



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

**Nota sentenza Corte Costituzionale 23 luglio 2010, n. 281. La sospensione delle misure cautelari nel processo tributario.**

**di Valeria Maresca**

### **Introduzione**

In ambito tributario, il procedimento cautelare riveste un ruolo importantissimo per il contribuente nell'esercizio del suo diritto di difesa. L'esigenza di un termine in materia processuale risponde alle esigenze di celerità del processo, ma non può non tener conto dell'interesse del soggetto a compiere un determinato atto per la salvaguardia dei suoi diritti. È in tale prospettiva che il limite temporale del procedimento cautelare si considera illegittimo, come rilevato dalla Corte Costituzionale nella sentenza in esame, n.281/2010. I principi costituzionali in discussione sono quelli dell'effettività della tutela giurisdizionale, della parità delle parti, e della ragionevole durata del processo.

Nel caso vi è un giudizio di opposizione a cartella esattoriale disposta dal giudice in tema di aiuti di stato, in cui l'autorità giudiziaria aveva disposto in via cautelare la sospensione dell'esecuzione, per fondati motivi di illegittimità della cartella (*fumus*) e per il pericolo di un danno grave e irreparabile (*periculum in mora*), con il proseguire dell'azione esecutiva; la sospensione non durava fino al deposito della sentenza ma perdeva efficacia trascorsi 150 giorni. È dichiarata l'illegittimità dell'art. 1, comma 3, terzo periodo, del D.L. n. 59 del 2008, convertito con modificazioni, dalla legge n. 101 del 2008, nella parte in cui stabilisce la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione, adottato o confermato dal giudice.

Il potere di sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento è attribuito al giudice dall'art. 1, comma 1, del D.L. n. 59 del 2008 convertito dalla L. n. 101/2008, e rientra nell'ambito della tutela cautelare, della quale condivide l'esigenza di evitare che la durata del processo si risolva in un pregiudizio per la parte che dovrebbe vedere riconosciute le proprie ragioni. Come sottolineato dalla Corte, detta sospensione, al pari delle altre misure cautelari a contenuto anticipatorio o conservativo, è strumentale alla stessa tutela giurisdizionale, quindi le conseguenze della sua efficacia limitata nei termini indicati incide sul diritto fondamentale garantito dalla Costituzione all'art. 24, secondo comma, "in ogni stato e grado del processo". L'onere probatorio della parte che ha promosso il giudizio richiede l'espletamento di una complessa attività istruttoria, ed il termine complessivo di 150 giorni di efficacia del provvedimento di sospensione si rileva non sufficiente e congruo. Inoltre la norma lede il

principio costituzionale di parità, sancito dal primo comma dell'art. 111 della cost., perché la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione del titolo, per il decorso del breve tempo, consente che l'ente, iscritto a ruolo il presunto credito, può azionarlo in via esecutiva pur in presenza delle condizioni che avevo spinto il giudice a disporre la sospensione stessa, attribuendogli una ingiustificata posizione di vantaggio; e viola il principio della ragionevole durata del processo, dell'art. 111, secondo comma, cost., che coerente con l'art. 6, primo comma della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, dispone che il processo non si protragga oltre certi limiti temporali ed assicura che duri il tempo necessario per un adeguato spiegamento del contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa.

#### Oggetto della controversia

Il tribunale di Roma, in funzione di giudice del lavoro, è chiamato a pronunciarsi su tempestiva opposizione della C.S.C. Italia s.r.l., contro cartella di pagamento notificata da s.p.a. Equitalia Esatri. La Equitalia Esatri s.p.a., in qualità di agente di riscossione dei tributi aveva intimato alla C.S.C. Italia s.r.l. il versamento complessivo della somma di euro 938.836,32- iscritta a ruolo dall'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)- a titolo di restituzioni di sgravi contributivi, dei quali la stessa società aveva beneficiato per contratti di formazione e lavoro. Con una prima ordinanza, per i gravi motivi di cui all'art. 24, comma 6, del decreto legislativo 26 febbraio 1999 n. 461, il giudice a quo sospende l'efficacia esecutiva della cartella di pagamento ,in seguito alle ripetute richieste dell'opponente di sospendere l'efficacia esecutiva del ruolo, ravvisando pericoli irreparabili per la società, a causa delle sue condizioni economiche, in caso di esecuzione della pretesa azionata. Il rimettente sospende nuovamente l'efficacia esecutiva della cartella, per i presupposti dell'art. 1, comma 1, del decreto-legge n. 59 del 2008, rilevando un errore di calcolo dell'intera somma da recuperare e la sussistenza del "pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile " per l'ingente ammontare della somma richiesta, per le costanti perdite di bilancio registrate dalla società negli ultimi anni, per l'impossibilità di ottenere il documento unico di regolarità contributiva (DURC) e di pretendere il pagamento di crediti scaduti nei confronti di pubbliche amministrazioni. Il giudice a quo richiama il dettato dell'art. 1 del decreto legge n. 59 del 2008 e sottolinea che la sospensione dell'efficacia esecutiva della cartella di pagamento è stata concessa nel mutato contesto normativo. Quindi applicando la disposizione del comma 3 del citato articolo, è compito del giudice decidere la causa nel termine complessivo di 90 giorni dalla data di sospensione. Secondo il giudice la sospensione a tempo contrasta con l'art. 24, secondo comma, della Cost., in quanto tale sospensione è necessaria per un pieno e concreto esercizio di difesa, consentendo alla parte gravata dall'onere probatorio di espletare l'attività istruttoria; e con l'art.

111 , secondo comma , della Cost., attribuendo all'INPS una posizione di ingiustificato e indubbio vantaggio nei confronti della controparte; nel caso in specie, il pregiudizio grave e irreparabile che non è un pericolo a tempo- evidenzia lo squilibrio tra le posizioni processuali delle parti in causa, dove l'INPS si è limitata a chiedere alla società opponente il pagamento di tutti i contributi non versati in relazione ai contratti di formazione e lavoro, procedendo solo su invito del giudice in sede di giudizio di opposizione a verificare la fondatezza della pretesa e procedere allo sgravio parziale; la società, invece, ha dovuto proporre opposizione avverso una cartella di pagamento contenente pretesa errata in eccesso e dovrebbe , dopo aver ottenuto la sospensione dell'efficacia esecutiva della stessa, provare la fondatezza della sua difesa nel termine massimo di 90 giorni, come se il periculum in mora, già riconosciuto dal giudice, perdesse rilevanza allo scadere dei termini. Secondo il giudice a quo, le esigenze evidenziate dal legislatore del decreto-legge n.59 del 2008, che consentono all'INPS un sollecito recupero degli aiuti di stato non dovuti, non possono integrare le ragioni di interesse generale richieste dalla Corte europea come requisito per superare il divieto. Quanto al comma 6 del decreto-legge, che prevede il dovere per il presidente di sezione di vigilare "sul rispetto dei termini di cui al comma 3" e di riferire " con relazione trimestrale, rispettivamente, al presidente della Corte d'appello per le determinazioni di competenza", il rimettente ritiene che essa sia lesiva dei principi di cui agli artt.101, secondo comma, e 104, primo comma della Cost. In tal modo, il decreto-legge opererebbe una inammissibile pressione sul giudice che, riscontrando la sussistenza dei requisiti di cui al comma 1 della stessa norma, disponga la sospensione dell'efficacia esecutiva della cartella opposta, ciò al fine esclusivo di accelerare la definizione di una categoria di processi in cui è direttamente ( tramite INPS) parte in causa ed all'interno del quale l'onere della prova grava sulla controparte.

Costituita nel giudizio costituzionale la società , opponente nel giudizio a quo, ha chiesto che la questione sia dichiarata fondata per contrasto con l'art. 24, comma 2, Cost. , sottolineando violazione del diritto di difesa e l'inadeguatezza dei termini imposti dalla norma impugnata, tale che nonostante una verifica giurisdizionale dei presupposti della sospensione del ruolo, decorso il termine di legge, l'istituto previdenziale potrebbe procedere immediatamente al recupero delle agevolazioni, a prescindere dalla durata del processo. Nel giudizio di legittimità costituzionale l'INPS segnala che il giudice rimettente aveva già sospeso l'efficacia della cartella e ritenuto la causa matura per la decisione, e soltanto dopo la promulgazione della normativa del decreto-legge 59 del 2008 il giudice ha ritenuto di esperire un'istruzione probatoria, concedendo una nuova sospensione.

La Corte dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 3, terzo periodo, del decreto-legge n.59 del 2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 101 del 2008, nella parte in cui stabilisce la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione, adottato o confermato dal giudice. Il potere di sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento, attribuito al giudice dall'art. 1, del d.l. n. 59 del 2008 rientra nell'ambito della tutela cautelare, perchè la durata del processo non rechi pregiudizio per la parte- normativa a carattere speciale dettata dalla straordinaria necessità ed urgenza di emanare disposizioni al fine di adempiere ad obblighi comunitari derivanti dalle sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee e da procedure di infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano. Tale sospensione contenuta nei termini indicati dalla norma lede il diritto fondamentale e costituzionalmente garantito dall'art. 24, secondo comma, "in ogni stato e grado del processo". Nel caso in esame, l'onere probatorio della parte che ha promosso il giudizio, richiede di regola l'espletamento di un'attività istruttoria complessa ed il termine di 150 giorni (complessivi) per la conservazione dell'efficacia del provvedimento di sospensione si rileva non sufficiente. La norma si pone anche in contrasto con l'art. 111, secondo comma, Cost. , violando il principio di parità delle parti, in quanto la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione del titolo, per decorso di un breve tempo, consente all'ente , che ha iscritto a ruolo il presunto credito, di azionarlo in via esecutiva nonostante la sussistenza delle condizioni che avevano giustificato la sospensione stessa, attribuendogli una posizione di vantaggio. E ledendo il principio della ragionevole durata del processo ( sempre contenuto nell'art. 111, secondo comma, cost. ), secondo il quale il processo non si protragga oltre certi limiti di tempo, assicura il tempo necessario per un adeguato espletamento del contraddittorio tra le parti e l'esercizio del diritto di difesa; mentre l'automatica cessazione del provvedimento di sospensione , senza la verifica della permanenza o meno delle ragioni che ne avevano determinato l'adozione rende la norma incostituzionale. La Corte, dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dei commi 3 e 6 dell'art. 1 del d.l. n. 59 del 2008- tale disposizione è diretta ad agevolare le funzioni di vigilanza del dirigente d'ufficio, anche attraverso l'attività di collaborazione semidiretta svolta dai presidenti di sezione3- sollevata dal ricorrente perchè in contrasto con gli artt. 101, secondo comma, e 104, primo comma, Cost., tale norma non riguarda il thema decidendi , cioè la sussistenza o meno del credito azionato con titolo di pagamento contro il quale è stata proposta opposizione.

Il procedimento cautelare nel processo tributario. Sospensione dell'esecuzione delle sentenze di secondo grado.

La questione che è stata sottoposta alla Corte Costituzionale riguardava il processo del lavoro, ma vi sono importanti considerazioni che si estendono anche ad altri processi, in particolare quello tributario. La Corte dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 3, terzo periodo, del D.L. 59/2008. Il D.L. 59/2008 convertito dalla L. n. 1011/2008, contenente disposizioni in materia di recupero di aiuti di Stato "innanzi agli organi di giustizia civile" (art. 1) ed "innanzi agli organi di giustizia tributaria" (art. 2), ha introdotto un art. 47-bis nel D. Lgs. n. 546/1992 rubricato "Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie"<sup>4</sup>. Il sistema processuale previsto da tale norma presenta diverse criticità, ponendosi in contrasto con il principio di equivalenza e con alcuni principi della Costituzione ( artt. 3, 24 e 113).<sup>5</sup>

Come anticipato nell'introduzione le misure cautelari per il contribuente costituiscono un efficace strumento per realizzare la sua difesa, ed è per tale motivo che nel silenzio legislativo in merito la dottrina maggioritaria ne chiedeva l'introduzione.

Nel giudizio di opposizione a cartella esattoriale il destinatario ha la possibilità di far accertare l'inesistenza, o la minore entità, del proprio debito, ed in questo momento processuale la tutela cautelare, esperibile con la sospensione dell'efficacia esecutiva del titolo, costituisce profilo essenziale. Il ricorso proposto contro una cartella di pagamento non ha efficacia sospensiva. Anche se nell'esercizio del potere di autotutela l'Amministrazione può sospendere la riscossione, su richiesta del contribuente, ma quest'ultimo ha a disposizione un più efficace mezzo di difesa di natura processuale, potendo infatti richiedere, con ricorso o con atto separato, la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato<sup>6</sup>.

Solo con il D.lgs n.546 del dicembre 1992 nell'ambito della riforma del processo tributario è stato introdotto l'istituto della sospensione cautelare, attraverso il quale il contribuente ottiene una maggiore tutela giurisdizionale. Il previgente sistema delineato dal D.P.R. n. 636/72 mancava di una adeguata tutela cautelare per il contribuente a fronte della provvisoria esecutività degli atti impositivi. Auspicato da tempo il procedimento cautelare dinanzi gli organi di giurisdizione tributaria, è finalmente disciplinato dal legislatore nel D. lgs. n. 546 del 1992 prevedendo all'art. 47 ("sospensione dell'atto impugnato")<sup>8</sup> la facoltà per il ricorrente, con istanza motivata, di chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso, nel caso in cui dall'atto impugnato derivi un danno grave ed irreparabile. Prima dell'introduzione dell'art.47, la tutela cautelare era affidata solo all'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 39 del D.P.R n. 602/1973, con eventuale

impugnazione dinanzi agli organi della Giustizia amministrativa. Ai sensi dell'art. 47 comma 8, il giudice naturale ha il potere di pronunciarsi sulle misure cautelari con ordinanza che, su istanza motivata della parte, può essere revocata o modificata ( può trasformarsi da totale a parziale e viceversa) durante il giudizio in ipotesi particolari; dunque la parte può dimostrare il cambiamento delle circostanze che di fatto l'hanno determinata.<sup>9</sup>

I presupposti in base ai quali, ex art. 47, il giudice può sospendere l'atto impugnato sono quelli tipici delle azioni cautelari e cioè il *periculum in mora* e il *fumus bono iuris*. Onere del ricorrente, pena il rigetto dell'istanza, è provare sia il *fumus* che il *periculum in mora*. Il *periculum in mora* rappresenta il timore fondato che l'esecuzione della pretesa tributaria possa determinare, per il ricorrente, un pregiudizio di tipo patrimoniale grave e non rimediabile in un secondo momento, nonostante l'accoglimento del ricorso da parte del giudice tributario.<sup>10</sup> Il *fumus*, invece, consiste in una deliberazione del merito della questione da parte del giudice, il quale verifica la fondatezza o meno della situazione soggettiva che si intende far valere, e da essa emerge l'eventuale accoglimento del ricorso, oppure la evidente infondatezza delle ragioni del ricorrente. Il requisito del *fumus boni iuris* non è esplicitamente contemplato dall'art. 47 ma la necessità della sua sussistenza emerge chiaramente dai commi 3 e 4 di tale articolo, laddove è prevista una "previa deliberazione del merito" ai fini dell'accoglimento della domanda cautelare. Il *periculum* è preso in considerazione in qualsiasi momento, dall'inizio del processo alla sua conclusione, ed a causa della mutevolezza della situazione di fatto cui è collegato non può attendersi l'iscrizione a ruolo rinviando così la richiesta di sospensione. Lo stretto legame a situazioni di fatto in evoluzione, e, dunque, la modificabilità nel corso del giudizio, giustifica maggiore attenzione del legislatore verso il requisito del *periculum* ( art. 47, comma 8). L'art. 47 comma 1, fa riferimento ad un pregiudizio non solo grave ed irreparabile, ma anche "imminente", in caso di provvedimento di urgenza, come previsto dall'art. 700 c.p.c. . Per alcuni autori<sup>11</sup> e parte delle giurisprudenza la sospensione cautelare può essere concessa anche in presenza di atti impositivi, come avvisi di accertamento, per i quali non sussiste il requisito dell'imminenza. Questa posizione è stata comunque criticata da parte della dottrina, che ha sostenuto, che pur in presenza di un puntuale riferimento, per concedere la misura cautelare è necessaria " l'attualità" del pregiudizio<sup>12</sup>, consistendo in questo elemento l'interesse ad agire dell'azione cautelare.

Non del tutto chiara è la questione che riguarda la possibilità per la parte soccombente nel giudizio d'appello e in pendenza di ricorso per cassazione, di richiedere nel processo tributario la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata. Nel processo civile l'art. 373 del codice di procedura civile, dopo aver premesso che il ricorso per cassazione non sospende

l'esecuzione della sentenza, attribuisce alla parte soccombente la possibilità di richiedere al giudice che l'ha pronunciata di disporre la sospensione dell'esecuzione della sentenza stessa. Secondo l'orientamento sostenuto dall'Amministrazione finanziaria<sup>13</sup> le disposizioni del citato art. 373 c.p.c. non sarebbero applicabili al processo tributario per incompatibilità con il D.lgs n. 546/1992: l'art. 1, comma 2, di detto decreto subordina la possibilità di applicazione in via residuale delle norme del codice di procedura civile in presenza di due condizioni: 1) che vi sia una lacuna normativa nel D.lgs 546/1992; 2) che la norma processuale-civilistica non sia incompatibile con quelle del decreto sul processo tributario. E, secondo tale orientamento, nel caso si verificherebbe una incompatibilità, in quanto l'art. 47 del D.lgs n. 546/1992, prevede la possibilità di “chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto” solo alla “commissione tributaria provinciale”( comma 1), e che gli effetti della sospensione concessa cessino “dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado”( comma 7); inoltre, l'art. 49 del decreto stesso prevede che in ordine alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie, “si applicano le disposizioni del Titolo III, Capo I, Libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto”. E l'art. 337, comma 1, del codice di procedura civile, a sua volta, prevede che l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di quest'ultima, salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407 c.p.c. . Parte della giurisprudenza di merito ha, però, riconosciuto la piena applicabilità dell'art. 373 c.p.c. al processo tributario, ritenendo detto articolo non incompatibile con la normativa del decreto sul processo tributario. Chiarendo, in più occasioni, che nonostante l'art. 49 del D.Lgs n. 546/1992 escluda espressamente l'art. 337 c.p.c. ( il quale richiama a sua volta gli artt. 283 e 373), e l'art. 68 del medesimo decreto legislativo sul processo tributario delinei uno specifico meccanismo di graduazione degli importi che il contribuente deve versare in relazione alla decisione ed al grado dell'organo giudicante, ciò non significa escludere l'operatività della normativa sulla sospensione della sentenza impugnata al processo tributario, in quanto l'espressa inapplicabilità dell'art. 337 c.p.c. si riferisce solo alla regola che attribuisce alle sentenze civili ( di primo e di secondo grado) immediata e diretta efficacia esecutiva.

Legge n. 122/2010-Soppressione del limite di tempo dell' efficacia della sospensione dei provvedimenti cautelari. Sentenza Corte costituzionale n. 217 del 17 giugno 2010.

Il tema oggetto di quest'analisi, l'illegittimità del limite temporale delle misure cautelari nel processo tributario, prende spunto dalla sentenza della Corte Costituzionale del luglio 2010, e questa pronuncia, per contemporaneità e comunione d'intenti, è strettamente legata alla legge n.122 e alla sentenza n.217 della Corte Cost. . Con la legge n.122 del 29 luglio è stato

convertito il decreto-legge 78 del 31 maggio 2010<sup>15</sup>, ed è stato soppresso il comma 9 dell'art. 38 che aveva previsto il limite di 150 giorni di efficacia dell'ordinanza che accoglie la sospensione delle misure cautelari. Scopo della norma cancellata era accelerare il sistema di riscossione delle imposte anche in pendenza di giudizio, fissando un tempo massimo di durata alla sospensione cautelare, decorso il quale, indipendentemente dal deposito della sentenza o dal rinvio all'udienza di discussione del ricorso, la riscossione delle somme iscritte a ruolo acquistava nuovo vigore. La procedura assume, ora, nuovamente le caratteristiche previste dall'art. 47 del D.Lgs n. 546 del 1992 in tema di sospensione cautelare delle somme dovute in pendenza di giudizio, tale che "gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado". Il contribuente potrà chiedere -sia all'interno del ricorso introduttivo sia attraverso un apposito atto separato- al giudice tributario di primo grado la sospensione degli effetti dell'atto impugnato qualora lo stesso determini un danno grave e irreparabile.

Attraverso la sentenza n. 217/2010, la Corte Costituzionale attribuisce al giudice tributario di secondo grado, la facoltà di sospendere la sentenza emessa, come nel giudizio civile. I rimedi sospensivi endoprocessuali costituiscono un elemento imprescindibile anche nel processo tributario. Le pronunce, finché sono soggette ad impugnazione, e quindi modificabili, sono ancora opinabili, e se dalla loro provvisoria esecuzione derivi un danno grave e irreparabile alla parte, appare indispensabile che la tutela cautelare si estenda oltre il primo grado di giudizio. La differenziazione sotto questo profilo del processo tributario da quello civile e amministrativo appare ingiustificato. La Corte costituzionale afferma che "l'inapplicabilità al processo tributario della regola 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 "eccezioni" alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospendibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione".

**CONCLUSIONI-** Il procedimento cautelare nel processo tributario, nuova forza alla luce dei recenti interventi.

Nei precedenti paragrafi è stato analizzato il tema della tutela cautelare nel processo tributario; tale analisi non poteva non tener conto di ulteriori aspetti offerti in materia dalla conversione definitiva del decreto-legge 78/2010 nella legge n. 122/2010 (cosiddetta manovra correttiva sui conti pubblici) che ha eliminato il limite temporale pari a 150 giorni di efficacia dell'ordinanza di accoglimento della sospensione, previsto dall'art. 38 comma 9, ai fini di una più

veloce riscossione delle imposte anche in pendenza di giudizio. È dello stesso periodo un'altra fondamentale pronuncia della Corte Costituzionale (sent. n. 217 del 17 giugno 2010) sulla sospensione dell'atto anche in appello, che legittima il contribuente a richiedere la sospensione degli effetti della sentenza emessa dalla Commissione tributaria regionale, non limitando così esclusivamente al primo grado di giudizio la sospensione cautelare in ambito tributario. In conclusione la sospensione cautelare della riscossione delle imposte ritrova nuova forza attraverso interventi giurisprudenziali e legislativi. La tutela cautelare in un processo non può mai essere limitata nel tempo. Tale limitazione lede il diritto di difesa, ed in tale sentenza la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma terzo, terzo periodo, del D.L. n. 59 del 2008 ( Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi comunitari e l'esecuzione di sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee), convertito con modificazioni, dalla Legge n. 101 del 06 giugno 2008, nella parte in cui stabilisce la perdita di efficacia del provvedimento di sospensione, adottato o confermato dal giudice; incostituzionale perché in contrasto con gli artt. 24, secondo comma, e 111, secondo comma, della Costituzione. Secondo l' articolo citato il giudice deve decidere la causa nel termine complessivo di 90 giorni dalla data della sospensione, con possibilità di conferma, ad istanza di parte, per ulteriori 60 giorni( in totale al massimo 150 giorni), col decorso dei quali la perdita di efficacia comunque si realizza. In ultimo segnaliamo la recente pronuncia della Corte di Cassazione sent. n. 21121 del 13 ottobre 201016, che respinge il ricorso del contribuente alla provvisoria sospensione dell'esecutività della sentenza della commissione tributaria regionale; stabilendo che la tutela cautelare è doverosa solo quando interviene una sentenza di merito che accoglie la domanda. Da questa considerazioni si rende necessario il rinvio alla discrezionalità del legislatore, per la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi successive del giudizio.

1 Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della L: 28 settembre 1998, n.337.

2 Decreto-legge del 8 aprile 2008 n. 59 (Disposizioni urgenti per dare attuazione di obblighi comunitari e l'esecuzione di sentenze della Corte di giustizia delle Comunità europee).L'art. 1, sotto la rubrica "Disposizioni in materia di recupero di aiuti di Stato innanzi agli organi di giustizia civile",stabilisce che il giudice può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento alle seguenti specifiche condizioni ricorrenti cumulativamente : a) la sussistenza di gravi motivi d'illegittimità della decisione di recupero , ovvero un evidente errore nella individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o un evidente errore di calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore; b) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile. Il comma 2 disciplina l'ipotesi in cui la sospensione dell'efficacia del

titolo si fonda su motivi attinenti alla illegittimità della decisione di recupero. Il comma 3, così dispone: "Fuori dei casi in cui è stato disposto il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, con 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". Il termine di trenta giorni per fissare l'udienza di trattazione, e quello successivo di sessanta giorni per la decisione, hanno carattere ordinatorio ( art. 152, secondo comma, cod. civ. ) e finalità accelerativa. Intento del legislatore è così garantire alla categoria di controversie in esame una sorta di corsia preferenziale, in modo da consentire l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione della Commissione. In ultimo il comma 6 sancisce che: "Il Presidente di sezione, in ogni grado del procedimento, vigila sul rispetto dei termini di cui al comma 3 e riferisce con relazione trimestrale, rispettivamente, al presidente del tribunale o della corte d'appello per le determinazioni di competenza. Nei tribunali non divisi in sezioni le funzioni di vigilanza sono svolte direttamente dal Presidente del tribunale".

3 "Il presidente di sezione, in ogni stato e grado del procedimento, vigila sul rispetto dei termini di cui al comma 3 e riferisce con relazione trimestrale, rispettivamente, al presidente del tribunale o della corte d'appello per le determinazioni di competenza. Nei tribunali non divisi in sezioni le funzioni di vigilanza sono svolte direttamente dal presidente del tribunale".

4 La dottrina ha criticato tale intervento sotto diversi punti: Glendi, *Processo Tributario e recupero degli aiuti di Stato*, in *Corr. Trib.*, 2008; Annalisa Pace, *Recupero degli aiuti di Stato e tutela cautelare*; cit., 873 e seg.; Muscarà, *La speciale disciplina della tutela cautelare*, cit., 602 e seg. .

5 Ved. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, 2010.

6 Se viene impugnato un avviso di accertamento può essere chiesta la sospensione per impedire che l'Amministrazione proceda ad iscrizione a ruolo; se viene impugnato un ruolo, il ricorrente può sospendere la sospensione per impedire l'esecuzione forzata.

7 FANTOZZI, in *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Rivista Tributaria* 2004, sottolinea l'importanza dell'introduzione dell'istituto dell'art. 47, ma evidenzia i limiti ancora presenti nella disciplina del

D.lgs 546/1992, che non consentono l'effettiva tutela delle situazioni soggettive del contribuente ed auspica che il legislatore provveda a migliorarla.

8 ART.47 D.Lgs 546 del 1992."Sospensione dell'atto impugnato"

1- Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave e irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22.

2- 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.

3- In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.

4- Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

5- La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento.

6- Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.

7- Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

8- 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.

9 tra le situazioni di fatti ritenute integranti il danno grave e irreparabile, nelle diverse decisioni tributarie o che comunque sembrano soddisfare il requisito secondo la dottrina, che possono peggiorare ( si pensi alla sospensione parziale) o migliorare con un maggior rilievo di quelle relative al danno rispetto a quelle relative al fumus, TOSI, L'azione cautelare dopo la riforma , il quale separa giurisdizione tributaria di merito e giurisdizione amministrativa cautelare; CANTILLO, La sospensione dell'atto, il quale precisa che il provvedimento ha carattere provvisorio e strumentale.

10 TOSI, L'azione cautelare dopo la riforma , sottolinea anche la differenza tra controversie amministrative, aventi ad oggetto la contestazione di un'utilità negata, e controversie tributarie, aventi ad oggetto la contestazione di una prestazione pecuniaria imposta, differenza che ha indotto il giudice amministrativo ad una tendenziale esclusione del connotato della "irreparabilità" per controversie tributarie.

11 DRIGIANI-LUNELLI, Guida al nuovo processo tributario, IPSOA, 1996, 204.

12 GLENDI, Aggiornamenti giurisprudenziali sul nuovo processo tributario cautelare, in Rivista di giurisprudenza tributaria, 1996, 1044.

13 Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 73/E del 31 luglio 2001.

14 ART. 49 D.LGS 546 DEL 1992

15 DECRETO-LEGGE 78/2010: manovra correttiva sui conti pubblici 2010/2011.

16 SENT. CORTE DI CASSAZIONE N. 21121 DEL 13 OTTOBRE 2010. La tutela cautelare è doverosa solo quando interviene una sentenza di merito che accoglie la domanda. In tale sentenza la Corte di Cassazione, confermando la sentenza d'appello, ha sancito che nel processo tributario l'esecutività della sentenza della commissione tributaria regionale non può essere sospesa. La Suprema corte ha respinto la richiesta del contribuente , spiegando che nel processo tributario è esclusa ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti dell'efficacia esecutiva della pronuncia di secondo grado, in base alla normativa del decreto-legislativo 546 del 1992, agli articoli 49 e 68. Un contribuente proponeva ricorso in Cassazione contro sentenza della commissione tributaria regionale relativa ad alcuni avvisi di liquidazione Ici, la quale, in parziale riforma della decisione di primo grado, aveva in parte accolto l'appello del comune interessato, in materia di classamento di due unità immobiliari. Nel ricorso di legittimità, il contribuente chiedeva anche la provvisoria sospensione dell'esecutività della sentenza opposta. Per l'organo giudicante non c'è alcuna lesione del diritto di difesa, in quanto la garanzia apprestata alla tutela cautelare deve ritenersi imposta solo fino alla pronuncia di merito: se di accoglimento, rende superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari; se, invece, è respinta la domanda del contribuente, non è negato il diritto e il presupposto dell'inibitoria.