

IL DIRITTO TRIBUTARIO

Commento a tutte le leggi tributarie

Il complesso delle norme regolanti i vari tributi costituisce ormai una branca di diritto pubblico con peculiarità e caratteristiche tutte proprie, una disciplina giuridica completa ed a sé stante: il «*Diritto tributario*».

La letteratura in materia fiscale, specie in Italia, è molto scarsa, manca di organicità e di coordinamento, e da anni è sentito il bisogno di un'opera vasta e completa che riunisca, coordini, dia una sistemazione organica e scientifica alla complessa materia, inquadri, in una parola, questa nuova disciplina giuridica.

La Rivista «*Diritto e pratica tributaria*», d'accordo con la casa Editrice CEDAM e con la collaborazione di giuristi, finanziari ed esperti in materia, ha preso l'iniziativa per la redazione di un'opera che comprenda tutta la materia fiscale, con l'intento scientifico di sistemare organicamente e coordinare i principi generali del diritto tributario, ai quali si informano tutte le disposizioni fiscali, e con l'intento pratico di fornire agli studiosi, ai professionisti ed ai funzionari un commento completo e organico di tutte le leggi tributarie, nel quale verranno largamente richiamate la giurisprudenza, le decisioni amministrative e le istruzioni ministeriali.

L'opera, che conterà di molti volumi, è divisa in tre serie: la prima comprende una collana di trattati d'indole generale; la seconda comprende i commentari, articolo per articolo, delle leggi fiscali; la terza comprende raccolte sistematiche e coordinate di giurisprudenza e di legislazione in materia tributaria. Ogni volume è corredato da un dettagliato indice alfabetico-analitico che ne agevola la consultazione.

Dato il continuo evolversi e modificarsi delle leggi tributarie, a mano a mano che se ne presenterà la necessità verranno pubblicati dei supplementi alle singole opere, contenenti le modifiche e le nuove disposizioni, onde la *Collana* sia sempre aggiornata.

L'opera è coordinata dal Prof. Avv. ANTONIO UCKMAR.

Genova, dicembre 1929.

IL DIRITTO TRIBUTARIO

COORDINATO DA

ANTONIO E VICTOR UCKMAR

dell'Università di Genova

Serie I

Volume CXIII

LA CONCENTRAZIONE DELLA RISCOSSIONE NELL'ACCERTAMENTO

A cura di

CESARE GLENDI

VICTOR UCKMAR



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2011

Publicazione realizzata con il contributo dei fondi d'Ateneo del Dipartimento di Diritto Pubblico dell'Università di Pisa

INDICE GENERALE

UCKMAR VICTOR, <i>Presentazione</i>	pag. IX
BEFERA ATTILIO, <i>Auspici per la legislazione e per l'Amministrazione</i>	» XIII
GLENDI CESARE, <i>Introduzione ai lavori</i>	» XVII

PARTE PRIMA

LA "NOVELLA" DELL'ATTO IMPOESATTIVO

GLENDI CESARE, <i>Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi collegata</i>	pag. 3
CARINCI ANDREA, <i>La concentrazione della riscossione nell'accertamento</i>	» 45
MICCINESI MARCO, <i>L'esecutività dell'accertamento: rilevanza sistematica ed impatto sul sistema</i>	» 65
LA ROSA SALVATORE, <i>Riparto delle competenze e "concentrazione" degli atti nella disciplina della riscossione</i>	» 73
BASILAVECCHIA MASSIMO, <i>La difficile interstitialità della com-pensazione tra accertamenti e attività esattive</i>	» 93
FRANSONI GUGLIELMO, <i>L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale</i>	» 99
SCHIAVOLIN ROBERTO, <i>Quale tutela per i soggetti passivi?</i>	» 127
AMATUCCI ANDREA, <i>L'accertamento tributario esecutivo e la mediazione</i>	» 141
INGRAO GIUSEPPE, <i>Concentrazione della riscossione nell'accertamento e riflessi sull'ammissione al passivo fallimentare</i> ...	» 147

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia S.r.l.

ISBN 978-88-13-30790-5

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana, n. 108, 20122 Milano, e-mail segreteria@aidro.org e sito web www.aidro.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Stampa: LCC - Laser Copy Center S.r.l. - Via Livraghi, 1 - 20126 Milano

LA TUTELA CAUTELARE OLTRE IL PRIMO GRADO DI GIUDIZIO

di GIUSEPPE CORASANITI

Professore Università di Brescia

SOMMARIO: 1. La “questione” del riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio. – 2. Il quadro normativo di riferimento. – 3. La sentenza della Corte costituzionale n. 217 del 2010. – 4. La corretta impostazione della “questione”: la tutela cautelare contro l’esecuzione dell’atto impugnato nei gradi di giudizio successivi al primo. – 5. Osservazioni conclusive.

1. La “questione” del riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

Il riconoscimento della tutela cautelare ⁽¹⁾ oltre il primo grado di giudizio rappresenta una “questione” di grande attualità per due ordini di ragioni.

In primo luogo perché è stata recentemente oggetto di una “nuova” pronuncia da parte della Corte costituzionale, la n. 217 del 17 giugno 2010 ⁽²⁾, che (forse più delle precedenti ⁽³⁾) merita di essere atten-

⁽¹⁾ Per una esaustiva ricostruzione dell’istituto della tutela cautelare nel processo tributario si rinvia a C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 21 ss; ID., voce *Procedimento cautelare (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, VIII vol. di aggiornamento, Roma, 2000.

⁽²⁾ In *Corr. trib.*, n. 30 del 2010, con commento di C. GLENDI, *Verbo la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, 2401 ss.; nonché in *GT - Rivista di Giur. trib.*, n. 10 del 2010, 841 ss., con commento di F. RANDAZZO, *Paletti di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, 848 ss.; e G. RA-
GUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, 2447 ss.

tamente esaminata perché se, da un lato, tale pronuncia rappresenta senza dubbio “un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare nel processo tributario”⁽⁴⁾, dall’altro lato, la stessa è censurabile – come si vedrà a breve – sotto il profilo del percorso giuridico indicato dalla Corte costituzionale al Giudice rimettente al fine di giungere ad un’interpretazione (del dato normativo attualmente vigente) “costituzionalmente orientata” nel senso dell’essenzialità della tutela cautelare in ogni grado di giudizio.

A ciò si aggiunga che la soluzione interpretativa ivi indicata, per quanto criticabile, ha iniziato ad essere favorevolmente recepita anche dai Giudici d’appello⁽⁵⁾, come nel caso, ad esempio, della Commis-

(4) Il riferimento è a Corte Cost., ord. 5 aprile 2007, n. 119; ID., ord. 27 luglio 2001, n. 325; ID., ord. 19 giugno 2000, n. 217; sent. 31 maggio 2000, n. 165: tutte in banca dati *Fiscoonline*. Si ricorda – brevemente – che la Corte costituzionale con le prime tre pronunce aveva affermato che la tutela cautelare costituisce senza dubbio una componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall’art. 24 Cost., riferibile anche al processo tributario, che si spiega “con l’esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno dell’attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l’accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile”. In ragione di ciò, concludeva la Corte, “risulta allora evidente come la garanzia debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda, rendendo superflua l’adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto dell’invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore”. Si affermava inoltre che non sarebbe ravvisabile alcuna “disparità di trattamento” tra la disciplina del processo tributario e processo civile, stante l’insussistenza di un principio costituzionalmente garantito di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo. Con la quarta pronuncia (ord. 5 aprile 2007, n. 119) la Corte costituzionale ha inoltre (correttamente) precisato che l’“oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l’impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado”.

(5) In questi termini cfr. F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, op. cit., 848. In senso conforme si veda anche C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, op. cit., 2401, il quale Autore, nel commentare la citata sentenza, parla di “ascesa verso il pieno riconoscimento della tutela cautelare nel processo tributario”.

(6) Peraltro, sul punto si segnala anche la contrastante posizione interpretativa nel frattempo manifestata dalla Corte di cassazione, che con la sentenza n. 21121 del 13 ottobre 2010 (in banca dati *Fiscoonline*), nonostante le ultime aperture interpretative della Corte costituzionale, ha escluso “ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti dell’efficacia esecutiva della pronuncia di secondo grado, secondo quanto stabilito nel

sione tributaria regionale di Torino, sez. XXVIII, che con l’ordinanza del 27 settembre 2010, n. 4⁽⁶⁾, seguendo le indicazioni interpretative della Corte costituzionale, ha concesso la sospensione dell’esecuzione della sentenza di secondo grado in pendenza del giudizio di cassazione. Sempre nella stessa direzione interpretativa, si segnalano anche alcune recenti pronunce della Commissione tributaria regionale della Lombardia e del Lazio che, seguendo le ultime indicazioni della Corte costituzionale, ha disposto la sospensione della sentenza d’appello in pendenza del giudizio di cassazione, ammettendo l’applicazione nel processo tributario della disposizione di cui all’art. 373 c.p.c.⁽⁷⁾

In secondo luogo, l’interesse per la “questione” in esame diviene sempre più attuale anche e soprattutto a seguito della nuova disciplina dell’attività di accertamento e di riscossione, introdotta dall’art. 29,

d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 49 e 68, senza che ciò determini un’ingiustificata lesione del diritto di difesa, in quanto la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi doverosa, anche alla luce della sentenza n. 165 del 2000 della Corte costituzionale, solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito che accolga, con efficacia esecutiva, la domanda, rendendo superflua l’adozione di ulteriori misure cautelari, o al contrario la respinga, negando in tal modo a cognizione piena la sussistenza del diritto ed il presupposto stesso dell’inibitoria (v. Cass. 7815/2010). In verità, questa sentenza è stata pronunciata dalla Corte di cassazione in data 28 maggio 2010, dunque prima della pubblicazione dell’ultima pronuncia della Corte costituzionale.

(6) In banca dati *Big-online*.

(7) Si veda l’ordinanza n. 2 del 18 gennaio 2011 con cui la Commissione tributaria regionale di Milano, Sez. 46, ha sospeso l’esecuzione di una propria sentenza che convalidava un provvedimento di chiusura dell’esercizio commerciale per 22 giorni, «a partire dal 3 gennaio 2011 in periodo particolarmente propizio per le vendite di fine stagione». Nell’*iter* motivazionale di tale decisione con riferimento al *periculum in mora* si afferma che in caso di accoglimento dell’impugnazione non sarebbe stato più possibile adottare come rimedi alla riduzione in pristino o il ristoro per equivalente dei danni subiti dal contribuente una volta che l’esercizio fosse stato chiuso nel periodo indicato. Nello stesso senso si veda anche l’ordinanza n. 7 del 1° febbraio 2011 della Commissione tributaria regionale di Roma, Sez. 1, nonché sempre Commissione tributaria regionale di Roma, Sez. 1, ordinanza n. 136 del 29 settembre 2010. In senso contrario si veda la Commissione tributaria regionale di Roma, Sez. 4, ordinanza n. 3 del 12 gennaio 2011, in cui i giudici hanno invece ritenuto che nel contenzioso tributario non sia possibile sospendere l’efficacia della sentenza, posto che l’art. 49 del d.lgs. n. 546/1992 sancisce l’inapplicabilità dell’art. 373 c.p.c., relativo alla possibilità di sospendere gli effetti della sentenza emanata dal giudice di appello e impugnata mediante ricorso per cassazione e che a diversa conclusione non sarebbe possibile pervenire nemmeno a seguito della sentenza n. 217/2010 della Corte costituzionale. In questi ultimi termini si veda anche l’ordinanza n. 26 del 18 ottobre 2010 della Commissione tributaria regionale di Brescia, Sez. LXVI.

d.l. 31 maggio 2010, n. 78 (conv. nella l. 30 luglio 2010, n. 122), così come modificato dal d.l. 13 maggio 2011, n. 70 (conv. con modific. nella l. 12 luglio 2011, n. 106) che, con riferimento alle imposte sui redditi ed all'iva, porta ad un "accorpamento" degli atti esattivi in quelli impositivi, i quali ultimi, in quanto dotati di per sé di efficacia esecutiva, legittimano quindi l'immediata attuazione dell'esecuzione esattoriale senza dover attendere, come accadeva in passato, la notifica della cartella di pagamento⁽⁸⁾.

In ragione di ciò, è stato condivisibilmente osservato da autorevole dottrina come appaia ormai "ineludibile la necessità del riconoscimento della tutela cautelare, senza limiti di grado, essendo la stessa ormai accentrata sull'atto impositivo, che è anche esattivo, così da dover essere sempre disposta dal giudice di merito, nel suo diacronico svolgimento, anche dopo il primo grado, e da non poter essere strumentalmente realizzata, quanto meno nella stessa latitudine in cui era precedentemente possibile, attraverso altri procedimenti aventi ad oggetto atti esecutivi ormai pretermessi"⁽⁹⁾.

Difatti, è un dato di fatto incontestabile che esigenze di tutela cautelare possano manifestarsi, con riferimento alla riscossione del tributo, anche oltre il primo grado di giudizio, perché nel frattempo potrebbe mutare per il contribuente la situazione di pregiudizio economico derivante dalla prosecuzione dell'attività di riscossione della pretesa impositiva recata dal provvedimento tributario impugnato, così come potrebbero mutare anche i presupposti del *fumus boni iuris*. Ebbene, sino ad ora, in presenza di esigenze cautelari di tal genere si è spesso volte cercato di "aggirare" il problema del mancato riconoscimento normativo della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio mediante l'attivazione di procedimenti cautelari all'interno di giudizi instaurati innanzi a Commissioni tributarie provinciali (strumentalmen-

⁽⁸⁾ In commento alla nuova disciplina si veda, tra gli altri, C. GLENDI, *Nuove frontiere per la tutela cautelare*, in *Corr. trib.*, n. 27 del 2010, 2163 ss.; M. BRUZZONE, *L'avviso di accertamento diventa "titolo esecutivo" per imposte sui redditi ed IVA*, in *Corr. trib.*, n. 28 del 2010, 2230 ss.; A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex d.l. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2011, I, pag. 159 ss., nonché A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d'accertamento*, in *Rass. trib.*, n. 1/2011, pag. 22 ss.

⁽⁹⁾ In tal senso cfr. C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, *op. cit.*, 2407-2408. L'Autore conclude auspicando un "nuovo risolutivo intervento" della Corte costituzionale, questa volta correttamente investita della relativa questione di legittimità costituzionale (sul punto si rinvia infra).

te) investite della decisione sulla legittimità degli atti (esattivi) con cui è attuata la riscossione (a titolo provvisorio) della pretesa impositiva impugnata (ad esempio mediante l'impugnazione delle cartelle di pagamento, dei fermi amministrativi, dei provvedimenti di iscrizioni di ipoteca, ecc...); ma è evidente come il più delle volte si tratti di giudizi "paralleli" strumentalmente instaurati solo per tentare di soddisfare le predette esigenze cautelari.

Ebbene, d'ora in avanti, a seguito dell'"accorpamento" degli atti esattivi in quelli impositivi, il ricorso a questo *escamotage* sarà più difficile, divenendo quindi più che mai necessario il superamento dell'attuale dato normativo in tema di tutela cautelare. In tal senso è stato condivisibilmente affermato da autorevole dottrina⁽¹⁰⁾ che a seguito della concentrazione del titolo impositivo e del titolo esecutivo in un solo atto di natura sostanziale, il cd. atto "impoesattivo", in cui rifluisce anche il provvedimento irrogativo di sanzioni, "non ha più letteralmente senso una disciplina differenziata tra il primo e secondo grado, dell'atto "impoesattivo" e del provvedimento sanzionatorio, quanto alla tutela cautelare, la cui *vis expansiva* ormai dev'essere anzi estesa a tutto il sistema delle impugnazioni, quale strumento essenziale di garanzia dell'effettività della tutela giurisdizionale anche oltre il primo grado, a prescindere dai tortuosi itinerari sinora faticosamente praticati dalla Corte costituzionale al riguardo".

Ciò posto, è indubbio che il superamento dell'attuale dato normativo – il quale, come detto, circo-scrive la tutela cautelare al primo grado di giudizio – possa essere risolto in via interpretativa, richiedendo invece un nuovo intervento della Corte costituzionale, questa volta – si auspica – non solo risolutivo ma anche "corretto" nel relativo percorso giuridico da seguire per poter giungere al riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

Non resta quindi che passare ad esaminare il contenuto dell'ultima pronuncia della Corte costituzionale dopo aver brevemente ricordato il contesto normativo di riferimento.

⁽¹⁰⁾ In questi termini cfr. C. GLENDI, *Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, *Atti preparatori al Convegno tenutosi a Sanremo nei giorni 3-4 giugno 2011*.

2. Il quadro normativo di riferimento.

A tal riguardo, si ricorda che l'art. 47, commi 1 e 7, d.lgs. n. 546 del 1992, attribuisce alle Commissioni tributarie provinciali il potere di sospendere l'efficacia esecutiva dell'atto impugnato, ma fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

Manca, invece, una norma che attribuisca espressamente un analogo potere al Giudice tributario anche nei successivi gradi di giudizio; soltanto l'art. 19, 2° co., d.lgs. n. 472 del 1997, estende l'applicabilità nel giudizio di appello del procedimento incidentale per la sospensione cautelare di cui al citato art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992, ma limitatamente alla riscossione delle sanzioni⁽¹⁾.

Si ricorda, inoltre, che la disposizione di cui all'art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992 (*id est* la previsione normativa che attribuisce il potere di sospensione cautelare della riscossione dell'atto impugnato alle sole Commissioni tributarie provinciali e non anche alle Commissioni tributarie regionali) rappresenta la diretta attuazione, da parte del Legislatore delegato, del "principio di delega" stabilito dal Legislatore delegante nell'art. 30, co. 1, lett. h), l. n. 413 del 1991 e consistente nella "previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado e con l'obbligo di fissazione della udienza entro novanta giorni".

Anche per tale ragione la disposizione di cui all'art. 61, d.lgs. n. 546 del 1992, che, nel disciplinare il procedimento di appello, rinvia, in quanto compatibili, alle norme dettate per il procedimento di primo grado, viene di regola interpretata – salvo alcune posizioni dottrinarie

(1) Ritengono che l'inapplicabilità della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio vada desunta dal dato letterale dell'art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992 o dall'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, tra gli altri, F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 370 ss.; S. MULEO, *La tutela cautelare, in Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, F. Tesaurò (diretta da), 1998, 882-883; C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato* (art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari), op. cit., 27; L. DEL FEDERICO, *Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria. I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26 dicembre 1996*, n. 662, Padova, 1999, 1065 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 431 ss.

e giurisprudenziali di segno opposto⁽¹²⁾ – nel senso che tra le "norme richiamate" non sarebbero ricomprese anche quelle di cui al Capo II del Titolo II del medesimo decreto, tra cui, appunto, l'art. 47, ciò nonostante il rinvio operato dal citato art. 61 sia un rinvio "generale" a tutte le norme dettate per il procedimento di primo grado, in quanto compatibili⁽¹³⁾.

A ciò va aggiunto che l'art. 49, d.lgs. n. 546 del 1992, nel disciplinare le impugnazioni delle sentenze tributarie, esclude espressamente l'applicabilità al processo tributario dell'art. 337 c.p.c.⁽¹⁴⁾, così escludendo l'applicabilità anche delle disposizioni menzionate da tale norma, tra cui l'art. 283 c.p.c. (attribuzione al giudice d'appello del potere di sospendere, in tutto o in parte, l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata quando sussistono gravi e fondati motivi) e l'art. 373 c.p.c. (attribuzione al Giudice che ha pronun-

(12) Vi è chi in dottrina ha sostenuto che, nonostante la formulazione letterale dell'art. 47, d.lgs. n. 546 del 1992, andrebbe comunque ragionevolmente riconosciuto un eguale potere di sospensione anche al Giudice d'appello proprio in forza del citato art. 61, d.lgs. n. 546 del 1992, il quale, nel disciplinare il giudizio d'appello, opera un rinvio "generale" alle norme dettate per il procedimento di primo grado, ivi incluse, quindi, quelle contenute nel Capo II del Titolo II; in ragione di ciò, applicando la disciplina del procedimento cautelare di cui all'art. 47 al giudizio d'appello, i riferimenti ivi contenuti alla Commissione tributaria provinciale ed alla sentenza da quest'ultima emessa, dovrebbero essere intesi come riferimenti alla Commissione tributaria regionale ed alla sentenza di secondo grado. In questi termini cfr. F. TESAURÒ, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1733. In tal senso, in giurisprudenza si veda anche Comm. trib. reg. Puglia, ord. 22 agosto 2001, in *Dir. prat. trib.*, 2001, con commento di A. URICCHIO, *Ancora sull'applicabilità nel giudizio di appello della tutela cautelare*, 1096.

(13) Sul punto si rinvia al commento relativo all'art. 47 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2010. Sul punto si veda anche il commento ai citati articoli in T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004.

(14) In tal senso cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La sospensione delle sentenze delle commissioni tributarie provinciali*, in *Boll. trib.*, 1999, 1503; ID., *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, 565; ID., *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, cit., 431 ss.; E. DELLA VALLE, *Sospensione, interruzione ed estinzione del processo, in Il Processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, op. cit., 77. Sottolinea la difficoltà di ricorrere ad eterointegrazioni della disciplina del processo tributario mediante il ricorso a completamenti ad opera della disciplina del processo civile C. GLENDI, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 1749.

ciato la sentenza impugnata innanzi alla Corte di cassazione, di spendere l'esecuzione se da tale esecuzione possa derivare un danno grave ed irreparabile)⁽¹⁵⁾.

Peraltro, sarebbero proprio le peculiarità del processo tributario a rendere di difficile applicazione i rimedi cautelari di cui agli artt. 283 e 373 c.p.c., perché – così come chiarito anche dalla stessa Corte costituzionale con l'ordinanza n. 119 del 2007 – nel processo tributario, a differenza del processo civile, "oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado".

In altri termini, alla sentenza del Giudice tributario non può riconoscersi efficacia di titolo esecutivo, né quando accoglie il ricorso del contribuente né quando lo rigetta, in quanto il titolo che legittima l'attività di riscossione, attuata mediante l'iscrizione a ruolo (a titolo provvisorio) della pretesa impositiva, è sempre e solo il provvedimento impositivo impugnato; conseguentemente l'oggetto della sospensione cautelare è solo l'esecuzione dell'atto impugnato⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁵⁾ *Contra*, a favore dell'utilizzabilità dei rimedi cautelari previsti dagli artt. 283 e 373 c.p.c., in quanto non esisterebbe alcuna espressa esclusione della loro applicazione nel processo tributario. cfr. G. FALCONE, *La sospensione tributaria e l'opera dell'interprete*, in *Il Fisco*, 1996, 6106; M. CANTILLO, *Nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi*, in *Il Fisco*, 1993, 8902; S. MULEO, *La tutela cautelare*, op. cit., 878; P. RUSSO - G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 45, i quali affermano testualmente: "è nostra convinzione che la menzione" degli artt. 283, 373 e 401 "nel corpo dell'art. 337 non consente di dedurre che, allora, neanche i medesimi sono suscettibili di operare nel processo tributario, giacché il contenuto normativo di quest'ultimo è esclusivamente incentrato sul regime dell'efficacia esecutiva della sentenza".

⁽¹⁶⁾ In tal senso cfr. C. GLENDI, *l'erso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, op. cit., 2404 ss.; ID., *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, op. cit., 112-114; ID., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, 1748, nota 132; F. TESAURO, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1733. In merito alla natura non sostitutiva della sentenza del Giudice tributario si veda, *funditus*, F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, *passim*; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, 144, il quale afferma testualmente: "Che la sentenza della Commissione tributaria non abbia effetto sostitutivo dell'atto impugnato sembra confermato dalla mancata previsione di un'esecuzione della sentenza: in caso di decisione giurisdizionale favorevole all'amministrazione (rigetto del ricorso, o suo accoglimento limitato), il decreto legislativo sul processo tributario si limita al massimo a stabilire come si modifichi la riscossione frazionata, senza indicare modalità e tempi di esecuzione della sentenza. Ciò significa che l'attività esecutiva avviene

Per tale ragione è stato correttamente osservato in dottrina che le disposizioni di cui ai citati artt. 283 e 373 c.p.c., "che riguardano pro-

in via amministrativa, che la sentenza legittima lo sviluppo delle ordinarie funzioni riservate all'amministrazione, che la pretesa cessa di essere un problema del processo, per tornare ad essere oggetto di attività amministrative". In senso contrario cfr. M. CANTILLO, *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari*, in *Rass. trib.*, 1998, 824 ss., secondo il quale la sentenza del Giudice tributario costituirebbe titolo per la riscossione del tributo, "legittimando successivi atti di iscrizione a ruolo di tutte o di parte delle imposte accertate". In altri termini, secondo questo orientamento dottrinario l'iscrizione a ruolo sarebbe legittimata sia dall'atto impositivo ad esso presupposto, sia dalla sentenza che ha confermato (totalmente o parzialmente) l'atto impositivo. Sul punto si veda inoltre F. PISTOLESI, *L'appello nel processo tributario*, op. cit., 370 ss., 378; A. GIOVANNINI, *Riflessioni a margine dell'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 35 ss. Da ultimo, in questa sede appare opportuno sottolineare come sia senza dubbio non condivisibile quanto recentemente sostenuto in un articolo di stampa specializzato in punto di interpretazione del citato art. 29, d.l. 31 maggio 2010, n. 78. In specie il riferimento è all'articolo dal titolo "Sentenze sospese in appello" pubblicato su *Il Sole-24 Ore* del 22 marzo 2011, in cui è stato sostenuto che la "nuova" previsione normativa secondo cui "l'intimazione ad adempiere al pagamento è altresì contenuta nei successivi atti da notificare al contribuente, anche mediante raccomandata con avviso di ricevimento, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti in base agli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto ed ai connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, (...), anche ai sensi dell'art. 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (...)", debba essere intesa nel senso che con la stessa, in forza del richiamo (anche) all'art. 68, d.lgs. n. 546 del 1992 ivi contenuto, il Legislatore avrebbe inteso riconoscere alla sentenza del Giudice tributario natura di "titolo giuridico per la riscossione", con conseguente possibilità, quindi, di poter d'ora in avanti presentare istanza di sospensione cautelare anche dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale, giust'apunto in ragione dell'efficacia esecutiva che tale previsione normativa avrebbe ora riconosciuto alle sentenze tributarie. Tale interpretazione è stata inoltre ripetuta da D. DEOTTO, *Gli effetti dell'esecutività degli atti di accertamento sulle vicende del processo tributario*, in *Corr. trib.*, n. 26/2011, 2097 ss. Si tratta con evidenza di un'affermazione non corretta poiché il semplice richiamo al citato art. 68, d.lgs. n. 546 del 1992, ossia alla disciplina della riscossione frazionata in pendenza di giudizio, non può certamente essere inteso come volontà legislativa di stravolgere il sistema del processo tributario e la natura delle sentenze tributarie. Come già ricordato, infatti, le sentenze del Giudice tributario non hanno efficacia esecutiva poiché ciò che è portato in esecuzione (con le modalità di riscossione frazionata indicate nel citato art. 68) è sempre e solo l'atto impositivo impugnato così come confermato nella sua legittimità formale e (in tutto ovvero solo in parte) nella sua legittimità sostanziale dalla sentenza di primo e di secondo grado. Peraltro è anche evidente come le sentenze dei Giudici tributari non possano essere ricomprese tra i "successivi atti da notificare al contribuente" cui fa riferimento il citato art. 29, d.l. n. 78 del 2010: il anzitutto perché la sentenza tecnicamente non è un "atto", un "atto", peraltro, che l'Amministrazione finanziaria – stando a tale (errata) lettura interpretativa – sarebbe sempre tenuta a noti-

priamente la sospensione dell'efficacia esecutiva delle sentenze, risultano palesemente ultronee ed inidonee ad un loro inserimento nel processo di cui trattasi e nel sistema della riscossione che vi è correlato, proprio ed essenzialmente perché non attengono alla sospensione dell'esecuzione, bensì all'efficacia di sentenze che costituiscono anche titoli esecutivi" (17).

3. La sentenza della Corte costituzionale n. 217 del 2010.

Così delineato il quadro normativo di riferimento, non resta che esaminare le indicazioni interpretative contenute nella citata sentenza n. 217 del 2010 della Corte costituzionale.

A tal proposito deve anzitutto ribadirsi l'importanza di questa pronuncia perché – come condivisibilmente affermato da autorevole dottrina – la Corte costituzionale “nel “rimproverare” al Giudice ritenente l'“inadeguato approfondimento dei dati legislativi vigenti, che a suo avviso inibivano la tutela cautelare oltre il primo grado del giudizio tributario, ai fini di un'interpretazione degli stessi in senso conforme ai principi costituzionali, mostra, sia pure indirettamente, una diversamente avvertita rivitalizzazione, quanto meno tendenziale di questi stessi principi costituzionali, nel rinnovato senso, evidentementemen-

ficare al contribuente (così implicitamente abrogando il termine “lungo” di impugnazione delle sentenze); ii) ed inoltre perché le sentenze tributarie non rideterminano la pretesa impositiva recata dall'atto impositivo impugnato sostituendosi a quest'ultimo, bensì rigettano oppure accolgono (in tutto ovvero solo in parte) la richiesta di annullamento di tale atto fatta valere dal ricorrente (sul punto si rinvia, *funditus*, ai riferimenti bibliografici poco sopra citati). In verità, la previsione normativa di cui al citato art. 29, d.l. n. 78 del 2010, è infelicitemente formulata perché è fuor di dubbio che l'espressione “*successivi atti da notificare al contribuente*” debba intendersi riferita non già alle sentenze del Giudice tributario, ma, quanto al rinvio all'art. 68, d.lgs. n. 546 del 1992, agli atti esattivi con cui viene attuata la riscossione frazionata (appunto regolata da tale ultima disposizione) nei diversi gradi del processo tributario. Ecco quindi la superfluità della nuova previsione normativa nella parte in cui fa esplicita riferimento ad alcuni atti [ossia le cartelle di pagamento recanti: l'iscrizione a ruolo effettuata in forza dell'art. 8, co. 3 bis, d.lgs. n. 218 del 1997, l'iscrizione a ruolo (a titolo provvisorio) effettuata in forza dell'art. 68, d.lgs. n. 546 del 1992 e l'iscrizione a ruolo (a titolo provvisorio) effettuata in forza dell'art. 19, d.lgs. n. 472 del 1997] che già contenevano l'“*intimazione ad adempiere al pagamento*”.

(17) In questi termini cfr. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, op. cit., 113-114.

te, di un loro apprezzamento quanto all'essenzialità della tutela cautelare anche dopo il primo grado di giudizio” (18).

Difatti, scorrendo l'iter motivazionale della sentenza, trasparente chiaramente la “disponibilità” della Corte costituzionale – in un prosaica occasione in cui la questione di (il)legittimità costituzionale ven- ga (questa volta) correttamente sollevata – a rivedere la propria giurisprudenza in punto di riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio (19) e dunque a superare l'orientamento manifestato nelle precedenti quattro pronunce, in base al quale la tutela cautelare nel processo tributario rappresenterebbe una garanzia costituzionale imposta soltanto fino al momento in cui non sia intervenuta una sentenza di merito.

Ciò detto, nella specie la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibile la questione di (il)legittimità costituzionale dell'art. 49, d.lgs. n. 546 del 1992, sollevata dal Giudice ritenente con riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 Cost., nonché, quale norma interposta, all'art. 10 Cost., in riferimento all'art. 6, 1° co., della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950 e ratificata in Italia con l. 4 agosto 1955, n. 848 (d'ora in avanti per semplicità C.E.D.U.). Ebbene, uno dei motivi per i quali è stata dichiarata l'inammissibilità della predetta questione è rappresentato dal fatto che, ad avviso della Corte costituzionale, il Giudice ritenente non avrebbe esperito alcun tentativo di interpretare in modo “costituzionalmente orientato” la disposizione censurata (art. 49, d.lgs. n. 546 del 1992) “nel senso che essa consenta l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare prevista dall'art. 373 c.p.c., con conseguente insussistenza del prospettato contrasto con gli evocati parametri costituzionali”.

Più precisamente, il Giudice ritenente ha sollevato dubbi sulla legittimità costituzionale dell'art. 49, d.lgs. n. 546 del 1992, perché a suo avviso tale norma, escludendo espressamente l'art. 337 c.p.c. dal rinvio ivi operato alla disciplina generale delle impugnazioni del processo civile, impedirebbe l'applicazione nel processo tributario del rimedio cautelare previsto dall'art. 373 c.p.c. (richiamato dal citato art.

(18) In questi termini cfr. C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, op. cit., 2404.

(19) In tal senso si veda anche F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, op. cit., 849.

337 c.p.c.) relativo alla sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello in pendenza del giudizio di cassazione.

Ebbene, la Corte costituzionale mostra di non condividere il percorso interpretativo seguito dal Giudice rimettente, ritenendo invece che sia possibile un'interpretazione "alternativa" che consentirebbe di poter sostenere che il "comma 1 dell'art. 49 del D.lgs. n. 546/1992 non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art. 373 c.p.c. astrattamente compatibile con il processo tributario", rendendo così irrilevante la questione di illegittimità sollevata con sua conseguente inammissibilità.

In specie, secondo quest'interpretazione "alternativa" indicata dalla Corte costituzionale, l'art. 337 c.p.c. (inapplicabile al processo tributario in forza del disposto di cui all'art. 49, d.lgs. n. 546 del 1992) contiene una regola ("l'esecuzione della sentenza non è sospesa per l'effetto dell'impugnazione di essa") ed una eccezione a tale regola poiché fa salve, tra le altre, le disposizioni degli artt. 283 e 373 c.p.c.; allo stesso modo quest'ultima norma (l'art. 373 c.p.c.) contiene anch'essa al primo comma una regola ("il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza") ed una eccezione a tale regola ("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..."). Ebbene, secondo la Corte costituzionale "l'inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione censurata – della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'art. 337 c.p.c. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate "eccezioni" alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospensibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza d'appello impugnata per cassazione".

In questo modo, in base a tale interpretazione "alternativa" si giungerebbe al riconoscimento della tutela cautelare anche in pendenza del giudizio di cassazione, mediante la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata⁽²⁶⁾.

⁽²⁶⁾ Per la dottrina favorevole a tale interpretazione si veda *supra* nota 15. In senso adesivo si veda da ultimo F. D'AYALA VALVA. *Sulla necessità dei rimedi di sospensione cautelare processual-civilistici per un "giusto" processo tributario*, in *Boll. trib.*, n. 10/2011, 725 ss., il quale in particolare a pagg. 730-731 afferma che la soluzione eseguitica della Consulta sembra essere coerente: «sia con la natura di "impugnazione-merito" del processo tributario...: sia con le conseguenze interpretative circa

Ecco quindi emergere l'evidente profilo di criticità della soluzione interpretativa indicata dalla Corte costituzionale⁽²¹⁾, che sembrerebbe aver dimenticato quanto dalla stessa correttamente affermato nella precedente pronuncia del 2007, n. 119, secondo cui – come più volte ricordato – "oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado".

4. La corretta impostazione della "questione": la tutela cautelare contro l'esecuzione dell'atto impugnato nei gradi di giudizio successivi al primo.

Può quindi affermarsi che la pronuncia in commento, pur essendo senza dubbio apprezzabile per lo sforzo ermeneutico compiuto dalla Corte costituzionale nella ricerca di una soluzione interpretativa che possa condurre al riconoscimento della tutela cautelare anche oltre il primo grado di giudizio, tuttavia non può essere condivisa nella soluzione interpretativa ivi indicata, poiché affetta da un errore di fondo, probabilmente "indotto" anche dai termini normativi in cui è stata sollevata dal Giudice rimettente la questione di (il)legittimità costituzionale.

In ragione di ciò, andrebbero quindi accolte le "aperture" che la Corte costituzionale ha manifestato in punto di pieno riconoscimento della tutela cautelare nel processo tributario; in particolare, andrebbe "sfruttata" la "disponibilità" manifestata dalla Corte costituzionale a rivedere il proprio precedente orientamento, ma con una "correzione" dei dati legislativi da censurare, sui quali, cioè, dovrebbe essere correttamente incentrato il riscontro di (il)legittimità costituzionale ex artt. 3 e 24 Cost.

la natura accertativa, e non di mera convalidazione della "potestà impositiva", da conferire ... alla sentenza tributaria; sia con il sistema speciale, delineato dall'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992, in combinata lettura con le peculiari regole sulla riscossione esattoriale, ex d.P.R. n. 602/1973».

⁽²¹⁾ In tal senso cfr. C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, op. cit., 2404 ss.; F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un'importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, op. cit., 850 ss.

Difatti, la questione, così come prospettata dal Giudice rimettente alla Corte costituzionale nella sentenza in esame, è stata inadeguata-mente focalizzata sugli artt. 49, d.lgs. n. 546 del 1992 e 373 c.p.c., in quanto la questione dell'ammissibilità della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio è stata ivi riferita all'esecutività delle sentenze ed alla sospensione di tale esecutività, laddove, invece – come già più volte ricordato – nel processo tributario il titolo esecutivo dell'attività di riscossione non è mai la sentenza, bensì sempre e solo il provvedimento impositivo impugnato, in base al quale vengono effettuate le iscrizioni a ruolo (a titolo provvisorio), così come peraltro correttamente affermato dalla stessa Corte costituzionale nella precedente ordinanza n. 119 del 2007.

In considerazione di ciò, ai fini del riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, non ha quindi senso discutere dell'applicabilità o meno nel processo tributario delle norme del codice di rito che disciplinano la sospensione dell'esecuzione delle sentenze impuginate, poiché queste norme presuppongono che le stesse siano esecutorie; ma le sentenze dei Giudici tributari non lo sono né quando accolgono il ricorso del contribuente, né quando lo rigettano. Come detto e come riconosciuto dalla stessa Corte costituzionale, poiché la riscossione tributaria non ha mai come titolo la sentenza impugnata ma l'atto impositivo impugnato, deve dunque discutersi di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e non di sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata⁽²²⁾. Peraltro, tutto ciò è destinato a trovare un'ulteriore conferma anche nella nuova disciplina della "concentrazione" della riscossione nell'accertamento. Difatti, a tal riguardo è stato condivisibilmente osservato da autorevole dottrina⁽²³⁾ che "la scomparsa del titolo esecutivo *tout court* e l'individuazione unitaria del titolo del potere impositivo ed esattivo nell'atto "impoesattivo" (...) comporta il tendenziale mantenimento di questa essenziale unità lungo tutto lo svolgimento del processo; il che da un lato, dovrebbe accelerare il venir meno della riscossione frazionata, anche oltre il primo grado, dall'altro non può nemmeno far dubitare che la sentenza dei giudici tributari possa considerarsi titolo esecutivo, essendo invece titolo impositivo e titolo esecutivo concentrati in un

⁽²²⁾ In questi termini si veda, per tutti, C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, op. cit., 2404 ss.; F. RANDAZZO, *Si va profilando l'estensione della tutela cautelare oltre il primo grado*, op. cit., 850 ss.

⁽²³⁾ In questi termini cfr. C. GLENDI, *Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata*, op. cit.

solo atto di natura sostanziale, qual è l'atto "impoesattivo" di cui trattasi, in cui, oltretutto, rifluisce anche il provvedimento irrogativo di sanzioni".

Pertanto, le norme che sono di ostacolo al riconoscimento della tutela cautelare (anche) nei gradi di giudizio successivi al primo non sono costituite dall'art. 49, d.lgs. n. 546 del 1992, bensì dall'art. 47, commi 1 e 7 (quali norme delegate), che nella loro formulazione letterale circoscrivono l'attribuzione del potere di sospensione cautelare alle sole Commissioni tributarie provinciali e, a monte, dall'art. 30, 1° co., lett. h), l. n. 413 del 1991 (quale norma delegante)⁽²⁴⁾ che, come ricordato, è chiara nell'aver delegato il Governo ad introdurre un provvedimento di sospensione dell'atto impugnato con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado.

Quanto poi alla corretta individuazione dei parametri costituzionali con riferimento ai quali andrebbe sindacata la legittimità costituzionale delle predette norme di legge, sebbene nella sentenza della Corte costituzionale n. 217 del 2010, la questione di (il)legittimità costituzionale (al di là delle norme censurate) sia stata sollevata anche con riferimento agli artt. 23 e 113 Cost., nonché all'art. 6, 1° co., della C.E.D.U., tuttavia deve ritenersi che le principali norme costituzionali di riferimento per il riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, vadano essenzialmente individuate negli artt. 3, 24 e 111, 2° co., Cost.⁽²⁵⁾

In particolare, con riferimento alla (in)compatibilità dell'art. 47, commi 1 e 7, (norma delegata) e, a monte, dell'art. 30, 1° co., lett. h), l. n. 413 del 1991 (norma delegante), con l'art. 24 Cost., deve essere rivisto e superato (poiché affetto da un evidente vizio logico) quanto sul punto già affermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 165 del 2000, cui si erano poi uniformate le successive pronunce.

Difatti, a tal riguardo la Corte costituzionale correttamente ha affermato che la tutela cautelare anche nel processo tributario costituisce "una componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost." e la ragione di ciò è stata giustamente individuata nell'"esigenza di evitare che la durata del processo vada a danno

⁽²⁴⁾ In senso conforme cfr. C. GLENDI, op. ult. cit., 2405.

⁽²⁵⁾ Secondo C. GLENDI (op. ult. cit., 2405-2406), "i principi costituzionali di fondo restano comunque agli artt. 3 e 24 Cost., sui quali già si era pronunciata la Corte costituzionale nelle tre iniziali pronunce (...)". Per una valorizzazione anche dell'art. 111 Cost. si veda M. S. MESSINA, *La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio*, in *Corr. trib.*, 2007, 3077 ss.

dell'attore che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile".

Tuttavia, da questo correttissimo assunto la Corte costituzionale ha poi fatto derivare l'affermazione secondo cui "la garanzia costituzionale della tutela cautelare" dovrebbe ritenersi "imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga - con efficacia esecutiva - la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto dell'invocata tutela".

Ma è evidente il vizio logico di tale ragionamento. Difatti, se è vera la premessa secondo cui il fondamento costituzionale della tutela cautelare deve essere individuato, *ex art. 24 Cost.*, nella necessità che nel tempo occorrente per ottenere giustizia, la parte che ha ragione debba essere preservata, nelle more del processo tributario, dalle conseguenze irreparabili che vanificherebbero tale risultato, è evidente come tale esigenza non possa non permanere "per tutto il tempo del processo necessario perché questa ragione venga accertata" in modo definitivo, "senza che nel frattempo l'interessato subisca un pregiudizio che irreparabilmente lo danneggi, vanificandone il diritto all'azione che gli è costituzionalmente garantito, così da non potersi ritenere pienamente attuato" tale diritto, "limitandone l'operatività alla sola emanazione "di una pronuncia di merito a cognizione piena" entro il primo grado" (26).

Pertanto, il riconoscimento o meno della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio non deve ritenersi una scelta affidata alla discrezionalità del Legislatore (27), rientrando, invece, nell'ambito della garanzia costituzionale di cui al citato art. 24 Cost. Ma se così è, è allora evidente come la protezione costituzionale (*ex art. 24 Cost.*) della tutela cautelare nell'ambito del processo tributario non possa essere limitata al solo primo grado di giudizio, ma (anche qui, come nel processo civile e amministrativo) debba essere garantita per tutta la durata del processo fino alla definizione dello stesso.

(26) In questi termini cfr. C. GLENDI, *op. ult. cit.*, 2406.

(27) Secondo C. GLENDI (*op. ult. cit. loc.*) alla discrezionalità del Legislatore andrebbe riconosciuta la sola possibilità di limitare l'operatività della tutela cautelare esclusivamente in presenza di circostanze "eccezionali" che, a loro volta, rispondano ad esigenze protette da principi costituzionali superiori ovvero equivalenti a quello di cui al citato art. 24 Cost.

Ed è sempre in questi termini che deve essere inteso anche il riferimento all'art. 3 Cost., poiché quest'ultimo, così come riconosciuto (seppur in astratto) dalla stessa Corte costituzionale nella sentenza n. 165 del 2000, "lungi dal poter essere dribblato con la stereotipa formula dell'inesistenza di un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, deve essere pregiudizialmente apprezzato sotto il profilo della piena attuazione del principio di razionalità e del generale criterio di ragionevolezza delle scelte legislative" (28).

Pertanto, non è ravvisabile alcun ragionevole motivo che sia in grado di giustificare una diversità di disciplina tra, da un lato, il processo civile e quello amministrativo, in cui la tutela cautelare è assicurata in ogni grado di giudizio e, dall'altro lato, il processo tributario, in cui la tutela cautelare è invece assicurata solo limitatamente al primo grado di giudizio.

Né, sul punto, in senso contrario potrebbe sostenersi l'esistenza di un "interesse prevalente" in capo all'Amministrazione finanziaria, poiché non esiste alcuna norma costituzionale che tuteli, in misura preminente rispetto a quello del contribuente, un "interesse fiscale alla riscossione dei tributi".

Difatti, come condivisibilmente affermato da autorevole dottrina, "il dovere alla contribuzione del contribuente e l'interesse alla percezione dei tributi da parte dell'Erario non costituiscono due valori contrapposti, diversamente tutelati dal legislatore, ma rappresentano due diverse espressioni del medesimo principio, ossia quello del "giusto tributo" di cui all'art. 53 Cost. (...). Non sembra esistere, dunque, un principio che giustifichi una differenza di posizioni tra contribuente e amministrazione finanziaria" (29).

Ed inoltre, poiché la riscossione frazionata è prevista a tutela solo della posizione dell'Amministrazione finanziaria e non anche di quella del contribuente, negare a quest'ultimo qualsiasi forma di tutela cautelare (oltre il primo grado di giudizio) contro detta riscossione, tutte le volte in cui questa possa recargli un pregiudizio grave ed irreparabile, "equivarrebbe ad attribuire una posizione prevalente all'amministrazione finanziaria non giustificata e, dunque, in palese violazione del-

(28) In questi termini cfr. sempre C. GLENDI, *op. ult. cit.*, 2407.

(29) In questi termini cfr. M. S. MESSINA, *La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio*, in *Corr. trib.*, n. 38/2007, 3077 ss.

l'art. 111 Cost., che assicura la parità delle parti" (30).

Ecco quindi che, ai fini del riconoscimento della pienezza della tutela cautelare nel processo tributario, la questione di (il)legittimità costituzionale dovrebbe essere correttamente sollevata con riferimento all'art. 47, commi 1 e 7 (quale norma delegata) e, a monte, all'art. art. 30, co. 1, lett. h), l. n. 413 del 1991 (quale norma delegante), nella parte in cui viene esclusa la tutela cautelare contro la riscossione frazionata (a titolo provvisorio) dell'atto impositivo impugnato nei gradi di giudizio successivi al primo, perché in contrasto con i parametri costituzionali di cui agli artt. 3, 24 e 111, 2° co., Cost.

5. Osservazioni conclusive.

Sono dunque questi i termini in cui, a mio avviso, andrebbe correttamente sollevata la questione di (il)legittimità costituzionale affinché (anche) la disciplina del processo tributario possa finalmente conoscere, similmente al processo civile ed amministrativo, la pienezza della tutela cautelare contro la riscossione frazionata (a titolo provvisorio) dell'atto impositivo impugnato anche oltre il primo grado di giudizio. Ed i tempi per una pronuncia della Corte costituzionale in tal senso sembrerebbero essere oramai maturi proprio in ragione, da un lato, delle "aperture" da quest'ultima manifestate nell'ultima pronuncia poco sopra esaminata e, dall'altro lato, delle spinte provenienti dal basso verso un riconoscimento pieno della tutela cautelare, (spinte) che con l'entrata in vigore della nuova disciplina dell'accertamento "dotato di immediata esecutività" saranno senza dubbio ancora maggiori.

A mio avviso appare invece difficilmente percorribile una soluzione della "questione" in esame di tipo interpretativo, ossia una soluzione che consenta di giungere al riconoscimento della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio attraverso un'interpretazione "costituzionalmente orientata" del dato normativo vigente, così da evitare un giudizio di legittimità costituzionale (31).

(30) Così sempre M. S. MESSINA. *La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio*, in *Corr. trib.*, n. 38 del 2007, 3077 ss.

(31) In tal senso si veda anche A. COLLI VIGNARELLI. *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, cit., 447, il quale, in alternativa, auspica un intervento espresso del legislatore "per eliminare quell'ostacolo alla pienezza della tutela giuri-

Difatti, sebbene sia stata la stessa Corte costituzionale a solleciare questo tipo di soluzione, e pur apprezzando lo sforzo ermeneutico in tal senso compiuto da autorevole dottrina (32), tuttavia questo tipo di soluzione si scontra inevitabilmente con una formulazione (più che delle norme delegate, soprattutto) della norma delegante [30, 1° co., lett. h), l. n. 413 del 1991] chiaramente diretta a circoscrivere la previsione della tutela cautelare nel processo tributario al solo primo grado di giudizio.

sdizionale dei diritti che è rappresentato, solo in materia tributaria, dall'anzidetta limitazione dello strumento inibitorio cautelare".

(32) Il riferimento è a F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, *op. cit.*, 851 e 852.