportato orientamento del Giudice delle leggi sembra di potere derivare che la previsione, per legge, di differenti regole procedurali per diversi modelli processuali non si porrebbe in contrasto con principi di rango costituzionale (in specie, il diritto di difesa e di tutela giurisdizionale) laddove tale differenziazione trovi giustificazione, essenzialmente: a) nell'essere diversa la situazione sostanziale da regolare; b) nella peculiarità della struttura di un modello processuale; c) all'esito di una comparazione tra «i diritti e gli interessi in gioco». Pare di intendere che la legittimità di una differente regolamentazione sia da ricollegare necessariamente ad una oggettiva diversità di alcuna delle menzionate condizioni, emergente dal raffronto, dalla valutazione sinottica, delle fattispecie considerate.

Nella situazione che qui si sta osservando – cioè, la differente tutela cautelare accordata a chi debba impugnare il provvedimento di fermo o ipoteca innanzi al giudice tributario anziché a quello ordinario, in ragione della diversa natura del credito – potrebbe ritenersi che detta diversità⁷⁹⁵ di tutela non sarebbe costituzionalmente illegittima perché giustificata, appunto, dalla *differente natura del credito* in contestazione.

Al legislatore sarebbe infatti «consentito di differenziare la tutela giurisdizionale con riguardo alla particolarità del rapporto da regolare»⁷⁹⁶.

Si potrebbe perciò sostenere che la differente natura del credito (tributaria o extratributaria) dia luogo ad un rapporto “particolare” nell'un caso rispetto all'altro, tale da giustificare un trattamento cautelare differenziato, non in contrasto con principi costituzionali. Più precisamente, che la natura “tributaria” del credito preteso renda “particolare” il rapporto tra debitore (contribuente) e soggetto creditore (Amministrazione finanziaria) rispetto alla relazione tra debitore e creditore per crediti di natura “extratributaria”.

In questi termini, la valutazione di legittimità costituzionale delle norme che consentono tale differenziazione sembra doversi operare per il tramite del parametro *sub c)*: comparando cioè i «diritti e gli interessi in gioco». La previsione, per legge, di differenti regole procedurali per diversi modelli processuali sarebbe giustificata, nelle fattispecie in termini, avuto riguardo alla presenza in concreto di un interesse “prevalente”: nel caso del preteso pagamento di crediti di natura tributaria, esso sarebbe, se non si sbaglia, il c.d. “interesse fiscale”.

⁷⁹⁵ Rileva – benché con specifico riferimento al problema della sospensione dell'esecuzione della sentenza tributaria – come «La suddivisione di origine storica della giurisdizione tributaria fra giudice speciale e giudice ordinario pone delle questioni di parità di trattamento che la nostra Corte Costituzionale risolve variamente in base a criteri non sempre persuasivi, perché nel bel mezzo di argomentazioni di carattere giuridico-formale, ricompare l'asso-piglia-tutto della discrezionalità del legislatore e della non “irragionevolezza” della disparità rilevata» E. DE MITA, *Processo tributario, l'«irragionevole» diversità*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, I, p. 1133.

⁷⁹⁶ Così si legge in Corte Cost., 18 maggio 1972, n. 89.

Si è tuttavia provato a sostenere, nelle pagine precedenti, come la pur possibile disparità sostanziale tra soggetti (nella specie, contribuente e Amministrazione finanziaria) debba trovare un “riequilibrio” in sede processuale, in ossequio al principio della parità delle parti *ex art. 111, comma 2 Cost.*

Se pure, cioè, al di fuori del processo, si possa ritenere “prevalente” l’interesse della p.a. – che qui si immagina essere, ancora, l’interesse c.d. “fiscale” – rispetto alla posizione giuridica del contribuente preteso debitore, una volta giunti alla sede giurisdizionale, detta prevalenza dovrebbe essere “annullata” dalla previsione di strumenti di difesa adeguati.

L’ossequio dovuto al principio costituzionale della parità delle parti renderebbe, in questo ordine di idee, “inoperante”, una volta giunta alla sede processuale, il criterio della comparazione tra “diritti ed interessi in gioco” il quale, per conseguenza, non sarebbe parametro idoneo a valutare la diversità di tutele cautelari accordate.

Si può allora provare a considerare se la diversità delle tutele accordate possa trovare giustificazione in ragione della «diversa situazione sostanziale da regolare» (criterio *sub a*).

Richiamando la tradizionale distinzione tra “diritti soggettivi” ed “interessi legittimi”, si potrebbe ritenere che con la contestazione del provvedimento di fermo o di ipoteca dinanzi al giudice tributario sia dedotta una posizione giuridica di interesse legittimo, laddove dinanzi al giudice ordinario con la medesima contestazione si affermi una posizione di diritto soggettivo e che dunque la differente protezione cautelare conseguibile nelle due situazioni troverebbe giustificazione nella «diversa situazione sostanziale da regolare».

Si è però innanzi provato ad evidenziare⁷⁹⁷ come sia diffusa l’opinione per la quale i giudizi di impugnazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria dinanzi alle Commissioni tributarie da parte del contribuente abbiano per oggetto la tutela di un diritto soggettivo⁷⁹⁸. Si è poi visto come la giurisprudenza sia oramai ferma nell’affermare che il processo tributario sarebbe un giudizio di “impugnazione-merito”, nel quale il giudice che rilevi vizi “sostanziali” dell’atto impugnato debba operare una cognizione nel merito del rapporto d’imposta – «entro i limiti posti dal *petitum* delle parti» – così pronunciando decisioni che si sostituiscono sia alla dichiarazione del contribuente che all’atto impositivo impugnato.

⁷⁹⁷ v. *supra*, Capitolo Secondo, par. 4.3, nota 272.

⁷⁹⁸ Sul punto sia consentito richiamare, soprattutto, il pensiero di CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1110 ss. Anche RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., p. 783, il quale afferma sussistere una «identità di struttura e di oggetto...tra processo civile e processo tributario». Alla luce di tale identità, secondo l’Autore, non può sorprendere che il legislatore del processo tributario abbia operato un rinvio alle norme del codice di procedura civile, in quanto compatibili.

In questo ordine di idee, è stato autorevolmente affermato⁷⁹⁹ che «muovendo dalle conclusioni cui si è pervenuti, secondo cui i rapporti di diritto sostanziale riguardano controversie deducibili dinanzi al giudice tributario, iscrivendosi nello schema diritto-obbligo, riguardano situazioni che, ove non fosse istituito con legge ordinaria il giudice tributario speciale, sarebbero di spettanza del giudice ordinario, valgono i principi enunciati dalla giurisprudenza costituzionale per il giudice amministrativo in sede di giurisdizione esclusiva (e quindi come giudice speciale in materia di diritti che in via di principio spetterebbero al giudice ordinario, come è anche il giudice tributario) secondo cui⁸⁰⁰ *lo spostamento della sede giurisdizionale per la tutela di diritti dal giudice ordinario al giudice speciale, non può attenuare, sul piano processuale, le garanzie proprie di essi se fossero fatte valere dinanzi al primo giudice*».

Va evidenziato come siffatta opinione sia – come dichiarato chiaramente “in premessa” dal suo Autore – condizionata dall’adesione alla c.d. teoria “dichiarativa” del processo tributario. Ulteriore premessa condizionante dell’opinione *de qua* è l’idea che i principi affermati nella storica pronuncia Corte Cost. n. 190 del 1985 siano da circoscrivere alle controversie in materia di pubblico impiego devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo. Dunque, l’opinione di Caianiello si fonda, da un lato, sulla teoria “dichiarativa” dell’oggetto del processo tributario; dall’altro, sulla lettura che si innanzi definita “restrittiva” della sentenza Corte Cost. n. 190/1985.

Parrebbe allora porsi un ostacolo apparentemente non superabile per chi voglia sostenere la necessità della estensione delle garanzie riconosciute nel giudizio civile nel contenzioso fiscale: il differente approccio teorico al tema dell’oggetto del processo tributario. Pare infatti che sol che si sostenga l’opinione per la quale nel contenzioso fiscale vengano dedotte situazioni giuridiche di diritto soggettivo, tal quali quelle di cui conosce il giudice civile, si possa sostenere l’idea che alla *deduzione della medesima posizione giuridica soggettiva in differenti sedi processuali non possa conseguire un trattamento differenziato (nel senso preciso di un trattamento peggiore nell’una rispetto all’altra)*.

L’adesione alla teoria c.d. “costitutiva” – che concepisce il processo dinanzi alle Commissioni quale giudizio volto all’annullamento di atti amministrativi ad istanza di un soggetto portatore di interessi legittimi – sembrerebbe, in questi termini, ostativa ad una operazione di estensione, per via di interpretazione, delle garanzie riconosciute a chi ricorra dinanzi al giudice ordinario, anche al ricorrente-contribuente.

⁷⁹⁹ CAIANIELLO, *Il processo tributario*, cit., p. 1113.

⁸⁰⁰ Lo Studioso richiama le pronunce della Corte Costituzionale nn. 190 del 1985 e 146 del 1987.

Soprattutto, alla luce del criterio *sub a*), la differente protezione cautelare conseguibile nelle situazioni in termini troverebbe giustificazione nella «diversa situazione sostanziale da regolare».

Pare tuttavia che la condivisibile conclusione cui per perviene lo Studioso possa essere sostenuta anche se non si ritenga di aderire alla teoria c.d. “dichiarativa”, che rinviene nel giudizio tributario sede per la tutela di diritti soggettivi allo stesso modo di quanto accade nel processo civile.

Infatti, dalla lettura dei dati relativi alla evoluzione normativa e giurisprudenziale che si è provato ad operare innanzi con riguardo al processo amministrativo sembra potersi inferire come, oggi, sul punto delle garanzie processuali in generale e in specie della protezione cautelare, ai portatori di interessi legittimi non sia accordato un trattamento deteriore rispetto a chi sia titolare di una posizione di diritto soggettivo. Pare che oggi, nel processo amministrativo, *a prescindere dalla situazione giuridica di cui si domandi tutela (diritto soggettivo o interesse legittimo), e della qualificazione della azione esperita come di accertamento o costitutiva*, al ricorrente sia accordata una protezione cautelare “piena”, *comprensiva di misure atipiche e d’urgenza ante causam*.

Inoltre, se si condivida la lettura c.d. “ampliativa” di Corte Cost. 190/1985 che si è provato innanzi a sostenere, pare si possa egualmente pervenire alle conclusioni cui giunge Caianiello, ancorché non se ne approvi le premesse teoriche in punto di oggetto del processo tributario.

In definitiva, si vuol provare a sostenere l’idea che – anche a prescindere dall’adesione all’una o all’altra delle teorie relative all’oggetto del processo tributario – e alla luce dei dati relativi all’attuale assetto del processo amministrativo e dei principi che si ritiene inferibili da Corte Cost. 190/1985, non sembrerebbe “reggere” la giustificazione di una differente protezione cautelare in ragione della «diversa situazione sostanziale da regolare».

Quanto, infine, al paramento *sub b*), la sua valutazione sembra potere essere “assorbita” dalle considerazioni che precedono.

Alla luce delle considerazioni svolte sembra di potere derivare l’impressione che la previsione di differenti regole procedurali – in punto di tutela cautelare – per diversi modelli processuali non sarebbe agevolmente giustificabile, dalla Consulta, per il tramite del richiamo ad alcuno dei criteri ivi considerati (diversità della situazione sostanziale da regolare; peculiarità della struttura processuale; comparazione tra diritti e gli interessi in gioco).

Va poi considerato che nella giurisprudenza della Consulta sul punto si rinviene l’affermazione per cui la possibilità per il legislatore di «dettare specifiche modalità per l’esercizio del diritto di difesa» è sottoposta alla «tassativa condizione, però, che esso venga, nelle differenti situazioni processuali,

effettivamente garantito a tutti su di un piano di uguaglianza»⁸⁰¹; inoltre, che la possibilità di regolare «in modo non necessariamente uniforme i modi di tutela giurisdizionale» è subordinata alla ulteriore condizione che «non siano vulnerati i principi fondamentali di garanzia ed effettività della tutela medesima»⁸⁰²; infine, che la discrezionalità del legislatore nell'adozione di «norme processuali differenziate tra i diversi tipi di giurisdizioni e di riti procedimentali» incontrerebbe «il solo limite della non manifesta irragionevolezza o non palese arbitrarietà»⁸⁰³.

Nello specifico, sembra si possa ritenere che la tutela accordata al contribuente che impugni il provvedimento di fermo o l'iscrizione di ipoteca dinanzi alla Commissione tributaria (per crediti di natura tributaria), se posta in raffronto con la tutela di cui questi dispone dinanzi al giudice ordinario per l'impugnativa dei medesimi atti (per crediti diversi), disveli come: aa) il diritto di difesa non sia propriamente garantito «su di un piano di uguaglianza»; bb) non si possa agevolmente affermare che «non siano vulnerati i principi fondamentali di garanzia ed effettività della tutela medesima»; cc) non appaia ossequiato il «limite della non manifesta irragionevolezza o non palese arbitrarietà» della diversità di trattamento.

Il principio della non necessaria uniformità di regole procedurali non sembrerebbe dunque “superare” positivamente la verifica della concreta presenza, nel caso che qui si considera, delle condizioni che la Corte pone a base della sua sostenibilità.

Non parrebbe dunque ostativo ad una verifica di legittimità costituzionale della disciplina qui considerata il richiamo al principio del non necessaria uniformità tra giudizi.

Se si intenda condividere questa opinione, si può provare a verificare se, in concreto, la disparità di trattamento in menzione possa giustificare una censura di costituzionalità. La verifica sembra doversi confrontare con un altro orientamento autorevolmente espresso dalla Corte Costituzionale: la costruzione teorica delle “disparità di mero fatto”.

Dette disparità, in quanto non direttamente discendenti dalla formula di legge, ma dalla sua concreta applicazione, non consentono infatti – secondo il Giudice delle leggi – di muovere una censura di costituzionalità delle norme considerate.

Costituiscono, per la Consulta, disparità di mero fatto⁸⁰⁴ quelle «differenze di trattamento che derivano da circostanze contingenti ed accidentali, riferibili non

⁸⁰¹ Corte Cost. 10 ottobre 1979, n. 125; Id., 22 dicembre 1980, n. 188; Id., 1 febbraio 1982, n. 9.

⁸⁰² Così C. Cost. 19 marzo 1996, n. 82. Ma in senso conforme si vedano altresì Corte Cost. 18 maggio 1989, n. 251; Id., 19 gennaio 1988, n. 38; Id., 18 giugno 1979, n. 49.

⁸⁰³ Corte Cost. 10 maggio 2002, n. 170.

⁸⁰⁴ Si riporta qui il *dictum* di Corte Cost. 4 aprile 2008, n. 56. Si vedano altresì Corte Cost., 20 novembre 2008, n. 385; Id., 12 aprile 2005, n. 155; Id., 26 novembre 2002, n. 481; Id., 4 luglio

alla norma considerata nel suo contenuto precettivo ma semplicemente alla sua concreta applicazione», le quali «non danno luogo a un problema di costituzionalità, nel senso che l'eventuale funzionamento patologico della norma stessa non può costituire presupposto per farne valere una illegittimità riferita alla lesione» di un principio costituzionale.

È dunque, a giudizio della Consulta, la disparità di trattamento che derivi direttamente dal contenuto precettivo della norma, e non anche dalla sua concreta applicazione, a potere legittimare una censura di incostituzionalità. Nel caso che qui si considera, tuttavia, non appare operazione agevole rinvenire tale previsione di legge, da sottoporre al vaglio della Corte per violazione dell'art. 3 Cost.

In verità, sembra piuttosto di potere affermare che la disparità che qui si lamenta consegua al «diritto vivente» posto dalla Corte di Cassazione nelle riportate pronunce a Sezioni Unite, che hanno stabilito il riparto di giurisdizione in ragione della natura del credito posto a fondamento del provvedimento di fermo o di ipoteca.

Se non si sbaglia, allora, ci si dovrebbe domandare se siffatto diritto vivente sia sottoponibile alla valutazione della Consulta.

La risposta pare potere essere affermativa. È invero ammessa, dalla Corte, la verifica di conformità a Costituzione del «diritto vivente» determinatosi sull'interpretazione, fornita dalle Corti superiori, di norme di legge. Si può qui richiamare Corte Cost. 27 marzo 2009, n. 90, la quale – chiamata a pronunciare sulla legittimità costituzionale di una norma «nell'interpretazione fatta propria dall'Adunanza plenaria del Consiglio di Stato e assunta quale diritto vivente dal giudice *a quo*» – ha dichiarato la manifesta inammissibilità della sollevata q.l.c. poiché «in mancanza di un diritto vivente, la cui esistenza è posta in dubbio dalla stessa ordinanza di rimessione, la questione di legittimità costituzionale, sollevata dal giudice a quo con riferimento ad una interpretazione della norma censurata da lui non condivisa, si risolve in un tentativo di ottenere l'avallo della Corte a favore di una diversa interpretazione della norma stessa e deve, pertanto, ritenersi manifestamente inammissibile».

Sul profilo della denuncia di incostituzionalità, alcuno in dottrina suggerisce un'alternativa⁸⁰⁵: a) denunciare l'art. 19 d.lgs. 546/92 per contrasto con gli artt. 3, 25 e 102 Cost., nella parte in cui detta norma non circoscrive l'impugnabilità del fermo e dell'ipoteca alle ipotesi in cui questi provvedimenti siano adottati sulla scorta di ruoli aventi ad oggetto soltanto entrate tributarie, e al contempo lamentare la illegittimità dell'art. 76 d.p.r. 602/73 «nella parte in cui impone l'adozione di una procedura esecutiva unitaria a fronte di vicende creditorie che,

2002, n. 311; Id., 4 aprile 1996, n. 417; Id., 5 luglio 1995, n. 295; Id., 23 maggio 1995, n. 188; Id., 2 giugno 1977, n. 103.

⁸⁰⁵ GIOVANNINI, *Ancora incerta la giurisdizione*, cit., pp. 2743-4.

proiettate nella fase contenziosa, attengono a giurisdizioni diverse»; b) consentire al contribuente, dinanzi ad un provvedimento di fermo o ipoteca per crediti “misti”, di scegliere di adire (soltanto) o il giudice ordinario o quello tributario, «ma con le limitazioni imposte dalla natura dei vizi eccepiti»⁸⁰⁶.

Sembra però che la strada percorribile possa essere altra.

Si è fin qui ragionato della possibilità che non sia conforme a Costituzione la disparità di trattamento in punto di tutele tra debitore tributario e non che siano costretti ad impugnare il provvedimento di fermo o ipoteca dell’agente della riscossione dinanzi a giudici diversi.

Sullo specifico profilo della tutela cautelare si è rilevato come nella sostanza il *vulnus* di tutela in capo al debitore tributario sia determinato principalmente dalla mancanza di uno strumento di *tutela cautelare anticipatoria* nel giudizio dinanzi alla competente Commissione tributaria, al fine di evitare che l’impugnato provvedimento realizzi integralmente i suoi effetti, nelle more dell’instaurazione del giudizio.

Lo strumento della sospensione *ex art. 47 d.lgs. 546/1992*, si è visto, pare del tutto inadeguato a scongiurare gli effetti del provvedimento di fermo ed ipoteca in quanto questi esauriscono *uno actu* i loro effetti in danno del contribuente.

Rileverebbero allora qui le considerazioni che si sono fatte allorquando si è considerato il tema della mancanza di tutela anticipatoria nel processo tributario.

Sembra infatti che esse possano trovare un adeguato campo di applicazione nella situazione che qui si considera, ovvero lo strumentario cautelare in relazione all’impugnativa dei provvedimenti di fermo o ipoteca.

Il riconoscimento cioè, di forme di tutela d’urgenza, *ante causam* e a contenuto anticipatorio potrebbe servire a “sopperire” all’individuato *vulnus* di tutela cautelare per il debitore che sia “costretto” ad agire dinanzi al giudice tributario.

⁸⁰⁶ L’Autore precisa: «la soluzione per prima indicata è senz’altro quella più lineare e ragionevole, in un’ottica di sistema. Vero è, peraltro, che se la censura di costituzionalità colpisse solo l’art. 19 del decreto sul processo, essa non risolverebbe, ma semplicemente aggirerebbe il problema della deroga giurisdizionale... Ponendosi in quest’angolo visuale, la seconda ricostruzione, pur dettata da esigenze di razionalizzazione forzata della modifica legislativa, potrebbe apparire degna di attenzione. Si deve ritenere che, conformemente all’art. 102 Cost. e all’interpretazione che di questa disposizione ha elaborato la Corte costituzionale, il giudice tributario non possa in nessun caso conoscere vizi sollevati su questioni di merito attinenti alla sussistenza del debito non tributario. Posto questo limite invalicabile per l’operare della preclusione dell’art. 102 Cost., al giudice speciale si può ricorrere, alternativamente a quello ordinario, per far valere vizi formali o di legittimità del provvedimento. Al giudice ordinario, in questa prospettiva, si può ricorrere, pur in patente deroga dell’art. 19 del decreto sul processo speciale, anche in ulteriori ipotesi, attinenti esistenza ed esigibilità del credito (anche) tributario sotteso alla misura di garanzia». L’Autore, tuttavia, mostra di essere consapevole delle «innumerevoli ulteriori questioni» che la ricostruzione proposta rischia di sollevare, quali quella relativa alla litispendenza e più ancora quella relativa al giudice dinanzi al quale introdurre il giudizio di merito successivo all’ottenimento di un provvedimento *ex art. 700 c.p.c.* per vizi formali dell’atto.

De jure condito, tale operazione è tuttavia demandata alla sensibilità delle Commissioni tributarie.

Capitolo Terzo

La tutela cautelare nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo

Nelle pagine che precedono si è avuto modo di rilevare come l'art. 47 d.lgs. 546/92 si limiti a disciplinare la tutela cautelare relativamente al primo grado di giudizio tributario.

Non v'è, invece, alcuna norma che preveda strumenti di tutela cautelare esperibili per i giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie. Né la legge delega ha disposto nulla al riguardo⁸⁰⁷.

Si discute perciò da tempo circa «la configurabilità o meno, nel processo tributario, di inibitorie cautelari all'interno dei vari mezzi d'impugnazione che lo caratterizzano»⁸⁰⁸.

Ancora di recente si è osservato come «Uno dei maggiori problemi, tutt'ora irrisolti, concernenti il processo tributario, è certamente quello dell'applicabilità dello strumento cautelare in sede di giudizio di impugnazione»⁸⁰⁹.

Il tema su cui principalmente si dibatte è se sia possibile richiedere la sospensione dell'esecuzione delle sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali quando esse siano impugnate⁸¹⁰. «Le divergenti soluzioni possono ricondursi fondamentalmente al riconoscimento o alla negazione dell'applicabilità dei rimedi previsti dalle norme del c.p.c., pur se con argomentazioni diversamente articolate»⁸¹¹.

I termini del dibattito sono stati in tal modo chiaramente delineati da autorevole dottrina: «la questione che ne occupa riguarda dunque, in primo luogo, la possibilità o meno dell'inserimento nel giudizio d'appello avverso le sentenze della Commissione tributaria provinciale di una inibitoria come quella prevista dall'art. 283 c.p.c.; in secondo luogo, la possibilità o meno di proporre davanti alla Commissione tributaria regionale un'istanza di sospensione *ad instar* di quanto previsto nell'art. 373 c.p.c. in pendenza del giudizio di cassazione proposto avverso la sentenza della stessa Commissione tributaria regionale; in terzo luogo, e se si vuole, l'inserimento, nei giudizi di revocazione proposti contro sentenze di

⁸⁰⁷ COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 575.

⁸⁰⁸ Così GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado*, cit., p. 1895.

⁸⁰⁹ In questo modo si esprime A. COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 4, p. 431.

⁸¹⁰ Così, DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 1213. v. anche RINALDI, *op. cit.*, p. 101, la quale rileva come «la vigente normativa continua a porre il problema della configurabilità di rimedi cautelari nei vari gradi di giudizio, in seguito alla proposizione dei mezzi di impugnazione».

⁸¹¹ Scrive RINALDI, *op. cit.*, p. 104.

primo o di secondo grado, di istanze di sospensione cautelare alla stregua di quanto previsto per il processo civile dall'art. 401 del relativo codice»⁸¹².

Non è rinvenibile una univoca opinione sul tema⁸¹³.

È tuttavia opinione diffusa⁸¹⁴ in dottrina⁸¹⁵ e in giurisprudenza⁸¹⁶ che la tutela cautelare sia esclusa dal giudizio tributario per i gradi successivi al primo⁸¹⁷. In tal senso deporrebbe, innanzitutto, la disciplina contenuta nell'art. 49 d.lgs. 546/92.

Tuttavia, si avverte la necessità che sia consentita la tutela cautelare anche dopo la pronuncia di primo grado⁸¹⁸.

⁸¹² Così, ancora, GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado*, cit., p. 1897.

⁸¹³ DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 1214, osserva che «alla problematica in oggetto dottrina e giurisprudenza...hanno fornito risposte in un senso e nell'altro» e, (p. 1215), che «in dottrina ed in giurisprudenza...si registrano prese di posizione diametralmente opposte».

⁸¹⁴ Ma non unanime. Ammettono la tutela cautelare in grado d'appello Comm. trib. reg. Liguria, 28 maggio 1999, in *GT-Riv. giur. trib.*, 1999, p. 1043; Comm. trib. reg. Friuli, 16 dicembre 1999, in *Guida norm.*, 2000, 92, p. 24; Comm. trib. reg. Lazio, 14 gennaio 1999, in *Giur. merito*, 2000, p. 703, con nota di S. e C. BELTRANI, *In tema di applicabilità del nuovo contenzioso tributario della disciplina del codice di rito sulla sospensione dell'esecuzione provvisoria delle sentenze*; Comm. trib. reg. Molise, 27 luglio 1998, in *Boll. trib.*, 1999, p. 431; Comm. trib. reg. Emilia Romagna 28 giugno 1996, in *Corr. trib.*, 1996, p. 978.

⁸¹⁵ Di «totale carenza di tutela cautelare al di là del giudizio di primo grado» parla S.M. MESSINA, *La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio*, in *Corr. trib.*, 2007, 38, p. 3078. Nel senso che il dato normativo escluda una tutela cautelare oltre il primo grado del processo tributario v. anche Esposito, *op. cit.*, p. 1489; ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 42; per RINALDI, *op. cit.*, p. 108, desta «perplexità sotto il profilo della ragionevolezza, specie in relazione all'art. 24 Cost., un sistema che esclude una piena tutela cautelare in secondo grado in relazione alla riscossione del tributo e degli interessi». COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 575, osserva che l'espressione utilizzata dal legislatore delegante («sospensione dell'esecuzione dell'atto...con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado») «fa propendere per la volontà contraria» ad un ampliamento dell'istituto della sospensione previsto dall'art. 47 d.lgs. n. 546/1992.

⁸¹⁶ Per la giurisprudenza costituzionale si veda, *ex multis*, Corte Cost. 30 luglio 2008, n. 316. Per la giurisprudenza di merito si veda, *ex multis*, Comm. trib. reg. Marche, 24 febbraio 1997, in *Boll. trib.*, 1997, p. 1487; Comm. trib. reg. Toscana, 19 marzo 1998, in *Rass. trib.*, 1998, p. 824.

⁸¹⁷ Rileva come «È opinione generalmente recepita in dottrina quella che esclude l'ammissibilità della tutela cautelare una volta conclusosi il giudizio dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale» e che «Analogo orientamento è stato espresso dalla Corte Costituzionale e, conformandosi all'orientamento della Consulta, dall'Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 73/E del 31 luglio 2001» M.L. SERRA, *La sospensione dell'efficacia esecutiva fra sentenza ed atto impugnato, Profili applicativi*, in E. DELLA VALLE-V. FICARI-G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, pp. 555-6.

⁸¹⁸ TESAURO, *Giusto processo*, cit., p. 58, afferma che «in materia cautelare, dovrebbe essere reso esplicito il potere del giudice di appello di sospendere, come in primo grado, l'esecuzione dell'atto impugnato». ESPOSITO, *op. cit.*, p. 1495, osserva che nel caso in cui il giudizio di primo grado si chiuda con una pronuncia di rigetto pare riproporsi una forma di «*solve et repete*» poiché la mancanza di tutela cautelare nel successivo giudizio di gravame rende irrimediabile l'esposizione all'esecuzione da parte del contribuente soccombente. PROTO, *op. cit.*, p. 582, sostiene che al fine di scongiurare il «danno grave ed irreparabile» conseguente all'atto di accertamento occorre assicurare la tutela cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo, e osserva come ad opinare «diversamente si poverrebbe...ad un'azione di risarcimento del danno, sicché è certamente preferibile, anche per l'amministrazione finanziaria, la procedura cautelare». Di «grave...scelta di non consentire la possibilità di ricorrere agli strumenti di tutela cautelare nel

Il tema della tutela cautelare successiva al giudizio tributario di primo grado appare complesso, in ragione della pluralità dei dati normativi in gioco e dalle premesse ideologiche che condizionano i risultati del ragionamento giuridico.

Sotto il profilo dei *dati normativi* rilevano, oltre agli artt. 47 e 49 d.lgs. n. 546/92, altresì le già considerate previsioni contenute nell'articolo 15 d.p.r. 602/1973, negli articoli 68 e seguenti del d.lgs. n. 546/92 e nell'art. 19 decreto legislativo n. 472/97.

In particolare, si rammenti come gli artt. 15 e 68 in menzione rechino la disciplina della riscossione frazionata del tributo rispettivamente nella fase amministrativa e nella fase relativa alla pendenza del processo tributario, la quale complessivamente enfatizza l'esigenza di una protezione cautelare da accordare al contribuente per i giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie.

Sotto il profilo delle *premesse ideologiche*, si ha riguardo al possibile oggetto della sospensiva cautelare in campo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo. Detto tema è a sua volta condizionato da quelli relativi all'oggetto del processo tributario e alla possibilità o no di riconoscere efficacia esecutiva provvisoria alle sentenze rese dalle Commissioni tributarie.

Quanto ai dati normativi, l'attenzione degli studiosi si è appuntata precipuamente sul disposto dell'art. 49 d.lgs. 546/92⁸¹⁹.

La norma è posta in principio di quelle dettate per «le impugnazioni in generale» dalla Sezione I, del Capo III⁸²⁰ e reca le «disposizioni generali applicabili», secondo quanto recita la rubrica dell'articolo. Essa stabilisce che «*alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto dal presente decreto*».

La norma sembrerebbe negare l'applicazione al processo tributario dell'art. 337 del codice di procedura civile⁸²¹, il quale prevede, al comma 1, la possibilità di

secondo grado di giudizio» parla ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 42. v. anche ID., *La tutela cautelare tra disposizioni*, cit., p. 1340. Per la giurisprudenza, a parte le sentenze di merito che espressamente hanno ammesso la tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio tributario, si vedano, per tutte, anche per la compiuta argomentazione della posizione affermata, le ordinanze di rimessione alla Consulta della questione di legittimità costituzionale relativa all'assenza di una tutela cautelare nei giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie, sulle quali v. *infra* paragg. 4.1, 4.1.1. e 4.1.2.

⁸¹⁹ RINALDI, *op. cit.*, p. 103, scrive che «è noto che il contraddittorio tra gli interpreti trae origine dall'art. 49 D.Lgs. n. 546/1992». COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., pp. 431-2, afferma che «Tutta la problematica di cui si discute “nasce” essenzialmente dal disposto dell'art. 49 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546».

⁸²⁰ Dedicato, appunto, a “le impugnazioni” nel processo tributario.

⁸²¹ Non appaia superfluo rammentare come l'art. 337 c.p.c., rubricato «Sospensione dell'esecuzione e dei processi», disponga che: «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407. Quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso, se tale sentenza è impugnata».

ottenere la sospensione (dell'esecuzione già intrapresa o della provvisoria esecutività⁸²²) delle sentenze civili in pendenza della loro impugnazione⁸²³ al ricorrere delle condizioni poste dalle singole norme del codice di rito.

In altri termini, per via della previsione contenuta nell'art. 49 non sarebbe possibile ottenere la sospensione dell'esecuzione della sentenza tributaria in pendenza del giudizio di impugnazione⁸²⁴.

Che l'art. 49 sia considerata la norma "chiave" in tema di preclusione del ricorso alla tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio tributario è evidenziato viepiù dalle numerose ordinanze di rimessione alla Consulta della questione avente ad oggetto la sua legittimità costituzionale, pressoché sempre "nella parte in cui" essa impedirebbe il ricorso alla tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

Gli approcci al tema della tutela cautelare nei giudizi tributari successivi al primo grado si intrecciano dunque strettamente con lo studio e l'interpretazione del disposto dell'art. 49, e con la (apparente) preclusione alla sospendibilità dell'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali e regionali⁸²⁵. Ne consegue l'opportunità, e prima ancora si direbbe la necessità, nel trattare la tematica in oggetto, di considerare il disposto dell'art. 49.

Prima di ciò, occorre verificare se l'argomento che ci si accinge qui a considerare – quello cioè della sospendibilità o no dell'esecuzione delle sentenze tributarie che

⁸²² L'art. 337 c.p.c., comma 1, si è ricordato nella nota che precede, richiama gli artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c. Benché soltanto l'art. 283 parli espressamente di «esecuzione provvisoria» e di «esecuzione» *tout court*, mentre l'art. 373 e gli artt. 401 e 407 (che richiamano la disciplina dettata dall'art. 373) si limitino a parlare di «esecuzione», l'opinione prevalente in dottrina e giurisprudenza è nel senso di ritenere che anche in queste ipotesi sia possibile domandare la sospensione della provvisoria esecutività della sentenza. Sul punto G. IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria nel processo civile*, Milano, 2010, p. 393, nota 962, rileva come «con riguardo alla fattispecie sospensiva prevista dall'art. 373 c.p.c., l'opportunità di un'interpretazione elastica, che consenta l'inibitoria anche prima dell'inizio dell'esecuzione, è stata propugnata da App. Salerno 21 luglio 2003, in *Giur. it.*, 2004, p. 310»

⁸²³ Gli artt. 283, 373, 401, e 407 del codice rito, richiamati dall'art. 337, comma 1, disciplinano rispettivamente: i «provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello» (art. 283); la «sospensione dell'esecuzione» della sentenza impugnata dinanzi alla Corte di Cassazione (art. 373); la «sospensione dell'esecuzione» della sentenza oggetto di revocazione (art. 401); la «sospensione dell'esecuzione» della sentenza avverso la quale sia proposta opposizione di terzo (art. 407).

⁸²⁴ COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., p. 432, osserva che «La norma è stata interpretata...nel senso di escludere la tutela cautelare nella fase impugnatoria del processo che si svolge innanzi le Commissioni tributarie, e ciò in attuazione di una chiara presa di posizione del legislatore in materia».

⁸²⁵ Nello stesso senso v. DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 1213. L'Autore, dopo aver premesso che «la problematica che mi accingo ad affrontare è quella della configurabilità o meno, nel processo disciplinato dal D.Lgs. n. 546/1992, di rimedi cautelari all'interno dei giudizi di impugnazione delle sentenze rese dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali», subito aggiunge: «la questione, così come finora è stata impostata, riguarda dunque la cosiddetta sospendibilità dell'esecuzione delle predette sentenze in pendenza, rispettivamente, dell'appello e del ricorso per Cassazione».

siano impugnate – rientri nel tema della tutela cautelare oppure ne esuli, rendendolo perciò non conferente con la trattazione *de qua*.

1. Premessa metodologica: considerazioni sulla natura cautelare della sospensiva

Si è innanzi detto che è questione dibattuta se le norme del codice di procedura civile che disciplinano la sospensione della esecuzione o della provvisoria esecutività della sentenza siano applicabili al processo tributario.

Prima di procedere a considerare più da vicino tale questione, sembra opportuno verificare l'assunto di partenza: cioè se la sospensione dell'esecuzione (o della provvisoria esecutività) della sentenza sia espressione di un potere cautelare.

Si possono qui richiamare le considerazioni operate dalla dottrina che al tema ha dedicato una più attenta riflessione.

Carpi⁸²⁶ afferma che «La sospensione dell'esecuzione è un fenomeno essenzialmente processuale che può riguardare l'atto o il provvedimento al quale è attribuita efficacia esecutiva...oppure il procedimento esecutivo vero e proprio»⁸²⁷ e che «Dal punto di vista della funzione i nostri provvedimenti sono da considerare⁸²⁸...con scopo *lato sensu* cautelare»⁸²⁹.

In un recente scritto, dedicato al tema della provvisoria esecuzione delle sentenze civili e al potere giudiziale di sospensione dell'efficacia esecutiva o dell'esecuzione di dette sentenze (c.d. inibitoria)⁸³⁰, si è rilevato come «tanto in dottrina, quanto in giurisprudenza è da tempo diffuso il convincimento che l'inibitoria assolva una funzione almeno *lato sensu* cautelare»⁸³¹.

⁸²⁶ F. CARPI, voce *Sospensione dell'esecuzione*, (dir. proc. civ.) in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 1.

⁸²⁷ Precisando come «Nel primo caso è più corretto parlare di sospensione dell'esecutorietà, sospensione che non è direttamente collegata ad un processo esecutivo, il quale può non essere in corso».

⁸²⁸ «anticipatori della successiva decisione sulla impugnazione del titolo e sulle opposizioni al processo esecutivo».

⁸²⁹ Tuttavia, puntualizza l'Autore, «Non per questo, però, è dato individuare una disciplina elementare, comune ai vari fenomeni sospensivi..., né tanto meno è possibile applicare le norme dettate per i provvedimenti cautelari».

⁸³⁰ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 430.

⁸³¹ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 430-1-2. L'Autore appresso aggiunge: «essa, infatti, costituisce una misura interinale, si fonda su una cognizione sommaria che comprende *periculum in mora* e *fumus boni iuris* dell'impugnazione e produce effetti di carattere provvisorio, destinati a esaurirsi con il sopraggiungere della decisione dell'impugnazione». Da queste considerazioni, e dallo «strettissimo» nesso di strumentalità «sia dal punto di vista funzionale, sia da quello strutturale» rispetto all'impugnazione l'Autore fa derivare che «l'inibitoria sostanzia una forma di tutela cautelare con struttura interinale e funzione anticipatoria» (pp. 434-5). Per una specifica indicazione dei riferimenti di dottrina e giurisprudenza circa la funzione latamente cautelare della inibitoria, sia consentito rinviare alla

Funzione (pur *lato sensu*) cautelare non è tuttavia riconosciuta soltanto alla sospensiva⁸³² dell'esecuzione delle sentenze civili. Essa è altresì rinvenuta nella sospensione degli atti amministrativi⁸³³ nonché alla sospensione delle sentenze del giudice amministrativo⁸³⁴: si è affermato⁸³⁵ che «la natura dello strumento apprestato dalla legge per la sospensione del provvedimento giurisdizionale è del tutto simile a quella della sospensione del provvedimento amministrativo: in entrambi i casi si tratta di ovviare ai pregiudizi causati dall'attuazione dell'assetto la cui legittimità è *sub iudice*, e la reversibilità dei cui effetti – se non impediti dalla sospensiva – è più o meno largamente impossibile», e che dalla «rilevata identità di scopi delle istanze cautelari contro il provvedimento amministrativo e contro la sentenza» si può ricavare⁸³⁶ «che tutti i principi identificati rispetto alla sospensione giudiziale dell'atto amministrativo – con riguardo così al procedimento come alla possibilità di accoglimenti parziali – vanno applicati altresì al giudizio di sospensione della sentenza, salve particolari ragioni di diversità. Eguale deve essere pure la regola di giudizio»⁸³⁷.

puntuale ricognizione che l'Autore compie alle note 1028 e 1029, pp. 430-1-2. Si veda però COREA, *op. cit.*, p. 2, nota 3, il quale rileva come per i provvedimenti di sospensione che riguardano gli atti giurisdizionali «si esclude la natura cautelare in ragione del mancato collegamento ad un'azione di merito».

⁸³² PALEOLOGO, voce *Sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo e altre misure cautelari*, cit., p. 1, osserva che con il termine «sospensiva» «è nella pratica chiamata la misura che concede la sospensione».

⁸³³ PALEOLOGO, voce *Sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo e altre misure cautelari*, cit., pp. 1-2, afferma che «La sospensiva...ha luogo a conclusione di un procedimento», che «Nessuno dubita ormai che detto procedimento e la misura che a questo pone termine abbiano caratteri obiettivamente giurisdizionali», e «Per ciò il procedimento è processo...», «Processo cautelare, perché il fondamento della vicenda sta nel bisogno di limitare gli effetti pregiudizievoli della non istantaneità, ed anzi talora della notevole durata, di quello principale, evitando che la pronuncia conclusiva del grado pendente di quest'ultimo, giunta tardi, si riveli inidonea ad assicurare al ricorrente vincitore l'utilità da questo perseguita».

⁸³⁴ Si veda però CARPI, voce *Sospensione dell'esecuzione*, cit., pp. 1-2, dove si legge: «È dubbio se il fenomeno sospensivo possa essere considerato in modo unitario, e cioè se sia positivamente configurabile una generale cautela sospensiva, non limitata al campo processual-civilistico, ma relativa anche alla sospensione in genere dell'efficacia di atti collegiali impugnati..., a quella della esecutorietà dell'atto amministrativo e della sentenza amministrativa, ed a quella dell'esazione delle imposte...A parte alcuni cenni di Carnelutti...in tal senso muove la monografia di Falzone...mentre noi abbiamo già espresso la nostra opinione contraria proprio per l'impossibilità di individuare una disciplina elementare comune a fattispecie fra loro diverse».

⁸³⁵ Da PALEOLOGO, voce *Sospensione dell'esecuzione della sentenza amministrativa*, cit., p. 3.

⁸³⁶ PALEOLOGO, voce *Sospensione dell'esecuzione della sentenza amministrativa*, cit. p. 3.

⁸³⁷ Con specifico riguardo alla sospensione della sentenza amministrativa PALEOLOGO afferma (pp. 1-2) che il procedimento di sospensione (oltre ad avere natura necessariamente incidentale rispetto al giudizio di merito) ha natura cautelare «perché il fondamento della vicenda sta nel bisogno di limitare gli effetti pregiudizievoli della non istantaneità, ed anzi talora della notevole durata, di quello principale, evitando che la pronuncia conclusiva del grado pendente di quest'ultimo, giunta tardi, si riveli inidonea ad assicurare al ricorrente vincitore l'utilità da questo perseguita». La misura della sospensiva, afferma l'Autore, è adottata dal giudice «per dare un assetto temporaneo agli interessi coinvolti nella controversia, che deve essere decisa definitivamente nel giudizio principale».

L'affermazione della natura cautelare del potere di sospensiva giudiziale dell'atto amministrativo si trova altresì nella giurisprudenza della Consulta. Vale richiamare in proposito Corte Cost. 1 aprile 1982, n. 63, laddove è affermato che «la sospensione dell'esecutorietà degli atti della pubblica amministrazione...per *communis opinio*, ha natura cautelare».

Più di recente si veda la sentenza 23 luglio 2010, n. 281, nella quale si osserva che «il potere di sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento⁸³⁸...rientra nell'ambito della tutela cautelare, della quale condivide la ratio ispiratrice, ravvisabile nell'esigenza di evitare che la durata del processo si risolva in un pregiudizio per la parte che dovrebbe vedere riconosciute le proprie ragioni (sentenze n. 26 del 2010, n. 144 del 2008 e n. 253 del 1994)» e che la «sospensione, come le altre misure cautelari a contenuto anticipatorio o conservativo, ha funzione strumentale all'effettività della stessa tutela giurisdizionale».

L'aver provato a precisare che la sospensiva è ritenuta possedere natura cautelare⁸³⁹ non solo quando sia diretta ad inibire l'esecuzione (o, ancor prima, l'efficacia esecutiva) di provvedimenti giudiziari ma anche di atti amministrativi non è operazione priva di rilievo, ai fini del discorso che qui si proverà a condurre.

Rinvenuta la comune matrice cautelare della sospensiva che abbia ad oggetto atti amministrativi o provvedimenti giurisdizionali (pur con le peculiarità proprie di ciascuna di tali figure) si può procedere nelle annunciate considerazioni.

⁸³⁸ Nella specie, il "titolo" era costituito da una cartella di pagamento notificata dall'agente della riscossione per la restituzione di sgravi contributivi.

⁸³⁹ La sospensiva non pare tuttavia avere sempre natura (latamente) cautelare. Si guardi alla sospensione disposta dall'Amministrazione, in assenza di qualsiasi impugnazione, con riguardo ad un atto dalla stessa emesso: si ritiene che detta forma di sospensiva non abbia natura cautelare. In tal senso v. A. TRAVI, voce *Sospensione del provvedimento impugnato*, in *Dig. disc. pubbl.*, XIV, Torino, 1999, p. 386. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente*, cit., pp. 134-5, con riguardo alla sospensione "della riscossione" in via amministrativa, osserva che essa «non presenta affatto le caratteristiche strutturali e i profili funzionali di un rimedio cautelare». Per l'Autore essa sarebbe piuttosto "vicina" all'autotutela esecutiva.

2. Ermeneutica dell'art. 49 d.lgs. n. 546 del 1992. Prime considerazioni sulla possibile interpretazione della norma

Assunto che la sospensione dell'esecuzione della sentenza⁸⁴⁰ possiede natura (pur *lato sensu*) cautelare, e dunque la sua conferenza con l'oggetto del tema che qui si cerca di trattare, si può verificare se non sia possibile una interpretazione dell'art. 49 diversa da quella che pare suggerire la lettera della norma, sopra indicata, per la quale non sarebbe possibile ottenere la sospensione dell'esecuzione della sentenza tributaria in pendenza del giudizio di impugnazione; se non sia possibile un'interpretazione, cioè, che ammetta l'applicazione al processo tributario delle norme del codice di rito che consentono la sospensione dell'esecuzione della sentenza.

Occorre richiamare il dato letterale dell'art. 49: la norma dispone che «*Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto*».

Sull'inciso «fatto salvo quanto disposto nel presente decreto» si tenterà una riflessione più in avanti.

Qui conta evidenziare come l'art. 49 richiami, pur implicitamente, l'applicazione degli articoli del codice di rito che vanno dal 323 al 338, ed esplicitamente escluda dal richiamo l'art. 337, tra questi compreso⁸⁴¹.

L'art. 337⁸⁴² pare dunque espressamente escluso dalle norme applicabili all'impugnazione delle sentenze tributarie⁸⁴³. Unica norma, tra quelle dettate dal codice di procedura civile a regolare «Delle impugnazioni in generale», che il legislatore tributario non chiama a disciplinare l'impugnazione delle sentenze tributarie ma la cui applicazione, anzi, espressamente vieta.

Pare opportuno interrogarsi sulle ragioni di detta esclusione. Per farlo, si guardi al contenuto precettivo della norma in menzione.

L'art. 337, rubricato «sospensione dell'esecuzione e dei processi», nei suoi due commi cura due possibili oggetti della sospensione *ope iudicis*:

- a) al comma 1 oggetto della sospensione è *l'esecuzione della sentenza*. In particolare, il fenomeno considerato è la possibilità di sospensione dell'esecuzione della sentenza *che sia stata impugnata*;

⁸⁴⁰ E dell'atto amministrativo impugnato.

⁸⁴¹ In tal senso v. anche RINALDI, *op. cit.*, p. 103.

⁸⁴² La cui lettera si riporta qui appresso: «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401, e 407. Quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso, se tale sentenza è impugnata».

⁸⁴³ v. per tutti COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 576.

b) al comma 2 oggetto della sospensione è *il processo*. In particolare, è stabilita la possibilità di sospendere il processo *nel quale sia invocata l'autorità di una sentenza, che sia attualmente impugnata*.

L'art. 337 c.p.c., dunque, accorpa due figure eterogenee.

L'art. 49 esclude l'applicazione dell'art. 337 *tout court*, senza distinguere tra il primo ed il secondo comma.

Si potrebbe affermare, di primo acchito, che l'esclusione dell'art. 337 dipenda da una sua *incompatibilità strutturale* col processo tributario.

Oppure, si potrebbe dire che vi sia altra o altre norme del d.lgs. 546/92 a disciplinare espressamente le fattispecie previste dall'art. 337: a supporto di questa ipotesi rileverebbe l'inciso, contenuto nell'art. 49, «fatto salvo quanto disposto nel presente decreto». In altri termini, il legislatore avrebbe provveduto a dettare una espressa disciplina per il processo tributario delle situazioni che per il processo civile sono regolate dall'art. 337 c.p.c. E per questo motivo avrebbe espressamente escluso l'applicazione dell'art. 337 giudizio dinanzi alle Commissioni.

Tuttavia, occorre rilevare come l'art. 49 invochi l'applicazione di norme del codice di rito che hanno già “omologhi” nella disciplina del processo tributario posta dal d.lgs. 546/92. Infatti, vi sono norme del d.lgs. 546/92 che disciplinano – anche peculiarmente – fattispecie similari (se non identiche) a quelle disciplinate dalle norme del codice di rito cui fa rinvio (pur implicitamente) l'art. 49. Più chiaramente, con l'art. 49 il legislatore tributario invoca l'applicazione di norme del codice di procedura civile benché vi siano già specifiche norme dallo stesso legislatore dettate nel d.lgs. 546 del 1992 a disciplinare le medesime fattispecie⁸⁴⁴. Si guardi all'art. 323 c.p.c., che non trova applicazione al processo tributario in forza del disposto dell'art. 50 d.lgs. 546/92, il quale «individua puntualmente i mezzi di impugnazione esperibili avverso le sentenze delle commissioni tributarie»⁸⁴⁵, e agli artt. 325 e 326 c.p.c., la cui disciplina rispetto al processo tributario è resa «non operativa»⁸⁴⁶ dall'art. 51, che ne detta per questo una regola specifica. Ancora, non trova applicazione l'art. 330 c.p.c., «in quanto l'art. 17 detta specifiche disposizioni per l'individuazione del luogo ove devono compiersi le comunicazioni e le notificazioni degli atti del processo tributario, le quali valgono anche per la fase delle impugnazioni»⁸⁴⁷. Alcune delle norme che l'art. 49

⁸⁴⁴ Nello stesso senso già S. BELTRANI-C. BELTRANI, *In tema di applicabilità del codice di rito sulla sospensione dell'esecuzione provvisoria delle sentenze*, in *Giur. merito*, 2000, 3, p. 703, i quali rilevano come vi siano norme del processo tributario che «si sostituiscono a corrispondenti norme del processo civile richiamate dal rinvio di cui all'art. 49».

⁸⁴⁵ Così F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, p. 554.

⁸⁴⁶ PISTOLESI, *op. cit.*, p. 599.

⁸⁴⁷ «com'è palesato dall'inserimento della norma suddetta nel titolo primo del D.L.vo n. 546 in tema di “disposizioni generali” sul processo tributario e dal co. 2 dell'art. 17 cit., secondo il quale

richiama sembrano invece trovare un'applicazione soltanto "parziale": si ritiene che l'art. 338 c.p.c. non si applichi al processo tributario nella parte in cui esclude il prodursi del giudicato in capo alla sentenza impugnata per effetto dell'estinzione del giudizio di impugnazione allorché «ne siano stati modificati gli effetti con provvedimenti pronunciati nel corso del procedimento estinto»⁸⁴⁸; e si discute sulla possibilità che nel processo tributario si possano avere le "cause tra loro dipendenti" previste dall'art. 331 c.p.c., così da determinare un'applicazione soltanto parziale⁸⁴⁹ dell'articolo.

Dal sintetico quadro tracciato appare evidente come il rinvio operato dall'art. 49 alle «disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile» è assolutamente generico, tanto da avere ad oggetto anche norme del codice di rito che non possono trovare applicazione al processo tributario perché "sostituite" (a volte *in parte qua*) da una disciplina *ad hoc* contenuta nel d.lgs. 546/92.

A tale osservazione conseguirebbe ciò: che, con riguardo all'art. 337 c.p.c., non si può affermare senza dubbio che l'esclusione operata dall'art. 49 sia dovuta alla circostanza che sia stata posta una norma *ad hoc* nella disciplina del processo tributario, "speciale" rispetto a quella "generale" contenuta nell'art. 337. Invero, se l'art. 49 afferma che all'impugnazione delle sentenze delle Commissioni tributarie *si applicano* norme del codice di procedura civile che invece non possono trovare applicazione perché "sostituite" da una disciplina speciale, non pare si possa agevolmente affermare che la norma (l'unica) che espressamente è dichiarata *non applicabile* trovi anch'essa un "sostituito" nella disciplina del processo tributario.

"Scartata" questa seconda delle due opzioni che si sono prospettate, si proverà, nelle pagine che seguono, a verificare se l'esclusione dell'art. 337 sia motivata da una "incompatibilità strutturale" con la disciplina del processo tributario.

La verifica sarà condotta all'esito di una riflessione sulle premesse ideologiche e i dati normativi che, si è anticipato, condizionano lo studio della tematica della possibile tutela cautelare per il ricorrente nei giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie, e di una ricognizione della varietà di opinioni dottrinali e degli arresti giurisprudenziali – in specie, della Corte Costituzionale – rinvenibili sul punto.

«l'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per i gradi successivi del giudizio»», conclude PISTOLESI, *op. cit.*, 599.

⁸⁴⁸ Sulla scorta del rilievo per cui nel processo tributario «siffatta modifica è suscettibile di essere apportata solo per il tramite di sentenze non definitive, le quali, come è noto ed in virtù del dettato dell'art. 35, co. 3, non sono ammesse nei giudizi dinanzi alle commissioni tributarie (tanto in primo grado quanto in appello)». Così PISTOLESI, *op. cit.*, p. 573.

⁸⁴⁹ Limitata cioè alle ipotesi di "cause inscindibili".

3. Le premesse ideologiche. Il problema dell'oggetto della sospensiva e le sue premesse condizionanti: 1) natura ed oggetto del processo tributario; 2) provvisoria esecutività delle sentenze tributarie

Come si è accennato, sotto il profilo delle premesse ideologiche, si ha riguardo all'oggetto della sospensiva cautelare⁸⁵⁰ in campo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo.

Detto tema è condizionato dalle questioni relative alla natura ed oggetto del processo tributario e alla provvisoria esecutività o no delle sentenze tributarie.

Si può fin da ora indicare i risultati attesi dalla considerazione del tema dell'oggetto della sospensiva: a) che oggetto della sospensiva sia rappresentato dalle sentenze dei giudici tributari; b) oppure, che esso sia in ogni caso costituito dall'atto amministrativo impugnato, anche in seguito alla pronuncia della sentenza in primo grado.

Preliminarmente, è opportuno rammentare come la sospensiva – si è innanzi visto – pare possedere natura cautelare sia quando abbia ad oggetto l'esecuzione di un provvedimento di natura giudiziale che un atto amministrativo.

Non si sconfini cioè dai limiti della tutela cautelare, di cui si discorre in queste pagine, quando si ragioni della possibilità che oggetto della sospensiva non sia già la sentenza ma l'atto impugnato.

La riflessione sul possibile oggetto della sospensiva cautelare nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo pare vada condotta avendo presente il principio per il quale «l'esigenza sottesa alla sospensione dell'esecuzione comincia a manifestarsi allorquando inizia ad operare l'esecutorietà»⁸⁵¹.

Perciò, va innanzitutto verificato se le sentenze dei giudici tributari siano munite di efficacia esecutiva provvisoria (provvisoria esecutività)⁸⁵².

Nel condurre tale verifica, può essere utile volgere lo sguardo al processo civile, anche in ragione del generale rinvio che il legislatore tributario, con l'art. 1 comma 2 del d.lgs. n. 546/1992 opera alle «norme del codice di procedura civile», modello processuale da alcuni ritenuto essere, si è detto, «l'indiscusso modello di riferimento cui si ispira il nuovo contenzioso tributario», anche in relazione ai «principi fondamentali della cultura giuridica processuale che hanno tradizionalmente trovato espressione nel codice di procedura civile».

⁸⁵⁰ Laddove questa si ritenga possibile.

⁸⁵¹ P. RUSSO, voce *Sospensione della procedura esecutiva – diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 2.

⁸⁵² v. anche RINALDI, *op. cit.*, p. 104, la quale osserva come alle differenti ricostruzioni interpretative in tema di applicabilità o meno delle inibitorie previste dal codice di procedura civile «è comunque sottesa la diversa concezione dell'esecutività, *rectius* dell'efficacia esecutiva delle sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie, in rapporto alla configurabilità del potere cautelare riconosciuto al giudice di primo grado solo in relazione all'atto impugnato».

3.1. La provvisoria esecutività delle sentenze civili

L'efficacia esecutiva⁸⁵³ è stata definita – in un recente scritto dedicato allo studio del tema della provvisoria esecutività delle sentenze civili e della loro inibitoria – come «l'efficacia che la sentenza, *quale che sia il contenuto del comando giudiziale in essa racchiuso*, produce sulla fattispecie sostanziale dedotta in giudizio».

Essa scaturisce dalla sentenza passata in giudicato formale, ai sensi dell'art. 324 c.p.c.⁸⁵⁴ e può essere definita quale efficacia esecutiva “definitiva”⁸⁵⁵, al fine di operarne un distinguo dall'esecutività *provvisoria*, la quale è invece l'efficacia esecutiva «della sentenza soggetta alle impugnazioni ordinarie»⁸⁵⁶.

Quando, dunque, il legislatore ricollegli la produzione di effetti esecutivi alla sentenza impugnabile, senza richiedere che questa sia passata in giudicato⁸⁵⁷, si parla di *esecutività provvisoria* della sentenza medesima.

Il dato normativo di riferimento è l'art. 282 c.p.c., il quale nella sua formulazione attuale⁸⁵⁸ stabilisce che «*la sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva*»⁸⁵⁹.

⁸⁵³ L'efficacia della sentenza non si identifica, vale precisare, con l'efficacia esecutiva. Quest'ultima – come evidenzia IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 236 – costituisce *species* del più ampio *genus* rappresentato dalla prima. In particolare «l'efficacia ha carattere generale e può declinarsi in infinite manifestazioni all'interno e all'esterno del processo; l'esecutività, invece...in via di prima approssimazione...si sostanzia nell'incidenza del comando contenuto nella sentenza “sul regolamento sostanziale dedotto in giudizio o sulla materia della tutela richiesta dall'attore”». Precisa l'Autore (p. 238) che «l'efficacia rappresenta una pre-condizione dell'esecutività, nel senso che non potrebbe darsi la seconda se non vi fosse la prima. Più esattamente, la produzione di effetti esecutivi presuppone in qualche misura che i presupposti dai quali quegli effetti derivano siano stati accertati nel processo, e ciò a prescindere dal fatto che questo accertamento goda della stabilità, dell'immutabilità e dell'irretrattabilità tipiche della cosa giudicata».

⁸⁵⁴ Così, letteralmente, IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 232.

⁸⁵⁵ Come fa IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 232.

⁸⁵⁶ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 232.

⁸⁵⁷ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 239, il quale scrive che «nulla, in linea di principio, si oppone a che il legislatore del processo impedisca alla sentenza di produrre tali effetti fino al passaggio in giudicato o, all'opposto, ricollegli la normale produzione degli effetti esecutivi alla sentenza impugnabile; oppure, individui una soluzione intermedia».

⁸⁵⁸ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 291 ss., opera una sintetica ricostruzione storica del tema della provvisoria esecutività della sentenza civile nel nostro ordinamento, che qui può essere utile richiamare. Nel vigore del codice Pisanelli del 1865, la provvisoria esecuzione della sentenza operava *ope iudicis* e poteva essere disposta solo su istanza di parte «in presenza dei presupposti indicati dall'art. 363 di quel codice» e «si riteneva per lo più che l'esecutività potesse riguardare in linea di principio qualunque sentenza, senza alcuna particolare limitazione», anche in ragione del fatto (pp. 291-2) che «l'elaborazione della distinzione dei diversi effetti della sentenza – dichiarativi, costitutivi, esecutivi – è relativamente recente ed era invece ignota al tempo della redazione del codice Pisanelli». Chioyenda, per primo, aveva affermato che l'esecuzione provvisoria potesse essere riconosciuta soltanto alle sentenze di condanna e, nei soli casi di urgenza, giusto il disposto del comma 9 dell'art. 363 del codice, alle sentenze costitutive e alle pronunce accessorie di condanna. Con l'introduzione del codice del

Nella scienza processualcivilistica il riconoscimento di un'efficacia esecutiva e di un'efficacia *provvisoriamente* esecutiva in capo ad un provvedimento giudiziale è strettamente condizionato dal contenuto del provvedimento medesimo. In altri termini, la natura della sentenza condiziona l'attribuzione ad essa della efficacia esecutiva provvisoria.

Il tema della provvisoria esecutività delle sentenze in relazione al loro contenuto dispositivo è stato oggetto di trattazione approfondita da parte degli studiosi del processo civile ed ha condotto ad una copiosa produzione giurisprudenziale.

Circa il possibile contenuto delle sentenze civili, rese all'esito del giudizio di cognizione, si distingue tradizionalmente tra: a) sentenze di condanna; b) sentenze costitutive; c) sentenze di accertamento (o dichiarative)⁸⁶⁰.

Il tema dei c.d. «limiti oggettivi»⁸⁶¹ della provvisoria esecutività delle sentenze civili è da lungo tempo oggetto di discussione⁸⁶².

La discussione non si appunta sulle sentenze civili di condanna, poiché «la correlazione tra esecuzione provvisoria e sentenze di condanna forma oggetto di una *communis opinio* diffusa in buona parte della dottrina e in amplissimi settori della giurisprudenza»⁸⁶³.

1940, pur rimasto invariato il meccanismo della provvisoria esecutività stabilito dal previgente codice, si è acceso il dibattito sul tema, proseguito anche in seguito alla riforma del 1990, con la quale si è introdotto il nuovo art. 282 e con esso la regola della provvisoria esecutività *ex lege*. IMPAGNATIELLO (p. 296) rileva come, sebbene la norma affermi genericamente che «la sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva tra le parti» e che dunque «a tutta prima sembrava in grado di risolvere ogni problema», nondimeno «altre norme portano acqua al mulino di chi suggerisce di limitare l'esecutività alle sole sentenze di condanna: si pensi, in particolare, agli artt. 431 e 447-bis c.p.c. che, con riguardo, rispettivamente, alle controversie di lavoro e a quelle in materia di locazione, comodato e affitto, fanno espressamente riferimento solo a tali ultime sentenze». Ad ogni modo (p. 301), «a differenza di quel che avveniva prima del 1990, oggi il problema non consiste più nello stabilire se il giudice abbia il potere di munire di clausola una sentenza dichiarativa o costitutiva (e i relativi capi di condanna accessori), bensì nel verificare se queste sentenze siano soggette alla disposizioni generali in tema di esecutività provvisoria».

⁸⁵⁹ Secondo B. SASSANI, *Lineamenti del processo civile italiano*, 3^a ed., Milano, 2012, p. 416, nota 3, «“Provvisoriamente esecutiva” è l'espressione più usata ma non la più corretta», poiché essa va utilizzata ogni qual volta una sentenza «è suscettibile di venire meno per effetto della caducazione della pronuncia in sede di impugnazione», e dunque non solo con riguardo alla sentenza di primo grado, ma anche per la sentenza di appello: «tanto la sentenza di primo grado quanto quella di appello sono provvisoriamente esecutive perché entrambe sono passibili di successiva modifica». La terminologia deriva – rileva l'Autore (pp. 416-7) – dal fatto che prima della riforma del 1990 la sentenza di primo grado poteva essere «dichiarata provvisoriamente esecutiva solo con un apposito procedimento a seguito di apposita istanza all'esito del primo grado», mentre «La regola era che tutte le sentenze di appello erano esecutive».

⁸⁶⁰ La distinzione deriva dalla differente tipologia di azione esercitata nel giudizio civile: rispettivamente di condanna, costitutiva, o di accertamento.

⁸⁶¹ v. IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 289 ss.

⁸⁶² IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 289, rileva che esso «da circa un secolo impegna dottrina e giurisprudenza».

⁸⁶³ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 290, nota 733. L'Autore osserva come «nessuno...ha mai revocato in dubbio che gli artt. 282, 337, 1° comma, 431, 447, 447-bis, 4° comma, c.p.c. e le non poche disposizioni sparse nel codice civile e nelle leggi speciali

Si dibatte invece circa la possibilità di riconoscere provvisoria esecutività⁸⁶⁴ alle sentenze dichiarative e costitutive⁸⁶⁵.

Sul punto, in dottrina si è espressa una varietà di opinioni, e non sembra di potere rinvenire un fermo orientamento giurisprudenziale⁸⁶⁶.

Senza pretesa di addentrarsi nei termini del complesso dibattito, ci si può limitare a dar conto del fatto che, in dottrina, «vi è chi, rifacendosi al tradizionale indirizzo

che regolamentano l'esecuzione provvisoria si riferiscano per lo meno alla sentenza di condanna e definiscano il momento nel quale si manifesta la sua efficacia esecutiva, agli effetti dell'art. 474 c.p.c.: come sappiamo, è ormai principio generale del processo civile che tale efficacia si produca *ipso iure* nel momento della pubblicazione della sentenza di primo grado, a nulla rilevando la soggezione di questa alle impugnazioni ordinarie». Secondo IMPAGNATIELLO (p. 287) «se si assume quale punto di partenza che le disposizioni codicistiche che regolano l'esecuzione provvisoria si riferiscono solo alle sentenze di condanna, si deve concludere che il momento nel quale le pronunce dichiarative e costitutive producono la loro efficacia non è disciplinato da alcuna disposizione».

⁸⁶⁴ Sia consentito evidenziare come qui si faccia riferimento alla sola efficacia *esecutiva provvisoria* (o *esecutorietà provvisoria*) della sentenza civile, e al problema della possibilità di anticipare il dispiegarsi di tale efficacia, per le sentenze di accertamento e di condanna, ad un momento anteriore al loro passaggio in giudicato. Oltre alla efficacia esecutiva, in dottrina si distinguono altre manifestazioni di efficacia della sentenza. Rileva VERDE, *Diritto Processuale Civile*, cit., p. 211, con riguardo, se non si prende abbaglio, al problema della efficacia delle sentenze di accertamento e costitutive soggette ad impugnazione, che «qui non si tratta di dare esecuzione alla sentenza, nel senso di adeguare allo stato di fatto, ma di regolare sulla base della decisione le situazioni intersoggettive (nel che si concreta il “fare stato” di cui parla l'art. 2909)». Più in generale, si parla in dottrina di *esecutorietà* della sentenza, distinguendo questa dalla *provvisoria esecutorietà*, nel senso che la nozione di esecutorietà che sta «alla base dell'esecutorietà provvisoria, non coincide con l'idoneità a fondare l'esecuzione forzata...ma si risolve in una anticipazione di qualsiasi effetto della sentenza», da cui «è logico dedurre che anche le sentenze costitutive possono essere suscettibili di esecutorietà provvisoria, come ogni altro tipo di sentenza». Così si esprime C. MANDRIOLI, *Diritto Processuale Civile*, II, 20^a ed., Torino, 2009, p. 316, che afferma in tal modo di condividere l'opinione espressa da F. CARPI, *La provvisoria esecutività della sentenza*, Milano, 1979, p. 59 ss. L'Autore precisa poco appresso che «l'esecutorietà alla quale si riferisce il nuovo art. 282 non va intesa nel significato rigoroso che ne postula l'esclusivo riferimento alla condanna, ma con la portata più ampia che include qualsiasi forma di attuazione o di adeguamento della realtà e quindi anche, nei limiti delle possibilità concrete, le sentenze costitutive e le disposizioni ad esse consequenziali o accessorie». Sul tema generale delle manifestazioni di efficacia delle sentenze civili soggette ad impugnazione si veda, di recente, IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 255 ss.

⁸⁶⁵ CARPI, voce *Sospensione dell'esecuzione*, cit., p. 2, rileva come «Alcuni hanno già sostenuto che qualunque sentenza è esecutiva, sia essa di condanna, di mero accertamento o costitutiva...; altri dubita per gli ultimi due tipi di sentenza». IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 290, il quale spiega che «in estrema sintesi...le ragioni per le quali si è soliti dubitare, pur nel silenzio della legge, dell'esecutività provvisoria delle sentenze dichiarative e costitutive sono essenzialmente due: in primo luogo, si afferma che l'accertamento scaturente dalla sentenza dichiarativa e il mutamento giuridico sostanziale imposto dalla sentenza costitutiva non possono prodursi se non quando il titolo che contiene l'accertamento o che dispone il mutamento è divenuto irretrattabile, ossia quando è intervenuta la cosa giudicata formale; in secondo luogo, si sostiene che la provvisoria esecutività, essendo prodromica all'esecuzione forzata, non può afferire che alle sentenze di condanna, le uniche suscettibili di esecuzione forzata in forme tipiche».

⁸⁶⁶ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 297, scrive: «il ventaglio delle opinioni formatesi nella dottrina e nella giurisprudenza successive al 1990 è quanto mai ampio, essendo state prospettate praticamente tutte le soluzioni possibili».

restrittivo, continua a ritenere che siano suscettibili di esecutività provvisoria solo le sentenze di condanna, negando l'esecutività non solo delle sentenze dichiarative e costitutive, ma anche degli eventuali capi di condanna accessori a una pronuncia costitutiva; chi, pur negando l'esecutività delle sentenze dichiarative e costitutive, ammette quella delle condanne accessorie; chi, diversamente, ritiene che nulla osti all'applicabilità delle norme in tema di esecutività alle sentenze costitutive, con esclusione, però, di quelle dichiarative "pure", che per loro stessa natura non sono suscettibili di produrre effetti prima del giudicato; chi distingue a seconda che la sentenza costitutiva incida su diritti della persona e della famiglia o su diritti patrimoniali, sostenendo che, mentre nel primo caso l'anticipazione di tutti o di parte degli effetti della sentenza dipende da una scelta del legislatore sostanziale, nel secondo la modifica dell'art. 282 "sconvolge il sistema e lo trova impreparato", non essendovi ragioni per subordinare il prodursi degli effetti della sentenza costitutiva o dichiarativa al suo passaggio in giudicato; chi ritiene che la disciplina dell'esecutività operi indistintamente per tutte le categorie di sentenze, finanche per quelle di mero accertamento; e, infine, chi è dell'idea che l'istituto dell'esecutività provvisoria non abbia alcunché a che vedere con il momento di produzione degli effetti dichiarativi e costitutivi della sentenza, la cui disciplina va pertanto ricavata *aliunde* e stabilita caso per caso sulla base degli interessi in gioco»⁸⁶⁷.

Anche l'elaborazione giurisprudenziale, si è anticipato, non pare essere pervenuta ad una soluzione univoca. In proposito si è rilevato come «a pronunce che limitano la provvisoria esecutività alle sole sentenze di condanna e che negano finanche ai capi accessori di condanna contenuti in una sentenza costitutiva, specie negli ultimi tempi se ne sono contrapposte altre che hanno riconosciuto l'esecutività quanto meno delle condanne accessorie e altre ancora per le quali l'esecutività *ipso iure* riguarda ormai tutte le sentenze, sia quelle costitutive, sia quella meramente dichiarative»⁸⁶⁸.

Nella apparente mancanza di "punti fermi", cioè di indirizzi stabili sul tema della provvisoria esecutività delle sentenze civili diverse da quelle di condanna, il cammino dell'interprete diviene incerto, e può sovvenire l'idea di recedere dal proposito di giungere alla fine del percorso intrapreso.

Ci si è tuttavia affacciati, in queste pagine, al tema della provvisoria esecutività delle sentenze civili con il fine preciso di considerare, subito appresso, il medesimo tema nel contenzioso tributario, facendo tesoro dei dati acquisiti da questa operazione.

⁸⁶⁷ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., pp. 297-8-9.

⁸⁶⁸ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., pp. 299-300-301.

Il percorso intrapreso ha come stazione ultima l'osservazione del tema dell'oggetto della sospensiva cautelare, nel processo tributario, per i gradi di giudizio successivi al primo.

Pare perciò opportuno, se si vuol evitare di arrestare qui il passo, assumere quale "punto fermo" quantomeno lo "stato dell'arte" della prassi, ossia la più recente elaborazione della giurisprudenza, in specie di legittimità, sul tema.

V'è prima da dire che l'elaborazione degli studiosi e la prassi giurisprudenziale hanno avuto prevalentemente ad oggetto la questione della provvisoria esecutività delle sentenze costitutive e degli eventuali capi accessori di condanna di queste poiché, quanto alle sentenze di mero accertamento, si ritiene⁸⁶⁹ che esse non richiedano, in ragione del fatto che esauriscono «la propria funzione nel rendere certo quel che in precedenza era incerto», «alcuna attività di adeguamento materiale o giuridico della realtà»⁸⁷⁰. Conseguentemente, si esclude la provvisoria

⁸⁶⁹ Escludono la provvisoria esecutività delle sentenze di mero accertamento, tra gli altri, MANDRIOLI, *Diritto Processuale Civile*, cit., p. 316, il quale afferma che «Per quanto riguarda la sentenza di accertamento mero, va esclusa la stessa possibilità di una loro efficacia esecutiva, come anche l'efficacia dichiarativa di uno status prima del loro passaggio in giudicato»; SASSANI, *Lineamenti del processo civile italiano*, cit., p. 416. In giurisprudenza, tra le altre, si vedano Cass. 26 marzo 2009, n. 7369; Cass. 19 novembre 2004, n. 21367; Cass. 3 agosto 2005, n. 16262. Per la giurisprudenza di merito si vedano, tra le altre, T.A.R. Catanzaro, 7 luglio 2011, n. 963; Trib. Bari, 2 dicembre 2010, n. 3613. Nel senso che tutti i capi della sentenza (di condanna, costitutivi, di accertamento) siano provvisoriamente esecutivi, si veda Trib. Sant'Angelo dei Lombardi, 11 agosto 2010.

⁸⁷⁰ Così IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 303. L'Autore (p. 305) ritiene possibile – dichiarando di rivedere così una sua precedente opinione – una «efficacia dichiarativa provvisoria, che produca i propri effetti sulla fattispecie sostanziale anche prima che si formi il giudicato. Negarlo, sostenendo che un'efficacia di accertamento immediata (id est, anticipata rispetto al giudicato) "urta" con l'art. 2909 c.c., significa cadere in quello che Liebman considerava, non a torto, un "errore logico"». L'idea coltivata dall'Autore (pp. 307-8) quale ipotesi di lavoro è che le norme del codice di procedura civile poste a disciplinare l'esecuzione provvisoria forniscano «la regolamentazione non solo dell'efficacia *stricto sensu* esecutiva della sentenza di condanna...ma anche dell'efficacia *lato sensu* esecutiva delle sentenze di accertamento e costitutive». All'esito della condotta riflessione, Impagnatiello (p. 340) arriva ad affermare che «se si ha riguardo al momento di produzione degli effetti dichiarativi, costitutivi e condannatori della sentenza – effetti che qui sono stati sussunti nella categoria dell'efficacia lato sensu esecutiva – ci si deve persuadere che il c.p.c. non riserva a tali effetti discipline differenziate». Egli dunque ammette la produzione di tali effetti lato sensu esecutivi, anche per le sentenze di accertamento e per quelle costitutive (nonché per i capi di condanna accessori a queste), fin dalla loro pubblicazione, così come è ammesso generalmente per le sentenze di condanna. L'Autore tuttavia precisa (p. 341) che «le conclusioni alle quali siamo giunti non implicano che tutte le sentenze costituiscano titolo esecutivo agli effetti dell'art. 474 c.p.c., poiché la qualità di titolo esecutivo, come d'ordinario, non può che spettare alle sole sentenze suscettibili di esecuzione forzata, ossia alle sentenze contenenti un capo, principale o accessorio, di condanna». Da ciò egli fa derivare che (p. 341) «la circostanza che la sentenza sia titolo esecutivo o no non ha alcuna rilevanza ai fini dell'ammissibilità dell'inibitoria, in quanto, una volta riconosciuta l'esecutività ipso iure delle sentenze dichiarative o costitutive, non si può fare a meno di ritenere ad esse applicabili anche le norme che consentono di sospenderne gli effetti».

esecutività delle sentenze di rigetto, essendo queste di mero accertamento, e poiché non abbisognerebbero di alcuna esecuzione⁸⁷¹.

Un'attività di adeguamento è invece possibile per le sentenze costitutive per cui, soprattutto, si discute circa la provvisoria esecutività di queste⁸⁷².

È esclusa tuttavia, anche dalla più recente giurisprudenza, una efficacia provvisoriamente esecutiva delle sentenze costitutive⁸⁷³, allo stesso modo che per le sentenze di mero accertamento⁸⁷⁴.

È ammessa invece⁸⁷⁵ la provvisoria esecutività delle statuizioni di condanna contenute in pronunce di accertamento⁸⁷⁶ o costitutive⁸⁷⁷. In particolare, tale affermazione è frequente per il capo relativo alla condanna alle spese⁸⁷⁸ contenuto in siffatte pronunce⁸⁷⁹.

⁸⁷¹ Osserva MANDRIOLI, *Diritto Processuale Civile*, cit., p. 316 che «La sentenza di rigetto della domanda è certamente di mero accertamento e, in quanto tale, non è suscettibile di esecuzione, della quale neppure sussiste l'esigenza», precisando che «Diverso è però il discorso con riguardo all'eventuale condanna della parte richiedente alle spese di giudizio».

⁸⁷² IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 304.

⁸⁷³ Ritiene invece che ad esse possa essere riconosciuta efficacia esecutiva provvisoria IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 340.

⁸⁷⁴ Invero, si rinviene di frequente la affermazione per cui sia le sentenze di accertamento che quelle costitutive non sarebbero dotate della provvisoria esecutività stabilita dall'art. 282 c.p.c. Possono dunque richiamarsi, tra le pronunce che affermano tale principio con riguardo alle sentenze costitutive, quelle innanzi menzionate che si sono espresse circa le sentenze di accertamento mero (v. *supra*, nota 841).

⁸⁷⁵ Riconoscono il predicato della provvisoria esecutività ai capi di condanna (“accessori” o “conseguenziali”) contenuti nelle sentenze di accertamento e costitutive le medesime pronunce che negano tale predicato per la pronuncia in cui detti capi sono contenuti. Sia perciò consentito operare anche qui un richiamo alla nota 841.

⁸⁷⁶ IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 310, nota 782, rileva come «qualora la condanna accessoria dipenda da una statuizione principale di accertamento...la provvisoria esecutorietà della condanna accessoria può e deve essere affermata qualunque cosa si pensi in ordine alla riferibilità degli artt. 282 e 337, 1° comma, alla pronuncia dichiarativa principale».

⁸⁷⁷ Quanto ai capi di condanna contenuti in sentenze costitutive, rileva IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., p. 309, che «mentre chi riconosce l'esecutività delle pronunce costitutive non ha motivo di dubitare di quella delle condanne dipendenti, non è detto che coloro i quali negano l'esecutività delle pronunce costitutive escludano poi anche quella dei capi accessori di condanna: anzi, sembra essere vero giust'appunto il contrario, posto che da più parti si ritiene che la provvisoria esecutività, pur non potendo essere ammessa per le statuizioni costitutive, spetti invece alle condanne accessorie». L'Autore ritiene piuttosto (p. 340) che i capi di condanna accessori alla pronuncia costitutiva «sono esecutivi non già a dispetto della non esecutività della statuizione principale» ma proprio in forza di un'efficacia esecutiva provvisoria che egli ritiene si debba riconoscere alla stessa statuizione costitutiva principale.

⁸⁷⁸ Si vedano in proposito Cass. 20 aprile 2010, n. 9363; Cass. 25 gennaio 2010, n. 1283; Cass. 10 novembre 2004, n. 21367; e, per la giurisprudenza di merito, Trib. Catanzaro, 19 luglio 2011.

⁸⁷⁹ La giurisprudenza di merito, rileva IMPAGNATIELLO, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria*, cit., pp. 318-9, riconosce l'efficacia provvisoriamente esecutiva del capo sulle spese, pur contenuto in pronunce di accertamento o costitutive, poiché detto capo sarebbe “isolato” dalla pronuncia che lo contiene. L'Autore ritiene tuttavia di non concordare circa i presupposti sui quali si fonda detto “isolamento”. L'Autore infatti, dalla circostanza che «se la condanna alle spese non è *stricto sensu* accessoria sul piano sostanziale rispetto alla decisione del merito, è pur vero che lo è sul piano

Con particolare riguardo ai capi di condanna contenuti in sentenze costitutive⁸⁸⁰, va segnalata la pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 4059 del 22 febbraio 2010, la quale ha affermato che l'esecutività provvisoria, in tali ipotesi, è limitata ai capi che sono compatibili con la produzione dell'effetto costitutivo in un momento successivo⁸⁸¹.

Tirando le fila del discorso, si può affermare che – pur in assenza di indicazioni uniformi da parte di dottrina e giurisprudenza – può definirsi attualmente “prevalente” l'indirizzo giurisprudenziale che nega il predicato della provvisoria esecutività alle sentenze di accertamento mero e costitutive, nonché alle sentenze di rigetto, riconoscendolo tuttavia alle statuizioni di condanna eventualmente contenute nelle prime due, e sempre che – con riguardo alle sentenze costitutive – siffatte statuizioni accessorie non siano però legate da un nesso “sinallagmatico” all'effetto costitutivo cui accedono.

3.1.1. Oggetto del processo tributario e provvisoria esecutività delle sentenze tributarie

Venendo al processo tributario, occorre domandarsi se alle sentenze delle Commissioni tributarie – o ad alcune tipologie di esse – si possa riconoscere il predicato della provvisoria esecutività.

Più precisamente, si vuole verificare se il processo tributario possa condurre all'emanazione di sentenze dal contenuto simile a quelle cui, per il processo civile, è riconosciuta efficacia esecutiva provvisoria.

Per rispondere a tale quesito va considerato il più generale tema dell'oggetto del processo tributario e della natura delle sentenze tributarie.

processuale rispetto agli esiti del giudizio, nel senso precipuo che la regolamentazione delle spese è causalmente pregiudicata dall'accoglimento, totale o parziale, o dal rigetto della domanda», fa derivare come non possa «revocarsi in dubbio che la rivedibilità in sede di gravame della pronuncia sulle spese si colleghi funzionalmente e strutturalmente alla revisione del merito».

⁸⁸⁰ Nella specie, si trattava di una sentenza costitutiva di esecuzione in forma specifica dell'obbligo di contrarre emessa ai sensi dell'art. 2932 c.c.

⁸⁸¹ E non si estende a quelli che si collocano in rapporto di stretta sinallagmaticità con i capi costitutivi relativi alla modificazione giuridica sostanziale. Dunque, a giudizio del giudice della nomofilachia, non può esservi un differente *dies a quo* per l'efficacia dei capi di condanna accessori e per la efficacia della pronuncia costitutiva cui essi accedono. Il primo dispiegarsi della loro efficacia è piuttosto da ricollegare al passaggio in giudicato della statuizione principale. Nella scia segnata dalle Sezioni Unite si pone la successiva pronuncia della Suprema Corte, n. 16737 del 29 luglio 2011, la quale ha affermato che «la possibilità di anticipare l'esecuzione delle statuizioni condannatorie contenute nella sentenza costitutiva va riconosciuta, in concreto, di volta in volta a seconda del tipo di rapporto tra l'effetto accessivo condannatorio da anticipare e l'effetto costitutivo producibile solo con il giudicato. Tale anticipazione deve escludersi allorché la statuizione condannatoria è legata all'effetto costitutivo da un vero e proprio nesso sinallagmatico».

Sul tema dell'oggetto del processo tributario e delle sentenze cui questo possa condurre si è tentata una riflessione innanzi⁸⁸². In quella sede, si sono considerate le opinioni espresse in dottrina sul punto, le quali si possono raggruppare nella c.d. teoria "dichiarativa" e nella "costitutivistica". Si è visto come per la prima la cognizione operata dal giudice tributario si "spinga" fino all'accertamento del rapporto d'imposta, dando vita ad una pronuncia di accertamento sul medesimo, e come, per la seconda, il giudizio tributario si sostanzia in un giudizio di annullamento dell'atto impugnato, così che il giudice sia chiamato a pronunciare una sentenza a carattere costitutivo.

Si è poi considerato l'orientamento espresso dalla prevalente giurisprudenza, secondo cui il processo tributario si caratterizzerebbe per essere un giudizio di "impugnazione-merito" nel quale, cioè: a) se il giudice tributario rilevi vizi "formali" dell'atto di accertamento debba disporre l'annullamento; b) se egli rilevi vizi "sostanziali" dell'atto debba operare una cognizione nel merito del rapporto d'imposta – «entro i limiti posti dal *petitum* delle parti» – così pronunciando decisioni che si sostituiscono sia alla dichiarazione del contribuente che all'atto impositivo impugnato.

Il processo tributario darebbe dunque vita, a seconda che si intenda aderire ad una o ad un'altra delle opinioni appena riportate, o, pare, a seconda che il giudice riscontri vizi "sostanziali" oppure "formali" dell'atto impugnato, a pronunce⁸⁸³ di accertamento o costitutive.

Occorre ora provare a far derivare da tali opinioni le rispettive conseguenze in punto di provvisoria esecutività delle sentenze emesse in primo grado.

All'esito dell'osservazione innanzi condotta sulla provvisoria esecutività delle sentenze civili – la quale, si ripete, non è suscettiva di condurre attualmente a risultati predicabili in termini di "certezza", data l'assenza di indicazioni uniformi da parte di dottrina e giurisprudenza – è parso di potere concludere nel senso che andrebbe escluso il predicato della provvisoria esecutività alle sentenze di accertamento mero e costitutive, nonché alle sentenze di rigetto, e riconosciuto invece, a certe condizioni, alle statuizioni di condanna eventualmente contenute nelle prime.

Semplicemente traslando i risultati di tale osservazione al processo tributario, e sul presupposto che in questo modello processuale sono pronunciate – fatte salve le ipotesi di condanna al rimborso – sentenze di accertamento sul rapporto, o costitutive di annullamento, si potrebbe derivare tale conclusione: che alle sentenze rese dalle Commissioni tributarie (di accertamento o costitutive) non si potrebbe riconoscere il predicato della provvisoria esecutività, così come tale

⁸⁸² *Supra*, Capitolo Secondo, par. 3.

⁸⁸³ Fatta eccezione per le ipotesi di azione di condanna al rimborso le quali, evidentemente, conducono ad una pronuncia a contenuto condannatorio.

predicato non si riconosce alle corrispondenti pronunce rese nel processo civile⁸⁸⁴.

Parrebbe allora che il tema dell'oggetto del processo tributario e delle pronunce cui esso conduce – pur relevantissimo per i riflessi che ne conseguono in punto di disciplina del giudizio dinanzi alle Commissioni – rivesta tuttavia una importanza non decisiva ai fini del ragionamento che qui si conduce. Allo stato attuale, infatti, che si qualifichi la sentenza dei giudici tributari come “costitutiva di annullamento” o “di accertamento sul rapporto”, queste non sembrerebbero in ogni caso possedere efficacia provvisoriamente esecutiva, poiché tale predicato non è riconosciuto alle medesime sentenze rese nel giudizio civile.

In nessuno caso, allora, l'oggetto della possibile domanda di sospensiva cautelare, dopo la pronuncia della sentenza della Commissione tributaria provinciale, potrebbe essere la sentenza del giudice tributario, poiché questa non è suscettiva di essere portata ad esecuzione provvisoria.

Il ragionamento, così condotto, pare tuttavia viziato di superficialità.

Meglio, affermare che le sentenze tributarie costitutive o di annullamento non siano dotate della provvisoria esecutività (e non dunque, non costituiscano oggetto di possibile inibitoria) poiché alle sentenze civili, di medesimo contenuto, detto predicato non è riconosciuto, pare operazione semplicistica.

Pare invero superficiale una equiparazione *tout court* tra le sentenze di accertamento mero e costitutive rese nel processo civile e le sentenze, rese nel processo tributario, cui sia attribuito un corrispondente contenuto.

Basterebbe soltanto considerare che il modello processuale tributario differisce in maniera sostanziale dal modello civile, essendo il primo strutturato come giudizio di annullamento di atti emessi dall'Amministrazione finanziaria e prevalentemente⁸⁸⁵ diretto ad ottenere la negazione (per via di accertamento negativo o dell'annullamento dell'atto che la racchiude) della pretesa a contenuto patrimoniale affermata dall'Amministrazione finanziaria nell'atto impugnato dinanzi al giudice tributario.

⁸⁸⁴ Il predicato della provvisoria esecutività potrebbe invece essere riconosciuto ai capi condannatori contenuti nelle medesime, con gli stessi limiti stabiliti per il processo civile dalla elaborazione giurisprudenziale, che si sono poco innanzi considerati.

⁸⁸⁵ Che il processo tributario sia per lo più deputato a consentire al contribuente la contestazione di una pretesa a contenuto patrimoniale è evincibile pur dalla piana lettura dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, il quale reca la elencazione degli «Atti impugnabili e oggetto del ricorso» dinanzi al giudice tributario. Rileva che «In ambito tributario...l'oggetto della lite, solitamente» è «un'obbligazione di natura pecuniaria», MARINO, *op. cit.*, p. 339. V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, in E. DELLA VALLE-V. FICARI-G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 163, scrive: «La lite tributaria, se si esclude quella di rimborso, sorge a seguito della notifica di un atto amministrativo recettizio pretensivo con il quale l'Erario avanza pretese creditorie nei confronti del contribuente».

Più ancora, sembra costituire elemento di sostanziale diversità tra i due tipi di processo la disciplina della *riscossione frazionata* dei tributi e delle sanzioni in pendenza del giudizio tributario.

Si è innanzi visto come la disciplina della riscossione frazionata dei tributi sia posta da due norme: l'art. 15, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, il quale concerne la riscossione del tributo nella fase c.d. amministrativa, e l'art. 68 d.lgs. n. 546/1992, il quale regola la riscossione frazionata dei tributi per le fasi successive alla pronuncia della Commissione provinciale in primo grado.

All'art. 68 si è fatto cenno innanzi, allorché si è osservato che in tema di tutela cautelare nel processo tributario per le fasi di giudizio successive alla pronuncia della Commissione provinciale rilevano alcuni dati normativi, tra i quali in particolare la previsione contenuta nell'art. 49 d.lgs. n. 546/1992.

In quella sede, il richiamo all'art. 68 è servito a sottolineare come l'esigenza della tutela cautelare nel processo tributario sia enfatizzata dalla previsione di una peculiare disciplina della riscossione del tributo da parte del legislatore tributario.

Qui, dove si sta considerando il tema più specifico della possibilità di riconoscere o no provvisoria esecutività alle sentenze emesse dai giudici tributari, rileva l'opportunità di considerare il disposto dell'art. 68 sotto un diverso angolo visuale; e cioè la possibilità che la interpretazione di questa norma possa fornire un contributo alla riflessione sul tema *de quo*.

Infatti, l'art. 68, rubricato «Pagamento del tributo in pendenza del processo», è collocato all'interno del Capo IV del Codice del processo tributario, Capo che reca la disciplina de «*L'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie*».

Siffatta collocazione farebbe presumere che la riscossione frazionata dei tributi per i gradi del giudizio tributario successivi al primo sia possibile *in forza* delle sentenze tributarie; più precisamente, in forza della efficacia provvisoriamente esecutiva di dette pronunce.

Si ravvisa dunque la necessità di appuntare lo sguardo sui dati normativi di riferimento in tema di tutela cautelare successiva al giudizio tributario di primo grado, per considerare altresì la disciplina della “esecuzione” delle sentenze tributarie posta dal Capo IV del d.lgs. n. 546/1992 agli artt. 68 ss.

3.2. Il profilo dei dati normativi. Rilevanza dell'art. 68 d.lgs. n. 546 del 1992 e delle norme sulla «esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie» in tema di oggetto della sospensiva cautelare

L'ipotesi di lavoro che si prova qui a verificare è che dalla interpretazione degli artt. 68 ss. del d.lgs. 546/1992 si faccia discendere che le sentenze emesse dai giudici tributari, benché a contenuto costitutivo o di accertamento, posseggano, a differenza delle sentenze civili dal contenuto corrispondente, efficacia

provvisoriamente esecutiva, così che la riscossione frazionata dei tributi per i gradi del giudizio tributario successivi al primo sia possibile in forza della efficacia provvisoriamente esecutiva di dette pronunce.

Un eventuale positivo esito di tale verifica potrebbe consentire di affermare che le sentenze emesse dai giudici tributari, a contenuto costitutivo o di accertamento, siano ritenute possedere, a differenza delle sentenze civili dal contenuto corrispondente, efficacia provvisoriamente esecutiva.

Se ne potrebbe far derivare che l'oggetto della possibile tutela cautelare a favore del contribuente per i gradi di giudizio tributario successivi al primo sarebbe costituito dalla sentenza, e non già dall'atto amministrativo impugnato.

Giova allora considerare la elaborazione dottrinale e giurisprudenziale prodottasi circa la interpretazione degli artt. 68 e ss. del Codice del processo tributario, con specifico riguardo al riconoscimento o alla negazione del predicato della provvisoria esecutività alle sentenze emesse dal giudice tributario.

Prima, va rilevato come nella Relazione al decreto legislativo n. 546/1992 si legga che «il Capo IV, nei tre articoli che lo compongono, detta la disciplina della riscossione forzata in pendenza del processo tributario e dei *modi di esecuzione della sentenza*»⁸⁸⁶. Inoltre, nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 98/E del 23 aprile 1996, la quale fu emanata al fine di fornire chiarimenti sull'articolato normativo del d.lgs. 546/1992 di recente introduzione, è chiaramente affermato: «L'articolo in esame sancisce il principio della provvisoria esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie»⁸⁸⁷.

Nonostante le indicazioni contenute nella Relazione e le chiarificazioni (certamente non vincolanti) operate nella Circolare in menzione, dottrina e giurisprudenza paiono essersene numerose volte discostate.

In dottrina si discorre agevolmente di “esecutività” (non anche, si badi, “provvisoria”) della sentenza tributaria soltanto con riguardo alle pronunce di condanna al rimborso⁸⁸⁸: queste sono titoli esecutivi che legittimano l'esecuzione forzata o il giudizio di ottemperanza⁸⁸⁹.

⁸⁸⁶ È quanto rilevano già A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO, *Art. 68*, in A. FINOCCHIARO-M. FINOCCHIARO (a cura di), *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 861.

⁸⁸⁷ «E gradua la determinazione degli importi da versare in relazione all'esito della decisione e al grado dell'organo giudicante». Il dato è già rilevato da FINOCCHIARO, *Art. 68*, cit., p. 864, nota 7.

⁸⁸⁸ TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 388; TURCHI, *op. cit.*, p. 244; T. BAGLIONE, *Art. 68*, in T. BAGLIONE-S. MENCHINI-M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano 2004, 2^a ed., p. 774, il quale scrive: «il concetto di esecuzione riguarda solo le sentenze di condanna, che le commissioni tributarie possono pronunciare solo a carico del resistente e non nei confronti del ricorrente-contribuente».

⁸⁸⁹ TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 391, il quale precisa che «i due processi possono essere attivati contemporaneamente».

La esecutività di tali pronunce è tuttavia subordinata, a mente dell'art. 69 d.lgs. n. 546/92⁸⁹⁰, al loro passaggio in giudicato⁸⁹¹, con la conseguenza – si è rilevato⁸⁹² – che «prima del giudicato, la sospensione non è ipotizzabile perché manca l'effetto esecutorio e, dopo il giudicato, essa diventa inattuabile...per il venir meno della pendenza della lite».

Alle sentenze tributarie di condanna, dunque, non è riconosciuto – per espressa indicazione del legislatore – il predicato della provvisoria esecutività, divenendo esse esecutive soltanto dopo il passaggio in giudicato⁸⁹³.

Quanto alle altre tipologie, che costituiscono la massima parte, di sentenze pronunciate dai giudici tributari – le quali si possono rinvenire nell'art. 68 d.lgs. n. 546/1992 – occorre distinguere a seconda che esse siano ritenute essere sentenze di “accertamento” oppure “costitutive”.

I sostenitori della tesi costitutivistica sembrano escludere che la *sentenze di accoglimento* rese dalle Commissioni tributarie posseggano il predicato della provvisoria esecutività⁸⁹⁴: nemmeno per il caso in cui alla pronuncia di annullamento dell'atto impugnato consegua l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di restituzione dei versamenti provvisoriamente effettuati dal

⁸⁹⁰ Sia consentito rammentare come l'art. 69 disponga che «Se la commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio disciplinate ai sensi dell'articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva a norma dell'articolo 475 del codice di procedura civile, applicando per le spese l'articolo 25, comma 2».

⁸⁹¹ Evidenziano TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 388; RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 130; TURCHI, *op. cit.*, p. 244; T. BAGLIONE, *Art. 69*, in T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano 2004, 2^a ed., p. 782.

⁸⁹² TURCHI, *op. cit.*, p. 244.

⁸⁹³ Scrive BAGLIONE, *Art. 69*, cit., p. 782: «Stante il tenore letterale della norma in commento, che esplicitamente richiede il passaggio in giudicato della sentenza di condanna, si ritiene esclusa la possibilità di applicare alla fattispecie la regola di cui all'art. 282 c.p.c. circa la provvisoria esecuzione di una sentenza di condanna ancora impugnabile».

⁸⁹⁴ TESAURO, *Istituzioni*, cit., p. 391, esclude che si possa discorrere, con riguardo alle sentenze rese dai giudici tributari, di esecuzione in senso stretto, in quanto «le sentenze che annullano un atto amministrativo non hanno bisogno di esecuzione perché si eseguono da sé». Nello stesso senso, dichiaratamente, BAGLIONE, *Art. 68*, cit., p. 773, il quale osserva come non sia «configurabile un'esecuzione in senso stretto delle sentenze il cui dispositivo consiste nell'annullamento dell'atto impositivo, impugnato dal ricorrente». Si veda anche TURCHI, *op. cit.*, p. 244, per il quale «nemmeno nei giudizi di impugnazione è prospettabile un'efficacia esecutoria della pronuncia di accoglimento o di rigetto del ricorso».

contribuente – in forza del disposto dell’art. 68, comma 2, d.lgs. n. 546/92⁸⁹⁵ – si potrebbe parlare di efficacia provvisoriamente esecutiva della sentenza⁸⁹⁶.

Eguale, è negata la efficacia esecutiva provvisoria alle *sentenze di rigetto*⁸⁹⁷ e alle *sentenze di accoglimento parziale*⁸⁹⁸.

Con riguardo alle ipotesi di rigetto, si trova affermato che «ciò che acquista efficacia giuridica piena (ai sensi dell’art. 2909 c.c.) non è la pronuncia del giudice, che non sostituisce, né conferma l’atto de quo, ma è lo stesso atto emanato dall’organo pubblico che sopravvive ed è giuridicamente efficace ex se»⁸⁹⁹: poiché in tale ipotesi resterebbe «in piedi l’atto impugnato come titolo esecutivo» non si potrebbe affermare l’efficacia esecutiva della sentenza⁹⁰⁰, ma

⁸⁹⁵ Vale rammentare come l’art. 68 d.lgs. n. 546/92 stabilisca, al secondo comma, che «Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d’ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza».

⁸⁹⁶ In tal senso, TURCHI, *op. cit.*, pp. 244-5. L’Autore osserva che dal disposto dell’art. 68, comma 2 «potrebbe sembrare che l’obbligazione di rimborso sorga indipendentemente dal giudicato, e consegua in via diretta ed immediata, quale effetto ripristinatorio della posizione giuridica del contribuente, all’annullamento dell’atto che aveva legittimato la riscossione; parrebbero allora possibili l’esecuzione forzata della sentenza anche in mancanza dei presupposti richiesti dal successivo art. 69, e la sua sospensione *ope iudicis* ai sensi degli artt. 283 o 373 c.p.c. nei casi di appello o di ricorso per cassazione da parte dell’ufficio. Ad una simile opzione interpretativa osta però il rilievo secondo cui le sentenze costitutive producono solo l’effetto di annullamento, anch’esso dipendente dal giudicato, e forniscono il “contenuto dell’obbligo di ripristinare”. Ai sensi dell’art. 68, 2° comma, D.Lgs. n. 546, proprio (e soltanto) l’effetto di ripristinazione risulta anticipato rispetto alla regiudicata, ma ciò non comporta alcuna esecutorietà della relativa pronuncia». Invero, conclude l’Autore (p. 245), il contribuente che voglia conseguire la restituzione delle somme anticipate in conseguenza dell’annullamento dell’accertamento, trascorsi novanta giorni dalla notificazione della sentenza, dovrà instaurare «un separato procedimento amministrativo ed un successivo giudizio di rimborso, necessario ad ottenere il titolo esecutivo: solo in questi termini si può allora parlare di un’immediata efficacia “costitutivo-caducatoria” della decisione di accoglimento del ricorso». TURCHI richiama in tal modo l’espressione utilizzata da C. CONSOLO, *Sulla perdita di efficacia degli atti annullati con decisione ancora non passata in giudicato e dei riflessi di ciò sulla riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, p. 32. Per CONSOLO (p. 34, nota 7), prima del giudicato di condanna sussisterebbe soltanto un «dovere funzionale» per l’Amministrazione finanziaria di provvedere al rimborso dei versamenti effettuati in via provvisoria dal contribuente vittorioso.

⁸⁹⁷ TURCHI, *op. cit.*, pp. 245-6. Per l’Autore, poiché la sentenza di rigetto «produce effetti meramente dichiarativi» in quanto essa si limita ad accertare l’inesistenza del diritto all’annullamento, «la riscossione (provvisoria o definitiva che sia) avviene sulla base del provvedimento impugnato». Si veda anche BAGLIONE, *Art. 68*, cit., p. 773.

⁸⁹⁸ BAGLIONE, *Art. 68*, cit., p. 773. L’Autore osserva che «Nell’ipotesi di una decisione di rigetto o d’accoglimento parziale (in quest’ultimo caso con riferimento alla residua parte che respinge i motivi di gravame proposti dal contribuente), il precetto che deve essere portato ad esecuzione non è quello contenuto nella sentenza, ma quello contenuto nell’atto impugnato».

⁸⁹⁹ G.S. TOTO, *Il giudicato nell’attuale ordinamento tributario*, in *Giur. merito*, 2002, p. 906 ss. Nello stesso senso si veda TURCHI, *op. cit.*, p. 216, per il quale «non si vede infatti per quale motivo l’efficacia esecutiva dell’atto, pacifica sino alla pronuncia di primo grado, dovrebbe venir meno per effetto di una statuizione di (totale o parziale) rigetto del ricorso».

⁹⁰⁰ Nello stesso senso M. NARDELLI, *La sospensione della efficacia della sentenza nel giudizio d’appello tra il bene e il meglio*, in *Giust. civ.*, 2011, 3, p. 583 ss., per il quale nei casi di rigetto del ricorso tributario non avrebbe «alcun rilievo esecutivo la sentenza tributaria».

«resta possibile, come lo era già prima dell'impugnazione, la tipica esecuzione amministrativa mediante riscossione, peculiare del diritto tributario»⁹⁰¹.

Nel solco dell'opinione per cui le sentenze delle Commissioni tributarie non sarebbero dotate di efficacia esecutiva provvisoria⁹⁰², e con specifico riguardo alle ipotesi in cui il ricorso sia accolto soltanto in parte (accoglimento parziale), alcuno⁹⁰³ ha provato a ragionare alla luce della natura del processo tributario. In particolare, alla circostanza esso possiederebbe un duplice «aspetto» – da un lato «impugnatorio», ossia di annullamento dell'atto impugnato e dall'altro «dichiarativo»⁹⁰⁴, ossia di accertamento dell'esistenza dell'obbligazione tributaria in questo espressa – conseguirebbe che la sentenza tributaria di accoglimento (parziale) del ricorso non rappresenterebbe un titolo esecutivo poiché non sarebbe una sentenza di condanna⁹⁰⁵. Essa, dunque, non potrebbe costituire oggetto della sospensiva poiché «non sono le sentenze ad essere portate in esecuzione, ma gli atti impugnati, che non siano stati anche solo in parte annullati». Coerentemente, la sentenza che abbia rigettato il ricorso, anche solo parzialmente, a giudizio di

⁹⁰¹ Così TOTO, *op. cit.*, p. 907. TURCHI, *op. cit.*, p. 216, afferma: «la riscossione in pendenza di giudizio è giustificata proprio dall'esecutorietà dell'atto, che le vicende processuali (proposizione del ricorso o dell'appello) valgono a sospendere solo in parte: senza che occorra concepire come titolo di riscossione la pronuncia del giudice, il cui effetto consiste nell'eliminazione dell'atto impugnato, non già nella sua sostituzione».

⁹⁰² Per NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 583, «la tematica della sospensione nei gradi di giudizio successivi al primo non può riguardare, in maniera diretta, le sentenze emesse dalle commissioni provinciali ovvero regionali, che non integrano titoli esecutivi, ma deve avere ad oggetto sempre e comunque l'atto impugnato». Nello stesso senso v. TURCHI, *op. cit.*, pp. 242-3, il quale afferma che «la sospensione disciplinata dall'art. 47, D.Lgs. n. 546 riguarda infatti il solo provvedimento amministrativo impugnato e non si estende alle sentenze tributarie di primo o di secondo livello», e che «il dibattito sorto in giurisprudenza in merito alla sospendibilità degli effetti di tali sentenze» avrebbe ad oggetto «un falso problema, perché il vigente sistema non autorizza a riconoscere alle sentenze de quibus effetti suscettibili di sospensione».

⁹⁰³ NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 585. Per l'Autore «la tematica della sospensione nei gradi di giudizio successivi al primo non può riguardare, in maniera diretta, le sentenze emesse dalle commissioni provinciali ovvero regionali, che non integrano titoli esecutivi, ma deve avere ad oggetto sempre e comunque l'atto impugnato».

⁹⁰⁴ NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 586, nota 9. L'Autore qui richiama il pensiero espressa da TOTO, *op. cit.*, p. 906 ss., per il quale «nel nostro processo tributario vi è la simultanea presenza sia dell'aspetto impugnatorio, stando alle indubbie modalità introduttive del giudizio ed al suo carattere di sindacato di legittimità dell'atto con finalità costitutiva (cioè, di annullamento), sia dell'aspetto dichiarativo, stante l'evidente finalità ultima, sottesa in ogni caso al giudizio di merito, di accertamento dell'esistenza (nei suoi limiti soggettivi ed oggettivi) di una obbligazione tributaria»; per cui «in caso di rigetto del ricorso, cioè di accertamento dell'inesistenza del diritto fatto valere con l'opposizione, ciò che acquista efficacia giuridica piena (ai sensi dell'art. 2909 c.c.) non è la pronuncia del giudice, che non sostituisce, né conferma l'atto *de quo*, ma è lo stesso atto emanato dall'organo pubblico che sopravvive ed è giuridicamente efficace *ex se*» e dunque in tal caso «resta possibile, come lo era già prima dell'impugnazione, la tipica esecuzione amministrativa mediante riscossione, peculiare del diritto tributario», mentre «di esecutività della sentenza può parlarsi solo in ipotesi di condanna dell'amministrazione a delle restituzioni».

⁹⁰⁵ «La sentenza, anche nel caso di accoglimento parziale del ricorso, e quindi nel caso nel quale il debito tributario sia stabilito nella stessa sentenza, non rappresenta un titolo esecutivo, poiché essa non è una sentenza di condanna».

questa opinione non costituirebbe titolo esecutivo in favore dell'amministrazione finanziaria⁹⁰⁶: essa rappresenterebbe piuttosto una «condizione risolutiva della precedente sospensione»⁹⁰⁷, ossia «il momento, scelto dal legislatore nell'ambito dello sviluppo processuale, per interrompere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato»⁹⁰⁸.

In termini generali, si è affermato che «le sentenze di primo e di secondo grado non costituiscono titoli esecutivi suscettibili di dare ingresso ad un processo esecutivo sul tipo di quello disciplinato dal codice di procedura civile. Costituiscono, anzi, meri fatti in relazione ai quali la legge commisura un più o meno ampio ambito di esecuzione degli atti che ne sono oggetto»⁹⁰⁹.

Con riguardo ai sostenitori della teoria c.d. "dichiarativa", si è osservato che questi neppure paiono riconoscere il predicato della provvisoria esecutività alle sentenze tributarie (che essi ritengono di accertamento) diverse da quelle di condanna, poiché «Anche secondo i sostenitori della tesi del cd. "giudizio di accertamento"...», resta fermo che, in caso di reiezione del ricorso, è la fondatezza della pretesa impositiva dell'ufficio tributario, accertata da una decisione giurisdizionale, che legittima l'obbligo di pagare il tributo ad opera del contribuente. Se, invece, il ricorso è accolto, e quindi l'atto impugnato è annullato (e non vi sono statuizioni in materia di restituzione di somme pagate nel corso del giudizio), neppure vi è alcunché da eseguire»⁹¹⁰.

Tuttavia, all'interno della teoria dichiarativista si segnala l'autorevole opinione⁹¹¹, che non appare isolata⁹¹², di chi sostiene che le sentenze rese dai giudici tributari all'esito dell'impugnativa degli atti dell'amministrazione finanziaria siano dotate di provvisoria esecutività.

⁹⁰⁶ NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 590, per il quale «la sentenza che in ambito tributario respinga anche solo parzialmente il ricorso del contribuente, non ha alcun rilievo sotto il profilo della sua esecutività (e quindi neppure nel senso della sua possibile sospensione), non avendo essa, per l'appunto, valore esecutivo».

⁹⁰⁷ «che permetta la ripresa del vigore del provvedimento impugnato, e già sospeso», aggiunge NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 590.

⁹⁰⁸ Così NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 586. In quest'ottica, osserva l'Autore, sarebbe giustificata l'esclusione, posta dall'art. 49, comma 1, dell'applicabilità al processo tributario dell'art. 337 c.p.c., poiché norma "inutile" in questa sede.

⁹⁰⁹ GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado*, cit., p. 1899. TURCHI, *op. cit.*, p. 216, afferma: «la riscossione in pendenza di giudizio è giustificata proprio dall'esecutorietà dell'atto, che le vicende processuali (proposizione del ricorso o dell'appello) valgono a sospendere solo in parte: senza che occorra concepire come titolo di riscossione la pronuncia del giudice, il cui effetto consiste nell'eliminazione dell'atto impugnato, non già nella sua sostituzione».

⁹¹⁰ BAGLIONE, *Art. 68*, cit., pp. 773-4.

⁹¹¹ RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., p. 130. Per RUSSO – pare di intendere, come già TURCHI, *op. cit.*, p. 247, nota 130 – le uniche pronunce tributarie a dovere attendere il giudicato per conseguire il predicato dell'esecutorietà sarebbero quelle di condanna.

⁹¹² Nello stesso senso v. BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 207, per il quale «Il principio generale che regola la materia è... quello della esecutorietà della sentenza della Commissione provinciale».

Ancora, vi è chi⁹¹³ interpreta l'art. 68 nel senso che «in secondo grado, il titolo che legittima la riscossione è la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale»⁹¹⁴, e chi, letta la indicazione contenuta nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 98/E del 23 aprile 1996, per la quale l'art. 68 «sancisce il principio della provvisoria esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie» ritiene «singolare» la differente opinione di chi asserisce che «sentenze delle commissioni non sono esecutive prima del passaggio in giudicato»⁹¹⁵.

L'opinione che esclude l'attribuzione del predicato della provvisoria esecutività alle sentenze emesse dal giudice tributario è coerente «con l'impostazione della efficacia non sostitutiva della sentenza tributaria, condivisa da larga parte della dottrina...secondo cui le iscrizioni provvisorie a seguito di sentenze del giudice tributario, pur assumendo a parametro l'imponibile deciso dall'organo giurisdizionale, hanno a proprio fondamento non la sentenza ma l'atto di imposizione impugnato che permane quale titolo per la riscossione»⁹¹⁶ frazionata del tributo.

Tuttavia, «Per una diversa impostazione, che postula l'effetto anche rescissorio della sentenza, con accertamento del tributo dovuto nel caso concreto...la riscossione frazionata del tributo trova a questo punto titolo nella stessa sentenza»⁹¹⁷.

Si è affermato che la circostanza per cui le sentenze tributarie «necessitano di un atto della riscossione emesso dall'ufficio sulla base della statuizione del giudice,

⁹¹³ G. GIRELLI, *La sospensione dell'efficacia esecutiva fra sentenza ed atto impugnato*, *Profili sistematici*, in E. DELLA VALLE-V. FICARI-G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 548.

⁹¹⁴ «la quale, ai sensi dell'art. 68 del d. lgs. n. 546 del 1992, permette all'Ufficio impositore l'esazione dei due terzi del tributo dovuto».

⁹¹⁵ FINOCCHIARO, *Art. 68*, cit., p. 864, nota 7, critica così il pensiero di Bafile.

⁹¹⁶ Così BURANA, *Art. 68*, cit., p. 702. Sul punto v. altresì GIRELLI, *La sospensione dell'efficacia*, cit., p. 550, il quale rileva come «in un'ottica del processo tributario di impronta costitutivistica secondo cui la sentenza che respinge il ricorso non si sostituisce all'atto impugnato, ma reca l'accertamento dell'insussistenza del diritto (potestativo) all'annullamento dell'atto di imposizione...consegue che dopo tale accertamento, viene sempre ad esecuzione il provvedimento amministrativo impugnato». L'Autore (pp. 551-2), rilevato che l'idea per la quale le sentenze tributarie non possiederebbero efficacia provvisoriamente esecutiva «né quando accolgono la domanda del contribuente, né quando sono negative per quest'ultimo», «ritenendosi che la riscossione non abbia come titolo la sentenza sottoposta a gravame (che non sostituisce mai l'atto impugnato), bensì sempre e comunque l'atto di imposizione, sulla cui sospensione si dibatte» è coerente con l'opinione per cui il giudizio tributario sarebbe di «impugnazione-annullamento», osserva che «Tali considerazioni, pur autorevolmente sostenute, risultano invero difficilmente conciliabili con la natura del processo tributario di impugnazione-merito riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione. L'attività del giudice, a seguito dell'effetto devolutivo nato dall'impugnazione dell'atto o della sentenza (nei gradi successivi al primo), investe solitamente, difatti, il profilo sostanziale, attinente al merito del rapporto obbligatorio d'imposta, sino all'emanazione della sentenza, nella quale la volontà dell'ordinamento è attuata dallo stesso organo giudicante in sostituzione della ricognizione operata dall'Amministrazione finanziaria nell'atto impugnato».

⁹¹⁷ BURANA, *Art. 68*, cit., p. 702.

conduce di nuovo ovviamente, al mai sopito dibattito tra la possibilità di affermare la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato o l'esecutività della sentenza»⁹¹⁸.

Neppure nella giurisprudenza è rinvenibile un fermo orientamento nel senso del riconoscimento alle sentenze emesse dai giudici tributari di una efficacia provvisoriamente esecutiva, sulla scorta dell'interpretazione dell'art. 68 d.lgs. n. 546/1992.

Mentre in alcune pronunce di merito e di legittimità si rinviene il riferimento alla «esecutività» e alla «efficacia esecutiva» delle sentenze⁹¹⁹ (o, anche, dei capi di sentenza⁹²⁰) di primo e secondo grado, una positiva affermazione della mancanza del predicato della provvisoria esecutività in capo alle sentenze tributarie sembra rinvenibile nella recente ordinanza della Corte Costituzionale n. 316 del 30 luglio 2008⁹²¹.

Si ha l'impressione che a seconda dell'opinione che si preferisca circa l'oggetto del processo tributario, la natura delle sentenze rese nei giudizi dinanzi alle Commissioni tributarie, e la loro possibile "sostituzione" al provvedimento amministrativo impugnato si possa riconoscere o negare l'attributo della provvisoria esecutività a dette sentenze.

Dunque, la interpretazione degli artt. 68 ss., non sembra in grado di fornire "certezze" nel senso del riconoscimento o della negazione del predicato della provvisoria esecutività alle sentenze tributarie.

3.3. L'oggetto della sospensiva cautelare (laddove la si ammetta) per le fasi di impugnazione delle sentenze tributarie

Si è detto, ad introduzione delle considerazioni che precedono, che il tema della tutela cautelare nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo è

⁹¹⁸ RINALDI, *op. cit.*, p. 119.

⁹¹⁹ Comm. trib. reg. Bari, 28 aprile 2011, n. 80; Comm. trib. reg. Venezia, 25 febbraio 1997, n. 137; Comm. trib. reg. Trieste, 16 dicembre 1999, n. 15.

⁹²⁰ Cass. 31 marzo 2010, n. 7815.

⁹²¹ La Corte ha in quell'occasione affermato come la previsione della provvisoria esecutività per le sentenze tributarie non sia rinvenibile tra i criteri posti dalla legge delega di riforma del processo tributario (art. 30, comma 1, legge n. 413 del 1991). Nel senso che il principio «"della provvisoria esecutorietà delle sentenze di primo o di secondo grado"» non fosse «espressamente indicato» nella legge di delega di riforma del processo tributario n. 413 del 1991 – sebbene in seno alla dichiarazione di manifesta infondatezza della q.l.c. dell'art. 70 d.lgs. n. 546/1992, «nella parte in cui non consente al contribuente vittorioso in primo grado di richiedere, in pendenza di appello o di termine per proporre appello, l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza non passata in giudicato emessa dalla Commissione tributaria provinciale, sollevata, in riferimento all'art. 76 cost.» – opina Corte Cost. 30 luglio 2008, n. 316, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 3, II, p. 91, con nota di COLLI VIGNARELLI.

condizionato dalla interpretazione dei dati normativi di riferimento e dalla premesse ideologiche che condizionano l'opera dell'interprete.

Quanto alle premesse ideologiche, si è registrato che il tema di riflessione è costituito dall'*oggetto della sospensiva cautelare* per i gradi di giudizio successivi al primo.

Nel considerare il tema dell'oggetto della sospensiva, si è avvertito che esso è condizionato dalle questioni relative all'oggetto e alla natura del processo tributario e alla possibilità di riconoscere o negare provvisoria esecutività alle sentenze tributarie. Sotto questo secondo profilo (provvisoria esecutività delle sentenze tributarie) si è volto altresì lo sguardo ad alcuno dei dati normativi di riferimento, gli artt. 68 e seguenti del d.lgs. n. 546/1992 – recanti la disciplina della «Esecuzione delle sentenze tributarie» – senza tuttavia ricavare da tale osservazione indicazioni decisive nel senso del riconoscimento o della negazione, alle pronunce dei giudici tributari, del predicato della provvisoria esecutività.

Dalla osservazione condotta rileva come su nessuna di dette questioni (oggetto e natura del giudizio tributario ed esecutività provvisoria delle sentenze tributarie) sia rinvenibile una posizione univoca, in dottrina come in giurisprudenza.

Alla incertezza sulle premesse consegue, quale naturale conseguenza, incertezza sul tema dell'oggetto della sospensiva cautelare nelle fasi di impugnazione della sentenza tributaria. Laddove, evidentemente, detta sospensiva sia ritenuta astrattamente possibile.

Circoscrivendo l'osservazione alla prassi giurisprudenziale, si può rilevare come mentre in alcune pronunce si parli espressamente di “sospensiva della sentenza di appello” (v. Corte Cost. 17 giugno 2010 n. 217⁹²²), altre hanno affermato che l'oggetto della sospensiva sia l'atto, e non la sentenza (si veda in tal senso Corte Cost. 5 aprile 2007, n. 119⁹²³).

In questo secondo senso si evidenzia l'ordinanza 22 agosto 2011, pronunciata dalla Comm. trib. reg. Puglia, sez. di Lecce⁹²⁴, la quale ha destato vivo interesse

⁹²² La circostanza è evidenziata anche da NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 590.

⁹²³ Evidenzia l'importanza della pronuncia in menzione GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione*, cit., p. 2402, a giudizio del quale essa «ha fornito un importante contributo per la corretta impostazione della questione in relazione ai parametri legislativi di riferimento» da utilizzare per «legittimare una questione di costituzionalità effettivamente in grado di raggiungere i connotati dell'ammissibilità». L'ordinanza avrebbe infatti, scrive l'Autore (p. 2403), «puntualmente rilevato come, nella specie, il richiamo all'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992 non fosse pertinente, atteso che “oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado”».

⁹²⁴ Si riporta qui in sintesi la vicenda che ha condotto alla pronuncia in termini. Dinanzi alla Commissione regionale di Lecce venivano impuginate due sentenze emesse dalla Commissione provinciale e si chiedeva contestualmente la sospensione della loro esecuzione in forza del rinvio alle norme del codice di procedura civile operato dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 546/1992. I ricorrenti sostenevano che gli artt. 283 e 373 c.p.c. superassero il vaglio di «compatibilità» con le norme dettate per il processo tributario dal d.lgs. 546/1992 e aggiungevano che: «se l'art. 49 del d.lgs. n.

tra gli studiosi in relazione al generale tema dell'oggetto e della natura del processo tributario⁹²⁵. I giudici pugliesi hanno nell'occasione ammesso l'istanza di sospensiva cautelare nel giudizio d'appello⁹²⁶ affermando come l'oggetto della sospensiva sia, anche in secondo grado, l'esecuzione del provvedimento amministrativo impugnato e che all'uopo vada fatta applicazione dell'art. 47 d.lgs. 546/1992⁹²⁷.

A loro volta, e conclusivamente, le differenti opinioni in punto di oggetto della sospensiva cautelare per le fasi del processo tributario successive alla pronuncia di primo grado condizionano, si vedrà di qui a breve, la lettura e l'interpretazione dell'art. 49 d.lgs. n. 546/1992, che si è detto essere norma "chiave" in relazione al

546 del 1992, nel richiamare le disposizioni del Titolo III, Capo I, Libro II del c.p.c., esclude l'art. 337 c.p.c., ciò non vuol dire che abbia voluto escludere anche gli artt. 283, 373 e 401 per il solo fatto che da esso siano richiamati. Invero...l'inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. comporta semplicemente l'impossibilità di trasferire in tale ambito processuale la regola che attribuisce alle sentenze civili immediata e diretta efficacia esecutiva, ma non vale ad escludere anche gli artt. 283, 373 e 401 per il solo fatto che da esso siano richiamati»; che «non vi è alcuna norma del processo tributario che espressamente neghi la sospensione della sentenza di primo grado (o di appello)»; che gli artt. 18, comma 4 e 19, comma 2, del d.lgs. 472/1997 costituirebbero «chiave di lettura del procedimento tributario»; che «la sospensione dell'esecuzione della sentenza non deve limitarsi alla sanzione, come da rubrica dell'art. 19 d.lgs. n. 472 del 1997» e che «la sanzione, se differisce teoricamente dall'imposta...non è diversa nel suo contenuto sostanziale». I ricorrenti domandavano quindi «la sospensione dell'esecuzione delle sentenze di primo grado e, qualora non dovesse essere accolta detta istanza, che si dichiarasse non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 47 d.lgs. n. 546 del 1992 e 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, relativamente agli artt. 3 e 24 della Carta Costituzionale, per l'evidente contrasto tra i primi ed i secondi, ove il loro combinato disposto venga interpretato nel senso di negare la sospensione dell'esecuzione delle sentenze di primo grado (o di appello)» ed in subordine domandavano la sospensione del processo e la rimessione degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione europea «in quanto era stato riconosciuto il principio della preminenza del diritto comunitario sul diritto interno degli Stati membri al fine di assicurare la *piena* tutela cautelare anche quando la norma processuale interna lo escluda». Veniva in tal modo proposta dai ricorrenti l'interpretazione dell'art. 337 c.p.c., c.d. della "regola-eccezione", che sarebbe in seguito stata fatta propria dalla Corte Costituzionale con la pronuncia 217 del 2010.

⁹²⁵ Nell'ordinanza si legge infatti che nel processo tributario «l'oggetto del giudizio di appello non è dato dalla sentenza di I grado (che non assorbe e non sostituisce l'atto amministrativo), ma è lo stesso oggetto del giudizio di I grado» e che «il giudice di appello non si pronuncia sulla sentenza di I grado (che perde rilevanza, quando è validamente proposto atto di appello), ma sul provvedimento amministrativo».

⁹²⁶ Discostandosi in tal modo dall'orientamento espresso, al tempo, dalla giurisprudenza costituzionale e dalla prassi amministrativa, rileva A. URICCHIO, *Ancora sull'applicabilità nel giudizio di appello della tutela cautelare*, in *Dir. e prat. trib.*, 2001, 3, p. 1062. La pronuncia si distingue per un'ampia argomentazione-trattazione del tema della tutela cautelare nel processo tributario. Desti interesse soprattutto «il richiamo diffuso ed articolato alla giurisprudenza comunitaria sulla "effettività della tutela" giurisdizionale, quale "principio dell'ordinamento comunitario"», come si rileva in Nota redazionale a Comm. Trib. reg. Campania, sez. VII, 13 ottobre 2008, n. 4, in *Giur. merito*, 2009, 1, p. 264.

⁹²⁷ Nello stesso senso della Commissione pugliese si sono invero espressi altri giudici tributari. Tra questi, Comm. trib. reg. Bolzano, 6 agosto 2004, n. 4, ha affermato che «costituisce equivoco di fondo ancorare l'indagine alla sospensibilità dell'esecuzione della sentenza piuttosto che dell'atto impugnato, atteso che in ambito tributario l'esecutività è attribuito dell'atto e non, come nel processo civile, della statuizione del giudice».

tema della tutela cautelare nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo.

Consapevoli di ciò si può ora rivolgere l'attenzione agli altri dati normativi di riferimento in tema di tutela cautelare nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo.

Rileva, in particolare, l'art. 49 d.lgs. n. 546/1992.

4. Ancora sui dati normativi. L'art. 49 in relazione alla tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio tributario nella interpretazione della dottrina

Circa il disposto dell'art. 49 d.lgs. 546/92 in dottrina si distinguono una interpretazione definita «escludente» la tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio tributario ed tesi «espansiva», che la ammette⁹²⁸.

Le motivazioni addotte a sostegno della interpretazione “escludente” sono molteplici:

- a) la esclusione dell'applicazione dell'art. 337 c.p.c. alle impugnazioni delle sentenze tributarie, operata dall'art. 49, sarebbe limitata, quanto al comma 1, alla seconda parte, ma non anche alla prima, e riguarderebbe *in toto* il secondo comma. Dalla esclusione della seconda parte del comma 1 conseguirebbe la inammissibilità della sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata, e dunque la mancanza di tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio. La prima parte del comma 1, il quale stabilisce che «l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa», deve invece ritenersi applicabile al processo tributario: se, all'opposto, la si ritenesse inapplicabile, essa configgerebbe con la previsione di una immediata, seppure parziale, esecutività delle sentenze, contenuta nell'art. 68 d.lgs. 546/92. Dalla esclusione del comma 2 dell'art. 337 deriverebbe il divieto di sospensione del processo tributario quando in questo sia invocata l'autorità di una sentenza pronunciata in altro giudizio⁹²⁹;
- b) l'art. 47, comma 1 e comma 7, d.lgs. 546/92 attribuisce la competenza cautelare esclusivamente alla Commissione tributaria provinciale, e limita gli effetti della

⁹²⁸ Si riportano di seguito i risultati della riflessione di recente operata da COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., p. 432 ss.

⁹²⁹ Puntualizza COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., p. 433: «Quanto osservato (interpretazione dell'art. 49, D.Lgs. n. 546/1992, come “escludente” la tutela cautelare nel processo tributario nella fase delle impugnazioni) ovviamente presuppone l'accoglimento della tesi che vede il titolo legittimante la riscossione non più nell'atto dell'amministrazione finanziaria ma nella sentenza del giudice tributario, che “prende luogo” dell'atto stesso», e che (p. 435) «A prescindere dal verificare se la riscossione sia legittimata, nell'ipotesi di cui si discute, *esclusivamente* dalla sentenza del giudice tributario o da questa *insieme* all'atto impositivo dell'amministrazione, è fuor di dubbio che in ogni caso, accogliendo questa interpretazione, sarebbero in teoria astrattamente applicabili nel processo tributario le norme del codice di rito sulla sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza».

sospensione alla pubblicazione della sentenza in primo grado, in ossequio alla previsione contenuta nella legge di delega (art. 30, comma 1, lett. h), legge 30 dicembre 1991, n. 413). La volontà del legislatore sarebbe chiaramente quella di limitare la tutela cautelare al primo grado di giudizio⁹³⁰. Il rinvio che l'art. 61 d.lgs. 546/92 opera, nel recare la disciplina delle norme applicabili al procedimento d'appello, alle norme dettate per il procedimento di primo grado sarebbe limitato alle disposizioni contenute nel Capo I Titolo II e non anche al Capo II (recante la disciplina de «I procedimenti cautelare e conciliativo»)⁹³¹;

- c) «Sarebbe incongruo un sistema che consentisse al giudice di appello di disporre la sospensione cautelare di una *sentenza* pronunciata dopo un grado di giudizio, senza al contempo potersi pronunciare su una ordinanza cautelare (dichiarata dal legislatore espressamente non impugnabile)»⁹³²;
- d) «La soluzione di cui si discute è infine rafforzata dalla previsione espressa di un potere cautelare di sospensione della sentenza impugnata, in capo al giudice di appello, con *esclusivo riferimento* alla materia sanzionatoria – senza estensione, dunque, alla parte di sentenza attinente alla riscossione del tributo – ex art. 19, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997».

Nell'ambito della tesi escludente l'applicazione, al processo tributario, delle norme sulla inibitoria delle sentenze civili, alcuno motiva con l'osservare che gli artt. 68 e ss. del d.lgs. n. 546/1992 «delineano un sistema speciale che deroga alle disposizioni generali del c.p.c.»⁹³³.

Per i fautori della interpretazione “estensiva”, la disciplina del processo tributario non impedirebbe al contribuente il ricorso alla protezione cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo.

Le motivazioni a sostegno di tale interpretazione sono diverse a seconda che l'oggetto della sospensiva cautelare per le fasi di impugnazione sia ritenuto essere l'efficacia esecutiva della sentenza oppure dell'atto impugnato⁹³⁴.

Chi ritiene che oggetto della sospensiva, dopo il primo grado di giudizio, sia costituito dalla sentenza (delle Commissioni provinciali o regionali), appunta l'attenzione sul disposto dell'art. 49 d.lgs. 564/92; chi invece assume che siffatto

⁹³⁰ MESSINA, *op. cit.*, p. 3079, rileva come l'opinione si trovi sostenuta anche da alcuno di coloro che individuano l'oggetto della sospensiva, anche dopo la pronuncia della sentenza di primo grado, ancora nell'atto impugnato.

⁹³¹ COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., pp. 435-6-7, il quale osserva come «Una diversa interpretazione porrebbe evidenti questioni di legittimità costituzionale dell'art. 61 citato, qualora si interpretasse come “legittimante” una istanza cautelare in secondo grado, mediante applicazione del disposto dell'art. 47: palese appare infatti, in tal caso, la violazione dei sopra visti principi e criteri direttivi» contenuti nella legge di delega. L'Autore precisa poi (p. 437, nota 16) come «Diverso è il discorso di una possibile incostituzionalità dell'art. 30 in esame, in quanto limitativo della tutela cautelare nei gradi di giudizio del processo tributario successivi al primo».

⁹³² COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., p. 437.

⁹³³ Così BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 169.

⁹³⁴ COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., pp. 438-9.

oggetto sia costituito dall'atto impugnato anche dopo la pronuncia della sentenza di primo grado, guarda all'art. 47 d.lgs. 546/92.

Secondo i primi, la esclusione dell'art. 337 dalla disciplina generale delle impugnazioni delle sentenze tributarie che opera l'art. 49 non riguarderebbe la norma *in toto*, ma sarebbe limitata alla prima parte del comma 1, ossia alla *regola* per cui «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa». L'art. 49 non escluderebbe l'applicazione nel processo tributario della seconda parte, comma 1, art. 49 – che contiene la *eccezione* alla prefata regola – il quale prevede la possibilità di domandare la sospensione dell'esecuzione (o della provvisoria esecutività) delle sentenze che siano impugunate⁹³⁵.

Per i secondi, si è detto, l'oggetto della sospensiva cautelare è costituito dall'atto impugnato, anche dopo la pronuncia della sentenza in primo grado o in appello. Di conseguenza, essi ritengono che la protezione cautelare per i giudizi di impugnazione possa essere ricavata non già dall'art. 49, ma dall'art. 47, il quale reca la disciplina della sospensione dell'atto impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale⁹³⁶. La possibilità di estendere alle fasi di impugnazione la protezione cautelare che l'art. 47 accorda per il solo primo grado discenderebbe: dall'art. 61, per il giudizio in appello⁹³⁷, e dall'art. 66⁹³⁸ per il giudizio di revocazione⁹³⁹. «Una qualche forzatura, circa l'applicabilità dell'art. 47 alla fase impugnatoria, deve certamente operare tale interpretazione per rendere “utilizzabile” questa norma, da parte del giudice di secondo grado, nel caso di ricorso in Cassazione, attesa la sostenuta in conferenza/inapplicabilità dell'art.

⁹³⁵ COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., pp. 439-40, il quale completa: «I sostenitori di tale tesi aggiungono che “d'altronde, la sancita inapplicabilità dell'art. 337 al nostro processo è comprensibile, posto che nel D.Lgs. sono presenti due disposizioni, l'art. 68 e l'art. 69, i quali disciplinano in maniera autonoma l'esecutività delle sentenze emesse nei vari gradi alle commissioni tributarie”». L'Autore muove così la propria critica all'opinione riportata: «Tale interpretazione...non ci sembra sia accoglibile, ed anzi, come osservato, ci sembra che proprio “la presenza”, nel testo normativo sul processo tributario, del citato art. 68, porti ad individuare l'oggetto dell'esclusione di cui all'art. 49, D.Lgs. n. 546/1992, non già nella *prima parte* dell'art. 337, comma 1, bensì nella *seconda parte* e, dunque e in particolare, proprio nella parte che fa riferimento agli artt. 283, 373 e 401 c.p.c.».

⁹³⁶ Sul punto si veda per MESSINA, *op. cit.*, p. 3079, il quale rileva come alcuni ritengano che la tutela cautelare nella fase delle impugnazioni delle sentenze tributarie sia possibile alla luce di una interpretazione degli artt. 47 e 49 in forza degli artt. 24 e 3 della Costituzione.

⁹³⁷ È quanto registra anche MESSINA, *op. cit.*, p. 3079. In tal senso, tra gli altri, si veda MENCHINI, *Art. 47*, cit., pp. 486-7, dove si legge: «L'istanza può essere avanzata anche in appello...; nel caso di rigetto del ricorso contro la sentenza di merito di primo grado...il contribuente può chiedere, quante volte abbia proposto gravame, al giudice di grado superiore l'emanazione del provvedimento cautelare, vale a dire l'inibitoria dell'efficacia dell'atto impugnato la cui legittimità è ora al vaglio della commissione regionale».

⁹³⁸ A mente del quale «Davanti alla commissione tributaria adita per la revocazione si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti ad essa in quanto non derogate da quelle della presente sezione».

⁹³⁹ COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., p. 440.

373 c.p.c. per “incompatibilità” con la ricostruzione accolta (che vede il titolo legittimante la riscossione nell’atto e non nella sentenza)⁹⁴⁰.

4.1. La giurisprudenza sull’articolo 49. In particolare, la giurisprudenza costituzionale

Si può provare adesso a considerare i principali arresti giurisprudenziali sull’art. 49 d.lgs. 546/1992.

Rilevano in proposito soprattutto le pronunce rese sul punto dalla Corte Costituzionale.

Più volte è stata sottoposta al vaglio della Consulta la questione della conformità a Costituzione delle norme che impedirebbero il dispiegarsi della tutela cautelare nel processo tributario dopo che sia chiuso il primo grado di giudizio⁹⁴¹.

Con la sentenza n. 165 del 31 maggio 2000, la Corte ha dichiarato «non fondata» la questione di legittimità costituzionale degli artt. 47 e 49 d.lgs. 546/92, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.⁹⁴², «nella parte in cui non consentono, nel

⁹⁴⁰ COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., pp. 440-1. Sul punto v. anche SERRA, *La sospensione dell’efficacia*, cit., pp. 556-7, la quale rileva come «si è sostenuto in giurisprudenza (e l’opinione è condivisa anche da un’autorevole dottrina seppur minoritaria), che la norma su cui far leva per ottenere la sospensione in fase di appello non sia l’art. 337 c.p.c., relativo alla sospensione dell’efficacia esecutiva della sentenza bensì l’art. 47 del decreto 1992/546 che disciplina la sospensione dell’esecutorietà», e che «Tale conclusione si giustifica sul presupposto che il titolo della pretesa dell’ente impositore e la fonte diretta ed esclusiva dell’esecuzione sono da individuarsi negli atti posti in essere dall’ente e non nelle sentenze emesse dai giudici tributari», nonché sull’art. 61 d.lgs. 546/1992 «che nel rinviare alle norme applicabili al giudizio di appello richiama le disposizioni del capo I del titolo II, che regolano il procedimento dinanzi alla commissione tributaria provinciale (artt. 18-46), con esclusione delle norme contenute nel capo I, riguardanti il procedimento cautelare e preventivo (art. 47 e 48)». Critica tale ricostruzione l’Autore, per cui un «limite insormontabile» ad essa è costituito dal fatto che l’art. 47, comma 7 d.lgs. 546/1992 limita espressamente l’efficacia del provvedimento di sospensione dell’atto impugnato, concesso in primo grado, alla pubblicazione della sentenza di primo grado e che «il comma 4 dello stesso articolo prevede espressamente l’impugnabilità del provvedimento cautelare emesso dalla Commissione Provinciale».

⁹⁴¹ Rileva RINALDI, *op. cit.*, p. 117, come alcune ordinanze di rimessione della q.l.c. degli artt. 47 e 49 delle Commissioni tributarie regionali «hanno prospettato la possibilità di procedere ad un’interpretazione adeguatrice basata sul dettato dell’art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, che effettua un richiamo generalizzato alle norme del codice di procedura civile. Queste sembrano allinearsi, pur se in forma dubitativa, all’indirizzo interpretativo che ritiene necessario leggere l’art. 49 in combinazione con il suddetto art. 1, secondo il quale “i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del c.p.c.”». L’Autore richiama in virgolette la pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 16 gennaio 1986, n. 210.

⁹⁴² La pronuncia è il frutto della riunione di quattro giudizi aventi ad oggetto questioni identiche che – si legge nell’Epigrafe – sono stati «promossi con ordinanze emesse il 10 settembre 1998, il 10 giugno e l’8 luglio 1999 (n. 2 ordinanze), dalla Commissione tributaria regionale di Perugia». Nello specifico la Comm. trib. reg. di Perugia, giudice rimettente, aveva lamentato – ricorda la Corte nel Ritenuto in fatto – «l’esclusione di ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti della

processo tributario, la sospensione ope iudicis della esecutività della sentenza di secondo grado».

In quell'occasione la Corte, dopo avere premesso di ritenere «non implausibile» la interpretazione del giudice rimettente – per il quale gli artt. 47 e 49 «non consentirebbero, nel processo tributario, la sospensione ope iudicis della esecutività della sentenza di secondo grado, in pendenza di ricorso per Cassazione o di ricorso alla Commissione tributaria centrale»⁹⁴³ –, e avere ricordato che «Questa Corte ha più volte affermato che la disponibilità delle misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione (sentenze n. 336/1998, n. 326 del 1997, n. 249 del 1996, n. 253 del 1994, n. 190 del 1985)», precisando come quest'ultima sia «Enunciazione...sicuramente riferibile, per la sua generalità, anche al processo tributario e che si spiega, secondo la stessa Corte, con l'esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile», ha dichiarato tuttavia l'infondatezza della questione, sul presupposto che «*risulta...evidente* come la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela».

A tale considerazione consegue, a giudizio della Corte, che «la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in

efficacia esecutiva della sentenza di secondo grado». L'esclusione della tutela cautelare sarebbe discesa dal fatto che l'art. 49 renderebbe inapplicabile al processo tributario l'art. 373 c.p.c., e che la disciplina dell'art. 47 paleserebbe l'intenzione del legislatore di limitare la tutela cautelare al solo primo grado di giudizio tributario. Detta esclusione – si legge ancora nel Ritenuto in fatto – sarebbe perciò stata «lesiva...del diritto di difesa, garantito dall'art. 24 della Costituzione, del quale l'azione cautelare costituisce sicura espressione», e avrebbe violato «altresì il principio di eguaglianza, di cui all'art. 3 Cost., per l'ingiustificata disparità di trattamento che determinerebbero, quanto alla tutela giurisdizionale offerta ai contribuenti, tra le controversie in materia di imposte e tasse devolute alla cognizione del giudice ordinario, nelle quali troverebbe applicazione l'art. 373 cod. proc. civ., e quelle attribuite alla giurisdizione delle commissioni tributarie, che appunto non prevedono la possibilità di inibitoria».

⁹⁴³ In tal modo, la Corte – pur in maniera cauta – mostra di condividere la comune interpretazione letterale del comb. disp. artt. 47 e 49. Evidenzia la forza significativa dell'espressione utilizzata dalla Corte DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 1214, per il quale sulla problematica della sospendibilità dell'esecuzione delle sentenze tributarie «si è recentemente pronunciata anche la Corte Costituzionale ritenendo “non implausibile” la tesi dell'inapplicabilità dell'art. 373 del codice di procedura civile al processo in termini».

favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore»⁹⁴⁴.

La Consulta, nella pronuncia in menzione, afferma dunque di rinvenire l' "evidenza" del principio da essa affermato dalla circostanza che la disponibilità delle misure cautelari, componente essenziale della tutela giurisdizionale ex art. 24 Cost. anche del processo tributario, «si spiega... con l'esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno dell'attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile».

In altri termini, se non si sbaglia, la Corte ha ritenuto di affermare che il danno da ritardo (*periculum in mora*) ricollegato alla durata del processo (di ogni processo, non soltanto in quello tributario) è evitato, o comunque temperato, dal fatto che la tutela cautelare sia garantita fino ad una *pronuncia sul merito* della posizione giuridica azionata.

Anche quando questa pronuncia (sul merito) sia di rigetto (in primo grado).

Dal principio affermato dalla Corte sembrerebbe di potere derivare i seguenti corollari:

- quando il giudizio di primo grado si concluda con una pronuncia sul merito, che sia di rigetto o di accoglimento, non dovrebbe ritenersi più imposta la possibilità di protezione cautelare per i successivi eventuali gradi di giudizio⁹⁴⁵;
- quando il giudizio di primo grado si chiuda con una pronuncia a contenuto processuale, la tutela cautelare dovrebbe potere essere azionata nel successivo giudizio di gravame;
- quando anche il giudizio di gravame si concluda con una pronuncia in rito, la successiva impugnazione dovrebbe potere essere accompagnata da una nuova istanza cautelare, posto che non vi è ancora stata una pronuncia sul merito della situazione dedotta in giudizio;
- nell'ipotesi di giudizio di rinvio successivo alla cassazione della impugnata sentenza (si pensi ad un ipotesi di *error in procedendo* ex art. 360, comm1, n. 4

⁹⁴⁴ Sul punto RINALDI, *op. cit.*, p. 120 scrive: «secondo la Corte, dunque, è rimessa al legislatore la concreta regolamentazione del processo e ciò fa sì che questi, nella sua discrezionalità possa... sottrarre alla valutazione del giudice ogni indagine in ordine alla irreparabilità del pregiudizio e al contenuto della misura cautelare, prevedendo ipotesi tipiche, nelle quali il *periculum* o il contenuto del provvedimento sono legislativamente predeterminate».

⁹⁴⁵ Scrive ESPOSITO, *op. cit.*, p. 1483, che una volta intervenuta la pronuncia di merito di primo grado, l'interesse che soddisfa la tutela cautelare, cioè quello di «evitare che lunghi tempi processuali deteriorino irreparabilmente la situazione giuridica che l'atto deduce in giudizio» «potrà (ma non dovrà) essere tutelato dal legislatore: da interesse costituzionale esso declina ad interesse ordinario e, quindi, non è più "componente essenziale" del diritto ex art. 24 Cost.».

c.p.c.) questo dovrebbe potere essere introdotto con il corredo di un'istanza cautelare⁹⁴⁶.

Al di là dei risvolti processuali del principio affermato dalla Consulta pare che, per un verso, le conclusioni cui essa giunge siano in certo senso “affrettate” o comunque non argomentate in modo convincente⁹⁴⁷, e che per altro verso lo stesso ragionamento giuridico sia viziato da parzialità.

Sotto il primo profilo, si è rilevato⁹⁴⁸ che «nel ragionamento della Corte v'è un evidente *hiatus* tra premessa e ritenuta conseguenza»: tra la premessa, cioè, per la quale la garanzia costituzionale della tutela cautelare ha di mira l'evitare che l'attore che ha ragione debba sopportare il danno irreparabile che eventualmente consegua alla durata del processo necessario per l'accertamento della situazione giuridica fatta valere, e la conseguenza per la quale «siffatto “tempo” sia circoscritto al “tempo di una prima pronuncia di merito a cognizione piena”»⁹⁴⁹.

⁹⁴⁶ Sul punto M. BUFFONI, *No alla sospensione di esecutività della sentenza tributaria di secondo grado*, in *www.altalex.com*, rileva come in tal modo si creerebbero «i presupposti per un vulnus al principio di uguaglianza sostanziale, perché il diritto alla formulazione della sospensiva dovrebbe essere riconosciuto soltanto ai soggetti che, ad esito dell'impugnazione, ottenessero una cassazione con rinvio o una rimessione in primo grado; parimenti, l'ammissibilità della domanda di sospensiva dovrebbe essere valutata solo ex post, cioè solo ad esito del giudizio in seno al quale è formulata». Va precisato che l'Autore scrive in commento non già a Corte Cost. 165 del 2000 ma alla pronuncia della Corte di Cassazione del 13 ottobre 2010, n. 21121, la quale si uniforma sostanzialmente al principio affermato dalla pronuncia della Consulta, ed in precedenza già fatto proprio da Cass. n. 7815 del 2010.

⁹⁴⁷ Di assunto motivazionale «deficitario e non appagante» parla GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado*, cit., p. 1901. Di «risposta anodina data dalla Corte Costituzionale» parla ESPOSITO, *op. cit.*, p. 1487; di «netta contraddizione» tra l'affermazione della Corte e «la ratio stessa della tutela cautelare» DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 1222. RINALDI, *op. cit.*, p. 125, rileva come «la pronuncia del giudice delle leggi non ha soddisfatto la maggior parte degli interpreti». L'Autore (p. 126) ritiene che la pronuncia «per di più ha finito per lasciare impregiudicata la questione della sospendibilità ope iudicis sulla base dell'applicazione delle norme del codice di procedura civile, ed anche in virtù dell'applicazione degli artt. 61 e 62 D.Lgs. n. 546/1992, consentendo in definitiva ai ricorrenti di proporre istanza di sospensione nei gradi successivi al primo», e che con essa «la Corte sembra concedere un'apertura e, quindi, un'autorevole *chance* ad una questione di illegittimità sollevata in termini di ragionevolezza».

⁹⁴⁸ GLENDI, *La tutela cautelare oltre il primo grado*, cit., p. 1901. v. anche DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 1222, per il quale «lo *hiatus* tra premessa e conclusione nel ragionamento della Corte è stato del resto puntualmente avvertito dalla dottrina più attenta».

⁹⁴⁹ Piuttosto, a giudizio di GLENDI (p. 1901), alla luce della condivisa premessa (la necessità cioè di scongiurare il danno derivante dalla durata del giudizio), la garanzia della tutela cautelare «dovrebbe essere costituzionalmente operante sino a tanto che essa venga definitivamente riconosciuta o negata». Nello stesso solco si pone DELLA VALLE, *op. cit.*, p. 1222. GLENDI critica poi (p. 1902) la pronuncia della Corte nella parte in cui, nel raffrontare il processo civile e quello tributario, e nel rimarcare il principio più volte affermato della “non necessaria uniformità tra i vari tipi di processo”, «ha nella specie completamente eluso la problematica della ragionevolezza o meno di un diverso trattamento tra processo civile e processo tributario quanto al regime delle inibitorie cautelari in sede d'impugnazione, limitandosi a prendere atto che il giudice remittente aveva solo genericamente denunciato la violazione del principio di costituzionalità». Rileva la completa elusione del profilo della ragionevolezza anche RINALDI, *op. cit.*, p. 123. ESPOSITO, *op. cit.*, p. 1484, afferma che «riesce difficile capire come la Corte costituzionale non abbia colto

La parzialità del ragionamento della Corte sembra palesarsi nella circostanza che essa pare opinare soltanto in termini di *fumus boni iuris* e non anche di *periculum*, laddove afferma che se la sentenza di merito accoglie la domanda, la tutela cautelare diviene superflua, e se la rigetta fa venire meno «il presupposto stesso della invocata tutela».

Può essere utile considerare, sul tema della limitazione temporale della tutela cautelare – che Corte Cost. 165/2000 ha stabilito nella prima pronuncia nel merito della posizione giuridica soggettiva tutelata – una successiva pronuncia della Consulta.

Si ha riguardo a Corte Cost. 281/2010 sulla c.d. “sospensiva a tempo” che innanzi si è menzionata⁹⁵⁰. Nella motivazione della sentenza la Corte afferma, con riguardo alla sospensiva “a tempo” prevista dall’art. 1 del d.l. 59/2008, cioè alla «automatica cessazione del provvedimento di sospensione dell’efficacia esecutiva del titolo», come si fosse «in presenza, dunque, di un effetto legale che consegue al mero decorso del tempo, prescindendo da ogni verifica sulla persistenza (o magari l’aggravamento) delle circostanze che avevano condotto al provvedimento di sospensione, rispetto alle quali il giudice resta privato di ogni potere valutativo».

Per la Consulta, detta automatica cessazione del provvedimento di sospensione, «in assenza di qualsiasi verifica circa la permanenza delle ragioni che ne avevano determinato l’adozione, si risolve in un deficit di garanzie che rende la norma censurata non conforme al modello costituzionale». In conseguenza, ha dichiarato la illegittimità costituzionale della norma censurata.

La Corte afferma dunque chiaramente che, una volta concessa la misura cautelare dal giudice, non si può sottrarre a questi la possibilità di valutare la attuale esistenza dei presupposti (in specie, *fumus boni iuris* e *periculum in mora*) che lo hanno determinato ad accogliere l’istanza cautelare. La concreta verifica circa l’attualità di queste condizioni non può essere superata, ad esempio, da una presunzione di legge, che determini l’automatica cessazione degli effetti della misura cautelare concessa dal giudice.

Si sarebbe tentati di inferire dalle parole della Corte un corollario del suesposto principio: che cioè la verifica della attualità delle condizioni deve essere rimessa all’esclusivo scrutinio del giudice non già solo quando si tratti di confermare la

(*rectius*: non abbia voluto cogliere) il profilo della ragionevolezza contenuto negli atti di instaurazione del giudizio incidentale di legittimità costituzionale». Osserva COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., pp. 443-4, che «non ha senso affermare che la tutela cautelare è coperta da garanzia costituzionale in ogni processo, compreso quello tributario (oltre a quelli civile e amministrativo), con la finalità di evitare che la parte che ha ragione veda pregiudicato il proprio diritto a causa della durata del processo, e poi sostenere che tale tutela è limitata – nel (solo) processo tributario – fino all’emanazione della sentenza che abbia deciso nel merito la causa in primo grado».

⁹⁵⁰ v. Capitolo Primo, par. 3.

tutela in precedenza accordata ma anche quando a questi sia richiesto di concederla *per la prima volta*, e che tale valutazione non potrebbe essere “sottratta” al giudice da una disposizione di legge (o dalla sua mancanza) che impedisca di richiedere una misura cautelare in un dato momento del processo.

Il passaggio dall’una all’altra affermazione sarebbe tuttavia tutt’altro che breve, ed in questi termini rischierebbe di sostanzarsi in un’apodittica affermazione.

È richiesta perciò una verifica della sostenibilità di tale corollario.

La verifica sembra doversi appuntare precipuamente sul concetto di “attualità” delle condizioni cui è subordinata il riconoscimento di tutela cautelare nel caso concreto.

Nella pronuncia 281/2010 la attualità delle condizioni è legata al presupposto che una misura cautelare sia già concessa, così che la verifica di tale attualità si sostanzia in una verifica della «persistenza (o magari aggravamento)» di dette condizioni.

La misura cautelare già concessa, al persistere di dette condizioni, non potrebbe essere revocata.

Andrebbe dunque verificato se detta attualità possa essere “svincolata” dalla precedente concessione di una misura cautelare; se cioè la necessità della verifica (soltanto) giudiziale dell’attualità delle condizioni che giustificherebbero il soddisfacimento dell’esigenza cautelare sussista in ogni caso, a prescindere da circostanze esterne (quali la previa concessione della misura cautelare o, più ancora, la mancanza di una previsione di legge che accordi alla parte che voglia far valere le sue ragioni l’astratta possibilità di tutela).

È forse il caso di esplicitare fin da subito l’utilità che potrebbe derivare dalla positiva verifica della sostenibilità di tale operazione ermeneutica: la possibilità di “superare” il disposto di Corte Cost. 165 del 2000; del principio cioè per il quale la tutela cautelare può essere accordata fino al primo pronunciamento nel merito, senza che il giudice, successivamente a questo momento, possa essere chiamato a verificare l’attualità (intesa pure come “prima volta”) delle condizioni per la concessione della tutela cautelare.

Si vuol cioè verificare se con la pronuncia n. 281 del 2010 si sia avuto un superamento del principio affermato nella precedente sentenza n. 165 del 2000, per il quale – si ripete – «la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda».

E lo si vuol fare avendo di mira l’esigenza che, anche successivamente alla chiusura del giudizio di primo grado, si possa domandare ad un giudice di verificare l’attualità (intesa pure come “prima volta”) delle condizioni per la concessione della tutela cautelare.

Si può all’uopo provare a rilevare se qualche affermazione contenuta in Corte Cost. 281 del 2010 possa agevolare o consentire una tale interpretazione.

La Corte, in un passaggio della motivazione, osserva – con riguardo al diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* – che «qualora per l’esercizio di esso, anche e tanto più sotto il profilo della tutela cautelare, siano stabiliti termini così ristretti da non realizzare tale risultato, il precetto costituzionale è violato», e che «la congruità di un termine in materia processuale, se da un lato va valutata in relazione alle esigenze di celerità cui il processo stesso deve ispirarsi, dall’altro deve tener conto anche dell’interesse del soggetto che ha l’onere di compiere un certo atto per salvaguardare i propri diritti».

Il passaggio qui riportato “tocca” il profilo della “congruità” del termine, e pare ancora essere strettamente legato all’idea di una tutela cautelare già concessa e non anche ancora da concedere.

Più interessante pare un successivo passo della motivazione, sotto il profilo della presunta violazione del precetto contenuto nell’art. 111, comma 2, Cost., laddove la Corte osserva che «la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione del titolo, collegata al mero decorso di un breve arco di tempo, consente all’ente, che ha proceduto ad iscrivere a ruolo il presunto credito, di azionarlo in via esecutiva pur in presenza delle condizioni che avevano condotto il giudice a disporre la sospensione stessa, così attribuendogli una ingiustificata posizione di vantaggio» e rendendo di fatto «asimmetrica la posizione delle parti, con conseguente lesione del principio costituzionale di parità».

La Consulta dunque censura, sotto il profilo della violazione del principio costituzionale della parità delle parti *ex art. 111, comma 2 Cost.*, la possibilità che l’ente creditore possa agire *in executivis* pur sussistendo le condizioni che giustificerebbero attualmente (il permanere del) la tutela cautelare in capo al contribuente.

Al giudice, deve essere accordato il potere di valutare «la permanenza delle ragioni che...avevano determinato l’adozione» della misura cautelare. Tale valutazione non può essere predeterminata per legge.

La pronuncia *de qua* non si esprime invece circa l’ipotesi in cui l’ente creditore possa agire pur sussistendo le condizioni che giustificerebbero la concessione, per la prima volta, della misura cautelare.

Non pare in definitiva che dalla pronuncia da ultimo considerata si possano rinvenire indicazioni chiare nel senso del superamento del principio affermato da Corte Cost. 165/2000, qui oggetto di valutazione critica.

Nondimeno, si può seriamente dubitare della ragionevolezza⁹⁵¹ del *discrimen* – che una lettura “restrittiva” delle affermazioni contenute in tale ultima pronuncia ammetta – tra le ipotesi in cui la tutela cautelare sia stata in precedenza accordata

⁹⁵¹ Sul principio per il quale «la disciplina del processo non si sottrae allo scrutinio di ragionevolezza» v., tra le molte, le già richiamate pronunce della Consulta nn. 144 del 2008 e 128 del 1999.

(nelle quali il giudice possa quindi sindacare sul permanere delle condizioni della tutela) e le ipotesi in cui essa non sia stata in precedenza accordata, perché non richiesta o non concessa (nelle quali il giudice non possa concedere per la prima volta la misura cautelare, pur sussistendone le condizioni).

In altri termini, se non è conforme a Costituzione (è quanto ha asserito Corte Cost. 281/2010) una disposizione di legge – e, verrebbe da aggiungere, la mancanza di questa – che impedisca al giudice di valutare la sussistenza delle condizioni per la concessione di una misura cautelare quando questa sia stata già concessa, non sembra, parimenti, si possa ritenere costituzionalmente legittima una norma (o l'assenza di essa) che impedisca al giudice di valutare la sussistenza delle condizioni per la concessione di una misura cautelare che sia stata, *per la prima volta o nuovamente*, domandata dopo la chiusura del primo grado di giudizio.

La distinzione tra le due ipotesi, nell'ottica di una protezione cautelare effettiva, non sembrerebbe immune da censure di irragionevolezza.

La valutazione della attualità delle condizioni per la concessione di una misura cautelare non potrebbe essere “sottratta” al giudice da una disposizione di legge (o dalla sua mancanza) che impedisca di richiedere una misura cautelare in un dato momento del processo.

Le presenti considerazioni, in apparenza ultronee rispetto alla osservazione, che qui si conduce della giurisprudenza, in specie costituzionale, resa sull'art. 49 d.lgs. n. 546/1992, possono stimolare una attenta lettura dell'ordinanza di rimessione della Commissione tributaria Regionale Campania che qui appresso sarà considerata.

Le ragioni che consigliano un'accorta lettura delle affermazioni contenute in detta ordinanza possono essere così sintetizzate: a) in risposta alle censure ivi mosse dalla Commissione campana all'art. 49, la Consulta ha pronunciato la sentenza che sembra avere, pur non espressamente, “ammesso” per prima l'ingresso delle norme sulla inibitoria delle sentenze civili nel processo tributario; b) le successive ordinanze di rimessione alla Consulta della q.l.c. dell'art. 49 hanno tutte “riproposto” le censure mosse dalla Commissione campana.

Si ha riguardo alla ordinanza della Comm. trib. reg. Campania n. 322 del 2009, che ha condotto alla pronuncia della Corte Costituzionale n. 217 del 17 giugno 2010⁹⁵².

In riferimento all'impossibilità di applicare l'art. 373 c.p.c. al processo tributario, alla luce della «fedele applicazione delle regole ermeneutiche», il giudice rimettente paventava la possibilità che «il rischio di danno irreparabile (in

⁹⁵² In *Giur. cost.*, 2010, 3, p. 2495; *Giust. civ.*, 2011, 2, p. 320; *Id.*, 2011, 3, p. 583 con nota di NARDELLI; *Foro it.*, 2011, 11, 1, p. 2941; *Corr. trib.*, 2010, 28, p. 2307; *Id.*, 2010, 30, p. 2408, con nota di GLENDI; *GT Riv. giur. trib.*, 2010, 10, p. 841, con nota di RANDAZZO; *Giur. it.*, 2010, 11, 2447, con nota di RAGUCCI; *Boll. trib.*, 2010, 14, p. 1150, con nota di AZZONI; *Corr. giur.*, 2011, 4, p. 474, con nota di RUGGIERI; *Id.*, 2010, 9, p. 1235.

presenza di sentenza annullatoria dell'accertamento in primo grado)» nasca «per la prima volta dalla sentenza di appello che ha “ribaltata” la prima sentenza, sicché sulla domanda di cautela (che non poteva che essere formulata dopo la sentenza di appello) mai vi è stata la pronuncia di giudice (né mai in precedenza avrebbe potuto esservi)». La disposizione dell'art. 49, comma 1, d.lgs. 546/1992 violerebbe perciò, secondo la Commissione campana alcuni precetti costituzionali. In particolare: «il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost., perché nel caso in cui – come nella specie – la pronuncia di appello abbia riformato la sentenza di primo grado favorevole al contribuente, irragionevolmente esclude la tutela cautelare “a fronte di atti impositivi esecutivi per la prima volta emessi in esecuzione di una sentenza di secondo grado”»⁹⁵³; «gli artt. 23 e 24 Cost., perché consentono “l'assoggettamento ad esecuzione forzata [...] senza che in base alla legge il debitore possa adire un giudice in sede cautelare”, pur essendo la disponibilità di misure cautelari componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost. (come sottolineato da numerose pronunce della Corte costituzionale)»; «l'art. 113 Cost., perché, escludendo “aprioristicamente” un rimedio cautelare avverso l'esecuzione di una sentenza di secondo grado che abbia riformato la sentenza di primo grado favorevole al contribuente, per ciò stesso esclude anche che la tutela giurisdizionale dei diritti ed interessi legittimi sia “sempre” ammessa, come invece richiesto dall'evocato parametro costituzionale»⁹⁵⁴.

Sulla sentenza n. 217 del 2010, resa in risposta alle sollecitazioni contenute nella ordinanza di rimessione della Commissione campana, si porrà attenzione più avanti⁹⁵⁵.

Qui va rilevato come la sentenza n. 165 del 2000, poco sopra considerata, ha costituito un autorevole precedente cui si sono uniformate altre pronunce della Consulta.

Con le ordinanze 19 giugno 2000, n. 217 e 27 luglio 2001, n. 325, la Corte ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale degli artt. 47 e 49 del d.lgs. 546/92 in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost. sul

⁹⁵³ «e, pertanto, consente il “sacrificio inevitabile ed irreparabile” dei diritti del contribuente, nonostante che il sistema processuale sia stato “creato a garanzia di diritti soggettivi tributari (a versare il giusto tributo)” e che la giurisprudenza della Corte di giustizia CE tenda ad “ampliare la sfera della tutela cautelare e ad affermare l'esigenza della effettiva e sostanziale tutela dei diritti derivanti dalla normativa comunitaria” (sentenze: Factortame del 19 giugno 1990, in causa C-231/89; Zuckerfabrik del 21 febbraio 1991, in cause C-143/88 e C-92/8; Atlanta del 9 novembre 1989, in causa C-465/92; Kofisa Italia dell'11 gennaio 2001, in causa C-1/99)».

⁹⁵⁴ Infine, si è prospettata la violazione degli «artt. 111 Cost. e 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali adottata a Roma il 4 novembre 1950, “in relazione all'art. 10 Cost.”, perché “il ritardo di giustizia non può tradursi, nelle more della sentenza della Corte di cassazione” sulla sentenza di appello impugnata, “in perdita irreversibile del patrimonio del contribuente che, in ipotesi, risulterà avere ragione”».

⁹⁵⁵ *Infra*, parag. 4.1.1.

presupposto che la stessa aveva già dichiarato, appunto con la sentenza n. 165 del 2000, «identica questione di legittimità costituzionale degli artt. 47 e 49...sollevata dal medesimo giudice⁹⁵⁶, sempre in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.»⁹⁵⁷.

In particolare, Corte Cost. del 2000, n. 217 dichiara “irrelevante” la q.l.c. Sembra di capire che l’irrelevanza discenda dalla circostanza che il giudice *a quo* sia del medesimo avviso della Consulta: cioè «ritiene l’art. 373 cod. proc. civ. astrattamente compatibile con il processo tributario». Si è osservato⁹⁵⁸ che le motivazioni adottate dalla Consulta sarebbero, «nella loro linearità, di un’evidenza schiacciante»⁹⁵⁹.

Con la successiva ordinanza 3 luglio 2002, n. 310, la Consulta ha invece dichiarato la manifesta inammissibilità della q.l.c. poiché dall’ordinanza di rimessione era risultato che il Presidente del collegio, con decreto, aveva disposto al sospensione degli effetti della sentenza ai sensi dell’art. 373, comma 2, ultimo periodo, c.p.c., e che l’avvenuta applicazione di tale norma da parte del rimettente si poneva «in palese ed insanabile contrasto con la premessa interpretativa della inapplicabilità al processo tributario della suddetta norma, sulla quale il rimettente fonda la questione di legittimità costituzionale»⁹⁶⁰.

Nella “scia” delle pronunce conformi alla sentenza n. 165 del 2000 si pone anche l’ordinanza n. 119 del 5 aprile 2007⁹⁶¹.

⁹⁵⁶ Tutte e tre le pronunce della Corte Costituzionale infatti (nn. 165 e 217 del 2000, e 325 del 2001) sono il frutto di ordinanze di rimessione da parte della Commissione tributaria regionale di Perugia.

⁹⁵⁷ Rileva COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., p. 442, come «In tutte le pronunce citate» (Corte Cost. 165 e 217 del 2000, e 325 del 2001) «si esclude una violazione in particolare dell’art. 3 Cost., atteso che “la censura riferita alla violazione del principio di eguaglianza ed incentrata sulla differente latitudine dei poteri del giudice nel processo civile e nel processo tributario” va “disattesa in quanto in aperta contraddizione con la giurisprudenza di questa Corte che ha costantemente escluso l’esistenza di un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo”».

⁹⁵⁸ BUFFONI, *op. cit.*

⁹⁵⁹ «E, a modesto avviso di chi scrive, degne di condivisione, anche alla luce dei principi generali dell’ordinamento ed in particolare del diritto di difesa, di cui la tutela cautelare costituisce una specificazione», prosegue BUFFONI, *op. cit.*

⁹⁶⁰ Per RINALDI, *op. cit.*, p. 127, la Consulta avrebbe “aggirato” «anche in questo caso l’ostacolo, con l’ausilio del giudice regionale» che, per aver fatto applicazione dell’art. 373, ha di fatto impedito l’esame nel merito della q.l.c. «Tale circostanza» – evidenzia l’Autore – «ha fatto sì che la Corte abbia tralasciato di considerare un aspetto che la Commissione veneta ha particolarmente sottolineato per supportare le proprie argomentazioni. Questa, infatti, ha posto il problema del diniego di impugnazione dell’ordinanza che statuisce sulla sospensione ex art. 47, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992: sulla base della considerazione che la Corte ha manifestato un orientamento del tutto diverso in ordine al processo amministrativo, ove il doppio grado di giudizio cautelare è stato ribadito con riferimento all’ultimo comma dell’art. 5 della legge 3 gennaio 1978, n. 1 (che aveva escluso l’appellabilità delle ordinanze cautelari ai fini dell’accelerazione delle procedure in materia di opere pubbliche e di impianti industriali) dichiarato costituzionalmente illegittimo per contrasto con l’art. 125, comma 2, della Costituzione».

⁹⁶¹ In questo senso v. anche ACCORDINO, *La tutela cautelare tra disposizioni*, cit., p. 1343.

Con questo provvedimento la Corte Costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibile la q.l.c. sollevata, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, con riguardo agli artt. 49 d.lgs. 546 del 1992 e all'art. 30, comma 1, legge 30 dicembre 1991, n. 413 ("legge delega") «nella parte in cui escludono che il giudice d'appello possa, su istanza della parte privata soccombente in primo grado, "sospendere gli effetti della sentenza impugnata ai sensi dell'art. 283 cod. proc. civ., in presenza del grave pregiudizio dalla sua esecuzione"».

La manifesta inammissibilità è stata dichiarata sotto tre profili:

- l'istanza di sospensione della esecuzione della impugnata sentenza era stata «reiterata dopo il suo rigetto in limine dell'appello»;
- le disposizioni di legge invocate dal giudice rimettente a sostegno della "non manifesta inammissibilità" della q.l.c. «non incidono su quanto questa Corte ha statuito a proposito di identiche questioni con varie decisioni (sentenza n. 165 del 2000, ordinanze n. 325 del 2001 e n. 217 del 2000)»;
- «*l'oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado*».

L'ultimo dei motivi di manifesta inammissibilità riveste notevolissima importanza nel dibattito circa l'oggetto della sospensiva cautelare quando il primo grado di giudizio tributario sia concluso.

La Corte con questa pronuncia per la prima volta (e, a quanto consta, anche unica) prende espressamente posizione su detta questione.

Nello specifico, la Corte afferma per la prima volta⁹⁶² che nel processo tributario il titolo esecutivo, anche quando sia chiuso il primo grado di giudizio, è costituito dal provvedimento impositivo impugnato, e non dalla sentenza⁹⁶³.

Vale evidenziare come nella sua succinta motivazione l'ordinanza, pur ponendosi sul medesimo binario della sentenza n. 165 del 2000, sembri nella sostanza non dividerne il presupposto teorico, cioè che possibile oggetto della sospensiva cautelare dopo il primo grado di giudizio sia la sentenza del giudice tributario e non anche il provvedimento impositivo impugnato. In effetti, Corte Cost. n. 165 del 2000 non prende apertamente posizione circa l'oggetto della sospensiva

⁹⁶² Benché in precedenza già "sollecitata" in tal senso dalle difese svolte dall'Avvocatura dello Stato nei giudizi di legittimità costituzionale che hanno condotto alle pronunce 31 maggio 2000, n. 165, 27 luglio 2001, n. 325. In quelle occasioni l'Avvocatura aveva fondato le richieste di inammissibilità/infondatezza delle sollevate questioni di legittimità (anche) sull'assunto che «nel processo tributario, diversamente che nel processo civile, l'esecutività è un attributo non della sentenza, ma dell'atto impugnato, al quale soltanto può perciò essere riferita – come appunto dispone l'art. 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992 – la sospensione dell'esecuzione».

⁹⁶³ MESSINA, *op. cit.*, p. 3082. COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare*, cit., p. 442, scrive: «Con tale ordinanza la Consulta dunque sembra accogliere la tesi di coloro che vedono sempre e comunque nell'atto dell'amministrazione (e non nella sentenza) l'atto che giustifica la riscossione, tesi che viene poi "disconosciuta" dall'ultimo intervento della Corte in materia, la più volte citata sentenza n. 217/2010».

cautelare in seguito alla pronuncia di primo grado, benché l'Avvocatura di Stato avesse fondato, nel merito⁹⁶⁴, le sua richiesta di «declaratoria di inammissibilità o infondatezza delle questioni» sollevate dal giudice rimettente sull'assunto che «nel processo tributario, diversamente che nel processo civile, l'esecutività è un attributo non della sentenza, ma dell'atto impugnato, al quale soltanto può perciò essere riferita – come appunto dispone l'art. 47 del decreto legislativo n. 546 del 1992 – la sospensione dell'esecuzione»⁹⁶⁵.

La pronuncia Corte Cost. 165 del 2000 ha costituito precedente cui uniformarsi anche per alcune pronunce successive della Corte di Cassazione.

In particolare, rilevano la n. 7815 del 2010, e 13 ottobre 2010, n. 21121.

Quanto alla giurisprudenza di merito si rinvengono pronunce, espressione comunque di un orientamento minoritario, che ammettono la tutela cautelare nei gradi successivi al primo⁹⁶⁶.

L'art. 49 d. lgs. 546/1992, dunque, per la interpretazione che ne ha fornito la giurisprudenza, specie costituzionale, fino al 2010, escluderebbe la possibilità di ottenere una tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

Un'importante apertura a tale possibilità sembra provenire tuttavia da alcune recenti pronunce della Corte Costituzionale.

⁹⁶⁴ Dopo avere rilevato in via preliminare che l'eccezione di illegittimità costituzionale avrebbe dovuto avere ad oggetto la legge delega (art. 30, legge 30 dicembre 1991, n. 413) e non invece la norma delegata (decreto legislativo n. 536 del 1992) poiché «la previsione, contenuta nel decreto legislativo n. 546 del 1992, di una tutela cautelare limitata al solo giudizio di primo grado discende da una precisa indicazione contenuta nella legge delega».

⁹⁶⁵ In senso contrario v. RINALDI, *op. cit.*, p. 121, per la quale «pur con il rischio di qualche forzatura nella lettura delle pronunce, essa sembra prendere implicitamente posizione sulla discussione tra sospensione dell'esecuzione dell'atto e sospensione dell'esecuzione della sentenza», alla luce del fatto che la Consulta «prescinde completamente dalle argomentazioni dell'Avvocatura generale dello Stato, tese ad affermare» che l'oggetto della sospensiva nel processo tributario sia sempre il provvedimento impugnato e non la sentenza. Per l'Autore, dunque, «la circostanza che la Corte non abbia utilizzato né richiamato» le argomentazioni dell'Avvocatura «potrebbe significare che non le condivide e, quindi, ritiene più verosimilmente accettabile la tesi secondo la quale secondo la quale l'esclusione dell'art. 373 c.p.c. nell'art. 49 «è finalizzata soltanto a sancire l'inapplicabilità al processo tributario della regola che attribuisce immediata e diretta efficacia esecutiva alle sentenze civili, non già ad escludere specificamente la operatività delle norme sulla sospensione che quell'efficacia esecutiva presuppongono». Pare a chi scrive, tuttavia, che la Corte mostri una cautela lessicale dettata forse dalla ritenuta opportunità di non esprimersi apertamente su di un tema tanto delicato quale quello dell'oggetto della sospensiva cautelare successiva al primo grado di giudizio tributario. Essa infatti ha escluso «che le norme denunciate siano in contrasto con l'art. 24 Cost., nella parte in cui non consentono alla commissione tributaria regionale, in caso di rigetto totale o parziale del ricorso del contribuente, l'adozione di misure cautelari intese ad impedire, in pendenza del ricorso per cassazione o del ricorso alla commissione tributaria centrale, l'esecuzione della pretesa tributaria oggetto del giudizio nei limiti fissati dalla sentenza impugnata».

⁹⁶⁶ v. Comm. Trib. reg. Marche, sez. V, 24 febbraio 1997, n. 1; Comm. Trib. reg. Toscana 19 marzo 1998, Comm. Trib. reg. Puglia, decr. 11 luglio 2011; Comm. Trib. Reg. Puglia, ord. 2 aprile 2003, n. 8; Comm. Trib. reg. Puglia, ord. 22 agosto 2001; Comm. Trib. reg. Emilia-Romagna 13 marzo 2002; Comm. trib. reg. Lazio 16 marzo 2004, n. 42.

4.1.1. La recente possibile “apertura” della Consulta alla sospensibilità della sentenza di appello impugnata per cassazione. Le “regole” e le “eccezioni” contenute negli artt. 337 e 373 c.p.c.

Si può adesso considerare Corte Cost. n. 217 del 17 giugno 2010⁹⁶⁷. In quell'occasione il Giudice delle leggi ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1⁹⁶⁸, che il giudice rimettente, Comm. trib. reg. Campania⁹⁶⁹, così prospettava: «nella parte in cui non prevede,

⁹⁶⁷ Sostanzialmente positivi i commenti degli annotatori della pronuncia in menzione. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione*, cit., p. 2401, vede nella stessa una «chiara apertura ad una rivalutazione dei principi costituzionali espressi dagli artt. 3 e 24 Cost., nel senso del riconoscimento della tutela cautelare nel processo tributario anche oltre il limite del primo grado». A giudizio di ACCORDINO, *La Corte costituzionale apre uno spiraglio*, cit., p. 47, la Consulta «sembra, finalmente, orientata verso un *révirement* rispetto alla posizione nella quale era attestata negli ultimi anni». Per NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 591, «la Corte si è fatta carico del problema di garantire la sospensione delle sentenze tributarie, al pari di quanto avviene per le sentenze civili. È un motivo di speranza che deve essere adeguatamente coltivato». A giudizio di TUNDO, *L'avviso di accertamento quale atto*, cit., p. 2658, la pronuncia della Corte «ha mostrato una chiara apertura ad una rivalutazione dei principi costituzionali espressi dagli artt. 3 e 24 Cost., nel senso del riconoscimento della tutela cautelare nel processo tributario anche oltre il limite del primo grado». «Conclusioni prudentemente ottimistiche» trae dalla pronuncia P.C. RUGGIERI, *Spunti di riflessione sull'adeguamento della giustizia tributaria ai principi costituzionali processuali*, in *Corr. giur.*, 2011, 4, p. 14, per la quale (p. 15) «lo sforzo chiarificatore profuso dalla Corte costituzionale è apprezzabile rispetto ai passati atteggiamenti di netta chiusura, ed auspicabilmente idoneo a dissolvere definitivamente le ambiguità di cui è permeato l'art. 49, comma 1, cit.».

⁹⁶⁸ Il cui dettato qui si riporta: «Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto». La norma, che consta del solo comma riportato, reca la disciplina delle “disposizioni generali applicabili” (tale è la rubrica dell'articolo) alle impugnazioni delle sentenze dei giudici tributari.

⁹⁶⁹ La q.l.c. era stata sollevata con ord. 13 ottobre 2009, n. 322, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 Cost., nonché, quale norma interposta, all'art. 10 Cost., in riferimento all'art. 6, comma 1, della C.E.D.U. (Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali). In particolare, si legge nel Considerato in diritto della pronuncia della Consulta, «secondo la medesima Commissione, la disposizione censurata si pone in contrasto con: a) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost., perché, nel caso in cui la pronuncia di appello abbia riformato la sentenza di primo grado favorevole al contribuente, irragionevolmente esclude la tutela cautelare “a fronte di atti impositivi esecutivi per la prima volta emessi in esecuzione di una sentenza di secondo grado” sfavorevole all'appellato e, pertanto, consente il “sacrificio inevitabile ed irreparabile” dei diritti del contribuente; b) gli artt. 23 e 24 Cost., perché prevede l'assoggettamento ad esecuzione forzata [...] senza che in base alla legge il debitore possa adire un giudice in sede cautelare”, pur essendo la disponibilità di misure cautelari componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost.; c) gli artt. 111 Cost. e 6, comma 1» della CEDU «“in relazione all'art. 10 Cost.”, perché “il ritardo di giustizia non può tradursi, nelle more della sentenza della Corte di cassazione” avente ad oggetto la sentenza di appello impugnata, “in perdita irreversibile del patrimonio del contribuente che, in ipotesi, risulterà avere ragione”; d) l'art. 113 Cost., perché “aprioristicamente impedisce un rimedio cautelare avverso l'attuazione di una pretesa tributaria, fondata su una sentenza di secondo grado, che abbia “ribaltato” in appello, una sentenza di primo grado pienamente favorevole al contribuente” e,

in unico grado, la possibilità di sospensione della sentenza di appello tributaria, impugnata con ricorso per cassazione, allorquando ivi sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un “grave ed irreparabile danno”, con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile”»⁹⁷⁰.

L’inammissibilità è stata motivata dalla Corte con l’addurre che «il rimettente, nonostante la mancanza di un diritto vivente sul punto⁹⁷¹, non ha esperito alcun tentativo di interpretare la disposizione censurata nel senso che essa consenta

pertanto, si pone in contrasto con il precetto costituzionale secondo cui la tutela giurisdizionale dei propri diritti ed interessi legittimi è “sempre” ammessa».

⁹⁷⁰ La censura mossa dalla Commissione campana all’art. 49 è specifica: la norma sarebbe illegittima laddove non contempla la possibilità di ricorso allo strumento della sospensiva allorquando, a seguito della pronuncia di appello, sopravvenga *per la prima volta* l’esigenza di protezione cautelare. Il giudice remittente – si evince dal Ritenuto in fatto della pronuncia della Consulta – si premura di “delimitare” più volte i confini della sollevata denuncia di incostituzionalità. Precisamente, nel richiamare i precedenti pronunciamenti della Consulta sulla legittimità dell’art. 49, ed al fine di differenziare tale nuova censura dalle altre, tutte respinte dalla Corte, la Commissione – si legge ancora dal Ritenuto in fatto di Corte Cost. 217/2010 – afferma: che la pronuncia n. 165 del 2000 «riguarda la “tutela ordinaria” del contribuente in sede cautelare e non quella “eccezionale”, la cui esistenza sorge cioè, come nel caso di specie, solo a séguito della sentenza di appello che, riformando la sentenza di primo grado, abbia rigettato il ricorso del contribuente avverso un atto impositivo»; che «Con le ordinanze n. 217 del 2000 e n. 325 del 2001, la medesima Corte ha rilevato, poi, che gli art. 3 e 24 Cost. non impongono né il doppio grado cautelare né l’uniformità tra i vari tipi di processo, con la conseguenza che la previsione di cui all’art. 373 cod. proc. civ. può ben restare confinata nel processo civile. Tuttavia...nella presente questione non si invocano né “un parallelismo [...] di tutela cautelare tra processo tributario e processo civile o anche processo amministrativo”, “né il doppio grado cautelare”, ma si richiama solo la necessità di garantire nel processo tributario una tutela cautelare, in unico grado, quando per la prima volta, a séguito della pronuncia di appello, “ne sorgano i presupposti e l’esigenza”». Con riguardo a Corte Cost. 119 del 2007, con la quale la Consulta «ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione...sia perché nel giudizio a quo l’istanza di sospensione era stata reiterata dopo il suo rigetto, in limine dell’appello; sia perché “l’oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l’impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado”», obietta la Commissione campana che «la sentenza di primo grado, nel caso in esame, non è stata sfavorevole al contribuente e, pertanto, a differenza dell’ipotesi esaminata dalla citata ordinanza n. 119 del 2007, l’istanza di sospensione non è stata né proposta né rigettata in sede di appello, ma è stata proposta solo dopo la sentenza di secondo grado con riferimento proprio al “provvedimento impositivo” ossia, alla “iscrizione a ruolo effettuata dall’Agenzia...in quanto è tale iscrizione...a costituire pericolo di danno grave ed irreparabile». Sia consentito osservare come, per questo verso, la Commissione campana sembra fare accenno alla possibilità che oggetto della sospensiva possibile sia l’efficiacia dell’atto impositivo e non già della sentenza impugnata.

⁹⁷¹ Circa la mancanza di un diritto vivente sul punto, la Corte chiarisce più innanzi che «non v’è, in proposito, alcuna pronuncia della Corte di Cassazione, ma solo contrastanti orientamenti della giurisprudenza di merito, che non assurgono a diritto vivente». Rileva tuttavia NARDELLI, *La sospensione*, cit., p. 592, che «in realtà la Corte di Cassazione, contrariamente a quanto affermato dalla Corte costituzionale, si fosse già pronunciata nel senso dell’impossibilità di una sospensione successiva al giudizio di primo grado prima della deliberazione in camera di consiglio, e quindi prima della pubblicazione della sentenza in epigrafe (la sentenza n. 7815 della Corte di Cassazione è stata deliberata il 27 novembre 2009 e depositata il 31 marzo 2010; la sentenza n. 8510 è stata depositata il 9 aprile 2010, laddove la sentenza in epigrafe è stata deliberata il 9 giugno 2010 e depositata il 17 giugno 2010)».

l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare prevista dall'art. 373 c.p.c., con conseguente insussistenza del prospettato contrasto con gli evocati parametri costituzionali»⁹⁷². La questione di legittimità costituzionale prospettata dal giudice rimettente, dunque, sarebbe stata “inammissibile” per «carezza di motivazione sulla rilevanza» della medesima, dovuta al «mancato tentativo di una interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione denunciata», non avendo questi provato ad interpretare l'art. 49 nel senso che la norma consenta la sospensione cautelare prevista dall'art. 373 c.p.c.⁹⁷³.

Pare di intendere, dalle parole della Corte, che questa ritenga compresa, nel dettato dell'art. 49, la possibilità di sospendere la esecuzione della *sentenza* di appello impugnata in Cassazione.

La lettura sembrerebbe espressamente confermata dalla Corte laddove afferma che «l'inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione censurata – della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'art. 337 c.p.c. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate “eccezioni” alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione», e conclude: «da tale possibile interpretazione, alternativa a quella immotivatamente adottata dal rimettente, conseguirebbe che *il comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. 546 del 1992 non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art. 373 cod. proc. civ.* e che, pertanto – nella stessa prospettiva del giudice a quo, il quale ritiene l'art. 373 cod. proc. civ. astrattamente compatibile con il processo tributario – , la sollevata questione sarebbe irrilevante».

Sembrerebbe, alla luce di tali affermazioni della Corte, che essa nella sostanza entri “nel merito” della questione di legittimità, pur dopo avere dichiarato la stessa

⁹⁷² La questione è stata ritenuta inammissibile dalla Corte sotto due ulteriori profili: non sarebbe sussistito il requisito del *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare e non sarebbe stata fornita prova dal rimettente del requisito del *periculum in mora*. I motivi di inammissibilità riscontrati dalla Corte la conducono a concludere così: «la riscontrata inammissibilità della questione impedisce, ovviamente, l'esame del merito e, in particolare, non consente di valutare la richiesta del rimettente di procedere ad un riesame della giurisprudenza di questa Corte relativa all'art. 49, comma 1, del D. Lgs. n. 546/1992, in tema di tutela cautelare nel processo tributario». GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione*, cit., p. 2401, osserva in proposito: «quasi a voler dire, o comunque a lasciar presagire, che, se questo impedimento non vi fosse stato, la Corte non si sarebbe sottratta al riesame della propria giurisprudenza in materia». L'Autore aggiunge subito appresso: «che questa sia la più plausibile lettura della pronuncia in esame sembra trovare conferma nell'elementare considerazione che...non vi sarebbe stato bisogno di tanto impegno in punto di inammissibilità».

⁹⁷³ Il “rimprovero” mosso dalla Consulta al giudice rimettente, a giudizio di GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione*, cit., p. 2404, mostrerebbe una «rivitalizzazione, quanto meno tendenziale» dei principi costituzionali «nel rinnovato senso, evidentemente, di un loro apprezzamento quanto all'essenzialità della tutela cautelare anche dopo il primo grado».

inammissibile, per affermare (meglio, suggerire⁹⁷⁴) la possibilità di sospensione della sentenza tributaria oltre il primo grado di giudizio.

Questa è l'impressione che hanno ricavato i commentatori della pronuncia *de qua*⁹⁷⁵.

Tuttavia, la stessa Corte si premura di precisare – in conclusione alla pronuncia – che «la riscontrata inammissibilità della questione impedisce, ovviamente, l'esame del merito e, in particolare, non consente di valutare la richiesta del rimettente di procedere ad un riesame della giurisprudenza della Corte relativa all'art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, in tema di tutela cautelare nel processo tributario», subito appresso aggiungendo che la declaratoria di inammissibilità è dovuta alla «carenza di motivazione sulla rilevanza della questione», poiché il giudice rimettente ha mancato di provare ad operare «una interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione denunciata».

Se non si erra, dunque, la Corte si è limitata a “prospettare” una lettura costituzionalmente orientata della disposizione denunciata, che il giudice rimettente avrebbe potuto operare e che ha omesso di fare, al solo fine di motivare l'inammissibilità della sollevata q.l.c. (per carenza di motivazione). Non avrebbe invece affermato espressamente la possibilità di sospendere l'esecuzione della sentenza di appello impugnata in Cassazione⁹⁷⁶.

In tale ottica, la portata della pronuncia della Consulta sarebbe “ridotta” ad una mera declaratoria di inammissibilità, piuttosto che di “apertura” alla possibilità di conseguire la sospensione della sentenza tributaria nei gradi successivi al primo. Il tentativo di “bypassare” il disposto dell'art. 49 comma 1 d.lgs. 546 del 1992 non sembrerebbe così trovare appoggio nella pronuncia qui considerata.

Ma la sentenza potrebbe avere voluto lasciare intendere altro.

Essa, nel motivare l'inammissibilità della questione prospettata per carenza di motivazione sulla rilevanza della questione, premette osservando che «il giudice a quo muove da due premesse interpretative: una, esplicita, per la quale la

⁹⁷⁴ Così RUGGIERI, *op. cit.*, p. 15.

⁹⁷⁵ NARDELLI, *La sospensione della efficacia*, cit., dove si legge «Dovrebbe allora evincersi, alla stregua di quanto affermato dalla Corte Costituzionale...che la sospensione concessa dal giudice tributario di secondo grado riguarda la esecuzione della sentenza (di appello in pendenza di ricorso per cassazione, ma anche di primo grado in pendenza di appello)»; ACCORDINO, *La Corte costituzionale apre uno spiraglio*, cit., p. 47, che dalla lettura della pronuncia della Consulta evince: «Di conseguenza, non si può escludere, di per sé, la sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per Cassazione. Da ciò deriva che l'art. 49, comma 1 D.Lgs. n. 546/1992 non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art. 373 c.p.c. e che, pertanto, la sollevata questione è irrilevante»; GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione*, cit., p. 2404, il quale osserva che «la questione, così come prospettata, resta, a ben guardare, inadeguatamente focalizzata, in quanto viene rapportata all'esecutività delle sentenze e alla sospensione di tale esecutività».

⁹⁷⁶ Assume sul punto un prudenziale atteggiamento dubitativo RUGGIERI, *op. cit.*, p. 15, la quale scrive che «in via ipotetica e ricostruttiva la Consulta non esclude (suggerisce?) che l'inibitoria prevista dall'art. 373 c.p.c. abbia uno spazio operativo anche nell'ambito del processo tributario».

denunciata disposizione vieta espressamente l'applicazione, nel processo tributario, della sospensione cautelare di cui al citato art. 373 cod. proc. civ.; l'altra, implicita, per la quale, *ove si potesse prescindere dal denunciato comma 1 dell'art. 49 d.lgs. n. 546 del 1992, la menzionata sospensione cautelare sarebbe pienamente compatibile con la complessiva disciplina del processo tributario*».

La Consulta spiega subito dopo che «la prima di tali premesse, tuttavia, non è stata argomentata in alcun modo dal giudice rimettente» e fonda la motivazione della inammissibilità su detta carenza di motivazione, ma non sembra tornare più, nel prosieguo della motivazione, sulla seconda delle due premesse.

A ben guardare, tuttavia, la seconda premessa viene richiamata dalla Consulta laddove spiega che la possibile interpretazione del dettato dell'art. 49 che essa “prospetta” come «alternativa a quella immotivatamente adottata dal rimettente» renderebbe la questione di legittimità costituzionale irrilevante «nella prospettiva del giudice a quo, il quale ritiene l'art. 373 cod. proc. civ. astrattamente compatibile con il processo tributario».

La Consulta sembrerebbe dunque non soltanto evitare di pronunciare nel merito ma anche “prendere le distanze” da – o, quantomeno, tenere un atteggiamento dubitativo rispetto a) l'assunto di fondo, la premessa ideologica, la “prospettiva” del giudice rimettente, per il quale l'art. 373 c.p.c. sarebbe astrattamente compatibile con il processo tributario.

In altri termini, sembra che la Corte ritenga “astrattamente incompatibile” l'art. 373 c.p.c. rispetto alla disciplina del processo tributario.

Ne deriva l'interesse a comprendere in cosa si possa sostanziare detta astratta incompatibilità.

Si potrebbe affermare – richiamando un'opinione dottrinale innanzi indicata – che essa stia in ciò, che l'art. 373 c.p.c., e in generale le norme del codice di rito civile che regolano la sospensione della provvisoria esecutività (o dell'esecuzione) siano incompatibili con il peculiare sistema della riscossione frazionata dei tributi stabilita per il processo tributario all'art. 68 d.lgs. 546/92. Che il sistema della riscossione progressiva stabilito dall'art. 68, cioè, impedisca che si possa domandare la sospensione del titolo della riscossione frazionata.

Detta interpretazione pare da rifiutare, poiché in tal caso non si capirebbe perché la Consulta, nella pronuncia in menzione, si premuri poi di suggerire una interpretazione “conforme a Costituzione” dell'art. 49, nel senso che questo non impedisca la sospensione dell'esecuzione della pretesa tributaria.

Allora, si potrebbe ritenere che detta astratta incompatibilità dell'art. 373 c.p.c. sia dalla Corte rinvenuta nella circostanza che diverso sarebbe per il processo tributario, rispetto al processo civile, l'oggetto della sospensiva cautelare. Più precisamente, che l'oggetto della sospensiva cautelare per i gradi di giudizio tributario successivi al primo non sia già la sentenza ma il provvedimento amministrativo impugnato.

In tale ultima ottica, dalla pronuncia in menzione si potrebbe ricavare una importante indicazione sul tema dell'oggetto della sospensiva cautelare per i gradi di giudizio tributario successivi al primo.

Sembrerebbe, nello specifico, rilevare una (pur implicita) affermazione della "incompatibilità strutturale" dell'art. 373 c.p.c. – e ancor prima, stante anche l'espressa esclusione operata dall'art. 49 d.lgs. 546/92, dell'art. 337 c.p.c. – con la disciplina delle impugnazioni tributarie.

Per questo verso, Corte Cost. 217/2010 confermerebbe l'opinione della "incompatibilità strutturale", con il processo tributario, delle norme del codice di rito civile concernenti la sospensione della provvisoria esecutività (o della esecuzione) della sentenza impugnata, cui si è innanzi fatto cenno e sulla quale appresso si proverà ad indugiare.

Tuttavia, la indicazione che ha ricavato dalla pronuncia del 2010 la successiva giurisprudenza di merito, di legittimità e costituzionale è altra.

In particolare, la possibile interpretazione del disposto dell'art. 49 prospettata da Corte Cost. 217/2010 è stata richiamata e fatta propria – si direbbe esplicitata – dalle successive pronunce della Consulta e dalla più recente, sul punto, della Cassazione, rese tutte nel 2012, come si vedrà di qui a breve.

Si ha riguardo a Cass. 24 febbraio 2012, n. 2845, Corte Cost. 26 aprile 2012, n. 109 e 15 novembre 2012 n. 254.

Può valere evidenziare come prima degli ultimi arresti della Consulta e della Corte di Cassazione si è continuata a registrare una "chiusura" della giurisprudenza di legittimità sul punto della possibilità di concedere la tutela cautelare per i gradi di giudizio tributario successivi al primo, e una difformità di opinioni nella giurisprudenza di merito.

Quanto alla giurisprudenza di legittimità, si è già accennato innanzi come con le pronunce nn. 7815 del 31 marzo 2010⁹⁷⁷, e 21121 del 13 ottobre 2010, la Cassazione si sia espressa in senso dichiaratamente conforme a Corte Cost. 165 del 2000⁹⁷⁸.

Nella giurisprudenza di merito, accanto ad alcune Commissioni tributarie regionali che hanno continuato a negare la possibilità di tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio tributario⁹⁷⁹, altre hanno affermato la possibilità di

⁹⁷⁷ La quale, si noti, è stata pronunciata prima di Corte Cost. 217 del 2010.

⁹⁷⁸ Affermando che «la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga, con efficacia esecutiva, la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, o al contrario la respinga, negando in tal modo a cognizione piena la sussistenza del diritto e del presupposto stesso dell'inibitoria».

⁹⁷⁹ Comm. trib. reg. Puglia 28 aprile 2011, n. 80, la quale si è espressa in senso conforme a Corte Cost. 165/2000; Comm. trib. reg. Lazio 12 gennaio 2011, n. 3, per la quale «La sospensione della esecutività della sentenza d'appello in pendenza del ricorso in Cassazione ai sensi dell'art. 373 c.p.c., come la sospensione dell'esecutività dell'atto impositivo dell'amministrazione finanziaria

sospendere la efficacia esecutiva della sentenza emessa in secondo grado che sia impugnata per cassazione⁹⁸⁰, e finanche della sentenza di primo grado impugnata in appello⁹⁸¹.

4.1.2. Gli ultimi arresti della Corte di Cassazione e della Consulta. Il definitivo (?) riconoscimento della tutela cautelare nei giudizi di impugnazione

Nel 2012, si è detto, la Corte di Cassazione ha, con la sentenza del 24 febbraio 2012, n. 2845, recepito le indicazioni contenute in Corte Cost. 217/2010, affermando «il seguente principio di diritto: *“Al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni Tributarie Regionali si applica la disposizione di cui all’art. 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”*⁹⁸².

La Cassazione perviene al riportato principio di diritto dopo avere considerato la giurisprudenza costituzionale in punto di applicabilità al processo tributario dell’art. 373 c.p.c.⁹⁸³ e averne inferito che «Alla luce dell’evoluzione della

nel giudizio d’appello, sono istituti non applicabili al processo tributario» e, con riguardo a Corte Cost. 217/2010, come con questa pronuncia la Consulta non «avrebbe definitivamente chiarito in senso affermativo il problema dell’applicabilità dell’art. 373 c.p.c. al processo tributario, poiché si tratta di una declaratoria di inammissibilità della q.l.c. dell’art. 49 d.lg. n. 546 del 1992 sollevata ed in quanto... la Consulta invero si è limitata ad affermare la non automaticità della inapplicabilità della sospensione cautelare di cui all’art. 373 citato solo per effetto della censurata disposizione dell’art. 49 d.lg. 546 del 92 ed il correlativo obbligo di motivare “aliunde”, con differenti argomenti, la soluzione del problema».

⁹⁸⁰Comm. trib. reg. Lazio 6 luglio 2011, n. 24; Comm. trib. reg. Lombardia 20 giugno 2011, n. 9 (entrambe dichiaratamente conformi a Corte Cost. 217/2010); Comm. trib. reg. Lazio 1 febbraio 2011, n. 7.

⁹⁸¹In tal senso pare esprimersi Comm. trib. reg. Lombardia 20 giugno 2011, n. 9 dove si legge che l’art. 49, comma 1, d.lgs. 546/92 non «”esclude di per sé la suspendibilità “ope iudicis” dell’esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione”, ovvero, di quella di primo grado, considerato, infatti, che fra le disposizioni fatte salve dall’art. 337 c.p.c., oltre all’art. 373 vi è l’art. 283 c.p.c. ai sensi del quale il giudice d’appello, su istanza di parte proposta con l’impugnazione principale o incidentale, “quando sussistono gravi e fondati motivi, anche in relazione alla possibilità di insolvenza di una delle parti, sospende in tutto o in parte l’efficacia esecutiva o l’esecuzione della sentenza impugnata, con o senza cauzione”».

⁹⁸²Così proseguendo: «La specialità della materia tributaria e l’esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti del *fumus boni iuris* dell’istanza cautelare e del *periculum in mora*».

⁹⁸³La pronuncia si distingue per una sintetica ma chiara ricognizione della giurisprudenza costituzionale, «in quanto si presenta utile in ordine alla soluzione del problema dell’applicabilità nel processo tributario delle disposizioni di cui all’art. 373 c.p.c.».

giurisprudenza costituzionale sembra necessario riflettere sulla circostanza che l'art. 373 c.p.c., è norma specifica per il ricorso per cassazione, rispetto al quale, per quanto riguarda il processo tributario, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, stabilisce che "al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal c.p.c. in quanto compatibili con quelle del presente decreto". Sicché la valutazione da fare è se la disposizione sia compatibile con le norme del decreto n. 546 del 1992, in particolare con l'art. 49. In questa prospettiva, alcuna incompatibilità può riscontrarsi tra la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, *secondo periodo*, e le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, e in particolare con l'art. 49, il quale si riferisce all'inapplicabilità della *regola generale* stabilita con formulazione sostanzialmente identica dall'art. 335⁹⁸⁴ e dall'art. 373 c.p.c., comma 1, *primo periodo*. Quella stabilita dall'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, è una *eccezione alla regola generale* (stabilita dal primo periodo dello stesso comma) ed è una *eccezione propria del ricorso per cassazione, come tale applicabile anche per quanto riguarda il ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni Tributarie Regionali*, non essendo prevista, in questo caso, alcuna speciale e diversa disciplina per il ricorso per cassazione».

Per punti, la Corte opera questo ragionamento: l'art. 62 d.lgs. 546/92 stabilisce l'applicabilità al ricorso per cassazione avverso le sentenze tributarie delle norme del codice di procedura civile che recano tale disciplina laddove esse siano "compatibili" con le norme contenute nel codice del processo tributario (d.lgs. 546/92); tra le norme del codice di procedura civile che regolano il ricorso per cassazione, in tema di tutela cautelare, rileva l'art. 373 c.p.c.; per valutare l'applicabilità dell'art. 373 c.p.c. al processo tributario occorre verificare se esso sia "incompatibile" con qualche norma contenuta nel codice del processo tributario; l'unica norma con la quale potrebbe essere incompatibile l'art. 373 c.p.c. è l'art. 49, poiché stabilisce che alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie non si applica l'art. 337, il quale reca la disciplina generale della specifica regola contenuta all'art. 373 c.p.c.; la valutazione di possibile incompatibilità dell'art. 373 c.p.c. con l'art. 49 ha esito negativo, poiché l'art. 49 si riferisce all'inapplicabilità della *regola generale* contenuta negli artt. 337 e 373 c.p.c. (per la quale la proposta impugnazione non sospende l'esecuzione della sentenza), ma non stabilisce anche l'inapplicabilità della eccezione alla regola generale (per la quale è possibile domandare la sospensione della esecuzione o della provvisoria esecutività della sentenza impugnata); tale eccezione, non trovando alcuna norma con essa incompatibile all'interno del codice del processo

⁹⁸⁴ È ragionevole ritenere che il riferimento all'art. 335, in luogo dell'art. 337, si spieghi con un rifiuto.

tributario, trova diretta applicazione al giudizio per cassazione delle sentenze tributarie.

In definitiva, il solo primo periodo del comma 1 dell'art. 373 sarebbe incompatibile con la normativa processuale tributaria (in specie, con l'art. 49); non vi sarebbe invece incompatibilità del secondo periodo del primo comma, art. 373: l'art. 49 stabilirebbe infatti la inapplicabilità al processo tributario della regola per cui l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione della stessa; non riguarderebbe invece anche la eccezione alla regola generale, per la quale detta sospensione è concedibile *ope iudicis* al ricorrere di specifiche condizioni.

Il ragionamento condotto dalla Suprema Corte pare costituire non soltanto espressione del recepimento delle sollecitazioni fornite da Corte Cost. 217/2010, ma rappresentare altresì il tentativo di una loro chiarificazione e puntualizzazione. Sempre nel 2012, si è innanzi anticipato, la Corte Costituzionale è tornata a pronunciare sulla legittimità costituzionale dell'art. 49 d.lgs. 546/92, facendo proprie le considerazioni operate da Corte Cost. 217/2010.

Con la sentenza 26 aprile 2012, n. 109 la Corte ha dichiarato la infondatezza della questione sollevata con riguardo all'art. 49, comma 1, d.lgs. n. 546/1992 dalla Comm. trib. reg. della Lombardia, con ordinanza 24 maggio 2011, n. 236, la quale dichiarava di «riproporre, nella sostanza, le argomentazioni svolte dalla ordinanza n. 322 del 2009, emessa in data 13 ottobre 2009 dalla Commissione tributaria regionale della Campania, con la quale era stata sollevata analoga questione di legittimità costituzionale, dichiarata manifestamente inammissibile dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 217 del 2010»⁹⁸⁵.

⁹⁸⁵ Si legge nel Ritenuto in fatto della pronuncia n. 109/2012. Ancora nel Ritenuto in fatto si legge come la Commissione lombarda, nello specifico, lamentasse la violazione, da parte del denunciato art. 49, comma 1, d.lgs. 546/1992, de: il principio di ragionevolezza l'art. 3, primo comma, Cost., «perché nel caso di ricorso per cassazione avverso le pronunce di appello riformatrici di sentenze di primo grado favorevoli al contribuente..., irragionevolmente sottrae “almeno un grado di tutela cautelare” e provoca il “sacrificio inevitabile ed irreparabile dei diritti del contribuente”, rendendo privi di garanzia processuale “i diritti soggettivi tributari”; l'art. 24 Cost., «perché, nonostante che la disponibilità di misure cautelari sia essenziale al diritto di difesa giudiziale, consente “l'assoggettamento del presunto debitore ad esecuzione forzata”, imponendogli una sorta di *solve et repete*, così che la sua vittoria finale in giudizio “potrebbe configurarsi inidonea a costituire presupposto concreto per il ristoro”»; l'art. 53, primo comma, Cost., «perché, in violazione del principio di “accertata capacità contributiva”, consente all'amministrazione finanziaria, sulla base di una sentenza ancora non definitiva, un “incontrastabile” prelievo delle risorse del contribuente, anche quando la sentenza sia “apparentemente erronea” ed il prelievo crei il pericolo di un grave ed irreparabile danno al contribuente medesimo»; l'art. 111, primo comma, Cost. e 6, comma 1, CEDU, «“in relazione all'art. 10 Cost.”, perché, limitando irragionevolmente la tutela cautelare del contribuente, impedisce che il processo tributario possa considerarsi un “giusto processo”»; l'art. 111, secondo comma, primo periodo, Cost., «perché obbliga il contribuente, nelle more della definizione del giudizio, a soggiacere, privo di tutela specifica, all'azione di riscossione dell'amministrazione e, quindi, non lo pone “in condizioni di parità” rispetto a questa»; gli artt. 111, secondo comma, secondo periodo, Cost. e 6, comma 1, CEDU, «“in relazione all'art. 10

La Consulta ha così motivato la dichiarata infondatezza della questione: «con la più volte citata sentenza n. 217 del 2010 questa Corte ha prospettato la possibilità di interpretare il comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 nel senso che esso non impedisce al giudice di sospendere l'esecuzione delle sentenze tributarie d'appello ai sensi dell'art. 373 cod. proc. civ.».

La Corte aderisce pienamente alla «possibile interpretazione» dell'art. 49 prospettata con la pronuncia n. 217 del 2010, per la quale «l'inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione censurata – della regola, sostanzialmente identica [della non sospendibilità della sentenza per effetto dell'impugnazione della sentenza], contenuta nell'art. 337 cod. proc. civ. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate “eccezioni” alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione».

Essa motiva altresì registrando che «La giurisprudenza è ormai prevalentemente orientata a ritenere possibile tale interpretazione», con ciò riferendosi al più recente pronunciamento della Corte di cassazione, ossia «la sentenza n. 2845 del 2012 (la più recente resa in materia da tale Corte e l'unica che abbia vagliato ex professo la suddetta interpretazione adeguatrice)».

Questa pronuncia costituisce la prima espressa affermazione della possibilità di ricorso alla tutela cautelare quantomeno in sede di impugnazione per cassazione delle sentenze tributarie.

Dopo la sentenza n. 109 del 2012 la Consulta è stata chiamata nuovamente – e per l'ultima volta, a quanto consta – a pronunciare sulla legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1.

Con l'ordinanza n. 254 del 15 novembre 2012, la Corte ha dichiarato la manifesta infondatezza della q.l.c. sollevata dalla Commissione tributaria regionale per la Calabria.

La Commissione calabrese⁹⁸⁶ aveva nella sostanza riproposto la medesima questione sollevata da Comm. trib. reg. Campania, e che aveva condotto alla pronuncia della sentenza 217/2010, lamentando la illegittimità dell'art. 49, comma 1 «nella parte in cui “non prevede la possibilità di sospensione della sentenza di appello tributaria, impugnata con ricorso per cassazione, allorquando ivi

Cost.», perché rende irragionevoli i tempi del giudizio, in quanto “il ritardo di giustizia” può “tradursi, attraverso il meccanismo di una esecuzione “provvisoria” che prescinda dal rischio di danno grave ed irreparabile per l'esecutato, in una sostanziale forma di “giustizia negata”»; l'art. 113 Cost., «perché, sottraendo al soccombente in appello ogni rimedio cautelare avverso la sentenza di secondo grado impugnata per cassazione, viola il principio secondo cui la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi è “sempre” ammessa».

⁹⁸⁶ Con ordinanza del 21 luglio 2012, n. 113.

sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un grave ed irreparabile danno, con carattere di irreparabilità e non altrimenti evitabile”».

La ragione per la quale la Commissione calabrese ha riproposto la q.l.c. avanzata dalla Commissione campana nella precedente occasione è chiaramente spiegata nel Ritenuto in fatto di Corte Cost. 254 del 2012, laddove si legge: «che la questione, posta nei termini anzidetti, è stata dichiarata inammissibile con la sentenza n. 217 del 2010 della Corte costituzionale, sul rilievo che la rimettente Commissione tributaria regionale della Campania non aveva assolto all’onere di tentare un’interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione denunciata, in assenza di diritto vivente; che il giudice a quo segnala, per altro, come la Corte di cassazione sia intervenuta sul tema, affermando, anche in epoca successiva alla sentenza n. 217 del 2010, che nel processo tributario sarebbe esclusa ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti dell’efficacia esecutiva della pronuncia di secondo grado (Corte di cassazione, sentenze n. 21121 e n. 7845 del 2010); che, pertanto, non risultando praticabile una diversa opzione interpretativa della normativa in esame, sarebbe necessario sottoporre nuovamente a scrutinio di costituzionalità l’art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, per le stesse ragioni prospettate dalla Commissione tributaria regionale della Campania».

Tuttavia, dopo che la Commissione calabrese aveva rimesso detta questione di legittimità alla Consulta, la Cassazione ha pronunciato la sentenza n. 2845 del 2012, e la Consulta la sentenza n. 109 del 2012, con le quali è stata finalmente ammessa, in termini espliciti, la possibilità di interpretazione costituzionalmente orientata dell’art. 49 suggerita da Corte Cost. 217/2010, affermando la possibilità di domandare la sospensione della (provvisoria esecutività o della esecuzione della) sentenza tributaria impugnata per cassazione⁹⁸⁷.

La Consulta perciò dichiara manifestamente inammissibile la q.l.c. sollevata in quanto essa «risulta superata dalla successiva evoluzione della giurisprudenza, che ha individuato un’interpretazione della norma censurata compatibile con i principi evocati».

⁹⁸⁷ Motiva così la Corte, nel Considerato in diritto della pronuncia n. 254 del 2012, la manifesta infondatezza della q.l.c. sollevata dalla Commissione calabrese: «che, nel merito, la questione deve essere dichiarata manifestamente infondata; che in data successiva al promovimento dell’odierna questione, la Corte di cassazione è intervenuta nuovamente sul tema in esame, con la sentenza n. 2845 del 2012, affermando il principio di diritto secondo cui “al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all’art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo [...]»; che dopo la richiamata pronuncia della Corte di cassazione, è intervenuta la sentenza n. 109 del 2012 di questa Corte, che ha dichiarato non fondata questione analoga all’odierna, sul rilievo della “riscontrata possibilità di un’interpretazione conforme a Costituzione della disposizione denunciata” nei termini indicati dall’organo della nomofilachia».

4.1.3. Considerazioni a margine degli ultimi arresti delle Supreme Corti

Con le pronunce del 2012, la Corte di Cassazione e la Consulta hanno chiaramente riconosciuto la possibilità di ricorso alla tutela cautelare in sede di impugnazione per cassazione delle sentenze tributarie.

Richiamando il principio di diritto affermato da Cass. n. 2845 del 2012, successivamente fatto proprio da Corte Cost. n. 109 del 2012, «Al ricorso per cassazione avverso la sentenza delle commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all'art. 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».

Ma il riconoscimento dell'applicabilità della inibitoria stabilita per le sentenze civili alle sentenze tributarie non pare limitato alla ipotesi di ricorso per cassazione avverso la pronuncia di secondo grado.

Infatti, sebbene Cass. n. 2845/2012 faccia esclusivo riferimento a detta ipotesi⁹⁸⁸ (inibitoria della sentenza impugnata per cassazione), Corte Cost. n. 109/2012 opina espressamente (con riguardo all'art. 49 d.lgs. n. 546/1992) – richiamando, *ad litteram*, Corte Cost. n. 217/2010 – nel senso che «l'inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione censurata – della regola, sostanzialmente identica [per la quale l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa], contenuta nell'art. 337 cod. proc. civ. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate “eccezioni” alla regola».

Corte Cost. 109/2012, dunque, ritiene applicabile al processo tributario non soltanto la “eccezione” contenuta nell'art. 373 c.p.c., la quale stabilisce la possibilità di domandare l'inibitoria delle sentenze impugnate per cassazione, ma altresì la “eccezione” contenuta nell'art. 337 c.p.c., che consente l'inibitoria in appello (*ex art. 283 c.p.c.*), in cassazione (*ex art. 373 c.p.c.*), in pendenza del giudizio di revocazione (*ex art. 401 c.p.c.*) e di opposizione di terzo (*ex art. 407 c.p.c.*).

È ragionevole ritenere che il Giudice delle leggi abbia affermato, nella pronuncia *de qua*, l'applicabilità delle regole che disciplinano l'inibitoria delle sentenze civili *in tutti* i corrispondenti mezzi di impugnazione previsti avverso le sentenze tributarie.

Così opinando – e letto l'art. 50 d.lgs. n. 546/1992, a mente del quale «I mezzi per impugnare le sentenze delle commissioni sono l'appello, il ricorso per cassazione

⁹⁸⁸ E così anche Corte Cost. 254/2012.

e la revocazione»⁹⁸⁹ – si può affermare che in ciascuna di queste sedi il contribuente possa domandare la inibitoria della impugnata sentenza.

Il percorso interpretativo per il tramite del quale la Corte di Cassazione e la Consulta sembrano consentire oggi la possibilità di conseguire la sospensione della efficacia esecutiva (o della esecuzione) delle sentenze delle Commissioni tributarie non è nuovo.

Come si è innanzi anticipato, la interpretazione del disposto dell'art. 49 “suggerita” da Corte Cost. 217/2010 è stata ripresa e fatta propria – si direbbe esplicitata – da Cass. n. 2845/2012 e Corte Cost. n. 109/2012.

Prima ancora che da Corte Cost. 217/2010 tale lettura dell'art. 49 era stata sostenuta da parte di certa dottrina⁹⁹⁰.

Per questa interpretazione, che può definirsi della “regola-eccezione”, l'art. 49 d.lgs. n. 546/1992, nell'escludere l'applicazione dell'art. 337 c.p.c. e, per conseguenza, dell'art. 373 c.p.c. dalle impugnazioni delle sentenze tributarie, rendere inapplicabile al processo tributario la regola per la quale «l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa», consentendo all'inverso la sospensione dell'efficacia esecutiva (o dell'esecuzione intrapresa in forza) delle sentenze impuginate⁹⁹¹.

Da un punto di vista teorico, le pronunce del 2012 sembrano costituire definitivo riconoscimento da parte della Consulta del presupposto ideologico all'applicabilità delle inibitorie civili alla impugnazione delle sentenze tributarie: cioè che *l'oggetto della sospensiva cautelare sia, dopo il primo grado di giudizio tributario, la provvisoria esecutività o la esecuzione della sentenza (e non già dell'atto amministrativo)*.

Con particolare riguardo a Corte Cost. 109/2012, pare che questa pronuncia, al contempo, conforti una e disattenda l'altra delle soluzioni che si sono immaginate poco sopra, rispetto alla possibile interpretazione della “astratta incompatibilità” tra l'art. 373 c.p.c. e le norme del processo tributario, che è parso essere affermata da Corte Cost. 217/2010.

In quella sede si è immaginato che la “astratta incompatibilità” affermata da Corte Cost. 217/2010 si potesse interpretare: nel senso che l'art. 373 c.p.c., e in generale le norme che regolano la sospensione della provvisoria esecutività (o dell'esecuzione) siano incompatibili con il peculiare sistema della riscossione frazionata dei tributi stabilita per il processo tributario all'art. 68 d.lgs. 546/92, e

⁹⁸⁹ Dinanzi alle Commissioni tributarie non è prevista la possibilità di proporre opposizione di terzo ex art. 404 ss. c.p.c.

⁹⁹⁰ v. *supra*, parag. 4.

⁹⁹¹ Quanto alla inapplicabilità della regola, si può ragionevolmente immaginare che essa sia dovuta al disposto dell'art. 68 d.lgs. n. 546 il quale, nel disciplinare la “esecuzione delle sentenze” tributarie, porrebbe la regola per cui la impugnazione della sentenza tributaria determina la sospensione (pur parziale) della sua esecutività, regola che è il “negativo fotografico” della riscossione frazionata dei tributi, che la norma stabilisce.

che il sistema della riscossione progressiva previsto dall'art. 68 impedisca che si possa domandare la sospensione del titolo della riscossione frazionata; oppure, nel senso che detta astratta incompatibilità dell'art. 373 c.p.c. deriverebbe dalla circostanza che diverso sarebbe per il processo tributario, rispetto al processo civile, l'oggetto della sospensiva cautelare, e più precisamente che l'oggetto della sospensiva cautelare per i gradi di giudizio tributario successivi al primo non sia già la sentenza ma il provvedimento amministrativo impugnato.

Ancora in quella sede si è ritenuto di escludere la prima delle due soluzioni interpretative⁹⁹² e di sostenere la seconda.

Orbene, la bontà della scelta di rifiutare la prima possibile interpretazione pare essere confortata da Corte Cost. 109/2012, laddove asserisce: «Né potrebbe obiettarsi che la disciplina delle riscossione frazionata dei tributi in pendenza del giudizio surrogerebbe, rendendola inutile, la sospensione dell'esecuzione delle sentenze impuginate per cassazione»⁹⁹³.

Tuttavia, con la pronuncia in menzione, la Corte pare disattendere la seconda delle due interpretazioni, che si era ritenuta invece possibile. Allorquando essa espressamente afferma la possibilità di conseguire la sospensione dell'efficacia esecutiva o della esecuzione della sentenza tributaria impugnata per cassazione per mezzo dell'applicazione dell'art. 373 c.p.c. mostra di ritenere che l'oggetto possibile di detta sospensiva non sia già l'atto impugnato ma, appunto, la sentenza.

L'assunto pare essere ribadito in un passaggio della pronuncia ove la Corte, in risposta a una delle argomentazioni utilizzate dalla Commissione remittente, per la quale «la normativa processuale tributaria, sul punto, è “specificata” e “prescinde totalmente dalla disciplina dell'esecutività delle sentenze civili”», ha risposto che «l'interpretazione della disposizione denunciata, contrariamente a quanto sembra sostenere il rimettente, concerne la specifica disciplina del processo tributario»⁹⁹⁴. Nonostante l'autorevole “lettura” dell'art. 49 d.lgs. n. 546/1992 operata dalla Consulta e dalla Corte di cassazione nelle pronunce in commento pare si possa nondimeno tornare a riflettere sull'interpretazione possibile di questa norma.

Per almeno due ragioni.

⁹⁹² In ragione del fatto che essa non sarebbe stata coerente con la circostanza che la Consulta, nella pronuncia in menzione, si premuri poi di suggerire una interpretazione “conforme a Costituzione” dell'art. 49, nel senso che questo non impedisca la sospensione dell'esecuzione della pretesa tributaria.

⁹⁹³ Così proseguendo: «Come riconosciuto dallo stesso rimettente, infatti, tale disciplina è dettata prevalentemente a tutela dell'amministrazione e, comunque, nella sua parzialità, non è sufficiente a garantire in via cautelare le ragioni del contribuente nell'ipotesi di impugnazione per cassazione della sentenza tributaria di appello».

⁹⁹⁴ Aggiungendo che «la previsione della sospensione, in grado di appello, dell'esecuzione delle sanzioni tributarie, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, riguarda la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato e non della sentenza di appello impugnata per cassazione».

Innanzitutto, perché l'operazione ermeneutica condotta dalle Corti (delle "regole" e delle "eccezioni") sul dettato dell'art. 49 non pare immune da possibili critiche. In secondo luogo, perché ancora di recente le due Supreme Corti avevano interpretato l'art. 49 come escludente la tutela cautelare nel processo tributario per i gradi di giudizio successivi al primo⁹⁹⁵, e la Consulta in un'occasione (Corte Cost. 119 del 2007) aveva financo espressamente affermato che oggetto della possibile sospensiva, dopo la sentenza tributaria di primo grado, sarebbe ancora l'atto impugnato, così affermando (pure indirettamente) la inadattabilità delle inibitorie civili al contenzioso fiscale.

4.2. Sulla possibile valutazione di "incompatibilità-inopportunità" alla base dell'art. 49 d.lgs. n. 546 del 1992

Si può a questo punto provare a verificare la sostenibilità dell'opinione per cui l'esclusione dell'applicazione dell'art. 337 c.p.c. alle impugnazioni delle sentenze tributarie sia motivata da una incompatibilità della norma con la struttura del processo tributario (che si è definita, in via di prima approssimazione, *incompatibilità strutturale*).

Si è innanzi detto che pare che l'esclusione operata dall'art. 49 riguardi l'art. 337 *in toto*; che essa abbia cioè ad oggetto sia il disposto del comma 1 (contenente la disciplina della inibitoria delle sentenze impugnate) sia il disposto del comma 2 (contenente la previsione della possibilità di sospendere il processo quando in questo sia invocata l'autorità della sentenza resa in altro giudizio che sia attualmente impugnata).

Tale interpretazione sembra addirittura imposta dalla regola stabilita all'art. 1, comma 2 d.lgs. n. 546/1992 il quale dispone che «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile».

La lettera dell'art. 49 sembra esprimere la chiara *voluntas legis* di escludere l'applicazione dell'intero art. 337 dalla disciplina delle impugnazioni delle sentenze tributarie⁹⁹⁶.

Vale interrogarsi sulle ragioni di siffatta complessiva esclusione.

⁹⁹⁵ Si vedano Cass. nn. 7815 e 21121 del 2010 e Corte Cost. n. 119 del 2007, cui si è fatto cenno innanzi.

⁹⁹⁶ Nello stesso senso v. già FINOCCHIARO, *Art. 49*, cit., p. 695, dove si legge «Con disposizione che non lascia adito a dubbi di sorta l'articolo in commento esclude – tassativamente – che l'art. 337 possa trovare applicazione nel contenzioso tributario». Nel senso che la lettura dell'art. 49 non consenta di dubitare del fatto che la esclusione dell'art. 337 riguardi questa norma *in toto* v., tra gli altri, anche SERRA, *La sospensione dell'efficacia*, cit., p. 555.

Quanto al *primo comma* dell'art. 337 c.p.c. sembra evidente che il legislatore abbia voluto allontanare la possibilità di applicare alle sentenze tributarie le regole dell'inibitoria delle sentenze civili.

In via di prima approssimazione, sembrerebbe che le ragioni possibili di tale scelta possano essere: a) impedire *tout court* il ricorso alla protezione cautelare oltre il primo grado di giudizio tributario, pur ritenendo ivi adattabile la disciplina processualcivilista dettata in tema di inibitoria ; b) oppure aver ritenuto non adattabile al contenzioso tributario la disciplina dell'inibitoria delle sentenze stabilita per il rito civile, senza tuttavia volere escludere la protezione cautelare per i giudizi di impugnazione.

La prima lettura presuppone che il legislatore tributario abbia ritenuto che le sentenze tributarie siano dotate del predicato della provvisoria esecutività, e che dunque esse (e non l'atto impugnato) costituiscano oggetto della domanda di tutela cautelare.

Presupposti della seconda lettura (della inadattabilità delle norme sull'inibitoria delle sentenze civili, senza tuttavia escludere la protezione cautelare per i giudizi di impugnazione) paiono essere due: uno di natura per così dire "sistemica", l'altro di natura "ideologica".

Il primo sarebbe nel fatto che già l'art. 68 del codice del processo tributario pone una disciplina della inibitoria della efficacia provvisoriamente esecutiva della sentenza tributaria per le fasi di impugnazione: in tal caso, le norme del c.p.c. sulla inibitoria non troverebbero applicazione nel contenzioso tributario, poiché derogate appunto dalla speciale regolamentazione tributaria stabilita per la medesima fattispecie. La protezione cautelare del contribuente per le fasi di impugnazione della sentenza tributaria sarebbe nella previsione della "riscossione frazionata del tributo", in forza delle sentenze tributarie, stabilita dall'art. 68⁹⁹⁷.

Ma se così fosse, si potrebbe obiettare, in pendenza del giudizio di primo grado, benché l'art. 15 d.p.r. n. 602/1973 consenta all'amministrazione di procedere alla riscossione frazionata di una parte della (e non già di tutta la) complessiva pretesa, nondimeno l'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 consente al contribuente di inibire in via cautelare detta riscossione.

Il presupposto "ideologico" della inadattabilità delle norme civili sull'inibitoria, senza al contempo escludere una protezione cautelare per il contribuente nelle fasi di impugnazione delle sentenze tributarie sarebbe in ciò che oggetto di detta

⁹⁹⁷ Nel senso che nel processo tributario «la tutela cautelare sia realizzata prevalentemente – ancorché non esclusivamente – attraverso la tecnica della legislazione generale ed astratta commisurando l'esecutività «della pretesa tributaria a frazioni crescenti del tributo in ragione delle successive pronunce giurisdizionali», PROTO PISANI, voce *Procedimenti cautelari*, cit., p. 4. Va tuttavia avvisato che l'Autore – il quale scrive nel vigore della "vecchia" disciplina del contenzioso fiscale, *ante* riforma del 1992 – non prende espressamente posizione sulla questione relativa al titolo (sentenza o atto impugnato) della pretesa erariale.

inibitoria, dopo la sentenza di primo grado emessa dalla Commissione tributaria provinciale, sarebbe non già la sentenza stessa, ma ancora l'atto amministrativo impugnato (o entrambi). In tal senso, il legislatore tributario avrebbe ritenuto di stabilire la fonte della protezione cautelare accordabile al contribuente in disposizioni contenute nel codice del processo tributario (d.lgs. n. 546/1992).

Detta disciplina potrebbe essere rinvenuta sempre nell'art. 68 d.lgs. 546/1992, sul presupposto che la riscossione frazionata del tributo non trovi già il suo fondamento nella sentenza tributaria, ma ancora nell'atto impugnato (o in entrambi)⁹⁹⁸. Oppure – come sostenuto da alcuno in dottrina⁹⁹⁹ – potrebbe essere rinvenuta ancora nell'art. 47, che regola la sospensione dell'atto impugnato in primo grado, applicabile ai giudizi di impugnazione in forza dei “rinvii” contenuti nelle norme del d.lgs. n. 546/1992.

Ma sembrerebbe possibile anche una differente lettura, costituente una sorta di via di mezzo tra le prime due: cioè che il legislatore tributario, con il rifiutare espressamente l'applicazione dell'art. 337, comma 1, c.p.c. dalle impugnazioni delle sentenze tributarie, abbia voluto escludere il ricorso alla protezione cautelare oltre il primo grado di giudizio tributario, senza tuttavia ritenere compatibile con il contenzioso fiscale la disciplina dell'inibitoria delle sentenze stabilita per il rito civile, per essere diverso, qui, l'oggetto della possibile inibitoria.

Questa differente lettura potrebbe consentire di affermare ciò, che la valutazione posta alla base della esclusione dell'art. 337, comma 1, c.p.c. dalla disciplina della impugnazione delle sentenze tributarie, operata dall'art. 49, sia, assieme, di incompatibilità e di inopportunità.

Sul punto si tornerà a breve.

Si può ora considerare, nell'idea sopra indicata che l'art. 49 esprima la chiara volontà di respingere l'applicazione dell'intero art. 337 c.p.c. dalla disciplina delle impugnazioni delle sentenze tributarie, le ragioni possibili della esclusione del *secondo comma* dell'art. 337.

Il *secondo comma* dell'art. 337 c.p.c., giova ricordare, stabilisce che «Quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso, se tale sentenza è impugnata».

Complesso pare individuare le ragioni della inapplicabilità, sancita dall'art. 49, del comma 2 dell'art. 337 all'impugnazione delle sentenze tributarie¹⁰⁰⁰.

Pare si possa utilmente richiamare l'art. 39 d.lgs. n. 546/1992, il quale regola l'istituto della «Sospensione del processo»¹⁰⁰¹ tributario¹⁰⁰², e dispone che «Il

⁹⁹⁸ Sembrerebbero potersi citare utilmente, *ut supra* nota 970, le considerazioni espresse da PROTO PISANI. Evidentemente, sul differente presupposto teorico che il titolo per la riscossione frazionata sia l'atto e non già la sentenza.

⁹⁹⁹ v. *supra*, par. 4.

¹⁰⁰⁰ Così, pressoché letteralmente, FINOCCHIARO, *Art. 49*, cit., p. 695.

¹⁰⁰¹ Tale è la rubrica dell'articolo.

processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio»¹⁰⁰³.

L'art. 39 circoscrive alle tassative ipotesi indicate la sospensione del processo tributario¹⁰⁰⁴, così segnando una differenza sostanziale con la norma che, nel processo civile, reca la corrispondente disciplina: l'art. 295 c.p.c.¹⁰⁰⁵.

Con riguardo all'art. 39, si è posto in evidenza come nella Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 546/1992 si legga che «Questa disciplina particolarmente rigorosa [dei casi di sospensione del processo], che si uniforma ai più autorevoli insegnamenti della dottrina, ben si attagli al processo tributario evitando strumentali dilazioni del processo e inammissibili ritardi nella riscossione frazionata»¹⁰⁰⁶.

Sembrerebbe che la *ratio* della previsione dell'art. 39, dichiarata nella Relazione, sia dunque nell'evitare «inammissibili ritardi nella riscossione frazionata»¹⁰⁰⁷.

¹⁰⁰² Rileva BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 153, che «Gli istituti della sospensione, interruzione ed estinzione del processo sono regolati sulla base delle direttive imposte dall'art. 30 lett. g) n. 3 e lett. m) della legge delega n. 413/1991. Tali disposizioni prevedono, infatti, che il processo tributario sia adeguato alle norme del processo civile e che la sospensione, interruzione ed estinzione del processo siano dichiarate anche dal Presidente della sezione con decreto soggetto a reclamo». Infatti, rispettivamente: la lett. g) n. 3 dell'art. 30 delegava il Governo, al fine di un «adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile», a stabilire la «disciplina della sospensione, dell'interruzione e dell'estinzione del processo»; la lett. m) delegava alla «attribuzione al presidente della commissione o della sezione della competenza a dichiarare...la sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo con decreto soggetto a reclamo».

¹⁰⁰³ V. FERRO, *Art. 39*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO-C. GLENDI (a cura di), Padova, 2008, 2^a ed., p. 454, rileva come «La previsione dell'art. 39 riproduce sostanzialmente quella di cui all'art. 8 della l. 6-12-1971, n. 1034, secondo cui, mentre «il tribunale amministrativo regionale, nelle materie in cui non ha competenza esclusiva, decide con efficacia limitata di tutte le questioni pregiudiziali o incidentali relative a diritti la cui risoluzione sia necessaria per pronunciare sulla questione principale», «la risoluzione dell'incidente di falso e le questioni concernenti lo stato e le capacità dei privati individui restano di esclusiva competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio»».

¹⁰⁰⁴ Si veda BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 156, dove si legge: «Vi sono altri casi in cui il processo tributario deve essere sospeso, anche se l'art. 39 d.lg. 30-12-1992, n. 546 indica solo quelli prima ricordati della querela di falso e della questione pregiudiziale di stato o capacità delle persone. Si tratta dell'ipotesi di rimessione alla Corte costituzionale di disposizioni legislative...nonché dell'ipotesi...del regolamento preventivo di giurisdizione».

¹⁰⁰⁵ BELLAGAMBA, *op. cit.*, pp. 153-4 scrive: «La sospensione del processo tributario può avvenire in casi tassativi indicati dalla legge a differenza di quanto dispone, per l'ordinario rito civile, l'art. 295 c.p.c., secondo cui il processo viene sospeso «in ogni caso in cui deve essere risolta una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa» sia che la predetta controversia penda davanti al medesimo giudice o davanti a qualsiasi altro magistrato, civile, penale o amministrativo».

¹⁰⁰⁶ FINOCCHIARO, *Art. 49*, cit., p. 696, nota 3; FERRO, *Art. 39*, cit., p. 454.

¹⁰⁰⁷ In tal senso v. anche BELLAGAMBA, *op. cit.*, p. 154, il quale, ripetendo quasi letteralmente il passo della Relazione sopra riportato, scrive che «Questa disciplina rigorosa ha, evidentemente, lo scopo di evitare strumentali dilazioni del processo e inammissibili ritardi, per il Fisco, nella

Una valutazione più di “opportunità” che di sistema.

Si potrebbe perciò ritenere che l’art. 49, nella parte in cui esclude l’applicazione alle impugnazioni tributarie del secondo comma dell’art. 337, “condivida” la *ratio* che si è ipotizzato essere dell’art. 39: l’evitare cioè ritardi nella riscossione dei tributi¹⁰⁰⁸.

Non sarebbe possibile, in questi termini, parlare anche di una “incompatibilità” del secondo comma dell’art. 337 c.p.c. con la disciplina del processo tributario così come si è invece innanzi ritenuto possibile con riguardo al primo comma del medesimo articolo.

L’art. 49, nell’escludere *in toto* l’applicazione dell’art. 337 c.p.c., non ragionerebbe in termini di complessiva inadattabilità della norma alla disciplina del contenzioso tributario: la inadattabilità sarebbe limitata al primo comma dell’articolo; quanto al secondo comma, le ragioni della esclusione sarebbero da rinvenire in una valutazione di opportunità, e precisamente nella volontà di evitare ritardi nella riscossione dei tributi.

Tuttavia, stavolta con riguardo all’art. 49, è ancora la Relazione illustrativa che pare fornire espressa conferma dell’idea della complessiva incompatibilità dell’art. 337 (primo e secondo comma) con la disciplina del contenzioso tributario. In essa si legge che «nella sezione I, dedicata alle impugnazioni in generale si è fatto espresso riferimento alle disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura, *escluso l’art. 337*, relativo alla immediata esecutività della sentenza resa nel giudizio di primo grado e alla sospensione del processo per il caso di impugnazione di altre sentenze su questioni pregiudiziali, *in quanto sia l’una che l’altra disposizione appaiono incompatibili con la particolare disciplina prevista nel decreto* e che ovviamente prevale su quella pur genericamente richiamata del codice di procedura civile».

riscossione frazionata», e poco appresso che, a differenza che nel processo civile «La pregiudizialità, nel processo tributario, è stata, invece, limitata perché si è voluto che il contenzioso tributario proceda autonomamente e con la maggiore speditezza possibile».

¹⁰⁰⁸ Sul punto, a breve distanza dalla entrata in vigore del d.lgs. n. 546/1992, FINOCCHIARO, *Art. 49*, cit., pp. 696-7, ha osservato: «Ove si ritenga (come suggerisce la stessa *Relazione*, preoccupata esclusivamente che non sussistano “inammissibili ritardi nella riscossione frazionata”, dei tributi), del tutto prescindendo dalle profonde esigenze – sia dogmatiche sia pratiche – cui viene incontro l’art. 295 c.p.c., che il processo tributario non possa essere sospeso che qualora è presentata una querela di falso o deve essere decisa, in via pregiudiziale, una questione sullo stato o la capacità delle persone (salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio) è evidente che la inapplicabilità dell’art. 337, comma 2 ha la propria giustificazione. Se – peraltro – per contro, si tiene presente che l’art. 39 del decreto in commento facendo riferimento esclusivamente alla “sospensione necessaria” di cui all’art. 295, non esaurisce tutte le ipotesi di sospensione del processo, ed in particolare la sospensione “discrezionale” prevista dall’art. 337, comma 2, la inapplicabilità di tale ultima disposizione al contenzioso tributario discende più che dalla incompatibilità dell’istituto con quelle che sono le regole proprie del processo tributario, da una scelta, discrezionale (e certamente non felice) del legislatore».

Dunque, nelle intenzioni dichiarate del legislatore, l'esclusione dell'art. 337 c.p.c. dalla disciplina delle impugnazioni tributarie non solo riguarderebbe entrambi i commi della disposizione, ma sarebbe altresì motivata da una *incompatibilità con la particolare disciplina prevista nel decreto*.

Anche la esclusione del secondo comma dell'art. 337 c.p.c. dalla disciplina del processo tributario, dunque, si potrebbe motivare in ragione di una sua incompatibilità con questa.

In questa ottica, e nelle intenzioni del legislatore tributario, pure l'art. 39 innanzi richiamato – che pare debba “fare il paio” con l'art. 49 nella parte in cui questo esclude l'applicazione dell'art. 337, comma 2 c.p.c. alle impugnazioni tributarie – troverebbe il suo fondamento in una incompatibilità con la disciplina del processo tributario delle norme che regolano fattispecie corrispondenti nel codice di rito civile.

La incompatibilità – sia dell'art. 295 c.p.c. che dell'art. 337, comma 2 c.p.c. – avrebbe la sua *ratio* nella «ampia cognizione incidentale del giudice tributario»¹⁰⁰⁹.

L'impressione sembrerebbe trovare conferma nella introduzione, in tempi relativamente recenti (nel 2002¹⁰¹⁰), del nuovo comma 3 dell'art. 2 d.lgs. n. 546/1992¹⁰¹¹, il quale stabilisce che «il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, *fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio*», in tal modo “riproducendo” la lettera dell'art. 39¹⁰¹².

¹⁰⁰⁹ Di «ampia cognizione incidentale del giudice tributario» discorre FERRO, *Art. 39*, cit., p. 454.

¹⁰¹⁰ L'art. 12, comma 2, legge 28 dicembre 2001, n. 448 ha sostituito l'intero articolo 2 del d.lgs. n. 546/1992.

¹⁰¹¹ Nonché nell'art. 7, comma 5 d.lgs. n. 546/1992, il quale dispone che «Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente».

¹⁰¹² Con riguardo alla introduzione del comma 3 dell'art. 2 osserva RANDAZZO, *Art. 2*, cit., pp. 21-2: «Si è molto discusso in dottrina sul carattere innovativo o meno di questa disposizione, di cui da alcuni...viene sminuita la portata in quanto essa si limiterebbe a sancire un principio già affermato in dottrina e nella prassi giurisprudenziale (in base al quale “il giudice della questione è anche giudice della pregiudiziale”...; principio evincibile dal 5° co. dell'art. 7 del decreto 546 che dispone il potere del giudice tributario di conoscere incidentalmente dell'atto generale illegittimo al fine della sua disapplicazione; e, dall'altro, dall'art. 39 dello stesso decreto, che limitando la sospensione obbligatoria del processo alle sole questioni concernenti lo stato e la capacità delle persone, ed a quelle in materia di querela di falso, implicitamente confermerebbe che in ordine a tutte le altre questioni rilevanti al fine del decidere, ancorché appartenenti alla giurisdizione di un giudice diverso, possa conoscere il giudice tributario in via incidentale, ossia ai soli fini della decisione della controversia a lui assegnata. Per altri...la norma avrebbe invece portata innovativa in quanto avrebbe da un lato generalizzato il potere di cognizione incidentale del giudice, senza alcuna distinzione tra le ipotesi in cui la giurisdizione appartiene al giudice ordinario e quelle nelle quali essa spetta invece al giudice amministrativo; dall'altro lato, avrebbe esteso questo potere anche agli atti amministrativi singolari o individuali, sui quali la disapplicazione di cui al 5° c.

Con riguardo alla previsione dell'art. 39, giova richiamare quanto affermato dalla Corte Costituzionale con sentenza 26 febbraio 1998, n. 31¹⁰¹³.

La pronuncia fu resa sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 39 d.lgs. 546/1992¹⁰¹⁴, «nella parte in cui non prevede la sospensione del processo tributario ove altro giudice debba procedere alla definizione di una controversia dalla quale dipende la decisione del ricorso».

Il giudice rimettente rilevava come l'art. 39 non contempli, tra le cause di sospensione, il rapporto di pregiudizialità tra due controversie, e che la previsione di specifiche ipotesi di sospensione da parte della norma censurata non consenta l'operare del rinvio alle norme del processo civile posto dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 546/1992, con conseguente impossibilità di richiamare l'applicazione dell'art. 295 c.p.c.¹⁰¹⁵ sulla sospensione necessaria per pregiudizialità¹⁰¹⁶.

La Consulta, nel motivare la infondatezza della sollevata questione, rilevava: che «questa Corte, sotto il vigore della previgente disciplina del contenzioso tributario di cui al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, aveva ritenuto applicabile al processo tributario, sulla base del rinvio alla legislazione processualcivile contenuta nell'art. 39 del citato decreto presidenziale, la disciplina della sospensione necessaria per pregiudizialità di cui all'art. 295 del codice di procedura civile»; che la successiva introduzione del denunciato art. 39, tuttavia, «innovando sul punto, ha limitato nel processo tributario l'ambito della sospensione necessaria per pregiudizialità ai soli casi in cui sia stata presentata querela di falso o debba essere decisa – in via pregiudiziale – una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio»; che resta impregiudicata «l'applicabilità di altre ipotesi di sospensione (quali, a titolo

dell'art. 7 avrebbe in questo caso effetti del tutto analoghi, sul piano pratico, all'annullamento disposto dal giudice amministrativo ordinario, per il che riguardo a detti atti amministrativi individuali il sistema offrirebbe al contribuente una tutela giurisdizionale alternativa dai risultati effettuali del tutto coincidenti».

¹⁰¹³ In *Giur. cost.*, 1999, p. 61.

¹⁰¹⁴ Dalla Commissione tributaria provinciale di Como, con ordinanza dell'11 gennaio 1997. Il giudice *a quo* aveva congiuntamente lamentato la incostituzionalità della previsione dell'art. 47 d.lgs. 546/1992 «nella parte in cui non prevede che la trattazione della controversia possa essere fissata oltre novanta giorni dalla pronuncia ove altro giudice debba procedere alla definizione di una controversia dalla quale dipende la decisione del ricorso».

¹⁰¹⁵ A norma dell'art. 295 c.p.c. «il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa».

¹⁰¹⁶ Ad avviso del rimettente l'art. 39 si sarebbe così posto in contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione. Con l'art. 3 per «la disparità di trattamento tra coloro che, nell'ipotesi di pregiudizialità, possono chiedere ed ottenere la riunione dei giudizi pendenti dinanzi allo stesso giudice tributario, e coloro ai quali tale possibilità è preclusa pendendo i giudizi dinanzi a giudici territorialmente diversi». Con l'art. 24, comma 2, «per l'illegittima limitazione del diritto di difesa del ricorrente del giudizio pregiudicato “non sempre in grado di apprestare le difese che il ricorrente del ricorso pregiudiziale presenterà successivamente al giudice investito della relativa questione”».

esemplificativo, la sospensione per proposizione del regolamento di giurisdizione...per instaurazione del procedimento di ricusazione...per questione incidentale di legittimità costituzionale di una norma di legge sollevata ai sensi dell'art. 23, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87»; che «il giudice tributario deve decidere, incidenter tantum, tutte le questioni pregiudiziali diverse da quelle contemplate dalla disposizione denunciata, salvo il diritto delle parti di svolgere difese relative a tali questioni».

Sembra si possa derivare da questa sentenza – sulla cui “scia” si sono poste le successive pronunce della Consulta sull'art. 39¹⁰¹⁷ – conferma di come l'art. 295 c.p.c. e, pare, anche l'art. 337, comma 2, c.p.c. risulti in concreto incompatibile con la struttura del processo tributario ed in specie con la cognizione delle Commissioni¹⁰¹⁸, le quali possono decidere in via incidentale delle questioni pregiudiziali diverse da quelle previste dall'art. 39.

Risulterebbe forse confortata l'idea di una complessiva incompatibilità dell' art. 337 c.p.c. con il processo tributario.

L'esclusione delle previsioni contenute al comma 1 e al comma 2 dell'art. 337 c.p.c. sarebbe giustificata da una incompatibilità delle stesse con la struttura del processo tributario.

Una opinione simile è stata invero già autorevolmente sostenuta in dottrina.

Si è infatti osservato che l'esclusione dell'operatività del comma 1 dell'art. 337 nel processo tributario si spiegherebbe¹⁰¹⁹ «per la complessiva inadattabilità di questo microsistema, riguardante specificamente l'efficacia esecutiva delle sentenze e non, come in questa materia, la riscossione sulla base di atti impugnati»¹⁰²⁰, e che l'esclusione del comma 2 discenderebbe invece «*de plano* dal più generale divieto della sospensione di questo processo contenuto nell'art. 39 d.lgs. n. 546/1992»¹⁰²¹. Quindi, per l'opinione riportata: il comma 1 dell'art. 337 non potrebbe trovare applicazione al processo tributario poiché la sospensiva cautelare, dopo il giudizio di primo grado, avrebbe ad oggetto «la riscossione sulla base degli atti impugnati» e non già la efficacia esecutiva della sentenza impugnata; il comma 2 non sarebbe invece applicabile perché l'unica norma a disciplinare la sospensione del giudizio tributario sarebbe l'art. 39, che ne limita le

¹⁰¹⁷ Hanno dichiarato la manifesta infondatezza della q.l.c. sollevata con riguardo all'art. 39 perché la medesima questione, posta negli stessi termini, era già stata dichiarata infondata dalla pronuncia del 1998, Corte Cost. 16 aprile 1999, n. 136, in *Giur. cost.*, 1999, n. 1065; Id., 21 luglio 2000, n. 330, in *Giur. cost.*, 2000, p. 2451. Nello stesso senso, in parte, Corte Cost. 21 gennaio 1999, n. 8, in *Giur. cost.*, 1999, p. 61.

¹⁰¹⁸ In dottrina, tra gli altri, asserisce la non operatività dell'art. 295 c.p.c. nel processo tributario, «stante il preciso dettato dell'art. 39», MICCINESI, *Art. 1*, cit., p. 12.

¹⁰¹⁹ «non tanto sotto il discutibile profilo se debba darsi prevalenza alla regola della insospensibilità dell'esecuzione delle sentenze o alle previste eccezioni di sospensione cautelare nei soli casi previsti dagli artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c., quanto».

¹⁰²⁰ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 114.

¹⁰²¹ GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 114.

possibili fattispecie alla proposizione della querela di falso e alla necessità di decidere «in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio».

Tuttavia, non pare si possa ignorare come, sempre nella Relazione illustrativa, con riguardo all'art. 39, il legislatore motivi la disciplina che questa norma reca con l'esigenza di evitare «inammissibili ritardi nella riscossione frazionata».

E se, come si è qui scelto di fare, l'art. 39 va letto “assieme” all'art. 49 nella parte in cui quest'ultimo esclude l'operatività dell'art. 337, comma 2, c.p.c. dalla disciplina delle impugnazioni delle sentenze tributarie, si deve coerentemente ritenere che la valutazione che sta alla base delle due previsioni (art. 39, e art. 49 relativamente all'art. 337, comma 2, c.p.c.) sia non soltanto nella asserita “incompatibilità” con la disciplina del processo tributario degli artt. 295 e 337, comma 2, c.p.c. ma, altresì, e congiuntamente, in una valutazione di “opportunità”.

Precisamente, nella valutazione di opportunità dichiarata nella Relazione con riguardo all'art. 39 – che qui si ritiene essere propria anche dell'art. 49, relativamente all'art. 337, comma 2, c.p.c. –: l'evitare inammissibili ritardi nella riscossione frazionata.

Così opinando, e tornando all' art. 49, anche l'esclusione del comma 2 dell'art. 337 si giustificherebbe con ragioni di incompatibilità e, assieme, di inopportunità. Per quanto qui di interesse, giova tornare a meditare sulla esclusione del *comma primo* dell'art. 337 c.p.c., da parte dell'art. 49, alla luce delle spiegazioni al riguardo fornite nella Relazione illustrativa, qui innanzi riportate.

Nella Relazione, si è detto, si legge che l'art. 337 c.p.c. «relativo alla *immediata esecutività della sentenza resa nel giudizio di primo grado e alla sospensione del processo per il caso di impugnazione di altre sentenze su questioni pregiudiziali*» è «escluso» dalla disciplina delle impugnazioni delle sentenze tributarie «in quanto sia l'una che l'altra disposizione appaiono *incompatibili con la particolare disciplina prevista nel decreto* e che ovviamente prevale su quella pur genericamente richiamata del codice di procedura civile».

Le disposizioni contenute nell'art. 337 c.p.c., al primo e al secondo comma, sono *incompatibili con la particolare disciplina prevista nel decreto*.

Relativamente al comma primo, la Relazione spiega che la incompatibilità dell'art. 337, sta nel fatto che questo comma sarebbe «relativo alla *immediata esecutività della sentenza resa nel giudizio di primo grado*».

L'inciso desta perplessità. Invero, è l'art. 282 c.p.c.¹⁰²² a recare la disciplina de – e, dunque, ad essere “relativo a” – la provvisoria esecutività della sentenza civile di primo grado.

¹⁰²² L'art. 282 c.p.c., rubricato «Esecuzione provvisoria», dispone che «La sentenza di primo grado è provvisoriamente esecutiva tra le parti».

A voler trascurare questo dato, rileva come il legislatore tributario affermi che le disposizioni del codice di procedura civile relative alla immediata esecutività della sentenza resa nel primo grado di giudizio siano *incompatibili con la particolare disciplina prevista nel decreto n. 546/1992*.

Si potrebbe ragionare sul possibile significato degli incisi “immediata esecutività”, “incompatibilità” e “particolare disciplina”. Per ciascuna di queste espressioni potrebbero prospettarsi più interpretazioni possibili.

A mo' d'esempio, circa la “immediata esecutività” si potrebbe sostenere che le sentenze tributarie non siano dotate del predicato della provvisoria esecutività, oppure che esse siano immediatamente esecutive, ma solo *parzialmente*, in ragione della disciplina della riscossione frazionata contenuta nell'art. 68.

Ma non pare che una tale operazione di interpretazione possibile del riportato passo della Relazione illustrativa possa essere condotta senza al contempo considerare il positivo dettato della norma che detto passo spiega, e cioè l'art. 49. Più chiaramente, non sembra si possa trascurare che le ragioni dichiarate nella Relazione illustrativa conducono ad escludere l'intero art. 337 c.p.c. dalla disciplina delle impugnazioni delle sentenze tributarie.

E, al suo comma primo, l'art. 337 c.p.c. afferma sia la regola della immediata esecutività delle sentenze civili sia la possibilità di conseguire l'inibitoria in sede di impugnazione.

Dalla congiunta lettura dell'art. 49 e della Relazione illustrativa pare ragionevole inferire ciò, che la disciplina dell'art. 337 c.p.c. sarebbe incompatibile con la particolare disciplina del processo tributario perché in questa non trova applicazione né la regola della immediata efficacia esecutiva della sentenza né – e si direbbe, per conseguenza – quella della possibile inibitoria di detta efficacia.

Sceglie di opinare diversamente chi “legge” nell'art. 49 e nella Relazione di accompagnamento la sola esclusione della regola della immediata esecutività delle sentenze civili in ragione del fatto che una regola “speciale” della provvisoria *parziale* esecutività, per le sentenze rese nel contenzioso fiscale, sarebbe posta dall'art. 68 d.lgs. n. 546/1992.

È questa la teoria della “regola-eccezione”, sostenuta da parte della dottrina e oggi anche dai più recenti arresti della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, che si sono innanzi considerati. Per questa corrente di pensiero, la esclusione dell'art. 49 riguarderebbe solo la prima parte del comma 1 dell'art. 337 c.p.c., laddove si afferma la “regola” della provvisoria esecutività delle sentenze civili, e non anche le “eccezioni” a detta regola, ossia le norme che consentono di domandare la sospensione (della efficacia esecutiva o della esecuzione) della sentenza impugnata.

Sembra che questa interpretazione legga disgiuntamente l'art. 49 e la Relazione illustrativa, privilegiando le indicazioni contenute in quest'ultima, nel senso

preciso che essa affermerebbe la incompatibilità con il processo tributario della disciplina della immediata esecutività delle sentenze civili ma non anche della inibitoria di queste.

Per siffatta diversa interpretazione la disciplina della inibitoria delle sentenze civili troverebbe sede nel processo tributario, sul presupposto teorico che le sentenze delle Commissioni tributarie diverse da quelle di condanna (rese a favore del contribuente) sarebbero munite del predicato della provvisoria esecutività.

Fondamento normativo di tale presupposto teorico, si è più volte detto, sarebbe rinvenibile nell'art. 68 d.lgs. n. 546/1992.

L'art. 68 stabilirebbe la regola della provvisoria esecutività delle sentenze tributarie. L'opinione sembrerebbe trovare conforto nelle indicazioni che, anche su questo punto, fornisce la Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 546/1992. Qui si legge che «il Capo IV, nei tre articoli che lo compongono, detta la disciplina della riscossione forzata in pendenza del processo tributario e dei *modi di esecuzione della sentenza*».

Si è però registrato come, con specifico riguardo alla asserita provvisoria esecutività delle sentenze tributarie, in dottrina sia diffusa l'opinione per cui dal complesso di norme dettate dal Capo IV non sarebbe inferibile con certezza che il legislatore abbia accordato alle sentenze tributarie il predicato della provvisoria esecutività.

Dalla lettura degli artt. 68 ss. pare anzi potersi ricavare che il legislatore tributario sia stato attento a non prendere espressa posizione sul tema della esecutività provvisoria delle sentenze tributarie.

Infatti, soltanto con riguardo alla sentenza di condanna resa a favore del contribuente si parla di spedizione “in forma esecutiva” (art. 69) e di “titolo esecutivo” (art. 70). Nell'art. 68 non si trova riferimento alcuno alla provvisoria esecutività della sentenza tributaria (di accertamento o costitutiva). La norma, nel dettare il regime della riscossione frazionata, stabilisce – con formula assolutamente “neutra” – che il pagamento del tributo deve avvenire *dopo* la sentenza e non già *in forza* di questa.

Si potrebbe obiettare che, come si è inteso fare per l'interpretazione dell'art. 49, anche con riguardo agli artt. 68 ss. non si possa ignorare quanto asserito nella Relazione illustrativa, e che questa in termini chiari parlerebbe di *modi di esecuzione della sentenza*.

Tuttavia, si osservi, il riportato passo della Relazione dichiara che i tre articoli del Capo IV recano la disciplina della “riscossione forzata in pendenza del processo tributario” e dei “modi di esecuzione della sentenza”.

La congiunzione “e” pare poter lasciare intendere che le norme in menzione rechino alcuna la disciplina della riscossione forzata del tributo in pendenza del processo e altre dei modi di esecuzione della sentenza.

In particolare, ed in questo ordine di idee: l'art. 68 recherebbe la disciplina del «Pagamento del tributo in pendenza del processo» (come recita la rubrica della norma) «nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo» (come stabilisce il comma 1); gli artt. 69 e 70 stabilirebbero «i modi di esecuzione della sentenza» di condanna – e solo di questa – resa a favore del contribuente, e cioè la esecuzione forzata disciplinata dal codice di rito e il giudizio di ottemperanza.

I modi di esecuzione della sentenza indicati nella Relazione sarebbero l'esecuzione forzata ed il giudizio di ottemperanza, entrambi esperibili dal contribuente, in forza di una sentenza non già provvisoriamente esecutiva, ma passata in giudicato.

Sembra preferibile ritenere che il legislatore tributario con gli artt. 68 ss. non abbia stabilito che le sentenze tributarie siano dotate del predicato della provvisoria esecutività e con l'art. 49 abbia coerentemente escluso la possibilità di estendere al processo tributario le regole che sovrintendono alla inibitoria della efficacia esecutiva delle sentenze civili.

Del resto, si ammette di fare fatica ad immaginare che il legislatore tributario, il quale ha dettato una disciplina del contenzioso fiscale operando un ampio rinvio, con l'art. 1, comma 2 d.lgs. n. 546/1992, alle norme del processo civile (e, pare, ai principi della cultura processuale civile), che nella Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo n. 546/1992 dichiara di avere «volutamente evitato di prendere posizione sulla nota questione della natura della giurisdizione tributaria, se cioè essa debba essere intesa quale attività tendente all'annullamento di atti ovvero all'accertamento di rapporti»¹⁰²³, che abbia espressamente escluso (artt. 69-70 d.lgs. n. 546/1992) la provvisoria esecutività della sentenza di condanna, postergando l'efficacia esecutiva di questa al giudicato, sicuramente consapevole della esclusione, nel parallelo processo civile, del predicato della provvisoria esecutività alle sentenze di accertamento e costitutive, e che soprattutto ha, con l'art. 49, escluso l'applicazione dell'art. 337 c.p.c. al processo tributario, dichiarando sul punto, nella Relazione illustrativa, che la «immediata esecutività» delle sentenze civili è «incompatibile» con la disciplina dettata nel d.lgs. n. 546/1992, possa avere asserito *che il titolo esecutivo della pretesa, nel contenzioso fiscale, dopo il primo grado di giudizio, sia la sentenza.*

Inoltre, si è innanzi provato a sostenere come il rinvio operato dall'art. 49, alle «disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile» è assolutamente generico, tanto da avere ad oggetto anche norme del codice di rito che non possono trovare applicazione al processo tributario perché «sostituite» (a volte magari *in parte qua*) da una disciplina *ad hoc* contenuta nel d.lgs. 546/92. E

¹⁰²³ F. GIULIANI, *Art. 1*, in AA.VV., *Codice annotato del contenzioso tributario*, F. GIULIANI (a cura di), Milano, 2007, 2^a ed., p. 4.

se ne è derivato che, con riguardo all'art. 337 c.p.c., non si può affermare che l'esclusione operata dall'art. 49 sia dovuta alla circostanza che sia stata posta una norma *ad hoc* nella disciplina del processo tributario, "speciale" rispetto a quella "generale" contenuta nell'art. 337.

Tirando le fila del discorso, si immagina che, nelle intenzioni del legislatore tributario, l'art. 49 d.lgs. n. 546/1992 vieti l'applicazione al processo tributario dell'intero art. 337 c.p.c. ed in ragione di una valutazione di *incompatibilità-inopportunità*.

Più precisamente:

- a) il comma 1 dell'art. 337 c.p.c. sarebbe incompatibile con la disciplina del processo tributario poiché le sentenze tributarie non sono dotate del predicato della provvisoria esecutività (come dichiarato espressamente nella Relazione illustrativa al d.lgs. n. 546/1992) e la valutazione di opportunità operata dal legislatore sarebbe in ciò, nel non ritardare la riscossione dei tributi, obiettivo perseguito appunto attraverso l'esclusione della possibilità di domandare tutela cautelare per le fasi di impugnazione delle sentenze tributarie, accordando questa, per il tramite dell'art. 47 d.lgs. n. 546/1992, per il solo primo grado di giudizio;
- b) il comma 2 dell'art. 337 c.p.c. sarebbe incompatibile con la disciplina del processo tributario per via della ampia cognizione incidentale attribuita al giudice tributario, nel contesto di una più generale garanzia di autonomia della giustizia tributaria rispetto alle altre forme di giurisdizione, e la valutazione di opportunità operata dal legislatore sarebbe, anche qui, nel non ritardare la riscossione dei tributi (come suggerisce la Relazione illustrativa al decreto 546/1992).

A ciò conseguirebbe che, se pure non vi fosse la previsione dell'art. 49 d.lgs. 546/1992 ad escludere espressamente l'operatività per il processo tributario dell'art. 337 c.p.c., questo sarebbe nondimeno inapplicabile al contenzioso fiscale poiché non compatibile con la struttura di questo, in quanto: 1) la protezione cautelare sarebbe accordata per il solo primo grado di giudizio, in forza dell'art. 47, e oggetto della sospensiva cautelare – espressamente esclusa – dopo il giudizio di primo grado non sarebbe, in ipotesi, la sentenza della Commissione tributaria ma (ancora) il provvedimento amministrativo impugnato; 2) la sospensione del processo tributario per pregiudizialità non sarebbe possibile poiché il giudice tributario decide *incidenter tantum* delle questioni diverse da quelle contemplate dall'art. 39 d.lgs. 546/1992.

Se si condivida la lettura che qui si propone, si dovrebbe inferire che l'esclusione della possibilità di tutela cautelare per le fasi di impugnazione del processo tributario non discenda già dal disposto dell'art. 49 d.lgs. 546/1992, bensì dall'art. 47 d.lgs. 546/1992 laddove questo stabilisce al comma 7, che «gli effetti della sospensione» eventualmente concessa dalla Commissione tributaria «cessano dalla pubblicazione della sentenza di primo grado».

I possibili dubbi di Costituzionalità della esclusione della tutela cautelare in tal modo stabilita dovrebbero conseguentemente indirizzarsi sulla previsione dell'art. 47, e non già su quella dell'art. 49 d.lgs. 546/1992.

Si è tuttavia avuto modo di rilevare come la Consulta, chiamata ancora di recente a pronunciare sull'art. 49, abbia di finalmente ammesso l'ingresso, nel processo tributario, delle norme del codice di procedura civile che consentono la inibitoria della sentenza tributaria impugnata, sul presupposto – è evidente – della provvisoria esecutività di questa.

Alla luce dell'intervenuto riconoscimento di siffatta protezione cautelare da parte delle Supreme Corti si potrebbe affermare che l'operazione che qui si è provata a condurre – diretta a sostenere l'idea che alla base della esclusione dell'art. 337 c.p.c. *in toto* dalla disciplina della impugnazione delle sentenze tributarie vi sia stata, da parte del legislatore tributario, una valutazione di incompatibilità-inopportunità con la disciplina del processo tributario – sarebbe “inutile”, da un lato, ed incomprensibile, se condotta nella chiara prospettiva di accordare maggiori tutele al ricorrente nel contenzioso fiscale, per altro verso.

Quanto alla “inutilità” della condotta operazione, essa sembra enfatizzata dalla circostanza che la giurisprudenza di legittimità ha nel tempo ammesso l'ingresso dell'art. 295 c.p.c. nel processo tributario, così “disapplicando” – pur se solo in relazione ai rapporti c.d. “interni” – l'art. 49 d.lgs. n. 546/1992 nella parte in cui esclude l'applicazione del *secondo comma* dell'art. 337 c.p.c. dalla disciplina del contenzioso fiscale.

Infatti, nella giurisprudenza della Corte di Cassazione sembra ormai fermo l'orientamento per il quale «La disposizione di cui all'art. 39 d.lg. n. 546/1992 – secondo il quale il processo tributario è sospeso solo quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o sulla capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio – regola unicamente i rapporti esterni, ovvero i rapporti tra processo tributario e processi non tributari, mentre in ordine ai rapporti tra processi tributari trova applicazione, in virtù dell'art. 1, d.lg. n. 546 del 1992, la disciplina dettata dall'art. 295 c.p.c., secondo cui il giudice dispone che il processo sia sospeso in ogni caso in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa»¹⁰²⁴.

¹⁰²⁴ La massima qui riportata è di Cass. 14 maggio 2007, n. 10952, in *Giuda al dir.*, 2007, 32, p. 58. Nello stesso senso, tra le molte, v. Cass. 1 giugno 2006, n. 13082, in *Giust. civ., Mass.*, 2006, 6; 18 luglio 2002, n. 10509, in *Vita not.*, 2002, p. 943. Pare che l' “ingresso” dell'art. 295 c.p.c., con riguardo ai rapporti c.d. “interni”, nel processo tributario si possa attribuire a Cass. 30 ottobre 2000, n. 14281, in *GT Riv. giur. trib.*, 2001, p. 1210, nella cui massima si legge: «Quando non sia possibile procedere alla riunione degli stessi [processi] in unico processo perché pendono in gradi diversi, si applica l'art. 295 c.p.c., a ciò non ostando l'art. 39 d.lg. n. 546/1992, non avendo la interpretazione della norma assunta a base della pronuncia della Corte costituzionale efficacia vincolante e dovendosi l'art. 39 d.lg. n. 546 del 1992 interpretare nel senso che esso disciplina

L'operazione *de qua*, si è detto, sembrerebbe, oltre che inutile, altresì difficilmente comprensibile.

In effetti, tentare una critica della opinione per cui le sentenze tributarie siano dotate del predicato della provvisoria esecutività proprio quando la Corte Costituzionale, sul presupposto teorico di tale provvisoria esecutività, ha finalmente ammesso la possibilità di protezione cautelare nei giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie, per il tramite della inibitoria della efficacia esecutiva della sentenza, sembra sostanziarsi in una posizione non garantista per il contribuente.

Essa sarebbe incomprensibile, perché invece sostenuta proprio nell'idea di rimediare al *vulnus* di tutela cautelare per il contribuente determinatosi sulla scorta (anche) della interpretazione restrittiva dell'art. 49.

È necessario perciò esplicitare il più vivo apprezzamento per il recente riconoscimento, da parte delle Supreme Corti, di siffatta protezione cautelare.

Nondimeno, non si può fare a meno di osservare come il meccanismo interpretativo che ha condotto a tale riconoscimento non sia condivisibile, per le ragioni che innanzi si è provato ad esplicitare.

Senza considerare che il nuovo orientamento della Consulta e della Suprema Corte rischia di rinfocolare il tema della disparità di trattamento delle parti nel processo tributario sotto un diverso profilo, quello cioè della provvisoria esecutività della sentenza.

Nella prospettiva che qui si è ritenuta preferibile, per la quale, nelle intenzioni del legislatore, l'art. 49 d.lgs. n. 546/1992 renderebbe inapplicabile la disciplina della inibitoria stabilita per le sentenze civili in ragione di una valutazione di incompatibilità-inopportunità – e in ragione del fatto che essa non si ritiene condivisibile occorre tornare a meditare sulla possibile protezione cautelare per il contribuente, nei giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie, “prescindendo” dalla lettura costituzionalmente orientata di questa norma, prospettata dalle Supreme Corti, per la quale l'art. 337, primo comma, primo periodo c.p.c. troverebbe applicazione al processo tributario.

La ragione della operazione è, con tutta evidenza, nel fatto che non si può condividere la valutazione di “opportunità” che si è immaginato sottostare alla esclusione della protezione cautelare posta con l'art. 49 dal legislatore del 1992: la volontà cioè di evitare non ammissibili ritardi nella riscossione.

Meglio, che *tale supposto interesse non possa considerarsi prevalente rispetto alla esigenza di riconoscere tutela cautelare anche dopo la sentenza della Commissione provinciale di primo grado.*

soltanto i rapporti (esterni) con la giurisdizione civile, non anche i rapporti (interni) tra processi tributari, per i quali, giusta il disposto dell'art. 1 comma 2 d.lg. n. 546 del 1992, valgono le disposizioni del c.p.c.».

In termini più semplici, se si esclude che l'art. 337 c.p.c. trovi applicazione al processo tributario, e nella volontà di ricercare una protezione cautelare per il contribuente nei giudizi di impugnazione delle sentenze tributarie, occorre ricercare una diversa possibile "fonte" di questa.

E tale operazione pare debba prendere le mosse dall'individuare un valore, costituzionalmente rilevante, da "contrapporre" a quello della esigenza di una celere riscossione dei tributi, che possa giustificare una "contrazione del primo" ed in definitiva un bilanciamento con esso.

Detto valore pare si possa rinvenire, ancora una volta, nella parità delle parti nel processo.

5. Sulla possibile illegittimità costituzionale dell'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992 alla luce del principio della parità delle parti nella riscossione frazionata dei tributi

La disparità tra la parte privata e l'Amministrazione finanziaria alla luce della disciplina della riscossione frazionata dei tributi (e delle sanzioni) si palesa sotto numerosi aspetti, che val la pena ancora una volta ricordare.

Come si è provato innanzi ad illustrare, il legislatore appronta un "regime differenziato" per la realizzazione coattiva delle pretese dell'Amministrazione finanziaria (o dell'agente della riscossione) da un lato, e del contribuente dall'altro. Infatti, il comb. disp. degli artt. artt. 15 d.p.r. 602/73 e 68 d.lgs. 546/92 consente all'Amministrazione o al concessionario la riscossione pressoché immediata, pur se frazionata, delle somme pretese, ancorché siano attualmente contestate in giudizio; il contribuente, al quale il giudice tributario abbia accordato una pronuncia di condanna nei confronti dell'Amministrazione o del concessionario, dovrà attendere necessariamente che cada il giudicato sulla stessa¹⁰²⁵, prima di potere attivarsi per l'adempimento coattivo, stante il chiaro disposto degli artt. 69 e 70 d.lgs. 546/92¹⁰²⁶.

¹⁰²⁵ Sotto il profilo della sentenza di condanna pronunciata a favore del contribuente e contro l'Amministrazione finanziaria va avvisato che si registra una tendenziale concorrenza di opinioni circa la necessità di distinguere le ipotesi in cui il contribuente abbia adito la giurisdizione tributaria al solo fine di conseguire detta condanna da quelle ricomprese nel disposto dell'art. 68, comma 2, per il quale «Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza». La puntualizzazione è operata, tra gli altri, da BURANA, *Art. 68*, cit., p. 704, dove si legge, con riguardo all'art. 68, comma 2: «corre una sostanziale differenza tra quella che la dottrina suole chiamare "azione di rimborso autonoma", in cui il diritto è dichiarato in un giudizio che ha come oggetto la *condictio indebiti* e come risultato l'accertamento della debenza o meno delle somme versate, e l'ipotesi in esame, nella quale invece il diritto al rimborso rappresenta un effetto legale della pronuncia giudiziale e non una conseguenza del suo dispositivo, e nasce

A ciò si aggiunga che, nell'ipotesi in cui il contribuente instauri un procedimento di esecuzione forzata in forza della sentenza passata in giudicato, si ritiene possibile per l'Amministrazione o l'agente esecutato il ricorso allo strumento della opposizione all'esecuzione *ex art. 615 c.p.c.*¹⁰²⁷, laddove tale rimedio è in ogni caso precluso al contribuente alla luce del disposto limitativo dell'art. 57 d.p.r. n. 602/73.

La disparità di trattamento tra amministrazione finanziaria e contribuente in punto di realizzazione coattiva delle rispettive pretese è stata criticata dalla dottrina, la quale ha altresì avanzato più volte dubbi di costituzionalità¹⁰²⁸.

In particolare, si è rinvenuta una possibile violazione dell'art. 3 Cost. «in quanto, sia nei confronti del ricorrente che dell'amministrazione finanziaria, l'esecuzione totale o parziale della pretesa dovrebbe far leva sul grado di affidabilità della sentenza emessa in un certo stadio del processo, ancorché non definitiva; e questa affidabilità non può avere una portata differente *secundum eventum litis*»¹⁰²⁹. Altri, nello stesso senso, ha più esplicitamente affermato che la violazione del richiamato precetto costituzionale sarebbe in ciò che «la pronuncia del giudice speciale tributario non può avere una portata differente, sotto il profilo della sua

dunque *ab externo* rispetto al contenuto della sentenza (sul punto la dottrina è generalmente concorde)». Tuttavia, nonostante la formale differenza tra la ipotesi contenuta nell'art. 68 comma 2 e le azioni di condanna che possono essere incluse nel disposto dell'art. 69, osserva poco apprezzato Burana, si è «da più parti evidenziato che poiché il successivo art. 69 subordina l'esecutorietà della sentenza...al suo passaggio in giudicato, e poiché anche per il giudizio di ottemperanza il presupposto è individuato nel giudicato (cfr. art. 70, 1° co.), la norma in questione rappresenta “una lancia senza punta”...atteso che, pur determinando l'obbligo dell'ufficio di restituzione degli importi entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza, di fatto rinvia l'adempimento soltanto al suo passaggio in giudicato».

¹⁰²⁶ Si consideri poi che il contribuente non gode della medesima “forza esecutiva” riconosciuta all'Amministrazione finanziaria, alla luce della previsione dell'art. 70 d.lgs. 546/1992, che gli consente di ricorrere al giudizio d'ottemperanza soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza di condanna del giudice tributario emessa in suo favore. Sull'ambito di applicazione dell'art. 70 citato, osserva chiaramente TURCHI, *op. cit.*, p. 238, che il giudizio di ottemperanza «risulta esperibile non solo a fronte del mancato rimborso di somme di denaro ma, più in generale, in tutte le ipotesi di inadempimento della finanza agli “obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria”...: si pensi alla pronuncia che imponga all'ufficio di riliquidare i tributi e gli accessori dovuti a seguito del parziale annullamento dell'atto impugnato». Può essere utile precisare – richiamando ancora le osservazioni di TURCHI, *op. cit.*, pp. 239-40 – come «non è invece prospettabile in sede di ottemperanza l'esercizio di poteri cautelari, dal momento che, intervenuto il giudicato ed eliminata l'incertezza della lite, non residua alcuno spazio per valutazioni sommarie volte ad evitare che la durata del processo vada a detrimento delle ragioni della parte (oramai riconosciuta) vittoriosa».

¹⁰²⁷ BAGLIONE, *Art. 69*, cit., p. 785.

¹⁰²⁸ BAGLIONE, *Art. 69*, cit., p. 782; L. BURANA, *Art. 69*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, C. CONSOLO-C. GLENDI (a cura di), Padova, 2008, 2ª ed., p. 707.

¹⁰²⁹ Così scrive, BURANA, *Art. 69*, cit., p. 707, riportando il pensiero di Russo. L'Autore evidenzia come si tratti «di un rilievo comunemente sollevato dalla dottrina».

esecutività, a seconda che beneficiaria d'essa sia la finanza oppure il contribuente»¹⁰³⁰.

La censura di incostituzionalità pare dunque appuntarsi sulla «disparità di trattamento fra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente in punto di esecutività delle sentenze del giudice tributario»¹⁰³¹.

Anche chi non ritiene che nel caso di specie si possa ravvisare una violazione dell'art. 3 Cost., nondimeno rileva come dalla disciplina così posta sia «introdotta un'apparente disparità di trattamento tra la finanza ed il contribuente. È stata, infatti, in questo modo sancita una diversa efficacia delle sentenze, a seconda che la parte vincitrice nei gradi intermedi sia il contribuente o l'Amministrazione finanziaria. A quest'ultima sola è riconosciuta la riscossione provvisoria del tributo, nella misura di legge; mentre per il contribuente la decisione intermedia non consente l'avvio della procedura esecutiva»¹⁰³².

Nelle opinioni riportate si legge di una «esecutività» della sentenza tributaria. Esse sembrano affermare che la disparità di trattamento e la conseguente violazione dell'art. 3 Cost. sarebbero nell'aver il legislatore stabilito un differente regime di esecutività delle sentenze. Più precisamente, nell'aver attribuito alle sole sentenze emesse a favore dell'Amministrazione finanziaria (in forza delle quali questa può procedere alla riscossione frazionata di tributo e sanzioni) il predicato della *provvisoria esecutività*.

A ben vedere, tuttavia, le riportate opinioni non fodano, per la gran parte, sull'assunto teorico che le sentenze tributarie siano dotate del predicato della provvisoria esecutività.

¹⁰³⁰ In tal modo si esprime BAGLIONE, *Art. 69*, cit., p. 786.

¹⁰³¹ «subordinata solo per le azioni di rimborso al loro passaggio in giudicato». Così scrive BAGLIONE, *Art. 69*, cit., p. 786, il quale aggiunge: «lasciando quindi trasparire una chiara violazione dell'art. 3 Cost., dal momento che nell'una come nell'altra circostanza l'esecuzione totale o parziale della pretesa fa leva sul grado di affidabilità e quindi di resistenza della sentenza emessa in un certo stadio del processo ancorché non definitiva».

¹⁰³² BURANA, *Art. 69*, cit., p. 707. L'Autore (pp. 707-8) spiega in questo modo perché non ritiene essere violato l'art. 3 Cost. dalla disciplina posta agli artt. 68 ss.: l'art. 69 non «comporta violazione del principio costituzionale di uguaglianza in relazione alla disposizione dell'art. 68 che, nel caso di vittoria in giudizio dell'Amministrazione finanziaria, contempla la riscossione frazionata del tributo e dunque l'immediata incidenza degli effetti della sentenza non ancora definitiva. Occorre infatti considerare che a questa disposizione fa da contraltare, nel caso di esito della controversia favorevole al ricorrente, l'obbligo dell'Ufficio di effettuare il rimborso entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. E si è già visto...trattandosi di un credito nascente non da una *condictio indebiti*, ma direttamente dalla legge, la realizzazione della tutela esecutiva non appare rigorosamente ancora alla forza esecutiva propria della sentenza, potendo con ogni probabilità essere attuata anche indipendentemente dal giudicato. Sicché può ritenersi che il 2° co. dell'art. 68 abbia in questi casi omogeneizzato le posizioni tra i protagonisti del processo in ordine agli effetti della sentenza non ancora passata in giudicato; che, per quanto qui interessa, la disciplina dettata nel complesso dall'art. 68 riguarda situazioni differenti da quelle cui fa capo il successivo art. 69 e che, pertanto, le due discipline non sono suscettibili di vaglio costituzionale sotto il profilo della violazione del principio di uguaglianza».

Esse, tutte, criticano il differente trattamento riservato alla “attuazione” delle pretese del contribuente nel raffronto con quelle dell’Amministrazione finanziaria. Sembrerebbe che la denunciata disparità di trattamento sia nella irragionevole preclusione al contribuente di procedere ad esecuzione forzata già in forza della sentenza di primo grado, o comunque nella postergazione, nella posticipazione del potere di esercizio dell’azione esecutiva del privato al giudicato, quando di contro è consentito all’Amministrazione o all’agente di procedere *in executivis* dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale, in forza dell’art. 68 d.lgs. 546/1992 e, prima ancora, in pendenza del giudizio di primo grado, in forza della previsione dell’art. 15 d.p.r. n. 602/1973.

Ma non pare questa la effettiva declinazione della disparità di trattamento che determina l’attuale disciplina della riscossione frazionata.

Pare piuttosto che questa sia da rinvenirsi *in una disparità prima ancora che processuale, sostanziale*.

Il potere esecutivo, nella pendenza dei gradi di giudizio tributario, è infatti attribuito alla sola Amministrazione finanziaria, e non già al contribuente. Detto potere sussiste ancorché non esercitato. Esso sussiste prima e al di fuori del processo.

La disparità determinata dalla disciplina della riscossione frazionata pare dunque essere di natura “sostanziale”, prima che “processuale”.

L’opinione pare trovare il conforto di un autorevole Studioso, il quale ha affermato che la disciplina della riscossione frazionata del tributo in pendenza del processo tributario sarebbe «oggettivamente fuori posto perché consta di norme più sostanziali che processuali, norme che regolano...il problema della riscossione frazionata»¹⁰³³.

Alla luce di tale disparità sostanziale pare si possano utilmente richiamare le considerazioni – che forse si palesano ancor più utili in questa sede – che si è provato a svolgere allorché si è considerato, in queste pagine, il tema della non reclamabilità della ordinanza cautelare ai sensi dell’art. 47 d. lgs. n. 546/1992.

Si è in quella sede provato a sostenere la necessità – in ossequio alla ritenuta vigenza anche per il giudizio tributario del principio della “parità delle parti” posto dall’art. 111, comma 2, Cost. – di operare un riequilibrio, in sede processuale, della sostanziale posizione di prevalenza dell’Amministrazione finanziaria nei riguardi del debitore contribuente, alla luce della disciplina della riscossione c.d. “frazionata” dei tributi.

Lì si è ritenuto di affermare che detto riequilibrio potrebbe forse essere tentato attraverso il riconoscimento al (solo) debitore dello strumento del reclamo avverso l’ordinanza di sospensiva cautelare emessa ai sensi dell’art. 47 d.lgs. 546/1992,

¹⁰³³ È il pensiero di GLENDI, riportato da BURANA, *Art. 68*, cit., p. 702.

così che questi veda ridursi le possibilità di venire esposto ad una riscossione “ingiusta”, in pendenza del giudizio tributario di primo grado.

Coerentemente, si potrebbe affermare l’opportunità che al debitore sia concessa la possibilità di richiedere nelle fasi di gravame la sospensiva dell’esecuzione del titolo della pretesa fiscale (che si è ritenuto qui essere ancora l’atto amministrativo impugnato).

La possibilità di estendere al caso che qui si considera le osservazioni operate in punto di irreclamabilità della ordinanza cautelare pare sia confortata dal rilievo, comune in dottrina, per il quale la previsione della non reclamabilità dell’ordinanza cautelare *ex art. 47 d.lgs. 546/1992* faccia “il paio” con la esclusione di forme di tutela per le fasi di impugnazione delle sentenze tributarie¹⁰³⁴.

La censura di costituzionalità sarebbe allora da dirigere, ancora alla luce del principio di cui all’art. 111, comma 2, Cost., verso quelle norme che precludono al contribuente l’utilizzo di strumenti che gli consentano di contrastare il potere della parte pubblica di procedere alla riscossione, pur frazionata, pendente giudizio di impugnazione.

Detto potere pare debba sostanziarsi nella possibilità di domandare misure cautelari nelle fasi di impugnazione all’interno del processo tributario.

Il riconoscimento di una protezione cautelare al contribuente per i gradi di giudizio successivi al primo potrebbe consentire un riequilibrio della *sostanziale disparità* determinata dalla disciplina della riscossione frazionata dei tributi e delle sanzioni in pendenza dei giudizi di impugnazione.

La medesima forma di protezione cautelare che il legislatore accorda al contribuente (soltanto) per il primo grado di giudizio, attraverso lo strumento della sospensiva previsto dall’art. 47 d.lgs. n. 546/92.

La necessità che tale forma di protezione sia estesa ai gradi di giudizio successivi al primo discende dalle medesime ragioni che inducono il legislatore a garantirla per il primo grado: consentire al contribuente di opporsi alla riscossione provvisoria del tributo (e non ancora delle sanzioni).

¹⁰³⁴ ACCORDINO, *Considerazioni*, cit., p. 42, ritiene che la previsione della non impugnabilità sia «figlia...della scelta di non consentire la possibilità di ricorrere agli strumenti di tutela cautelare nel secondo grado di giudizio, fatta salva la limitata ipotesi riguardante l’esecuzione delle sanzioni amministrative (*ex art. 19, d.lgs. n. 472/97*)». TOSI, *op. cit.*, p. 792, ha affermato che «sarebbe davvero contraddittorio che la commissione regionale potesse esprimersi su una domanda cautelare direttamente presentata, quando ciò le è precluso in sede di riesame». Nello stesso senso v. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni*, cit., p. 575. L’Autore ritiene che a sostegno dell’opinione – che egli condivide – per la quale nel giudizio tributario la tutela cautelare sia limitata per volontà di legge al primo grado di giudizio «può evidenziarsi anche la “stranezza” di un sistema che consentisse al giudice di grado superiore di pronunciarsi su un’istanza cautelare propositagli in via diretta, senza potere al contempo pronunciarsi, in sede di impugnazione o reclamo (stante l’espressa inoppugnabilità dell’ordinanza cautelare *ex art. 47, comma 4*), sulla decisione del giudice di grado inferiore».

La previsione dell'art. 15 d.p.r. 602/73, che attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di procedere alla riscossione frazionata del tributo in sede amministrativa, e cioè già prima o durante la pendenza del giudizio di primo grado – e limitatamente alla durata di tale giudizio –, viene ad essere “equilibrata”, nelle intenzioni del legislatore, dalla previsione dell'art. 47, da uno strumento cioè di protezione cautelare da contrapporre a quel potere della parte pubblica.

Vale in proposito rilevare come in dottrina si sia osservato che «Tradizionalmente, il principio della riscossione graduata dell'imposta in pendenza di giudizio è stato visto come un temperamento della normale esecutorietà dei provvedimenti amministrativi *in funzione cautelare delle ragioni del contribuente*. Per questo motivo, l'innesto nell'impianto normativo del processo tributario della sospensione cautelare dell'atto, disciplinata dall'art. 47, ha fatto ritenere non più giustificato il permanere della disciplina in questione...È tuttavia preferibile, mediante un rovesciamento di prospettiva, inquadrarlo come una *tutela delle ragioni dell'amministrazione finanziaria*...nel senso che a seguito dell'impugnazione dell'atto è l'efficacia esecutiva che normalmente lo accompagna a venire sospesa; e che la legge, a cautela delle ragioni dell'amministrazione finanziaria e contemperandole con le istanze di giustizia del ricorrente, stabilisce, a seconda dei momenti, una specifica disciplina gradata dei presupposti e dei limiti di esercitabilità del potere di riscossione. Contro questo potere di riscossione, legittimato dalla norma, viene rivolta in giudizio la domanda di sospensione cautelare ex art. 47, d.lgs. n. 546/1992».

Dunque, se il riequilibrio della disparità sostanziale tra contribuente e Amministrazione finanziaria nel primo grado di giudizio tributario è ricercato attraverso la previsione del potere di domandare alla Commissione provinciale la misura cautelare della sospensiva dell'atto impugnato (e va rafforzato, sembra, attraverso la possibilità di proporre reclamo avverso la ordinanza di rigetto), pare che per i successivi gradi di giudizio – permanendo tale situazione di disequilibrio e disparità – il medesimo tentativo di ristabilire la parità sostanziale delle parti nel processo debba essere perseguito ancora consentendo la proponibilità della istanza di sospensiva della efficacia esecutiva del titolo della pretesa fiscale, che si è ritenuto potere rinvenire (di nuovo) nell'atto amministrativo impugnato.

Sembra a questo punto necessitata la conclusione che l'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 sarebbe costituzionalmente illegittimo, con esso, la legge di delega, per contrasto con il principio della parità delle parti di cui all'art. 111, comma 2, Cost., nella parte in cui “limitano” in ogni caso la tutela cautelare al primo grado di giudizio.

BIBLIOGRAFIA

- ACCORDINO P., *Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata da asistematicità*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1, p. 31 ss.;
- ACCORDINO P., *La Corte costituzionale apre uno spiraglio per un révirement sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1, p. 47 ss.;
- ACCORDINO P., *La tutela cautelare tra disposizioni del codice di procedura civile e norme tributarie: riflessioni a margine di alcuni interventi della giurisprudenza*, in *Rass. trib.*, 2009, 5, p. 1337 ss.;
- ADINOLFI A., *La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite al diritto comunitario*, in *Diritto dell'Unione europea*, 2001, p. 41 ss.;
- ALLORIO, E., *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.
- AMATUCCI F., *Criteri di valutazione e utilizzo della prova nel processo tributario*, in www.giustiziatributaria.it;
- ANDRONIO A., *Art. 111*, in R. BIFULCO-A. CELOTTO-M. OLIVETTI (a cura di), *Commentario alla Costituzione, III*, Torino, 2006, p. 2099 ss.;
- ATTARDI C., *Accertamento esecutivo e ruolo dell'agente della riscossione*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 3767 ss.;
- ATTARDI C., *Accertamento esecutivo e superamento del ruolo. Profili sistematici*, in *Il fisco*, 2010, 39, p. 6323 ss.;
- AZZONI V., *La sospensione giudiziale degli atti tributari non può avere una durata predeterminata*, in *Il fisco*, 2010, 32, p. 5242 ss.;
- BAGLIONE T.-MENCHINI S.-MICCINESI M. (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano, 2004, 2^a ed.;
- BAGLIONE T., *Art. 68*, in T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano, 2004, 2^a ed., p. 772 ss.;
- BAGLIONE T., *Art. 69*, in T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano 2004, 2^a ed., p. 781 ss.;
- BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, I, p. 127 ss.;
- BASILAVECCHIA M., voce *Ruolo d'imposta*, in *Enc. del dir.*, XLI, Milano, 1989, p. 178 ss.;

- BATISTONI FERRARA F., *Se sia possibile disporre la sospensione dell'esecuzione di un atto di accertamento prima dell'iscrizione a ruolo del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 2, p. 615 ss.;
- BATTELLA L., *Cenni all'ordinamento del giudizio tributario*, in (a cura di) LOIERO R.-BATTELLA L.- MARINO L., *Il processo tributario*, Torino, 2008, p. 3 ss.;
- BECCALLI C., *Contenzioso tributario. Sospensione cautelare della sentenza: la Corte Costituzionale non censura la scelta legislativa*, in *Il fisco*, 2007, p. 3557 ss.;
- BELLAGAMBA G., *Il contenzioso tributario dopo il Decreto Legge 16 maggio 1996, n. 259*, Torino, 1996;
- BELTRANI S.-BELTRANI C., *In tema di applicabilità del codice di rito sulla sospensione dell'esecuzione provvisoria delle sentenze*, in *Giur. merito*, 2000, 3, p. 703 ss.;
- BIANCHI F.-LUPI R., voce *Esecuzione forzata (diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, Milano, 2007, VI, p. 168 ss.;
- BIAVATI P., *Diritto comunitario e diritto processuale civile italiano fra attrazione, autonomia e resistenze*, in *Dir. Un. Eur.*, 2000, p. 717 ss.;
- BOVE M., *Tutela cautelare nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, 1, p. 43 ss.;
- BRUZZONE M., *L'avviso di accertamento diventa «titolo esecutivo» per imposte sui redditi ed IVA*, in *Corr. trib.*, 2010, 28, p. 2230 ss.;
- BRUZZONE M., *Notifiche e termini nelle procedure esattive tra vecchie e nuove regole*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2677 ss.;
- BUFFONI M., *No alla sospensione di esecutività della sentenza tributaria di secondo grado*, in *www.altalex.com*;
- BURANA L., *Art. 69*, in C. CONSOLO-C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 2^a ed., p. 706 ss.;
- CAIANIELLO V., *Il processo tributario nel quadro della teoria generale del processo*, in *Giur. imp.*, 2000, 2, p. 1102 ss.;
- CALAMANDREI P., *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936;
- CANNIZZARO S., *Sull'iscrizione di ipoteca nella fase di riscossione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 2, p. 251 ss.;
- CANTILLO M., *Ipoteca iscritta dagli agenti della riscossione e tutela giudiziaria del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, p. 11 ss.;
- CAPOLUPO S., *Tutela cautelare. La sospensione (controversa) dell'atto di accertamento*, in *Il fisco*, 2010, 2, p. 199 ss.;
- CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 2, p. 159 ss.;

- CARPENTIERI C., *Impatto della riscossione coattiva dei tributi sulle imprese*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2757 ss.;
- CARPI F., *La provvisoria esecutorietà della sentenza*, Milano, 1979;
- CARPI F., voce *Sospensione dell'esecuzione*, (*dir. proc. civ.*), in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993, p. 1 ss.;
- CAVALLO PERIN R., *La tutela cautelare nel processo avanti al giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2010, 4, p. 1165 ss.;
- CERVONE A.-DOLCE R., *Il "nuovo" avviso di accertamento e la tutela cautelare*, in *Il fisco*, 2010, 26, p. 4103 ss.;
- CHIOVENDA G., *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, 1923;
- CHITI M.P., *L'effettività della tutela giurisdizionale tra riforme nazionali e influenza del diritto comunitario*, in *Dir. proc. amm.*, 1998, p. 499 ss.;
- CIPRIANI F., *Il procedimento cautelare tra efficienza e garanzie*, in *Giust. proc. civ.*, 2006, p. 7 ss.;
- CISSELLO A., *Accertamenti esecutivi con tutela limitata*, in www.eutekne.info;
- CISSELLO A., *Accertamenti «esecutivi» pericolosi, se la notifica è effettuata in modo irrituale*, in www.eutekne.info;
- CLARICH M., *Il nuovo codice del processo amministrativo (commento a d.leg. 2 luglio 2010 n. 104), Le azioni*, in *Giornale dir. amm.*, 2010, 11 p. 1132 ss.;
- COLELLA S., *Tutela del contribuente e riscossione dei tributi*, in *Dir e prat. trib.*, 2010, 5, p. 893 ss.;
- COLLI VIGNARELLI A., *La sospensione delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali*, in *Boll. Trib.*, 1999, p. 1500 ss.;
- COLLI VIGNARELLI A., *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 4, p. 431 ss.;
- COLLI VIGNARELLI A., *Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, 7-8, II, p. 713 ss.;
- COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario* in *Rass. trib.*, 1996, p. 565 ss.;
- COMELLI A., *Maggiore responsabilizzazione degli Uffici tributari e notifica degli «atti impositivi»*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2696 ss.;
- CONIGLIARO M.-PETRUCCI F., *Applicabile in appello la sospensione cautelare per le imposte e le sanzioni*, in *Corr. trib.*, 2002, 40, p. 3620 ss.;
- CONSOLO C.- D'ASCOLA P., voce *Giudicato tributario*, in *Enc. dir.*, 2001, V, p. 467 ss.;
- C. CONSOLO-C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 2^a ed.;
- CONSOLO C., *Fondamento "comunitario" della giurisdizione cautelare*, in *Giur. it.*, 1991, p. 1123 ss.;

- CONSOLO C., *Il nuovo procedimento cautelare*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1994, p. 334 ss.;
- CONSOLO C., *La sospensione della riscossione fiscale. Sguardo retrospettivo ed analisi critica del progetto di legge approvato al Senato*, in *Il fisco*, 1989, 37, p. 5759 ss.;
- CONSOLO C., *Poteri del giudice ordinario: la botte ed il cerchio (un cerchio ancora non chiuso)*, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 10, p. 913 ss.;
- CONSOLO C., *Spiegazioni di diritto processuale civile, Tomo I - Le tutele: di merito, sommarie ed esecutive*, Padova, 2008;
- CONSOLO C., *Tutela cautelare ex art. 700 c.p.c. davanti al giudice ordinario nella materia tributaria di sua spettanza: una risposta salda e positiva*, in *GT Riv. giur. trib.*, 1997, 3, p. 284 ss.;
- COREA U., *La sospensione delle deliberazioni societarie nel sistema della tutela giurisdizionale*, Torino, 2008;
- CORSINI F., *Il reclamo cautelare*, Torino, 2002;
- CRISTIANI G., *Il processo tributario*, Milano, 2007;
- CRUCIANI G., *Impugnabile dinanzi al giudice tributario il preavviso di fermo amministrativo*, in www.altalex.it;
- D'ABRUZZO G., *Il procedimento cautelare nella riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 197 ss.;
- D'AMATI N., *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2011, 6, p. 1149 ss.;
- D'AMICO J.V., *Profili problematici dell'esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l'esclusione dell'opposizione all'esecuzione?*, in www.judicium.it;
- DAMASCELLI A., *Effetti della riscossione coattiva sul processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2730 ss.;
- DE MATTEIS S., *La riforma del processo cautelare*, Milano, 2006;
- DE MITA E., *Processo tributario, l'«irragionevole» diversità*, in *Dir. e prat. trib.*, 2000, I, p. 1133 ss.;
- DE NICTOLIS R., *Il recepimento della direttiva ricorsi*, in www.giustizia-amministrativa.it;
- DEL FEDERICO L., *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie in Commento agli interventi di riforma tributaria*, in *Decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26 dicembre 1996 n. 662*, Padova, 1999, p. 1065 ss.;
- DELLA VALLE E., *La sospensione dell'esecuzione della sentenza del giudice tributario*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1213 ss.;
- DELLA VALLE E., *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo*, in *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da Tesauro*, 1998, p. 77 ss.;

- DELLA VALLE E.-FICARI V.-MARINI G. (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008;
- DOLFIN N.- FALSITTA G., voce *Tributi (riscossione dei)*, in *Enc. dir., agg.*, VI, p. 1119 ss.;
- ESPOSITO M., *Tutela cautelare e processo tributario*, in *Giur. cost.*, 2000, 4, p. 1490 ss.;
- FALCONE G., *Le sospensive possibili nel nuovo processo tributario*, in *Fisco*, 1993, p. 7053 ss.;
- FALCONE G., *Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete*, in *Il fisco*, 1996, 25, p. 6106 ss.;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1997;
- FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, 1991, p. 389 ss.;
- FERRAÙ G., *Sospensione in via cautelare dell'atto impugnato e art. 700 c.p.c.*, in *Corr. trib.*, 1996, 48, p. 3599 ss.;
- FERRO V., *Art. 39*, in C. CONSOLO-C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 2^a ed., p. 452 ss.;
- FICARI V., *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, in E. DELLA VALLE-V. FICARI-G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 161 ss.;
- FINOCCHIARO A.- FINOCCHIARO M., *Art. 49*, in FINOCCHIARO A.- FINOCCHIARO M. (a cura di), *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 692 ss.;
- FINOCCHIARO A.- FINOCCHIARO M., *Art. 68*, in FINOCCHIARO A.- FINOCCHIARO M. (a cura di), *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 860 ss.;
- FINOCCHIARO A.- FINOCCHIARO M. (a cura di), *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996;
- GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, p. 11 ss.;
- GALLUZZI G., *Art. 18*, in in T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano 2004, 2^a ed., p. 209 ss.;
- GHEIDO M.R.- CASOTTI A., *L'avviso di addebito esecutivo per i crediti previdenziali «anticipa» la riscossione dei tributi*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2708 ss.;
- GIORGETTI M., *L'esecuzione esattoriale e i suoi rimedi*, in *Riv. dott. comm.*, 2006, 4, p. 900 ss.;
- GIOVAGNOLI R., *Ricorso incidentale e parità delle parti*, in www.giustizia-amministrativa.it;

- GIOVANNINI A., *Ancora incerta la giurisdizione su ipoteca e sequestro conservativo*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2738 ss.;
- GIOVANNINI A., *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 35 ss.;
- GIOVANNINI A., *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, 1, p. 22 ss.;
- GIRELLI G., *La sospensione dell'efficacia esecutiva fra sentenza ed atto impugnato, Profili sistematici*, in E. DELLA VALLE-V. FICARI-G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 545 ss.;
- GIULIANI F., *Art. 1*, in AA.VV., *Codice annotato del contenzioso tributario*, F. GIULIANI (a cura di), Milano, 2007, 2^a ed., p. 4 ss.;
- GIULIANI F. (a cura di), *Codice annotato del contenzioso tributario*, Milano, 2007, 2^a ed.;
- GLENDI C., *Atti «impoesattivi» e tutela cautelare*, in *Corr. trib.* 2011, 33, p. 2681 ss.;
- GLENDI C., *Dubbi di costituzionalità sulla mancata previsione della tutela cautelare in appello*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 53 ss.;
- GLENDI C., *Fumus boni iuris e periculum in mora nelle prime esperienze applicative dell'art. 47 dlgs 546 del 1992 da parte delle nuove commissioni tributarie provinciali*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/1997, II, p. 33 ss.;
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984;
- GLENDI C., *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (art 47 del Dlgs 546 del 1992 e norme complementari)*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 21 ss.;
- GLENDI C., *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio d'appello*, in *Corr. Trib.*, 2005, 36, p. 2864 ss.;
- GLENDI C., *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, in *Corr. Trib.*, 2000, 26, p. 1895 ss.;
- GLENDI C., *Nuove frontiere per la tutela cautelare*, in *Corr. trib.*, 2010, 27, p. 2163 ss.;
- GLENDI C., *Nuovi profili della tutela cautelare in materia tributaria*, in *Riv. giur. trib.*, n. 2/1997, p. 161 ss.;
- GLENDI C., *Processo tributario e recupero di aiuti di Stato*, in *Corr. trib.*, 2008, 21, p. 1670 ss.;
- GLENDI C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 1700 ss.;
- GLENDI C., *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. trib.*, 2010, 30, p. 2401 ss.;
- GLENDI C., voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1999, p. 1 ss.;

- GRASSI E., *La ricercata, e non ancora raggiunta, parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 4, p. 1176 ss.;
- GRASSI E., *La tutela cautelare nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1509 ss.;
- GRAZIANO F., *Quando spetta al giudice tributario decidere sul risarcimento dei danni per la riscossione illegittima?*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2751 ss.;
- GUARNIERI G., *Art. 18*, in (a cura di) C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 2^a ed., p. 199 ss.;
- IMPAGNATIELLO G., *La provvisoria esecutorietà delle sentenze costitutive*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, p. 47 ss.;
- IMPAGNATIELLO G., *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria nel processo civile*, Milano, 2010;
- IMPAGNATIELLO G., *Sentenze costitutive, condanne accessorie e provvisoria esecutività*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2005, p. 751 ss.;
- INGRAO G., *La natura «ibrida» dell'espropriazione forzata per la riscossione dei tributi*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2701 ss.;
- INGRAO G., *Le prospettive di tutela del contribuente nelle procedure di fermo e di ipoteca*, in *Rass. trib.*, 2007, 3, p. 778 ss.;
- IORIO A., *La possibilità di sospendere le azioni esecutive nel contenzioso tributario*, in *Corr. trib.*, 2010, 46, p. 3844 ss.;
- LA ROSA S., *L'iscrizione di ipoteca sugli immobili ed il fermo dei beni mobili registrati nella procedura esattoriale e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 4, p. 335 ss.;
- LA ROSA S., voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1992, p. 1 ss.;
- LOIERO R.-BATTELLA L.-MARINO L. (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 2008;
- LOVECCHIO L., *Le novità della manovra estiva in materia di riscossione*, in *Boll. trib.*, 2011, 19, p. 1429 ss.
- MARINO L., *La tutela cautelare*, in R. LOIERO-BATTELLA-L. Marino (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 2008, p. 335 ss.;
- MENCHINI S., *Art. 47*, in (a cura di) T.BAGLIONE-S.MENCHINI-M.MICCINESI, *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano, 2004, 2^a ed., p. 471 ss.;
- MENCHINI S.-MICCINESI M. (a cura di), *Formulario annotato del processo tributario*, Padova, 2005
- MESSINA S.M., *La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio*, in *Corr. trib.*, 2007, 38, p. 3077 ss.;

- MICCINESI M., *Art. 1*, in BAGLIONE T.-MENCHINI S.-MICCINESI M. (a cura di), *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano, 2004, 2^a ed., p. 3 ss.;
- MONTESANO L., *Sull'istruzione e sulla cautela di giurisdizione esclusiva «civilizzate» dalla Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. proc.*, 1989, p. 12 ss.
- MULEO S., *L'esecuzione del credito sanzionatorio ed i suoi riflessi sulla tutela cautelare*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, a cura di Tabet, Torino, 2000, p. 259 ss.;
- MULEO S., *La tutela cautelare*, in AA.VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da F. TESAURO, 1998, p. 878 ss.;
- MUSCARA S., *Orientamenti giurisprudenziali in tema di tutela cautelare nel contenzioso tributario*, in *Boll. Trib.*, 1985, p. 459
- NARDELLI M., *Garanzie per i contribuenti e presunzione di conoscenza delle notifiche degli atti tributari*, in *Corr. trib.*, 2011, 32, p. 2583 ss.;
- NARDELLI M., *La sospensione della efficacia della sentenza nel giudizio d'appello tributario tra il bene e il meglio*, in *Giust. civ.*, 2011, 3, p. 583 ss.;
- NIGRO M., *L'art. 700 conquista anche il processo amministrativo*, in *Giur. it.*, 1985, I, p. 1297 ss.;
- OLIVIERI G., *La «ragionevole durata» del processo di cognizione (qualche considerazione sull'art. 111, 2° comma, Cost.)*, in *Foro it.*, 2000, p. 251 ss.;
- ORIANI R., *La sospensione dell'esecuzione (sul combinato disposto degli artt. 615 e 625 c.p.c.)*, in *Riv. esec. forz.*, 2006, 2, p. 209 ss.;
- ORIANI R., *L'effettività della tutela giurisdizionale*, Napoli, 2006;
- PACE F., *La sospensione dell'esecuzione della sentenza di secondo grado*, in *Corr. Trib.*, 2001, 4, p. 3068 ss.;
- PALEOLOGO G., voce *Sospensione dell'esecuzione dell'atto amministrativo e altre misure cautelari*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 1 ss.;
- PALEOLOGO G., voce *Sospensione dell'esecuzione della sentenza amministrativa*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 1 ss.;
- PERRUCCI U., *Accertamento esecutivo e istanze di sospensione*, in *Boll. trib.*, 2011, 11, p. 1606 ss.;
- PISTOLESI F., *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002;
- PROTO A.M., *Tutela cautelare e atto di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 6, p. 559 ss.;
- PROTO PISANI A., *In tema di significato costituzionale della tutela cautelare e di potere di sospensione dei giudici tributari*, in *Foro it.*, 1982, I, p. 1216 ss.;

- PROTO PISANI A., *Rilevanza del principio secondo cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione*, in *Foro it.*, 1985, I, p. 1881 ss.
- PROTO PISANI A., voce *Procedimenti cautelari*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, p. 1 ss.;
- RANDAZZO F., *Art. 2*, in (a cura di) C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 2^a ed., p. 9 ss.;
- RANDAZZO F., *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2745 ss.;
- RASCIO N., *Contraddittorio tra le parti, condizioni di parità, giudice terzo e imparziale*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, I, p. 601 ss.;
- RECCHIONI S., *I procedimenti cautelari*, in (a cura di) CHIARLONI S.-CONSOLO C., *I procedimenti sommari speciali*, Torino, 2005;
- RENZI A., *I procedimenti cautelari e conciliativi*, in MENCHINI S.-MICCINESI M. (a cura di), *Formulario annotato del processo tributario*, Padova, 2005, p. 242 ss.;
- RINALDI R., *La sospensione degli effetti delle sentenze da parte del giudice tributario tra scelte normative ed istanze di principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 101 ss.;
- RUGGERI A., *Comunità europee, Stato e regioni dopo la sentenza 170/1984 della Corte Costituzionale sull'efficacia dei regolamenti comunitari*, in *Le regioni*, 1985, p. 422 ss.;
- RUGGERI P.C., *Spunti di riflessione sull'adeguamento della giustizia tributaria ai principi costituzionali processuali*, in *Corr. giur.*, 2011, 4, p. 6 ss.;
- RUSSO P., *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 415 ss.;
- RUSSO P., *Impugnazione e merito nella disciplina del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 749 ss.;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 2002;
- RUSSO P., voce *Processo tributario*, *Enc. Dir.*, XXXVI, Milano, 1987, p. 754 ss.;
- RUSSO P., voce *Sospensione della procedura esecutiva – diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, p. 1 ss.;
- SAGGESE P., *La nuova procedura di riscossione degli importi risultanti dagli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva*, in *Il Fisco*, 2011, 12, p. 1931 ss.;

- SANDULLI M. A., *La fase cautelare*, in *Dir. proc. amm.*, 2010, 4, p. 1130 ss.;
- SASSANI B., *Lineamenti del processo civile italiano*, 3^a ed., Milano, 2012;
- SCALA A., *La parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 1, p. 58 ss.;
- SCALA A., *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, p. 1299 ss.;
- SCHIRÒ S., *Diritto processuale tributario e diritto processuale civile, Profili sistematici*, in DELLA VALLE E.- FICARI V.- MARINI G. (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 1 ss.;
- SERRA M. L., *La sospensione dell'efficacia esecutiva fra sentenza ed atto impugnato, Profili applicativi*, in E. DELLA VALLE-V. FICARI-G. MARINI (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 554 ss.;
- SORRENTINO F., *Art. 1*, in (a cura di) C. CONSOLO-C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2008, 2^a ed., p. 3 ss.;
- SORRENTINO F., *Ipoteca esattoriale e difesa del contribuente*, in *Il fisco*, 2010, 4, p. 525 ss.;
- STORTO A., *Il nuovo codice del processo amministrativo (commento a d.leg. 2 luglio 2010 n. 104), La tutela cautelare*, in *Giornale dir. amm.*, 2010, 11 p. 1132 ss.;
- TARULLO S., *La Corte di giustizia e la tutela cautelare ante causam nel processo amministrativo: un nodo da sciogliere*, in www.giustamm.it;
- TESAURO F., *Giurisdizione tributaria e diritto comunitario*, in *GT Riv. giur. trib.*, n. 6/2007, p. 465
- TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 1, p. 11 ss.
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, I, Torino, 2006.
- TESAURO F., *La tutela cautelare nel procedimento di appello innanzi alla Commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1733 ss.;
- TESAURO F., voce *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., XI, Torino, 1995, p. 336 ss. ;
- TIRAMANI E., *Il fermo amministrativo: quale giurisdizione?*, in www.altalex.it;
- TOSI L., *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 789 ss.;
- TOTO G.S., *Il giudicato nell'attuale ordinamento tributario*, in *Giur. merito*, 2002, p. 906 ss.;

- TRAVI A., voce *Sospensione del provvedimento impugnato (ricorso giurisdizionale amministrativo e ricorso amministrativo)*, in *Dig. disc. pubbl.*, XIV, Torino, 1999, p. 372 ss.;
- TROMBELLA L., *La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 475 ss.;
- TUNDO F., *L'avviso di accertamento come titolo esecutivo e precetto*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2672 ss.;
- TUNDO F., *L'avviso di accertamento quale atto di riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, 33, p. 2653 ss.;
- TUNDO F., *La tutela cautelare nel procedimento di recupero degli "aiuti di Stato" da moratoria*, in *Corr. trib.*, 2010, 4, p. 299 ss.;
- TURCHI A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003;
- UCKMAR V., *Riscossione più semplice e più veloce?*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, p. 2643 ss.;
- URICCHIO A., *Ancora sull'applicabilità nel giudizio di appello della tutela cautelare*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, II, p. 1062 ss.;
- VERDE G., *Diritto processuale civile, IV, Procedimenti speciali*, Bologna, 2010;
- VERDE G., *Sguardo panoramico al libro primo e in particolare alle tutele e ai poteri del giudice*, in *Dir. proc. amm.*, 2010, 3, p. 795 ss.;
- VULLO E., *Applicabile nel processo tributario l'inibitoria giudiziale ex art. 373 del codice di procedura civile*, in *Giur. trib.*, 1999, p. 1045 ss.;
- ZINO S., *L'impugnazione del preavviso di fermo: superati i dubbi sulla giurisdizione, le sezioni unite introducono nuove (ingiustificate) questioni di competenza*, in *Giust. civ.*, 2012, 2, p. 350 ss.;

