

**La sospensione dell'esecutività della sentenza e dell'esecuzione dell'atto impugnato nel processo tributario**

**Livia Salvini**

**(in "Rassegna Tributaria" n. 1 del 2020, pag. 182)**

SOMMARIO: 1. Il tema 2. La sospensione dell'esecutività della sentenza nella dottrina tributaria 3. La disciplina degli artt. 52 e 62-bis e le sue applicazioni

**Abstract:** *After 2015 legislative reform on tax litigation, many doubts have been arising from the new discipline on the enforcement of judgment and on the related issue concerning the suspension of such judgement and of tax assessment. As the wording of the relevant rules is quite unclear, Scholars formulated divergent interpretations, due to different views of the relationship between tax litigation and power to tax, which are reflected in contrasting judicial statement.*

SOMMARIO: 1. Il tema - 2. La sospensione dell'esecutività della sentenza nella dottrina tributaria - 3. La disciplina degli artt. 52 e 62-bis e le sue applicazioni.

#### 1. Il tema

Il tema oggetto di questo lavoro è uno dei più discussi della disciplina del processo tributario: la individuazione dell'oggetto e dei limiti della tutela cautelare a seguito delle sentenze di primo e secondo grado tocca i fondamenti teorici del processo ed è disciplinata da norme di portata non del tutto chiara (e forse non per caso, ma proprio a causa dell'incertezza dei presupposti di fondo di tale tutela).

Non vorrei qui ripercorrere tutti gli antefatti della disciplina dettata dalla riforma del processo del 2015, dato che essi sono noti e sono stati ben trattati in molti contributi<sup>(1)</sup>: mi limiterò a richiamarli quando strettamente pertinenti al discorso.

Il D.Lgs. n. 156/2015 ha inserito la parte che interessa nell'art. 52 D.Lgs. n. 546/1997<sup>(2)</sup> ed ha introdotto in tale Decreto il nuovo art. 62-bis.

Nell'art. 52, riguardante il giudice competente per l'appello, è stata aggiunta la parte relativa ai "provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello" (così la rubrica dell'articolo). Il nuovo comma 2 prevede che "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 contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile". I commi successivi si occupano del procedimento di trattazione e decisione della sospensione da parte della commissione adita.

Il nuovo art. 62-bis riguarda invece i "provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione" e dispone, nel comma 1, che "la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave ed irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e

irreparabile". Analogamente, i commi successivi si occupano del procedimento di trattazione e decisione.

Queste disposizioni si pongono, nell'ottica del legislatore(3), in stretta correlazione con l'altra principale novità del D.Lgs. n. 156/2015, vale a dire con l'espressa previsione dell'esecutività delle sentenze del giudice tributario, disposta in via generale(4) dal nuovo art. 67-bis e disciplinata dagli articoli successivi.

Il fondamentale quesito posto da queste nuove norme attiene alla correttezza semantica e sistematica della previsione, per la parte risultata soccombente, di chiedere la sospensione dell'esecutività delle sentenze e, correlativamente, al rapporto tra tale previsione e quella immediatamente successiva, introdotta dall'anodino avverbio "comunque", che dà al contribuente la facoltà di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

## 2. La sospensione dell'esecutività della sentenza nella dottrina tributaria

La previsione, da parte del legislatore, della facoltà della parte soccombente di chiedere la sospensione dell'esecutività della sentenza è stata criticata da chi ritiene che gli effetti nei riguardi del contribuente, ai fini dell'esecuzione, vanno comunque ricollegati all'atto impugnato (laddove naturalmente il processo si origina dall'impugnazione di un atto impositivo) e non alla sentenza che in tutto o in parte ne dichiara la legittimità(5).

Secondo questa linea di pensiero il titolo esecutivo pro Fisco non è mai la sentenza, ma appunto l'atto, espressamente dotato ex se di esecutività sulla base delle norme che lo disciplinano (art. 49, D.P.R. n. 602/1973 e art. 29, comma 1, lett. b), D.L. n. 78/2010 sull'accertamento "impoesattivo")(6); tale esecutività viene solo "sospesa", nella misura prevista dalla norma sulla riscossione frazionata, dalla proposizione dei ricorsi e viene "rilasciata" a seguito di sentenza in tutto o in parte favorevole all'ente impositore. Ne consegue che le norme del Codice di procedura civile che disciplinano la esecutività delle sentenze e la sua eventuale sospensione (artt. 283 e 373 c.p.c.) sono radicalmente inapplicabili al processo tributario(7).

Tesaro, in particolare, ben prima della novella(8), limpidamente espone i portati della teoria costitutiva dell'accertamento con riferimento al tema che ci occupa, affermando che "l'atto da eseguire è dunque l'avviso di accertamento, in quanto atto costitutivo del debito di imposta: la sua esecutività, mediante iscrizione a ruolo, è sospensivamente condizionata, in primo luogo, dal comportamento del contribuente: se non viene presentato ricorso, l'atto di imposizione è eseguibile integralmente; se viene presentato ricorso, l'esecutività è parziale. Identica funzione di *condicio juris* (dell'esecutività del provvedimento di imposizione) è da attribuire: a) alla sentenza di primo grado; b) al fatto che questa venga o non venga appellata dal contribuente; c) alla sentenza di secondo grado".

Questa impostazione è naturalmente ribadita anche con riferimento al sistema attuale: "Con la pubblicazione della sentenza di primo grado, la sospensione dell'efficacia dell'atto impositivo non dipende più dal ricorso, ma dalla sentenza. Se la sentenza respinge o dichiara inammissibile il ricorso, la sospensione dell'efficacia dell'avviso di accertamento si riduce. La sentenza è esecutiva, nel senso che rende eseguibile una frazione ulteriore degli effetti dell'atto impugnato, in aggiunta a quella riscuotibile dopo la presentazione del ricorso"(9). In tale ottica si giunge dunque a conciliare con la teoria costitutiva anche la attuale espressa previsione dell'esecutività delle sentenze delle Commissioni tributarie, dettata

dall'art. 67-bis, e delle conseguenti regole sul pagamento del tributo in pendenza del processo di cui all'art. 68(10): l'esecutività della sentenza in tutto o in parte sfavorevole al contribuente non è altro che ulteriore esecutività (o "liberazione" di un'ulteriore quota di esecutività) dell'atto impugnato.

Per converso, altra parte della dottrina(11) e, non senza qualche oscillazione, la Corte costituzionale nonché soprattutto la giurisprudenza della Corte di cassazione si muovono in una prospettiva opposta; nell'ottica dell'impugnazione-merito la sentenza favorevole all'ente impositore sostituisce l'atto impugnato e da essa direttamente scaturiscono gli effetti in ordine all'esecuzione della pretesa fiscale(12). E non vi è dubbio, al riguardo, che proprio queste teorie di stampo dichiarativistico hanno consentito l'affermarsi nella giurisprudenza della tutela cautelare nel processo tributario nei gradi successivi al primo, secondo il modello previsto dal Codice di procedura civile(13). Ed hanno, non senza forse qualche incertezza, portato all'introduzione delle norme ora in commento(14).

Benché, in una precedente pronuncia, la Corte costituzionale(15) avesse affermato che oggetto del provvedimento di sospensione non potesse essere la sentenza, ma solo l'atto impugnato in caso di rigetto del ricorso, con la fondamentale sent. n. 217/2010 la stessa Corte, nel quadro di una pronuncia di inammissibilità della questione di costituzionalità sollevata e con un articolato iter interpretativo dell'art. 49, D.Lgs. n. 546/1992, laddove prevede (va) la inapplicabilità al processo tributario dell'art. 337 c.p.c., giunge a stabilire - senza prendere espressamente posizione sui temi generali qui affrontati, ma espressamente affermando la compatibilità dell'applicazione al processo tributario delle norme sulla sospensione degli effetti delle sentenze civili - che tale previsione non osta invece all'applicabilità dell'art. 373 c.p.c., che consente appunto la sospensione dell'esecuzione della sentenza di secondo grado in pendenza del ricorso per cassazione.

A tale pronuncia ha fatto seguito la Corte di cassazione, che con la sentenza n. 2845/2012, recependo le indicazioni della Corte costituzionale, ha dichiarato applicabile al processo tributario l'art. 373 c.p.c. in via di interpretazione adeguatrice. Di conseguenza, la prassi delle Commissioni ha ritenuto applicabile anche l'art. 283 c.p.c., relativo alla sospensione cautelare delle sentenze di primo grado.

Non è certo possibile, nell'economia di questo lavoro, prendere una posizione su questi temi, che toccano i fondamenti della nostra materia(16). Prima di passare ad esaminare alcune concrete conseguenze delle diverse teorie esaminate, ci si può forse, tra le tante considerazioni di carattere generale che potrebbero farsi, limitare ad alcune osservazioni.

Mentre con riferimento alle controversie che si originano dall'opposizione del contribuente ad atti impositivi la disciplina sostanziale dell'esecutività dell'atto depone a favore di chi sottolinea che è l'efficacia dell'atto - e non quella della sentenza - a consentire l'esecuzione (anche) nel corso del giudizio, al contrario per le controversie da rimborso, che hanno ad oggetto un diritto pretensivo del contribuente(17), sembra necessario attribuire l'esecutività, ad esse conferita ex novo dalla riforma del 2015, alla sentenza che accoglie, anche in via non definitiva, il ricorso del contribuente. Il che sembrerebbe minare l'uniformità del sistema, uniformità che invece non è compromessa ritenendo in ogni caso la sentenza dotata ex se di esecutività.

Né si può disconoscere il fatto che - a torto o a ragione - il legislatore ha ormai esplicitamente disciplinato l'immediata esecutività delle sentenze

"tenendo conto delle peculiarità del processo tributario, strutturato pur sempre come un giudizio amministrativo di impugnazione di atti autoritativi, ancorché nei confronti di un giudice che ha cognizione piena del rapporto"(18), e dunque nella classica ottica dell'impugnazione-merito. E ciò ha fatto, significativamente, intervenendo sull'art. 49 D.Lgs. cit. con l'eliminazione dell'inciso "escluso l'art. 337" del Codice di procedura civile dal novero delle disposizioni applicabili all'impugnazione delle sentenze nel processo tributario e quindi riconducendo le sentenze del giudice tributario nel novero di quelle esecutive emanate dal giudice civile(19), in armonia, del resto, con il generale richiamo al codice di procedura civile che connota il processo tributario. Inoltre, come si è già osservato, a completamento della disciplina della immediata esecutività delle sentenze, mentre precedentemente era facoltà del contribuente chiedere la espressa condanna dell'A.F. al pagamento di somme in suo favore, ora anche le controversie da rimborso sono decise sempre da sentenze che - se accolgono la domanda del contribuente - sono qualificate di condanna e sono *naturaliter* immediatamente esecutive (art. 69).

### 3. La disciplina degli artt. 52 e 62-bis e le sue applicazioni

Come si è accennato all'inizio, la scelta del legislatore del 2015 di accostare, negli artt. 52 e 62-bis, la sospensione dell'esecutività della sentenza e dell'esecuzione(20) dell'atto impugnato, con l'uso dell'avverbio "comunque", ha costituito la breccia attraverso le quali le divergenze di fondo sopra evidenziate hanno fatto ingresso nell'interpretazione ed applicazione delle nuove norme(21).

Secondo Tesaurò(22), "per il contribuente non si tratta di richieste diverse. Il *petitum* è sempre la sospensione dell'atto, anche quando è chiesta la sospensione della sentenza. Poiché l'esecuzione dell'atto d'imposizione impugnato dipende dalla sentenza sottoposta a gravame, chiedere l'esecuzione dell'esecutività della sentenza vale come chiedere la sospensione dell'atto. ... La differenza tra le due richieste è solo quantitativa" (sottolineature mie)(23). Non vi è dubbio che si tratti invece di ben diverse richieste per chi ritiene che la sentenza abbia effetti sostitutivi dell'atto impugnato: si deve allora cercare di attribuire una specifica e diversa funzione alla previsione della facoltà del contribuente di richiedere la sospensione dell'atto stesso, dal momento che la richiesta di sospensione della sentenza dovrebbe normalmente(24) essere sufficiente a tutelare la posizione del contribuente. E, in ogni caso, come dimostrano anche le pronunce dei giudici di merito (non constano ancora pronunce della Cassazione su questi punti), la coesistenza delle due diverse misure cautelari, in presenza di una variegata casistica, apre le porte a diverse combinazioni tra sospensione degli effetti della sentenza rispetto alla sospensione di quelli dell'atto impugnato(25).

A tale proposito si deve tenere presente che, come è noto, la disciplina della riscossione frazionata in pendenza di giudizio è distribuita tra le singole leggi di imposta e il D.Lgs. n. 546/1992. In particolare, le leggi di imposta stabiliscono se sia prevista o meno la riscossione frazionata e, in caso affermativo, fissano il *quantum* riscuotibile in pendenza di ricorso alla Commissione tributaria provinciale, mentre l'art. 68, per i soli casi in cui si applica la riscossione frazionata, prevede - anche in deroga alle singole leggi di imposta - che il tributo debba essere pagato, in caso di soccombenza totale o parziale del contribuente, per una ulteriore frazione dopo la sentenza di primo grado e integralmente dopo quella di secondo grado.

Altra premessa ovvia, ma necessaria al ragionamento che segue, è che la

parte legittimata alla richiesta di sospensione della sentenza è quella in tutto o in parte soccombente in primo o in secondo grado, e quindi (perlomeno, da un punto di vista puramente estrinseco e terminologico) tanto il contribuente quanto l'ente impositore. E ciò anche se quest'ultimo, per il fatto che in caso di soccombenza in un giudizio di impugnazione sarà naturalmente tenuto a restituire al contribuente (solo) le somme già da questi versate(26), raramente nella pratica chiede la sospensione degli effetti della sentenza sfavorevole al contribuente. Per quanto riguarda invece il caso di sentenza di condanna dell'ente impositore nelle controversie da rimborso, la relazione governativa al Decreto osservava, piuttosto ottimisticamente, che la "necessità in via generale di una garanzia ha anche l'indubbio vantaggio di evitare che la parte pubblica nei casi di impugnazione di una sentenza che la condanni a rimborsare somme al contribuente, sia indotta a chiedere sistematicamente la sospensione degli effetti della sentenza". Tuttavia, nella pratica, la disposizione dell'art. 69, comma 1, secondo cui, appunto, in caso di sentenza di condanna dell'amministrazione al rimborso il pagamento può essere subordinato dallo stesso giudice che pronuncia la sentenza alla prestazione di idonea garanzia, non risulta applicata. La garanzia viene invece - ove del caso - disposta proprio in sede di sospensione della sentenza di condanna al rimborso chiesta dalla parte pubblica, ai sensi dell'art. 52, comma 6 e 62-bis, comma 5.

La conseguenza di quest'ultima premessa è che la norma relativa alla sospensione degli effetti della sentenza impugnata non può in alcun caso considerarsi superflua, anche laddove si ritenesse che lo sia nella prospettiva del contribuente, per il quale - in ipotesi - sarebbe sufficiente la previsione relativa alla sospensione dell'atto impugnato: essa consente infatti alla parte pubblica di ottenere a sua volta la sospensione in caso di soccombenza(27). Nell'ottica costitutiva, l'efficacia dell'atto impugnato viene inibita dalla sentenza sfavorevole alla parte pubblica, con conseguente diritto del contribuente di ottenere il rimborso di quanto versato, ed è dunque necessaria una sospensione degli effetti di questa sentenza affinché il rimborso possa non essere effettuato.

Venendo ora alla posizione del contribuente in caso di impugnazione di un atto impositivo, nell'ottica dichiaratamente dichiarativista (si passi l'iterazione) del legislatore va valutato il rapporto tra richiesta di sospensione cautelare della sentenza sfavorevole e richiesta di sospensione cautelare dell'atto impugnato. Sembrerebbe infatti che - in una prospettiva praticamente rovesciata rispetto alle considerazioni sopra svolte nell'opposta ricostruzione sistematica del processo rispetto all'atto impositivo -, essendo la sentenza a tutti gli effetti sostitutiva dell'atto, la previsione della facoltà del contribuente di chiedere la sospensione dell'atto impugnato sia superflua.

È possibile, tuttavia, una lettura "conservativa" della disposizione(28): la prima parte della disposizione, quella relativa alla sospensione degli effetti della sentenza, è diretta a paralizzare gli effetti della riscossione frazionata in pendenza di giudizio previsti dall'art. 68, mentre la seconda, quella relativa alla sospensione dell'atto impugnato, è diretta a paralizzare la riscossione dell'imposta - in tutto o in parte - dovuta a seguito della notifica dell'atto e disciplinata dalle singole leggi di imposta e non ancora riscossa(29) (30).

Questa lettura poteva ritenersi corretta, in particolare, con riferimento al testo originario degli artt. 52 e 62-bis, testo che conteneva un ultimo comma che viene commentato dalla relazione governativa, poi espunto prima della promulgazione. Esso prevedeva che - analogamente a quanto avviene nel

giudizio amministrativo - la sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado. Si trattava, evidentemente, di una disposizione a tutela dell'ente impositore e, in relazione ad essa, si comprendeva il senso della previsione secondo cui "comunque" il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato: tale sospensione serviva a paralizzare questa riscossione(31). Si trattava - come sottolineato nella relazione - di una soluzione coerente con l'intero sistema del processo (in particolare, nell'art. 62-bis, con l'effetto devolutivo dell'appello) e che trova espressione anche in un'altra norma della riforma del 2015, questa effettivamente promulgata, e cioè l'art. 68, lett. c-bis). Esso prevede che dopo la sentenza della Cassazione che annulla con rinvio la sentenza di secondo grado è riscuotibile l'imposta dovuta nella pendenza del giudizio di primo grado, poiché l'annullamento ad opera della Corte provoca la caducazione della sentenza di secondo grado, che ha a sua volta sostituito quella di primo grado, con la conseguenza che si riattiva la riscossione dell'imposta risultante dall'atto impugnato secondo la disciplina prevista per la riscossione dell'imposta di cui si tratta. Secondo la relazione, non diversamente dovrebbe ragionarsi in caso di sospensione degli effetti della sentenza favorevole al contribuente: tale sospensione lascerebbe *naturaliter* all'ente impositore la possibilità di riscuotere l'imposta dovuta in base all'atto in pendenza di impugnazione.

È stato ipotizzato che la "scomparsa" degli ultimi commi delle norme in esame fosse ispirata dalla volontà di escludere che l'imposta dovuta in pendenza di ricorso resti dovuta anche nel caso speculare, e cioè quello di sospensione della sentenza sfavorevole al contribuente(32).

Tuttavia, non sembra affatto che allo stato attuale possa essere escluso che - anche in caso di sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza sfavorevole al contribuente - resti dovuta l'imposta riscuotibile in pendenza del giudizio di primo grado. In questo senso, come si è osservato, è il sistema della riscossione, che è disciplinata del D.Lgs. n. 546/1992 solo con riferimento alle somme dovute dopo le sentenze di primo e di secondo grado. E questa, d'altra parte, è l'opinione dell'Agenzia delle entrate(33): essa osserva infatti che "La facoltà riconosciuta al contribuente di chiedere la sospensione dell'atto oppure della sentenza consente la tutela cautelare in diverse ipotesi; si pensi, ad esempio, al caso di una sentenza di rigetto del ricorso introduttivo, *la cui sospensione lascerebbe comunque in piedi gli effetti dell'atto*" (corsivo mio).

Se questa - come credo - è la lettura corretta della norma, nella pratica, per buona cautela l'istanza di sospensione della sentenza da parte del contribuente soccombente dovrà distintamente e cumulativamente prevedere sia la richiesta della sospensione della sentenza che quella della sospensione dell'atto impugnato(34).

Peraltro a questo punto del ragionamento sorge un ulteriore problema: poiché per la sospensione dell'esecutività della sentenza di secondo grado, a differenza di quanto accade per quella di primo grado, non è espressamente richiesta anche l'esistenza del *fumus*(35), si deve invece ritenere che per ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto (in relazione alla sospensione della sentenza della Commissione regionale) il *fumus* è richiesto, in analogia a quanto previsto dall'art. 47(36)? È ben vero che né l'art. 52, né l'art. 62-bis rinviano espressamente all'art. 47, ma il rinvio potrebbe ritenersi implicito nell'avverbio "comunque". E sarebbe logico invece ritenere - nel silenzio del legislatore - che alla sospensione dell'atto negli artt. 52 e 62-bis si applichino le stesse regole valide per la sospensione dell'esecutività della sentenza, così che il *fumus* sia

necessario se si chiede la sospensione dell'atto dopo la sentenza di primo grado e non lo sia se si chiede dopo la sentenza di secondo grado?

Non sembra agevole dare una risposta a questi interrogativi e probabilmente, ancora una volta, la soluzione dipende dai profili generali sopra trattati: più si dà rilevanza sistematica alla sospensione degli effetti della sentenza(37) rispetto a quelli dell'atto impugnato, più tende a sminuirsi la necessità che per ottenere la sospensione dell'atto ex art. 62-bis sia necessario anche l'autonomo presupposto dell'adozione della misura cautelare costituito dal *fumus*. E viceversa.

La giurisprudenza, in questo quadro tutt'altro che chiaro, ha adottato soluzioni variegata e talvolta assai discutibili.

Un ampio filone giurisprudenziale della Commissione tributaria regionale Lombardia(38) sottolinea con decisione la differenza ontologica e di risultati delle due diverse tutele cautelari esperibili dal contribuente (sospensione della sentenza - sospensione dell'atto)(39) (40), ponendo a carico di quest'ultimo, a pena di inammissibilità dell'istanza, l'onere di individuare precisamente quale sospensione viene richiesta(41). Si è in particolare sostenuto che laddove la pronuncia di primo grado abbia rigettato integralmente il ricorso la richiesta di sospensione debba avere ad oggetto l'atto e non la sentenza, che sarebbe in questo caso di mero accertamento. Mentre, in un altro caso, i giudici(42) hanno ritenuto - invero kafkianamente - che laddove la sentenza sia stata di accoglimento parziale del ricorso il contribuente sia sfornito di ogni tutela, non potendosi chiedere né la sospensione della sentenza per carenza di interesse (la sospensione avrebbe infatti ripristinato l'atto impugnato, mentre la sentenza era "vantaggiosa" per il contribuente), né quella dell'atto in difetto di soccombenza totale(43).

Altro tema toccato dalla giurisprudenza di merito che attiene alla combinazione delle due misure cautelari in esame è quello degli effetti della sospensione dell'atto di accertamento, dopo una sentenza negativa per il contribuente, sugli atti prodromici all'esecuzione forzata. In proposito è stato ritenuto(44) che l'istanza del contribuente di sospensione della sentenza sfavorevole di secondo grado e dell'atto impugnato è inammissibile: sia quanto alla sospensione della sentenza, poiché il contenuto di quest'ultima è di mero accertamento, sia quanto alla sospensione dell'atto, perché la sospensione non avrebbe effetti sugli atti prodromici all'esecuzione forzata (ingiunzioni di pagamento) già emanati(45).

Alla luce di quanto fin qui detto, possono farsi alcune considerazioni su questi orientamenti giurisprudenziali.

La prima considerazione, di carattere molto generale, è che di fronte alla molteplicità di opinioni che si sono manifestate sui temi strutturali del processo tributario e dei suoi rapporti con la funzione impositiva e di fronte ad un dettato normativo che appare foriero di molte incertezze, un atteggiamento eccessivamente rigoristico della giurisprudenza nell'imporre al contribuente a suon di inammissibilità la univoca scelta del mezzo cautelare proposto appare fuor di luogo.

La seconda è che le pronunce citate appaiono nettamente ispirate dalla tesi costitutiva, alla quale va ricondotto l'assunto secondo cui la sentenza che rigetta il ricorso del contribuente è di mero accertamento. Tale tesi, tuttavia, come si è pure osservato, deve inevitabilmente fare i conti - o comunque dovrebbe farli per quanto concerne i giudici, chiamati ad applicare la legge - con il fatto che il legislatore ha decisamente sposato, in continuità con il diritto vivente, l'opposta tesi, attribuendo senza eccezioni riguardanti il dispositivo efficacia esecutiva alle sentenze già con la generale disposizione contenuta nell'art. 67-bis.

Né - piace osservare conclusivamente - il rigore manifestato dai giudici è un necessario portato della tesi costitutiva. Come osservava con equilibrio Francesco Tesaurò(46) "non è concepibile una sospensione della sentenza, che non sia anche sospensione dell'atto, né una richiesta di sospensione dell'atto, che non presupponga la sospensione della sentenza".

Livia Salvini

---

**Note:**

(1) Si v. per tutti C. Glendi, "Commento all'art. 62-bis", in Aa.Vv., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di C. Glendi - C. Consolo - A. Contrino, Milano, 2015, pag. 244.

(2) Tutti gli articoli di seguito citati senza ulteriori indicazioni si riferiscono a questo Decreto.

(3) V. la relazione governativa al provvedimento.

(4) Osserva M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2019, pag. 153, che in base alla formulazione letterale della norma l'esecutività è limitata alle sole sentenze di condanna al pagamento di somme, mentre le sentenze relative ad atti privi di contenuto patrimoniale non sembrano interessate dalla riforma. Mancherebbe dunque un regime di esecutività di carattere generale delle sentenze tributarie. Nel presente lavoro si tratta tuttavia delle sole sentenze (che sono peraltro la grandissima maggioranza) che hanno ad oggetto atti impositivi ovvero istanze di rimborso e che possono essere definite "di condanna" nel senso accolto dal legislatore della riforma del 2015. Si veda sul punto oltre nel testo e in nota.

(5) Tali critiche muovono peraltro dal presupposto che la prima parte delle norme in commento - quella appunto relativa alla sospensione della sentenza - si applichino anche al contribuente, naturalmente ove egli sia rimasto soccombente. Si vedrà che, tuttavia, sarebbe possibile leggere tali norme nel senso che tale prima parte si riferisce solo all'ente impositore, mentre la tutela cautelare del contribuente sarebbe assicurata solo dalla seconda, e cioè dalla sospensione dell'atto impugnato.

(6) Così, tra gli altri, C. Glendi, *Commento all'art. 62-bis*, cit. e in molti altri scritti, tra cui in origine Id., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, *passim*; G. Corasaniti, "Ancora sul riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo", in *Corr. Trib.*, 2012, pag. 1483; 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", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, pag. 848 e, prima, Id., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, *passim*. E, si fa ancora notare nello stesso senso (cfr. F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, pag. 109), in base all'art. 14, D.P.R. n. 602/1973 vengono rimosse sulla base dell'atto impugnato (e non della sentenza) le imposte dovute a seguito di sentenza definitiva sfavorevole al contribuente.

(7) Come è noto, l'applicabilità dell'art. 373 c.p.c. al processo tributario è stata affermata da Corte cost. n. 217/2010 (su cui v. oltre) con una pronuncia prodromica all'introduzione, nel 2015, delle norme in commento nella disciplina del processo tributario.

(8) F. Tesaurò, "La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale", in *Boll. trib.*, 1999, pag. 1733.

(9) Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 108 ss. Analogamente, per Basilavecchia, op. loc. cit., le sentenze favorevoli al Fisco costituiscono solo il parametro dell'importo riscuotibile in forza



dell'atto impugnato.

(10) Secondo l'art. 67-bis, introdotto nel 2015, "le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo": le tradizionali regole sulla riscossione frazionata dell'imposta dovuta in base all'atto impugnato in pendenza di processo, dettate dall'art. 68, sono quindi ora poste espressamente in relazione con l'esecutività della sentenza. Tutte le sentenze favorevoli al contribuente (e non più, come era precedentemente alla novella, solo quelle definitive) sono ora sentenze immediatamente esecutive, con la conseguenza che il contribuente può agire in ottemperanza per la loro esecuzione.

(11) V. soprattutto P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 44 ss.; G. Fransoni, *Giudicato tributario e attività dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, pag. 176 ss.; M. Cantillo, "Un nodo da superare: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari", in questa *Rivista*, 1998, pag. 927.

(12) Giurisprudenza assolutamente costante: v. tra le tante, da ultimo, Cass. ord. n. 28661/2019.

(13) Secondo le opposte tesi che si sono sopra riportate, l'estensione ai gradi successivi della tutela cautelare avrebbe dovuto invece transitare per l'applicazione dell'art. 47 - che disciplina la tutela cautelare avverso l'atto impugnato in pendenza del giudizio di primo grado - anche dinanzi alla Commissione regionale (v. per tutti F. Tesauro, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, cit.; sul punto cfr. anche M. Montanari, "La tutela cautelare nel progetto di codice del processo tributario", in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, pag. 746).

(14) Le modifiche apportate al D.Lgs. n. 546/1992 hanno comportato anche la modifica dell'art. 19, D.Lgs. n. 472/1997 sulle sanzioni amministrative tributarie. Questa norma aveva assunto, prima del 2015, un significato paradigmatico per i sostenitori della teoria costitutiva, in quanto prevedeva che anche dinanzi alla commissione tributaria regionale fosse esperibile la tutela cautelare avverso l'esecuzione delle sanzioni: se ne traeva la conseguenza della non incompatibilità della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato (e non della sentenza), secondo le disposizioni dettate dall'art. 47, dinanzi il giudice di secondo grado. Con il D.Lgs. n. 156/2015 il riferimento all'art. 47 è stato sostituito con quello all'art. 52, e dunque appunto alla sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado.

(15) Ord. n. 119/2007.

(16) Per un superamento delle diverse posizioni in favore della qualificazione sincretica del processo tributario come di "accertamento prescrittivo" v. A. Giovannini, "Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei beni della vita", in questa *Rivista*, 2015, pag. 59.

(17) Per F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 98, sia nel caso di impugnazione del diniego di rimborso, sia nel caso di ricorso avverso il silenzio-rifiuto il giudizio è di carattere impugnatorio; nel secondo caso, in particolare, l'azione è proposta perché sia dichiarato indebito il silenzio. Secondo M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 166 ss., anche nei giudizi di rimborso l'azione è di annullamento quando l'ente impositore emette un provvedimento di diniego ed è invece di accertamento quanto mantiene un silenzio-rifiuto. Secondo l'Autore tale asimmetria non apre una contraddizione nel sistema. Anche sul punto l'opinione della giurisprudenza è contraria, come dimostrato dal fatto che nelle controversie originate dalla impugnazione del diniego espresso,

non è tanto la legittimità del diniego ad essere oggetto del giudizio, quanto l'esistenza del diritto al rimborso vantato dal contribuente, diritto che in giudizio può essere fondato anche su ragioni diverse o ulteriori rispetto a quelle fatte valere nell'istanza di rimborso e confutate nel diniego.

(18) Così la relazione governativa al provvedimento.

(19) Cfr. Agenzia delle entrate circolare n. 38/E/2015.

(20) Il riferimento all'esecuzione dell'atto si ritrova anche nell'art. 47. Esso viene comunque comunemente interpretato come "esecutività", consentendosi la sospensione anche prima dell'inizio dell'esecuzione forzata, soprattutto da quando l'accertamento ha funzione "impoesattiva". Tuttavia, la scelta di menzionare negli artt. 52 e 62-bis da un lato l'esecutività della sentenza e dall'altro l'esecuzione dell'atto potrebbe essere foriera di ulteriori difficoltà interpretative.

(21) Le due disposizioni verranno qui trattate congiuntamente in quanto uguali nel punto che interessa. Esse divergono invece per quanto attiene i presupposti della sospensione, in quanto letteralmente l'art. 52 prevede, quali presupposti della misura cautelare, la coesistenza del *fumus* e del *periculum*, mentre l'art. 62-bis fa espresso riferimento al solo *periculum*, in analogia a quanto previsto rispettivamente dagli artt. 283 e 373 c.p.c. La circostanza che la commissione tributaria regionale, in sede di sospensione in pendenza del giudizio di Cassazione, non debba delibare il *fumus* si giustifica nel processo tributario per lo stesso motivo per cui il sindacato sul *fumus* non è previsto dall'art. 373 c.p.c., e cioè per il fatto che il giudice competente a decidere della sospensione è dello stesso grado di quello che ha pronunciato la sentenza impugnata. L'esclusione del sindacato del giudice della sospensione ex 62-bis sul *fumus* è decisamente ribadita dalla circolare Agenzia delle entrate n. 38/E, cit. Viene tuttavia da più parti fatto rilevare che secondo l'interpretazione corrente dell'art. 373 c.p.c. (v. per tutti C. Glendi, "Sospensione cautelare dopo le sentenze d'appello impuginate in Cassazione", in *GT - Riv. giur. trib.*, 2016, pag. 810, nonché M. Allena, "Tutela cautelare e norme processuali: una conferma dalla Corte di Cassazione", in questa *Rivista*, 2012, pag. 1306; in diritto civile, tra gli altri, F.P. Luiso, "Considerazioni in tema di irreparabilità del danno ai fini della sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello", in *Giur. it.*, 1996, I, pag. 2; C. Consolo, "È davvero sempre grave ed irreparabile - ex art. 373 c.p.c. - il danno conseguente al rilascio forzato di un immobile (o di un fondo) adibito ad attività d'impresa?", in *Giur. it.*, n. 2/1986, I, pag. 175), il giudice della sospensione - non potendo ovviamente entrare nel merito dell'impugnazione - potrà/dovrà però verificare *prima facie* la ammissibilità del ricorso per cassazione, per esempio per quanto attiene alla tempestività; ciò, pur nel silenzio della legge, rientrerebbe nel suo apprezzamento discrezionale. Una posizione ad avviso di chi scrive ingiustificatamente rigorosa - ed ora certamente smentita dal legislatore - era stata data da Cass. n. 2845/2012 che aveva applicato in via interpretativa la sentenza della Corte costituzionale sulla sospensione cautelare delle sentenze di secondo grado, ma che aveva subordinato la sospensione anche alla ricorrenza del *fumus* a causa del "necessario bilanciamento degli interessi in gioco", nel quadro della (abusata) "specialità della materia tributaria". In pratica, per giusta cautela, sembra sufficiente l'allegazione del ricorso per cassazione (naturalmente completo di ricevuta di deposito) all'istanza di sospensione, ovvero la sua trascrizione nell'istanza stessa, per soddisfare ogni eventuale esigenza di esame del *fumus* dell'impugnazione.

(22) F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 111.

(23) V. ulteriori considerazioni sul pensiero di F. Tesauro su tale questione nella nota 29. Fortemente critiche sulla riforma del 2015 le osservazioni di C. Glendi, *Commento all'art. 62-bis*, cit., che parla di "infelice epilogo legislativo". Per l'Autore la facoltà data al contribuente di chiedere "comunque" la sospensione dell'atto impugnato costituisce l'unico portato utile della norma in caso di sentenza a lui totalmente o parzialmente sfavorevole, essendo del tutto superflua la richiesta di sospensione degli effetti della sentenza stessa, "potendo forse, a questo proposito, l'avverbio 'comunque' assumere il significato di una assorbente fungibilità del primo tipo di sospensione rispetto al secondo".

(24) Per M. Basilavecchia, op. cit., pag. 163, la duplice previsione può forse essere spiegata con la consapevolezza del legislatore che - anche a volersi porre nell'ottica dell'efficacia sostitutiva della sentenza - in alcuni casi la sospensione degli effetti della sentenza non è sufficiente a tutelare gli interessi del contribuente.

(25) Per un'analisi ragionata della casistica: M. Stella, "Art. 52", in Aa.Vv., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, cit.; A. Russo, "Il procedimento di sospensione della sentenza tributaria impugnata in Cassazione", in *il fisco*, n. 6/2016, pag. 553; S. Albarello, "La tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo", in *Corr. Trib.*, 2017, pag. 1456.

(26) Sulla opponibilità, in questo caso, del fermo amministrativo v. C. Lombardozi, "Inopponibilità del fermo amministrativo nel giudizio di ottemperanza relativo a sentenze non ancora passate in giudicato", in questa *Rivista*, 2019, pag. 864. La giurisprudenza di merito ha talvolta ritenuto opponibile il fermo.

(27) Cfr. C. Glendi, *Sospensione cautelare dopo le sentenze d'appello impuginate in Cassazione*, cit. Nel commentare due sentenze della Commissione tributaria regionale Puglia che avevano ravvisato un nesso di pregiudizialità-dipendenza tra le due richieste formulate dal contribuente, ex art. 62-bis, di sospensione degli effetti dell'atto impugnato e della sentenza di secondo grado sfavorevole, l'Autore sottolinea l'assoluta indipendenza dei due rimedi cautelari, anche sotto il profilo soggettivo.

(28) Come sembra necessario fare per attribuire senso alle previsioni normative.

(29) E.A. Sepe, "Nuove regole su esecutività delle sentenze e misure cautelari successive", in *il fisco*, 2016, pag. 38. Si noti, al riguardo, che anche attribuendo (solo) all'atto impositivo, e non alla sentenza, efficacia esecutiva si può giungere alla conclusione che i due rimedi cautelari possono coesistere senza contraddizioni. Osserva infatti in proposito Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 111, che "l'istanza cautelare può infatti riguardare non solo la riscossione dell'atto resa possibile dalla sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente, ma anche il terzo riscuotibile in primo grado, dopo la presentazione del ricorso, ai sensi dell'art. 15 D.P.R. n. 602... Accogliendo tale istanza, il giudice di appello non opera soltanto sulla frazione di imposta riscuotibile dopo la sentenza impugnata, ma anche sulla frazione di imposta riscuotibile in primo grado. È quindi integralmente sospesa la riscossione dell'atto impugnato".

(30) Ovvero, anche la riscossione di quella iscritta a ruolo a seguito della sentenza di primo grado qualora si tratti della sospensione degli effetti della sentenza della commissione regionale in pendenza di giudizio di cassazione (A. Russo, *Il procedimento di sospensione della sentenza tributaria impugnata in Cassazione*, cit.).

(31) Critico su questo sistema era G. Frasoni, "Sentenze con tutela

cautelare pro fisco", in *Il Sole - 24 Ore*, 14 agosto 2015 che parla di una "iperfetazione di atti esecutivi e giudizi cautelari".

(32) Così F. Randazzo, "La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario", in *Corr. Trib.*, 2016, pag. 375, che definisce "assurda" la possibilità che l'Ufficio, nonostante la sospensione, proceda alla riscossione delle somme dovute in pendenza di ricorso.

(33) Circolare n. 38/E/2015, cit., par. 1.12, nota 67. Nello stesso senso: A. Russo, "Sospensione dell'atto e della sentenza della CTR secondo le norme specifiche del processo tributario", in *il fisco*, n. 15/2016, pag. 1491; M. Greggi, "La tutela cautelare nel diritto processuale tributario italiano", in *Novità Fiscali*, 2018, pag. 187.

(34) Non senza rilevare che talvolta la giurisprudenza appare estremamente rigorosa nel delimitare i confini delle due richieste, esigendo dal contribuente una precisa individuazione del relativo oggetto. Si veda sul punto oltre nel testo.

(35) E si è visto retro alla nota 21 che potrebbe comunque ritenersi consentito un sindacato sul *fumus*, ma limitato ai meri profili di ammissibilità del gravame e quindi mai coincidente con la cognizione piena prevista dall'art. 47.

(36) Mentre nell'art. 62-bis il presupposto per la concessione della sospensione rispettivamente della sentenza e dell'atto impugnato è almeno formalmente lo stesso ("danno grave e irreparabile"), invece nell'art. 52 è diverso ("gravi e fondati motivi" per la sentenza e "danno grave e irreparabile" per l'atto impugnato) Anche nell'art. 47 si usa però questa stessa espressione e il riferimento al *fumus* è contenuto nella formula "delibato il merito" con riferimento alla decisione sulla sospensione, analoga a quella contenuta nell'art. 52.

(37) Un ulteriore indizio del fatto che il legislatore sembra decisamente muoversi in questa ottica risiede nel fatto che, perlomeno letteralmente, gli artt. 52 e 62-bis consentono al presidente della sezione di disporre con Decreto motivato in caso di eccezionale urgenza la sola sospensione della sentenza e non anche quella dell'atto impugnato.

(38) Lo si veda citato e commentato in S. Albarello, *La tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo*, cit., con riferimento alle sentenze emanate fino al 2017. Il filone continua anche successivamente, come si dirà.

(39) Rientra in questa (esasperata, ad avviso di chi scrive) distinzione anche l'affermazione - del tutto destituita di fondamento - di Comm. trib. reg. Lombardia, ord. n. 765 del 3 maggio 2018 secondo cui la sospensione della sentenza ex art. 62-bis si protrae solo fino alla pronuncia della Cassazione, mentre la sospensione dell'atto "ha effetto anche nel corso dell'eventuale ulteriore giudizio e fino alla sua definizione". Si è visto che, al contrario, nel giudizio di rinvio è riscuotibile l'imposta sulla base dell'atto impugnato fino a concorrenza di quella dovuta nel primo grado del giudizio, a causa dell'effetto caducatorio di tutte le precedenti pronunce.

(40) Secondo M. Stella, Art. 52, cit., la combinazione delle due ipotesi di sospensione qui in commento opera nel seguente modo: in caso di rigetto totale del ricorso del contribuente la sentenza (non è confermativa dell'atto impugnato, bensì) è meramente dichiarativa dell'inesistenza del potere del contribuente di ottenere l'annullamento dell'atto e dunque potrà essere oggetto di sospensione solo quest'ultimo; in caso di accoglimento parziale del ricorso, il titolo esecutivo suscettibile di essere sospeso è solo la sentenza, sostitutiva dell'atto; in caso di accoglimento di un'istanza di rimborso del contribuente, la sentenza di condanna potrà

essere sospesa ad istanza dell'ente impositore.

(41) Comm. trib. reg. Lombardia ord. n. 598 del 3 maggio 2016 ha dichiarato l'inammissibilità di un'istanza in cui il contribuente aveva chiesto "la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto e/o dell'esecuzione della sentenza impugnata".

(42) Comm. trib. reg. Lombardia ord. n. 787 dell'8 giugno 2016.

(43) Osservano in termini generali i giudici che la sospensione dell'atto impugnato può essere richiesta solo in caso di soccombenza totale nei due gradi di giudizio, e che quindi essa ha portata residuale. Quindi "l'avverbio 'comunque' vale ad attribuire una possibilità residuale in difetto di quella primaria, concernente cioè la sentenza ... così configurandosi una duplicità di mezzi solo apparente ... con inerente iniziativa del contribuente non già discrezionale, bensì in coerente rapporto elettivo con ciascuna di quelle".

(44) Comm. trib. reg. Lombardia ord. n. 934 del 31 maggio 2018.

(45) Sotto quest'ultimo profilo i giudici sembrano conformarsi all'orientamento di Cass. ord. n. 30584/2017 (su cui v. la nota critica di Basilavecchia, "La sospensione cautelare dell'accertamento ha effetto sulla validità della successiva cartella?", in *Corr. Trib.*, 2018, pag. 1231) per il quale l'efficacia della sospensione giudiziale dell'atto di accertamento ha effetti limitati alle procedure esecutive in senso stretto e non si estende anche alla emissione della cartella di pagamento, quale atto prodromico all'esecuzione. Si segnala, sul tema, anche Comm. trib. reg. Lombardia ord. n. 487 dell'11 aprile 2016 per la quale - non essendo stata concessa la sospensione dell'atto ex art. 62-bis (presumibilmente per carenza del *periculum*) perché non era ancora iniziata l'esecuzione, ha dichiarato inammissibile una nuova istanza presentata a seguito dell'inizio dell'esecuzione poiché l'azione cautelare si consumerebbe "irreversibilmente" con il suo esercizio. In realtà, è opinione comune, non essendovi alcun contrario indizio nella disciplina del processo tributario, che l'istanza possa essere reiterata al mutare delle condizioni relative al *periculum*.

(46) *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 111.