



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## **Riflessioni sulla sospensione dell'esecuzione delle sentenze del giudice d'appello tributario in pendenza del ricorso per cassazione\***

di *Roberta Avolio*

Cultore di Diritto tributario

Università degli Studi di Napoli "Federico II"

### **ABSTRACT**

*With the reform of tax process, it was codified the possibility to apply the protection inhibitory even in the early stages of a tax judgment subsequent to those of first instance, in particular when the appeal to the Supreme Court is pending, putting end to the long lasting law controversy in this matter. In particular, the Decree n. 156 of 2015 on measures to revise the regulation of interpellations and the tax dispute, in accordance with Law No. 23 of March 11 2014, reads as follows at art. 9, aa) the introduction of art. 62-bis, entitled "measures on the provisional execution of the judgment under appeal to the Supreme Court," the Decree n. 546 of 31 December 1992; this will take effect as of 1 January 2016 for the proceedings in progress as well. Before that date, the precautionary protection with reference to the judgments of the Regional Tax Commission has been applied by taking into account art. 373 of Code of Civil Procedure, as entitlement has been recognized by the Court's legitimacy, as of 2010, based on a reading constitutionally oriented to art. 49 of Legislative Decree. n. 546/92.*

### **SINTESI**

*Con la riforma del processo tributario è stata codificata la possibilità di chiedere la tutela inibitoria anche nelle fasi del giudizio tributario successive a quelle di primo grado, in particolare in pendenza del ricorso per Cassazione, mettendo fine alla diatriba giurisprudenziale che lungamente si è protratta in materia. In particolare, il D.Lgs. n. 156 del 2015, recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione della legge delega fiscale n. 23 del 11 marzo 2014, prevede all'art. 9, lett. aa) l'introduzione dell'art. 62-bis, rubricato "provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione", al D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992; norma che entrerà in vigore dal 1 gennaio 2016, anche per i giudizi in corso. Prima di tale data la tutela cautelare con riferimento alle sentenze della Commissione tributaria regionale si è potuta richiedere facendo ricorso all'art. 373 c.p.c., dopo che tale diritto è stato riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, a far data dal 2010, per effetto di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/92.*

**SOMMARIO:** 1. Premessa – 2. La nozione di "danno grave ed irreparabile" ai fini della sospensione della sentenza del giudice di appello tributario – 3. La nozione di cauzione: l'alternatività o l'obbligatorietà della stessa rispetto alla sospensione accordata – 4. Le modalità di trattazione dell'istanza di sospensione – 5. La riproposizione dell'istanza di sospensione – 6. La proposizione dell'istanza di

sospensione e il contributo unificato

## 1. Premessa

Com'è noto, il tema della tutela cautelare nel processo tributario ha dato luogo ad un ampio dibattito giurisprudenziale che si è alimentato dopo che è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale dell' art. 49 D.Lgs. n. 546 del 1992 in riferimento agli artt. 3, 10, 23, 24, 111 e 113 Cost. nella parte in cui tale articolo rinvia alle disposizioni sulle *"impugnazioni in generale"* di cui al titolo III, capo I, del libro II° del codice di procedura civile (art. 323 e ss. c.p.c.), ad esclusione dell'art. 337 c.p.c. e, quindi, dell'art. 373 c.p.c. cui questa norma rinvia, che disciplina la sospensione delle sentenze impugnate per cassazione<sup>1</sup>.

Sul denunciato vizio di legittimità costituzionale la Corte Costituzionale, con la sentenza. n. 165 del 2000 ha, in un primo tempo, rigettato la questione sollevata con riferimento all'art. 24 della Cost., rilevando, che: *"la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui 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"*<sup>2</sup>. Successivamente, la Corte, occupandosi ancora una volta della vicenda, ha dichiarato inammissibile la questione con la sentenza n. 217 del 17 giugno 2010, per non aver il rimettente esperito *"alcun tentativo di interpretare la disposizione censurata nel senso che essa consenta l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare prevista dall'art. 373 c.p.c."* con conseguente insussistenza di contrasto con i parametri costituzionali dettati dagli artt. 3, 23, 24, 111 e 113. A parere della Corte,

<sup>1</sup> A far data dal 1 gennaio 2016, il novellato art. 49 non rinvia più...

<sup>2</sup> Tali conclusioni sono state successivamente confermate dalla stessa Corte Costituzionale con le ordinanze n. 217 del 19 giugno 2000; n. 325 del 27 luglio 2001; n. 310 del 3 luglio 2002; n. 119 del 5 aprile 2007.

infatti, nell'interpretazione comune non si era tenuto conto che l'inapplicabilità al processo tributario - in forza della disposizione censurata - della regola, sostanzialmente identica contenuta nell'art. 337 c.p.c. (*"L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa..."*) e nell'art. 373 c.p.c. comma 1, primo periodo (*"Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza"*), non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle "eccezioni" a detta regola stabilite proprio dalle citate disposizioni (ex art. 337 c.p.c. *"...salve le disposizioni degli artt. ... 373"*; ex art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo *"Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione"*).

Tali eccezioni sono, infatti, eccezioni proprie del ricorso per cassazione e, come tali, applicabili anche con riferimento ad un ricorso avverso una sentenza delle Commissioni tributarie regionali in virtù dell'art. 62 D.Lgs. n. 546/1992, non essendo ravvisabile alcuna incompatibilità tra le norme del codice di procedura e l'art. 49 del D.Lgs. n. 546/92 che, nell'escludere i citt. artt. 337 e 373 del c.p.c. si riferisce all'inapplicabilità della regola generale e non delle relative eccezioni.

Con tale interpretazione la Corte Costituzionale ha, di fatto, spianato la strada alla possibilità di estendere al processo tributario la sospensione dell'esecutività della sentenza d'appello tributaria in pendenza del ricorso per cassazione, statuendo la vigenza nell'ordinamento di un principio generale di tutela cautelare che non può trovare limitazioni, né nella giurisdizione, né tantomeno nel grado di giudizio.

Disconoscere la possibilità della sospensione dell'esecuzione della sentenza tributaria in grado di appello in favore del contribuente avrebbe sancito, infatti, una censura di manifesta irrazionalità non solo in relazione al diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. ed agli artt. 3, 23, 111 e 113 Cost., essendo la tutela cautelare prevista sia nell'ambito del processo civile (art. 373 c.p.c.) che in quello

amministrativo (art. 98 D.Lgs. n. 104/2010), ma soprattutto in relazione all'art. 6 della CEDU che statuisce, com'è noto, le condizioni e i requisiti affinché si assicuri il rispetto del principio di giusto processo quale diritto umano fondamentale<sup>3</sup>.

È proprio per tale motivo che la legittimità della sospensione dell'esecuzione di una sentenza del giudice di seconde cure nel rito tributario – qualora dalla stessa possa derivare grave ed irreparabile danno – è stata, in seguito, avvalorata dalla Suprema Corte di legittimità con la nota sentenza n. 2845 del 24.02.2012<sup>4</sup>.

In seguito, la Corte Costituzionale<sup>5</sup>, intervenendo nuovamente in materia, ha confermato l'infondatezza della questione di legittimità del cit. art. 49 ed ha fornito un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma precisando che sussistono i presupposti per l'accoglimento della domanda cautelare in presenza della probabile fondatezza (almeno parziale) del ricorso per cassazione (*fumus boni iuris*) e dello squilibrio rilevabile tra il presunto importo dovuto dal ricorrente e il suo reddito (*periculum in mora*).

Nonostante i plurimi chiarimenti della Consulta e della Cassazione, l'applicabilità al processo tributario della richiesta di sospensione della sentenza pronunciata in grado di appello ex art. 373 c.p.c. non ha, tuttavia, raggiunto degli orientamenti univoci nella giurisprudenza di merito in cui si sono alternate sentenze favorevoli e sentenze di segno opposto, con non poche perplessità nei Giudici aditi che si sono espressi in modo disomogeneo sul *periculum* derivante dall'esecutività della sentenza impugnata, sull'obbligatorietà o meno della

<sup>3</sup> Il diritto a un equo processo è un fondamentale diritto dell'uomo riconosciuto come tale in tutti gli ordinamenti degli stati di diritto. Esso è espressamente sancito dall'art. 10 della Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo ed, in particolare, dall'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, secondo cui "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole". Ebbene, secondo la Corte Europea dei diritti dell'uomo (C. eur.21.02-2008, Causa C-18497/03, in RDT, 2008, IV, 181) la carenza di una tutela cautelare effettiva nel processo tributario sancirebbe la censura di manifesta irrazionalità, comportando appunto una violazione dell'art. 6 CEDU.

<sup>4</sup> Con la citata sentenza la Suprema Corte ha statuito, in particolare, 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, comma 1, secondo periodo, cpc 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".

<sup>5</sup> Corte Cost. sentenza n. 109 del 26 aprile 2012; Corte Cost. ordinanza n. 254 del 15 novembre 2012; Corte Cost. ordinanza n. 25 del 13 febbraio 2014.

garanzia e/o cauzione e sull'entità e congruità della stessa, sulla possibilità o meno d'una riproposizione dell'istanza ove si verifichi il caso di rigetto, nonché sulle modalità di trattazione dell'istanza cautelare prodotta.

Ebbene, dal 1 gennaio 2016, in virtù dell'intervento codificatore che ha recepito le indicazioni della legge delega fiscale (n. 23 del 2014) sulla *"necessità di uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario"*, non dovrebbero più aversi ordinanze di rigetto delle istanze cautelari in presenza dei presupposti individuati dal nuovo art. 62 bis D.Lgs. 546/92 da parte dei giudici, sebbene il disposto letterale di detta norma non consenta di superare, come si chiarirà, le perplessità sulle *supra* indicate questioni.

## **2. La nozione di "danno grave ed irreparabile" ai fini della sospensione della sentenza del giudice di appello tributario**

2.1. L'aspetto più problematico dell'istituto concerne la sussistenza del pericolo di un "danno grave ed irreparabile" affinché il giudice che abbia pronunciato la sentenza impugnata per cassazione possa disporre la sospensione avvalendosi, attualmente, dell'art. 373 c.p.c.<sup>6</sup>, e dal 1 gennaio 2016 dell'art. 62 bis D.Lgs. n. 546/92.

Ed infatti, sulla scia dell'interpretazione sino ad oggi fornita al cit. art. 373 c.p.c., l'art. 62 bis dispone al comma 1 che: *"La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile"*, precisando al comma 6: *"La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza"*.

Dalla lettura di tale disposizione emerge che, ai fini della sospensione della sentenza tributaria pronunciata dal giudice di secondo grado è necessaria, quindi,

---

<sup>6</sup>Ai sensi dell'art. 373 c.p.c., comma 1: "Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia 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".

da un lato, l'iscrizione del ricorso per cassazione nel ruolo generale dinanzi la Suprema Corte, e, dall'altro, che si rinvenga il *periculum in mora*, diversamente da quanto ora disposto, per il grado di appello, dal comma 2 dell'art. 52 del D.Lgs. 546/92 - anch'esso introdotto dal **D.Lgs. n. 156 del 2015**, in attuazione della legge delega fiscale n. 23 del 11 marzo 2014, ed in vigore dal 1 gennaio 2016 – con riferimento alla sospensione della sentenza tributaria pronunciata in primo grado.

2.2. Con la riforma del processo tributario è stata posta fine all'annosa diatriba sull'operatività della tutela cautelare anche in sede di appello con l'introduzione dell'esplicita possibilità di detta tutela al comma 2 dell' art. 52 D.Lgs. 546/92. Ed infatti, fino al 1 gennaio 2016 si è potuto far ricorso alla tutela cautelare in sede d'appello solo in virtù del citato intervento della Corte Costituzionale<sup>7</sup> che, in un'ottica costituzionalmente orientata dell'art. 49 D.Lgs. 546/92, ha ritenuto applicabile al processo tributario non soltanto l'art. 373 c.p.c. ,ma anche l'art. 283 c.p.c.

Il comma 2 del cit. art. 52 D.Lgs. 546/92 dispone ora espressamente la possibilità dell'appellante, sia esso contribuente che amministrazione, di chiedere alla commissione regionale la sospensione *dell'esecutività della sentenza di primo grado* qualora egli dimostri la sussistenza di "gravi e fondati motivi", ovvero il solo *fumus boni iuris*<sup>8</sup>.

Ebbene, solo confrontando le due nuove disposizioni occorre rilevare una netta differenza nell'oggetto della prova posta a carico della parte istante, che è tenuta a fornire la dimostrazione dei "gravi e fondati motivi" ove venga richiesta la sospensione della sentenza di primo grado, mentre è tenuta a dimostrare anche il "danno grave ed irreparabile" ove venga richiesta la sospensione della sentenza di secondo grado.

Il che rende evidente anche la diversità del tenore delle norme innanzi citate con

<sup>7</sup> cit. Corte Costituzionale, sentenza n. 217/2010.

<sup>8</sup> Ai sensi dell'art. 52, comma 2, D.Lgs. 546/92: "L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi.

il disposto letterale dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992<sup>9</sup> e, quindi, con la tutela cautelare riferita all'atto impugnabile per la quale non può dubitarsi della necessaria sussistenza di entrambi i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*.

2.3. Per quanto concerne il *fumus boni iuris*, è noto che il contribuente nel proporre l'istanza di sospensione ex art. 47, comma 1, D.Lgs. n. 546/92 o la sospensione della sentenza di primo grado in grado di appello debba avvalorare la fondatezza dell'impugnazione con riferimento ai vizi o errori contenuti nell'atto impugnato e/o nella sentenza impugnata. La valutazione del *fumus boni iuris* è successiva ad una *sommatoria cognitio* da parte del giudice al quale spetta valutare se il ricorso e/o l'appello prodotto non sia palesemente infondato e che sussistono i requisiti di ammissibilità e ricevibilità dello stesso; e ciò al fine di evitare l'utilizzo della sospensiva a scopo meramente dilatorio. Quanto al *periculum in mora* si rammenta che esso deve essere provato in riferimento al danno grave ed irreparabile che potrebbe conseguire dall'esecuzione dell'atto e/o della pronuncia impugnata.

Al riguardo, sia la dottrina che la giurisprudenza, hanno più volte provveduto ad un'analitica puntualizzazione delle nozioni di *gravità ed irreperibilità* con riferimento alla tutela cautelare nell'ambito del processo civile. Secondo l'opinione dominante, per "gravità" deve intendersi il "*livello di compromissione degli*

<sup>9</sup>Ai sensi dell'art. 47, comma 1, D.lgs. 546/92: "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'articolo 22"... comma 3 "In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa deliberazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione finì alla pronuncia del collegio" ... comma 4 "Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile" Cfr. Consolo C., Sospensione cautelare e "definizione preventiva" fra attese coronate e "puzzles" processuali, in *Il fisco*, 1993, pp. 63299 e ss., in specie p. 6331; Russo P., Manuale di diritto tributario, Milano, 1996, p. 474; Tosi L., L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario, in *Boll. Trib.*, 1993 p. 789 e ss., in specie p. 790; Bafile C., Il nuovo processo tributario, Padova, 1994, p. 187; Cantillo M., Nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi, in *Il fisco*, 1993, pp. 8899 e ss., in specie p. 8900; Baglione T., Menchini S., Miccinesi M., Il nuovo processo tributario, Milano, 1997, p. 389; Tesaurò F., Manuale del processo tributario, p. 122.

*interessi in causa*"<sup>10</sup>, mentre per "irreparabilità" la distruzione o disintegrazione di un bene infungibile, non suscettibile di rimessione in pristino, né di risarcimento per equivalente, "*un danno con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile*"<sup>11</sup>. Spesso, però, la gravità è stata considerata insita nell'irreparabilità. In particolare, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia il danno è qualificabile come irreparabile e, pertanto, danno grave, allorchè viene a determinarsi un pregiudizio irreparabile ai diritti oggetto di lite<sup>12</sup>.

Se si considera però l'ambito tributario, il danno si caratterizza per essere soprattutto un danno di natura patrimoniale con la conseguenza che la sussistenza o meno dello stesso deve essere valutata oggettivamente ma, soprattutto, soggettivamente, e cioè tenendo conto dei diritti personali (fondamentali) del contribuente che possono rimanere pregiudicati dall'esecuzione della sentenza, quali il diritto alla salute e/o all'integrità fisica e morale, allo svolgimento dell'attività professionale o d'impresa, non risultando soddisfacente una tutela restitutoria ed, eventualmente, anche risarcitoria, successiva<sup>13</sup>. Ed infatti, l'esecuzione di un atto impositivo e/o d'una sentenza tributaria comporta sempre l'obbligo del pagamento del debitore di una somma di denaro, bene fungibile per eccellenza, con la conseguenza che non potrebbero valere quelle considerazioni per cui l'*irreparabilità del danno* sussisterebbe solo in caso di danno non reintegrabile per equivalente dal momento che si verrebbe a negare il diritto alla sospensione dell'atto impositivo e/o della sentenza riconosciuta, invece, giudizialmente proprio per scongiurare la situazione di squilibrio processuale tra la posizione (di vantaggio) del solo creditore P.A. a danno di quella del debitore (contribuente) in violazione del principio della parità delle armi che regola, com'è noto, il giusto processo (ex art. 111 Cost.).

#### 2.4. Con riferimento alla sospensione dell'atto impugnato innanzi alle

<sup>10</sup> Rideau Charrier, Code de procedure europeennes, Paris, 1995, p. 222.

<sup>11</sup> cfr. Corte Cost. ord. n. 254 del 15.11.2012.

<sup>12</sup> Pescatore, Les mesures conservatoires et les referes in La jurisdiction permanente, Colloque de Lyon de la Societè francoise de droit International, Paris, 1987, p. 339.

<sup>13</sup> V. Russo P., op.cit., pp. 474-475.

commissioni tributarie provinciali, ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992, sia la dottrina che la giurisprudenza si sono più volte espressi sulla rilevanza del *periculum* subordinando la sospensione alla verifica non dell' irreparabilità, ma della semplice gravità del pregiudizio, tenuto conto dell'entità della pretesa tributaria e della situazione economica del contribuente.

L' irreparabilità del danno, per tale opinione prevalente, va valutata, quindi, su un piano più modesto, allorché il contribuente, ad es., per effetto del pagamento, potrebbe trovarsi in serie difficoltà o qualora i danni causati dalla provvisoria esecuzione dell'atto tributario potrebbero essere disastrosi fino a portare al fallimento dell'impresa od al venir meno dei mezzi di sussistenza del contribuente e dei suoi familiari<sup>14</sup>.

Dal canto suo, la giurisprudenza di merito, ha più volte affrontato il tema rilevando che: *"La sospensione dell'esecuzione di un atto impugnato può essere concessa solo se dalla sua applicazione può derivare al contribuente un danno grave ed irreparabile"*<sup>15</sup>; ovvero *"nel caso in cui il ricorrente sia costretto, per provvedere al soddisfacimento della pretesa tributaria, a ricorrere all'alienazione del proprio patrimonio immobiliare in tempi così brevi da necessitare la svendita dello stesso"*<sup>16</sup>; *"...nel caso in cui il notevole esborso necessario all'assolvimento della pretesa tributaria comporti una modifica dei piani previsionali dell'attività sociale tale da rappresentare un rischio di irreparabilità della situazione di difficoltà dell'azienda"*<sup>17</sup>. Ed ed ancora è stato statuito che *"la gravità del danno deve essere valutata in relazione alle condizioni soggettive della parte rispetto alla pretesa dell'amministrazione finanziaria, mentre la irreparabilità del danno va valutata in termini oggettivi, tale essendo quel pregiudizio insuscettibile di reintegrazione per equivalente. Il periculum sussiste ove la parte sia costretta a ricorrere all'improvviso smobilizzo di beni patrimoniali*

<sup>14</sup> Sul punto, . Baglione T. , Menchini S. e Miccinesi M., Il nuovo processo Tributario, pp 389 e ss.; Bafile C. op. cit., p. 187; Tosi L., op. cit., p. 700; Consolo C., op. cit., p. 6333; Glendi C., Prime esperienze sul nuovo processo cautelare, in Riv. giur. trib., 1996, pp. 663 e ss., in specie p. 665.

<sup>15</sup>cfr. Commiss. Trib. Prov. Emilia-Romagna Reggio Emilia Sez. V Sent., 08.04.1998, n. 7; Commissione Trib. Reg. Emilia-Romagna Bologna Sez. IX, 12.10.2011, n. 90.

<sup>16</sup>Commissione Tributaria provinciale di Bari, Sezione X, ordinanza n. 1 del 3.5.96.

<sup>17</sup>Commissione provinciale di Udine ordinanza del 6.7.1996.

senza possibilità di fissare condizioni di vendita adeguate"<sup>18</sup>.

2.5. Ebbene, se ci si sposta sul piano della tutela cautelare con riferimento alle sentenze pronunciate in grado di appello e si considera il disposto del nuovo art. 62 bis D.Lgs. 546/92 si osserva che non è richiesto al Giudice del gravame di delibare il *fumus boni iuris* ai fini della sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata per cassazione, ma che venga valutato solo il *periculum in mora*.

Ciò permette di rilevare innanzitutto come l'art. 62 bis D.Lgs. 546/92 non si conformi ai precedenti di legittimità – cui hanno fatto seguito molte pronunce di merito<sup>19</sup> - che nell'estendere la tutela cautelare dell'art. 373 c.p.c. al processo tributario (in particolare la cit. n. 2845 del 18 gennaio 2012) hanno invece osservato che *"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"*, e ciò, si badi, nonostante il fatto che lo stesso art. 373 c.p.c. non preveda espressamente il requisito del *fumus boni iuris*, ma solo del *periculum in mora*.

A dire il vero non sono mancate sentenze di merito che, basandosi sul tenore letterale del cit. art. 373 cpcp, hanno conferito rilevanza al solo requisito del *periculum in mora*. Tra le tante si segnala l'ordinanza della Commissione

<sup>18</sup>Commiss. Trib. Provinciale di Modena n. 216 del 12.4.1999

<sup>19</sup>cfr. Commiss. Trib. Reg. Puglia Bari Sez. XV, 07/03/2014, n. 566: "Al ricorso per cassazione avverso le sentenze delle Commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373, comma 1, secondo periodo, c.p.c., secondo cui l'esecuzione della sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, essere sospesa dal giudice a quo, dovendo peraltro evidenziarsi come la specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte renda necessaria la rigorosa valutazione dei requisiti del fumus boni iuris e del periculum in mora"; Commiss. Trib. Reg. Sardegna Cagliari Sez. I Ordinanza, 22/04/2013, n. 18: "E' legittima la sospensione cautelare concessa dal Giudice tributario di secondo grado durante la litispendenza del ricorso per cassazione, qualora abbia sia stato accertato il fumus boni iuris ed il periculum in mora"; Commiss. Trib. Reg. Campania Napoli, sez. XXVIII Ordinanza, 8/3/2013, n. 1: "Al ricorso per Cassazione esperito avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale si applica la norma contenuta nell'art. 373, comma 1° c.p.c., per la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile, che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione. La specialità della materia tributaria e l'esigenza di garantire il regolare pagamento delle imposte, impone una rigorosa valutazione dei requisiti del fumus boni iuris dell'istanza cautelare e del periculum in mora".

Tributaria Regionale di Milano, sez. 28, n. 1636 del 12.11.2014 per la quale: " *...in materia di sospensione della sentenza ai sensi dell'art. 373 cpc ciò che appare preminente, ai fini della sua concessione, concerne gli aspetti che riguardano il periculum in mora, ovvero il fatto che l'esecuzione provvisoria di una sentenza non ancora definitiva possa recare un effettivo pregiudizio, irreparabile, al contribuente. In quest'ottica, si pone in secondo piano il requisito del fumus boni iuris (nemmeno contenuto nella dizione della norma di cui si chiede applicazione) e comunque sussistente nella specie, se non altro sotto un profilo di mera delibazione che attiene alla valutazione di questo giudice nell'ambito della presente domanda*".

Si aggiunga che la determinazione concreta ed attuale del *danno grave e irreparabile* in capo al contribuente non è sicuramente predeterminabile in via astratta, dovendo esso esser valutato in relazione al caso concreto oggetto del giudizio e, dunque, in base alla capacità del contribuente di provvedere al pagamento dei tributi dovuti, a quell'epoca, provvisoriamente per effetto della sentenza impugnata, con i frutti ordinari derivanti dal normale svolgimento della sua attività, dovendosi scagionare il rischio che il soggetto debitore vi debba provvedere attraverso mezzi straordinari, quali la vendita dei propri beni, l'accensione di prestiti, il licenziamento dei propri dipendenti, l'interruzione di ogni sua attività economica, ecc.

Non va trascurato di considerare che la situazione pregiudizievole per un contribuente che si vede costretto a ricorrere in Cassazione per la soddisfazione del suo diritto all'annullamento di un atto impositivo è fortemente compromessa da un fatto non dipendente dalla sua volontà, rappresentato dai lunghi tempi di attesa della fissazione e della discussione della causa che, ancora attualmente, è di circa 5 anni dal deposito del ricorso. Il che dovrebbe portare a ritenere che ciò che conta, nella valutazione del diritto invocato ad una sospensione cautelare giudiziale, sia in primo, che in secondo grado, sia la *gravità attuale* del danno che deriva dall'esecuzione della sentenza impugnata.

Per questi motivi e sulla scia dell'interpretazione ad oggi fornita dall'art. 47

D.Lgs. 546/92, la giurisprudenza di merito ha individuato, con specifico riferimento ai casi di sospensione ex art. 373 c.p.c. delle sentenze tributarie, la sussistenza del *periculum in mora*, ad es., nel rischio di *"importanti e irreversibili ricadute imprenditoriali (liquidazione, decozione et) non altrimenti reintegrabili in caso di accoglimento del Ricorso per Cassazione, a fronte del non esaurimento delle procedure di impugnazione"*<sup>20</sup>; nella *"grave crisi di liquidità di particolare rilevanza ... aggravata dalla crisi congiunturale che attualmente colpisce l'economia"*<sup>21</sup>; e così pure nel mero rischio di cessazione dell'attività dell'impresa a causa di iscrizione di ipoteca legale operata dall'Equitalia in forza di un pregresso debito tributario, la quale *"comporterà l'interruzione del rapporto con le banche, nelle more del giudizio di legittimità"*<sup>22</sup>; ed ancora nella *"necessità di reperire gli importi necessari per ottemperare alla pronuncia comporterebbe, tenuto conto della non sufficienza degli ulteriori beni di cui dispongono gli obbligati, la irrimediabile compressione dell'attività della società"*<sup>23</sup>.

Da ciò consegue che, ai sensi dell'art. 373 c.p.c., nonché dal 1 gennaio 2016 ai sensi del nuovo art. 62 bis D.Lgs. n. 546/92, la richiesta di sospensione della sentenza potrà essere disposta all'esito di un'accurata valutazione che dovrà riguardare, sotto il profilo soggettivo, la sussistenza di una eccezionale sproporzione tra il vantaggio che può ricavare il creditore dall'esecuzione della decisione e il pregiudizio che ne deriva all'altra parte, tale da apparire superiore a quello che, di norma, consegue all'esecuzione forzata.

Deve infine osservarsi dal confronto tra il cit. all'art. 52 D.lgs. n. 546/92 comma 2 ed l'art. 62 bis D.Lgs.n. 546/1992 che entrambe le norme prevedono che l'istante, sia contribuente che amministrazione, hanno la possibilità di chiedere al Giudice che ha emesso la sentenza impugnata la sospensione dell'esecutività della stessa, dimostrando, come si diceva, la sussistenza dei *"gravi e fondati motivi"* (art. 52. co. 2 cit.) o del *"danno grave ed irreparabile"* (art. 62-bis cit.) a

<sup>20</sup>Commiss. Trib. Reg. di Potenza n. 546/02/14.

<sup>21</sup>Commiss. Trib. Reg. del Lazio, sentenza n. 217/06/2013.

<sup>22</sup>Commiss. Trib. Reg. Piemonte Torino, ord. n. 4/2010.

<sup>23</sup>Corte di Appello di Ancona, 15 marzo 2010.

seconda che si tratti di sentenza di primo o di secondo grado. Il che potrebbe portare a ritenere che rimarrebbe valida l'esecutività dell'atto impugnato.

Pertanto, per ovviare a questo rischio, il legislatore ha previsto la possibilità da parte del solo contribuente di chiedere anche in secondo grado la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato tant'è che sia l'art. 52. Comma 2 che l'art. 62 bis, D.Lgs. n. 546/92 prevedono al comma 1, seconda parte, che: "*Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile*".

### **3. La nozione di cauzione: l'alternatività o l'obbligatorietà della stessa rispetto alla sospensione accordata**

3.1. Altro aspetto della disciplina relativa alla sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata per cassazione sul quale occorre fermare l'attenzione è l'obbligatorietà o meno della garanzia e/o cauzione e l'entità della stessa in ragione del valore della lite controversa<sup>24</sup>.

Al riguardo occorre rilevare, in primo luogo, che mentre l'art. 373 c.p.c. prevede, in senso più ampio, la prestazione di una "*congrua cauzione*", il neo art. 62 bis, al comma 5, D.Lgs. n. 546/92 prevede, invece, la prestazione della "*garanzia di cui all'art. 69, comma 2*"; norma anch'essa introdotto con la riforma tributaria<sup>25</sup>.

È noto, in punto di diritto, che la cauzione è una garanzia reale, avente carattere strumentale che può essere disposta dal Giudice a garanzia di un eventuale *periculum* insito negli atti del processo esecutivo, nonché nelle tutele sommarie e cautelari, come effettiva contro cautela, ovvero come "*onere processuale volto a conseguire ulteriori risultati di ordine processuale*"<sup>26</sup>.

Non vi è nella vigente legislazione civilistica una disciplina generale della cauzione, ma tale istituto cautelare è richiamato dal legislatore in numerose norme di diritto processuale<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> La cauzione non era prevista dal testo originario dell'art. 373 c.p.c., ma fu introdotta dalla novella del 1950 in funzione di controcautela o di antidoto all'esecuzione provvisoria della sentenza.

<sup>25</sup> Art. che recita...

<sup>26</sup> De Pretis, voce Cauzione (dir. Proc. Civ.) in Enciclopedia del Diritto, Milano, 1960.

<sup>27</sup> Ai sensi dell'art. 119, norma avente carattere generale, rubricato "imposizione di cauzione": "Il

Dall'analisi delle stesse ed, in particolare dell'art. 119 c.p.c., si evince che essa, di regola, è prestata in danaro (art. 86 Disp. Att. c.p.c.), può essere imposta dal Giudice solo nei casi tassativamente previsti dalla legge con un provvedimento recante l'oggetto, il modo di prestarla e il termine entro il quale la prestazione deve avvenire.

Di contro, la *"garanzia di cui all'art. 69, comma 2"*, cui si riferisce l'art. 62 bis D.Lgs. n. 546/92 più specificamente, una garanzia personale, di norma prestata da parte degli intermediari finanziari iscritti nell'apposito albo di cui all'art. 106 t.u.b.<sup>28</sup>.

3.2. Dal tenore letterale dell'art. 373 c.p.c. emerge però che la prestazione di una *"congrua cauzione"* costituisce un' *alternativa* alla sospensione dell'efficacia della sentenza.

Ed infatti, tale norma prevede una congiunzione disgiuntiva laddove statuisce che: *"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 la esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione"*.

Senonché, in dottrina ed in giurisprudenza, si è discusso in merito ai presupposti necessari per la richiesta della cauzione, e se essa, come la sospensione, sia subordinata alla sussistenza del pericolo di un danno grave ed irreparabile o se, invece, la richiesta debba farsi dipendere da circostanze da valutarsi autonomamente.

---

giudice, nel provvedimento col quale impone una cauzione, deve indicare l'oggetto di essa, il modo di prestarla, e il termine entro il quale la prestazione deve avvenire". L'art. 478 c.p.c., invece, dispone che nei casi espressamente previsti dalla legge, il giudice può imporre il versamento di una cauzione al quale è subordinata l'efficacia del titolo esecutivo. Ancora, l'art. 624 c.p.c. dispone che nel caso di opposizione all'esecuzione ai sensi degli artt. 615 e 619 c.p.c., il giudice ha la facoltà discrezionale di disporre la sospensione del processo esecutivo qualora ritenga che sussistano gravi motivi, con o senza cauzione. Inoltre, in virtù dell'art. 669 undecies c.p.c. il giudice può imporre il versamento di una somma di denaro a titolo di cauzione unitamente alla concessione della misura cautelare.

<sup>28</sup> testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, emanato con D.Lgs. n. 385 del 1 settembre 1993.

Secondo una prima tesi, la cauzione rappresenterebbe sempre una misura alternativa alla sospensione e sarebbe subordinata alle medesime condizioni previste per quest'ultima. In tal modo il Giudice deve imporla qualora ritenga che il pregiudizio che potrebbe derivare dall'esecuzione presenti i caratteri della gravità e dell'irreparabilità<sup>29</sup>.

Secondo la più recente e prevalente seconda tesi, invece, le due misure avrebbero funzioni eterogenee. In particolare, la funzione cautelare del provvedimento d'imposizione di una cauzione si esplicherebbe in una sfera diversa da quella entro la quale opera il provvedimento di sospensione dell'esecuzione, poiché mentre quest'ultimo privando temporaneamente la sentenza impugnata con ricorso per cassazione della sua efficacia di titolo esecutivo, ha per effetto quello di conservare la situazione di fatto per l'eventualità in cui venga definitivamente accertata l'inesistenza del diritto consacrato dal giudice di appello con la sua sentenza di condanna, il provvedimento con cui è disposta la prestazione di una cauzione presupporrebbe, invece, l'esecuzione forzata della sentenza di appello e tenderebbe, quindi, non a prevenire il danno derivabile dall'esecuzione, ma a cautelare il futuro diritto della parte che abbia fondatamente impugnato la sentenza di appello al risarcimento del danno eventualmente causato dall'esecuzione della sentenza stessa<sup>30</sup>.

In virtù di tale ultimo prevalente orientamento, la cauzione, operando su un piano diverso dalla sospensione, non può che fondarsi su presupposti meno rigorosi non avendo alcuna utilità ove fosse considerato irreparabile il solo danno derivante dalla disintegrazione o dalla distruzione materiale di un bene infungibile, dovendo essa presupporre, per sua stessa natura, che il possibile danno sia risarcibile.

Essa, inoltre, dovrebbe essere imposta esclusivamente alla parte vittoriosa che

---

<sup>29</sup>App. Milano 24 marzo 1961, in riv. Dir. Proc. 1961, p. 295, con nota critica di Garbagnati, In tema di imposizione di una cauzione.

<sup>30</sup>App. Torino 23 marzo 2010 "l'insussistenza dei presupposti per dare corso alla richiesta di sospensione non esclude, nella specificità del caso, la congrua cauzione di cautele per l'ipotesi in cui il ricorso per cassazione dovesse trovare totale o parziale accoglimento, con conseguente formazione di un giudicato di totale o parziale non debenza".

intenda eseguire la sentenza, e giammai alla parte soccombente con la conseguenza che andrebbe ordinata solo nel caso in cui la sospensione venga negata e si faccia luogo all'esecuzione della sentenza e non anche nel caso in cui la sospensione venga concessa e l'esecuzione paralizzata. Con la conseguenza che la cauzione tenderebbe a mettere la parte che sta per subire o che sta subendo l'esecuzione, al riparo dal pericolo che il danno provocato dall'esecuzione stessa risulti *ex post* non risarcibile per equivalente. In effetti, secondo questa interpretazione, le ragioni della parte provvisoriamente soccombente potrebbero essere tutelate in modo effettivo solo dalla sospensione, e non anche dalla cauzione<sup>31</sup>.

3.3. Ciò posto, va osservato che, a differenza di quanto affermato e consolidato in ambito civile, nel rito tributario è emerso un'evidente contrasto giurisprudenziale in relazione all'art. 373 c.p.c. circa l'alternatività delle misure cautelari; contrasto acuito anche dalla natura pubblica di una delle parti del giudizio.

Per prassi, le commissioni tributarie regionali hanno ritenuto, di norma e per orientamento prevalente, di concedere la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata per cassazione ex art. 373 c.p.c., delibato il *fumus boni iuris* e valutato il *periculum in mora*, imponendo a carico del contribuente soccombente la prestazione di una "*congrua cauzione*"<sup>32</sup> intendendo in tal modo ristabilire, da un lato, la posizione di equilibrio del debitore e, dall'altro, garantire comunque la soddisfazione del creditore P.A. nel caso in cui venisse rigettato il ricorso proposto in sede di legittimità.

Una parte minoritaria dei giudici tributari ha ritenuto, invece, di richiedere la

---

<sup>31</sup> Si pensi all'ipotesi che la sentenza abbia ordinato l'abbattimento di un edificio che non può essere ricostruito come era, ma l'esecutante versi in condizioni patrimoniali floride. In questo senso, se si ritenga sussistere il requisito dell'irreparabilità del danno a causa dell'infungibilità del bene, può farsi luogo alla sospensione, ma non anche alla cauzione, nonostante allo stato non vi era il pericolo che il creditore esecutante diventi insolvente.

<sup>32</sup>CTR. Lombardia n. 9 del 8.3.2013; CTR Napoli ord. n. 37/39/13 del 23.10.2013; CTR Napoli ord. n. 05/3913 del 29.01.2014; CTR Napoli ord. n. 1/48/14 del 22.1.2014; CTR Napoli sent. n. 1555/07/15 del 16.02.2015.

cauzione per la sospensione dell'esecuzione della sentenza di secondo grado solo quando il ricorso per cassazione è presentato dall'amministrazione finanziaria risultata soccombente in secondo grado e non quando a soccombere è il contribuente<sup>33</sup>; casi in cui la cauzione si renderebbe necessaria come "garanzia alla restituzione" nel senso che, usando le parole di talune commissioni regionali: *" ... per quanto si possa "scherzare" sulla difficoltà che potrebbe avere l'Erario a restituire - dopo il giudizio in cassazione - quanto avesse illegittimamente riscosso in forza della sentenza di secondo grado, è evidente dunque che la cauzione ex art. 373 in materia tributaria potrebbe essere concepita solo nella ipotesi che il ricorso per cassazione venga disposto dall'ufficio fiscale, soccombente in un giudizio che preveda una importante restituzione di imposta"*.

Più di recente, anche in ambito tributario, è stata avanzata l'interpretazione dell'"alternatività" delle misure valutando le condizioni economiche del contribuente soccombente che ha proposto il ricorso per cassazione che, il più delle volte, non consentono il sostentamento dell'onere della cauzione<sup>34</sup>.

3.4. Altro aspetto controverso e problematico concerne la misura della cauzione che, ai sensi del cit. art. 373 cpc deve essere *"congrua"*. Il legislatore, infatti, nel prevedere, come alternativa alla sospensione, la prestazione della *"congrua cauzione"* nell'ambito del processo civile non ha provveduto a definire tale nozione, né ad individuare le modalità di determinazione della stessa. Da ciò è conseguito il conferimento di ampi poteri al giudice d'appello sulla base degli artt. 119 c.p.c. e 86 delle disposizioni di attuazione, nella determinazione sia dell'ammontare, che del modo nel quale la cauzione deve essere prestata attraverso uno degli schemi di garanzia reale (pegno, ipoteca), oppure di garanzia personale (fideiussione di un terzo con deposito di denaro o titoli, bancaria o assicurativa).

Sul punto corre obbligo richiamare la sentenza n. 62 del 1 giugno 1966 della

<sup>33</sup>Commiss. Trib. Reg. Lombardia Milano Brescia, sez. 67, n. 30 del 14/01/2013.

<sup>34</sup> Si veda ad es., la CTR Napoli ord. n. 36/15/15 del 13.1.2015; CTR Potenza ord. n. 107/1/15 del 25.3.2015.

Corte Costituzionale che, relativamente alla cauzione prevista dall'art. 648<sup>35</sup>, comma 2, c.p.c., a cui viene subordinata la provvisoria esecuzione di un decreto ingiuntivo opposto, ha precisato che la *"misura e il modo nel quale deve essere prestata restano affidati al prudente apprezzamento del magistrato"* e *"le ragioni difensive del debitore non mancheranno di esercitare a tal fine la loro efficacia"*, ed ha evidenziato che: *"Anche in ragione dei motivi rappresentati, il giudice determinerà la cauzione in modo che essa risulti giusta ed adeguata sì da richiamare, da un canto, il creditore ad un mediato apprezzamento del proprio diritto e da rappresentare, d'altro canto, per il debitore una seria garanzia non solo per le spese e le restituzioni ma anche per i danni che gli potranno derivare dall'esecuzione del decreto ingiuntivo"*.

In ambito tributario, taluna giurisprudenza di merito<sup>36</sup> ha concesso la sospensione della sentenza impugnata subordinatamente alla prestazione di una *"congrua cauzione"* statuendo che la stessa possa riguardare l'importo del solo tributo ed interessi, e non anche l'importo delle sanzioni ove la sospensione dovrebbe *"operare automaticamente"* in virtù dell'art. 19 del D.Lgs. n. 472/97.

In particolare, secondo detti Giudici: *"Per le sanzioni, non si è ritenuto di imporre la cauzione/fideiussione, sia per la differenza normativa del regime della sospensione delle sanzioni (la cui sospensione era già espressamente consentita dall'art. 19 d.lgs. 18.12.1997, nr. 472<sup>37</sup>, ed, in caso di prestazione di garanzia, era addirittura imposta come obbligatoria), sia per la diversità ontologica tra tributi dovuti e sanzioni irrogate rispondenti a differenti logiche giustificative (diminuzione patrimoniale da tributo evaso; punizione-sanzione per la violazione commessa, non integrante una menomazione del quantum del tributo ed in quanto*

<sup>35</sup> Ai sensi dell'art. 648 c.p.c. rubricato Esecuzione provvisoria in pendenza di opposizione: "Il giudice istruttore, se l'opposizione non è fondata su prova scritta o di pronta soluzione, può concedere, con ordinanza non impugnabile, l'esecuzione provvisoria del decreto, qualora non sia già stata concessa a norma dell'articolo 642. Il giudice concede l'esecuzione provvisoria parziale del decreto ingiuntivo opposto limitatamente alle somme non contestate, salvo che l'opposizione sia proposta per vizi procedurali. Deve in ogni caso concederla, se la parte che l'ha chiesta offre cauzione per l'ammontare delle eventuali restituzioni, spese e danni".

<sup>36</sup> CTR Napoli n. 2356/07/14 del 10 marzo 2014.

<sup>37</sup>ex art. 19, comma 3, d.lgs. 18.12.1997, nr. 472: "La sospensione deve essere concessa se viene prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa"

*tale in varia misura oggetto di rinuncia direttamente da parte del Fisco, ad es. in caso di accertamento con adesione il Fisco rinuncia a parte delle sanzioni, ma in nessuna misura al tributo accertato), sia per la minore loro incidenza, sia per il carattere di accessorietà della sanzione rispetto al tributo"*<sup>38</sup>.

3.5. Andando ora ad analizzare l' art. 62 bis, comma 5, D.Lgs. n. 546/92 emerge che non vi è alcuna alternatività tra la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata per cassazione e la prestazione di una garanzia, ma la possibilità per il giudice d'appello di subordinare la sospensione ad una garanzia di tipo personale. Ed infatti, secondo detta nuova disposizione, primo periodo: *"La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'art. 47, comma 8-bis "*.

Da ciò consegue che dal 1 gennaio 2016, entrata in vigore di detta norma, la commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata per cassazione potrà disporre la sospensione dell'esecutività della stessa, dopo aver valutato il *fumus boni iuris* ed il *periculum in mora*, previa prestazione di una garanzia personale di cui all'articolo 69, comma 2<sup>39</sup>, e quindi una fideiussione bancaria o assicurativa, per quanto previsto con il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400<sup>40</sup>.

Sul punto, va precisato, ancora, che il cit. art. 62 bis, comma 5, D.Lgs. n. 546/92 prevede, al secondo periodo, l'applicazione in caso di sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata per cassazione dell'art. 47, comma 8-bis, anch'esso

<sup>38</sup>Commiss. Trib. Reg. di Napoli, sez. 7, ordinanza n. 2356 del 10 marzo 2013; Commiss. Trib. Reg. di Napoli, sez. 7, ordinanza n. 1555 del 16 febbraio 2015;

<sup>39</sup>Il D.Lgs. n. 156/2015 prevede all'art. 9, lett. gg) l'introduzione all'art. 69 D.Lgs. n. 546/92, rubricato "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente", il comma 2, in vigore dal 1 gennaio 2016, che al comma 2 stabilisce che: "Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma , della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonchè il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi".

<sup>40</sup>Decreto 2 aprile 2015, n. 53: "Regolamento recante norme in materia di intermediari finanziari in attuazione degli artt. 106, comma 3, 112, comma 3, e 114 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, nonchè dell'art. 7-ter, comma 1-bis, della legge 30 aprile 1999, n. 130".

introdotto in virtù della riforma tributaria, ai sensi del quale: *"Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa"*<sup>41</sup>.

#### **4. Le modalità di trattazione dell'istanza di sospensione**

4.1. Altro aspetto rilevante su cui ci si deve soffermare concerne, poi, le modalità di trattazione dell'istanza di sospensione. Al riguardo, è opportuno evidenziare, *in primis*, che detta istanza deve essere presentata al *"giudice/commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata"* ex art. 373 c.p.c., nonché dal 1 gennaio 2016 ex art. 62 bis D.Lgs. n. 546/92, essendo inammissibile un'istanza cautelare contenuta nello stesso ricorso per cassazione<sup>42</sup>.

Di qui, a seguito alla presentazione dell'istanza di sospensione, l'art. 62 bis D.Lgs., comma 2 - al pari dell'art. 373 c.p.c. - dispone che: *"Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima"*.

Il comma 3 della citata norma - al pari dell'art. 373 c.p.c., comma 2, ultima parte - prevede, poi, che, nei casi di *"eccezionale urgenza"*, il presidente può evitare la fissazione della trattazione dell'istanza, utilizzando una procedura più celere che non prevede l'audizione delle parti. Egli, infatti, può immediatamente disporre con decreto la provvisoria sospensione dell'esecuzione sino alla pronuncia del

<sup>41</sup> Ai sensi dell'art. 39 D.Lgs. n. 602/1973: *"Sulle somme il cui pagamento è stato sospeso ai sensi del comma 1 e che risultano dovute dal debitore a seguito della sentenza tributaria provinciale si applicano gli interessi al tasso del sette per cento annuo"*.

<sup>42</sup> Secondo cassazione a ss.uu. nn. 4112/2007, 14503/2013, 16884/2013 è inammissibile un'istanza di sospensione della sentenza di secondo grado avanzata dal ricorrente contestualmente alla proposizione del ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 373 c.p.c., in quanto la stessa non è prevista per il giudizio di legittimità. Sul punto, da ultimo, la Suprema Corte ha precisato che: *"Si tratta, in sostanza, di una richiesta di sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata emessa dalla Commissione Tributaria Regionale ed impugnata con il ricorso per cassazione. A tal fine, va rilevato che la disposizione dell'art. 373 c.p.c., comma 1, prevede che il ricorso per Cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il Giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte (...) disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione. La richiesta, quindi, doveva essere formulata al giudice che ha emesso la sentenza impugnata con il ricorso per cassazione Cass. civ. sez. V, n. 19411 del 30.09.2015.*

Collegio che, successivamente, sentite le parti, può confermarla, revocarla o modificarla.

Per quanto concerne l'"*eccezionale urgenza*", di cui agli artt. 373 c.p.c. e 62 bis D.Lgs. n. 546/92, che consente di ottenere provvisoriamente la sospensione "*inaudita altera parte*", occorre evidenziare che essa deve essere valutata dal giudicante in relazione all'imminenza del *periculum* del danno grave ed irreparabile, che dovrà rilevarsi tale da non consentire l'espletamento della procedura camerale, in quanto la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento.

Da ciò consegue che, in virtù delle citate norme, al giudicante non è imposto alcun onere di accertamento della fondatezza della pretesa con analisi pur sommaria del *fumus boni iuris*, venendo richiesta la sola valutazione del *periculum*.

Si osserva, infatti, che ove il legislatore avesse inteso collegare la pronuncia di sospensione "*inaudita altera parte*" a seguito di una delibazione del merito, seppur sommaria, lo avrebbe richiesto con apposita espressione, come ha fatto, ad esempio, con l'art. 47, comma 3, D.Lgs. n. 546/92, in virtù del quale, nelle ipotesi di eccezionale urgenza, ovvero quando il pericolo del danno grave ed irreparabile non consenta di espletare la procedura camerale, il presidente "*previa delibazione del merito*", ha la facoltà di concedere, *inaudita altera parte*, con il medesimo decreto di fissazione della trattazione, la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, fino allo svolgimento dell'udienza camerale.

## **5. La riproposizione dell'istanza di sospensione**

5.1. Quanto, invece, alla possibilità di riproporre l'istanza di sospensione della sentenza impugnata per cassazione in caso di rigetto, occorre osservare quanto segue.

Come già emerge dall'art. 373 c.p.c., il giudice può "*disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione*"; allo stesso modo, il nuovo articolo 62 bis D.Lgs. 546/92 dispone che: "*Il collegio,*

*sentite le parti in camera di consiglio, provvede con ordinanza non impugnabile".*

Ebbene, se ci si sofferma sulla locuzione "ordinanza non impugnabile" dovrebbe pervenirsi ad una soluzione negativa sulla riproponibilità dell'istanza dal momento che, ai sensi dell'art. 177, co. 3, n. 2 c.p.c. le ordinanze dichiarate dalla legge espressamente *non impugnabili* non sono modificabili, nè revocabili. Il che non equivale a dire che non siano però riproponibili.

5.2. Com'è noto, le misure cautelari sono provvedimenti che si ottengono a seguito della proposizione di un'azione cautelare volta a porre rimedio ai rischi che possano derivare dalla durata del processo. Detti provvedimenti sono disciplinati dagli artt. 669bis e 669-quaterdecies del c.p.c. ed hanno la forma di ordinanza con carattere provvisorio, potendo essere gli stessi successivamente modificati o revocati dal giudice che li ha emanati, *"se si verificano mutamenti nelle circostanze o se si allegano fatti anteriori di cui si è acquisita conoscenza successivamente al provvedimento cautelare"*<sup>43</sup> ex art. 669decies c.p.c.

Quest'ultima disposizione, nonché tutte quelle della sezione I relativa ai procedimenti cautelari in generale ai sensi dell'art. 669-quaterdecies, sono applicabili, *"in quanto compatibili, agli altri provvedimenti cautelari previsti dal Codice civile e dalle leggi speciali"*.

Da ciò si è rilevato, che è proprio la natura cautelare del provvedimento che consente la riproposizione dell'istanza di sospensione in relazione al verificarsi di mutamenti di circostanze, più precisamente al sopraggiungere di un pericolo di danno grave ed irreparabile per il contribuente dall'esecuzione della sentenza impugnata in cassazione.

Sul punto la giurisprudenza di merito ha affermato la: *"possibilità di riproporre l'istanza di sospensione della sentenza, cui, ipso iure, va riconosciuta natura cautelare, naturalmente su nuove ragioni di fatto e di diritto, confortate da idonea documentazione probatoria a sostegno della richiesta, volte a dimostrare la*

---

<sup>43</sup>Libro IV Dei procedimenti speciali, Titolo I Dei procedimenti sommari, Capo III Dei procedimenti cautelari, Sezione I Dei procedimenti cautelari in generale, art. 669decies c.p.c. rubricato "Revoca e modifica".

*ricorrenza della gravità e della irreparabilità del pregiudizio per il debitore a seguito della esecuzione della sentenza impugnata per Cassazione*"<sup>44</sup>.

Si tratta di sospensione dell'esecuzione e non anche della mera esecutività; pertanto, se l'istanza viene respinta perché manca inizialmente il presupposto del *periculum in mora*, essa potrà essere sempre reiterata dopo che sia iniziata l'esecuzione, qualora si provino mutamenti delle circostanze o vi siano nuove ragioni di fatto.

## **6. La proposizione dell'istanza di sospensione e il contributo unificato**

6.1. Infine, in relazione alla presentazione dell'istanza di sospensione della sentenza impugnata per cassazione è doveroso precisare che essa non deve essere accompagnata dal pagamento del contributo unificato, nonostante il diverso agire di maggior numero delle commissioni regionali, dal momento che la stessa va considerata come una fase incidentale del giudizio instaurato innanzi alla Suprema Corte.

Questa importante precisazione è confermata dalla circolare del Mef n. 1/DF/2011, che al punto 2.2. nell'elencare gli atti e provvedimento non soggetti al C.U.<sup>45</sup> alla lettera b), include, infatti, espressamente: *"istanza di sospensione della sentenza di primo grado limitatamente alle sanzioni e quella proposta in pendenza del giudizio per cassazione o di revocazione. In detti casi, la sospensione della sentenza di primo grado, pur essendo manifestazione di potestà discrezionale del giudice adito, è espressione di un potere "proprio" del giudice dell'impugnazione, nei confronti della sentenza di primo grado, direttamente connesso all'effetto devolutivo dell'appello o del giudice che ha emanato la sentenza nei cui confronti è proposto il ricorso per revocazione o per cassazione"*.

<sup>44</sup> Corte d'Appello di Salerno, ordinanza del 12.02.2012.

<sup>45</sup> In virtù dell'art. 37 del decreto legge n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 111 del 15 luglio 2011, è stato introdotto nel processo tributario il contributo unificato (CU), già vigente nell'ambito del processo civile e amministrativo.