

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI  
**ANTONIO E VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE  
**CESARE GLENDI**  
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

**ANDREA AMATUCCI**  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI  
**MASSIMO BASILAVECCHIA**  
UNIVERSITÀ DI TERAMO

**ALBERTO COMELLI**  
UNIVERSITÀ DI PARMA

**CLAUDIO CONSOLO**  
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA  
**GIUSEPPE CORASANITI**  
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

**ENRICO DE MITA**  
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

**PIERA FILIPPI**  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

**FRANCO GALLO**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SALVATORE LA ROSA**  
UNIVERSITÀ DI CATANIA

**MAURIZIO LOGOZZO**  
UNIVERSITÀ DI CATANIA

**ANTONIO LOVISOLO**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**CORRADO MAGNANI**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**GIUSEPPE MARINO**  
UNIVERSITÀ DI MILANO

**VALERIA MASTROIACOVO**  
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

**GIUSEPPE MELIS**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO  
MESSINA**

UNIVERSITÀ DI VERONA

**FRANCO RANDAZZO**  
UNIVERSITÀ DI CATANIA

**LIVIA SALVINI**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**DARIO STEVANATO**  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Marzo-Aprile  
**2023**

[edicolaprofessionale.com/DPT](http://edicolaprofessionale.com/DPT)



Wolters Kluwer

## LUCI E OMBRE DELLE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA TUTELA CAUTELARE

**Sintesi:** La tutela cautelare nel processo tributario è stata oggetto di ripetuti interventi di riforma, determinati sia dall'opportunità di disciplinarne l'accesso anche nei giudizi di impugnazione, sia dalla necessità di meglio bilanciare la posizione del contribuente a fronte della significativa accelerazione impressa dal legislatore all'esecuzione forzata. L'esame del contenuto e dei limiti della nuova disciplina consente di apprezzare la scelta di riservare norme specifiche alla tutela inibitoria nei gradi di giudizio successivi al primo e di ridurre la discrezionalità del giudice nel concedere la tutela condizionata. Al contempo, l'indagine lascia emergere l'opportunità di un nuovo ripensamento da parte del legislatore al fine di dipanare alcune questioni ancora oggi rimaste irrisolte.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. L'oggetto della tutela cautelare nei giudizi di impugnazione. – 3. I presupposti della tutela cautelare nei giudizi di gravame. – 4. La prestazione della garanzia. – 5. La tutela cautelare nel giudizio di rinvio. – 6. Notazioni conclusive.

### 1. – *Considerazioni introduttive*

La tutela cautelare nel processo tributario è stata oggetto di ripetuti interventi di riforma, determinati sia dall'opportunità di disciplinarne l'accesso anche nei giudizi di impugnazione, sia dalla necessità di meglio bilanciare la posizione del contribuente a fronte della significativa accelerazione impressa dal legislatore all'esecuzione forzata.

La prima riforma è stata operata con l'art. 9 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156; l'intervento normativo più recente, costituito dagli artt. 2 e 4 della l. 31 agosto 2022, n. 130, è inserito in un provvedimento adottato al fine di attuare nell'ordinamento le riforme richieste dall'Unione Europea per l'assegnazione delle risorse necessarie ad attuare il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.

La prima riforma ha disciplinato l'accesso alla tutela cautelare nei giudizi di impugnazione delle sentenze emesse in primo e in secondo grado. Tale intervento normativo rappresenta, nella disciplina del processo tributario, l'esito di un lungo percorso, segnato da spinte della giurisprudenza tanto decise da indurre il legislatore ad un complessivo ripensamento dell'istituto<sup>(1)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> L'esigenza di uniformare gli strumenti di tutela era stata, in precedenza, fortemente avvertita dalla dottrina. Si veda, senza pretesa di esaustività, M. Cantillo, *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari*, in *Rass. trib.*, 1998, 827; C. Consolo, *Il nuovo processo cautelare*, 1998, 353; E. della Valle,

La soluzione pretoria, acquisita prima che intervenissero le modifiche tanto attese al testo del d.lgs. n. 546 del 1992, consentiva l'estensione della tutela cautelare sia mediante l'applicazione dell'art. 283 c.p.c. al giudizio di impugnazione delle sentenze emesse in primo grado, che attraverso l'applicazione dell'art. 373 c.p.c. a seguito della proposizione del ricorso per cassazione avverso le sentenze emesse in secondo grado.

Il rimedio tracciato dalla giurisprudenza ha senz'altro contribuito a determinare la stesura delle nuove norme contenute nel d.lgs. n. 546 del 1992, dedicate alla disciplina della tutela cautelare in pendenza dei giudizi di appello, cassazione e revocazione.

Le disposizioni contenute negli artt. 52, 62-*bis* e 64, comma 3-*bis*, del d.lgs. n. 546 del 1992, invero, recepiscono, anche se solo parzialmente, la disciplina della tutela cautelare contenuta nel codice di procedura civile e tale circostanza, insieme alla generalizzata esecutività delle sentenze emesse dalle Corti di giustizia tributaria, solleva delicate questioni interpretative che si tenterà di affrontare.

Anche se è stato autorevolmente sostenuto che l'obiettivo indicato nella legge delega<sup>(2)</sup> si sarebbe potuto essere meglio perseguire attraverso l'esplicito richiamo dell'art. 47 nel testo degli articoli 61 e 66, oltre che mediante l'inserimento di un nuovo comma nell'art. 62 del d.lgs. n. 546 del 1992<sup>(3)</sup>, è da ritenere, a giudizio di chi scrive, che sia da condividere la

---

*La sospensione dell'esecuzione della sentenza del giudice tributario*, in *Rass. trib.*, 2002, 1213; C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, retro*, 1999, I, 21; Id., *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, in *Corr. trib.*, 2000, 1895; Id., *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. trib.*, 2010, 2401; Id., *Sulla sospensione della riscossione dei tributi in pendenza di ricorso per cassazione*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 75; S. Muleo, *L'esecuzione del credito sanzionatorio*, in *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie* (a cura di G. Tabet), 2000, 260; F. Tesauro, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1733; E. Vullo, *Sull'inibitoria ex art. 373, c.p.c. e sull'irreparabilità del danno nel processo tributario cautelare*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 1999, 1045.

L'esigenza avvertita dalla dottrina è stata successivamente recepita sia dalla Corte costituzionale (Corte cost., 17 giugno 2010, n. 217; Corte cost., 16 aprile 2012, n. 109; Corte cost., ord. 15 novembre 2012, n. 254), che dalla Corte di Cassazione (Cass. civ., 24 febbraio 2012, n. 2845).

(<sup>2</sup>) L'art. 10, 1° comma, lett. b), n. 9, della legge 11 marzo 2014, n. 23, prevede, tra i principi e i criteri direttivi cui il legislatore delegato si sarebbe dovuto uniformare, "l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti (...) l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario".

(<sup>3</sup>) In tal senso C. Glendi, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto delegato sul contenzioso*, in *Corr. trib.*, 2015, 2470. L'Autore ha affermato che mentre nel testo degli articoli 61 e 66 sarebbe stato sufficiente inserire l'inciso "ivi compreso

scelta operata dal legislatore di riservare disposizioni specifiche alla disciplina della tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo.

Mentre, infatti, l'art. 47 disciplina la tutela cautelare invocata dal contribuente in pendenza del giudizio di primo grado al fine di ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, la tutela cautelare, nei gradi di giudizio che hanno per oggetto l'impugnazione delle sentenze, può essere invocata anche dalle parti diverse dal contribuente, e l'efficacia esecutiva che la richiesta di tutela mira a sospendere può riguardare anche atti diversi da quelli originariamente impugnati.

Non può essere trascurato, infatti, che alle sostanziali modifiche introdotte nella disciplina della tutela cautelare si accompagna l'inserimento, nel testo del d.lgs. n. 546 del 1992, del nuovo art. 67-*bis*, con il quale il legislatore ha stabilito l'immediata esecutività delle sentenze emesse dalle corti di giustizia tributarie, secondo quanto previsto dai successivi articoli 68 e 69 del medesimo decreto<sup>(4)</sup>. Ne discende che nei gradi di giudizio successivi al primo l'esigenza di tutela possa essere avvertita anche dalla parte pubblica e che il titolo munito di efficacia esecutiva possa, in alcuni casi, essere costituito dalla sentenza che conclude il giudizio di primo o di secondo grado.

Queste brevi considerazioni consentono subito di osservare che se è vero che l'oggetto della tutela cautelare poggia su questioni teoriche complesse, che possono farsi risalire alla nota contrapposizione tra teoria dichiarativa e teoria costitutiva dell'obbligazione tributaria<sup>(5)</sup>, non sembra

l'art. 47", dopo i primi due commi dell'art. 62 sarebbe stato opportuno inserire un comma 3, stabilendo che "in pendenza del ricorso per cassazione, attestata dalla cancelleria della Corte, l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato è proposta davanti al giudice tributario che ha emesso la sentenza impugnata".

<sup>(4)</sup> La formulazione dell'art. 67-*bis* non lascia spazio ad equivoci nella parte in cui, statuendo l'immediata esecutività delle sentenze emesse dalle Corti di giustizia tributaria "secondo quanto previsto dal presente capo", implicitamente esclude che le predette sentenze siano sempre *ex lege* immediatamente esecutive.

<sup>(5)</sup> Sembra utile sinteticamente ricordare, ai fini del presente scritto, che secondo i sostenitori della teoria dichiarativa l'obbligazione tributaria scaturisce soltanto dalla legge e l'avviso di accertamento esprime la valutazione della base imponibile compiuta dall'Amministrazione finanziaria. Sul piano processuale, la tutela accordata al contribuente consiste nell'accertamento del rapporto, con la conseguenza che il giudice non si limita all'annullamento dell'atto impugnato, ma è chiamato ad esercitare un potere sostitutivo, con cui accerta le conseguenze determinate dalla legge al verificarsi del presupposto. La tesi è stata elaborata da A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, e successivamente sviluppata, volendo limitare il richiamo solo ad alcuni autori, da A.F. Basciu, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1964; E. Capaccioli, *L'accertamento tributari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 3; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

che la scelta da ultimo operata dal legislatore sia orientata a privilegiare una particolare ricostruzione del titolo esecutivo a scapito dell'altra<sup>(6)</sup>.

La disciplina della tutela cautelare introdotta dal d.lgs. n. 156 del 2015, sia pure espressa da norme non prive di una certa ambiguità, mostra piuttosto la consapevolezza del legislatore che non è ipotizzabile nel processo tributario una definizione unitaria dell'oggetto e della funzione del giudizio, perché diverse sono le situazioni soggettive da tutelare in relazione agli atti che consentono l'accesso ai rimedi giurisdizionali.

Tra le liti che rientrano nella giurisdizione delle corti di giustizia tributarie, invero, è possibile individuare alcune controversie, quali quelle che hanno per oggetto il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, che pur rispondendo allo schema tipico della tutela che si risolve nell'impugnazione dell'atto, implicano il necessario accertamento del credito e la conseguente condanna dell'Amministrazione all'adempimento.

In questo caso, anche se le forme processuali rimangono di tipo impugnatorio, l'esercizio dell'azione implica l'accertamento del credito del ricorrente, con domanda di condanna che si cumula con quella di impugnazione dell'atto con cui è stato negato il rimborso<sup>(7)</sup>. Ne deriva che la sentenza di condanna costituisce necessariamente il titolo esecutivo da cui

---

Secondo il diverso avviso dei sostenitori della teoria costitutiva, il rapporto obbligatorio d'imposta sorge per effetto del provvedimento impositivo e l'oggetto del processo tributario non può che investire l'atto impugnato. Il giudice deve verificare i presupposti della pretesa dell'Amministrazione finanziaria manifestata attraverso il provvedimento, escludendo qualsiasi indagine sul merito dell'obbligazione tributaria laddove sussistano vizi formali dell'atto impugnato. Questo diverso indirizzo è stato elaborato da E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955, e successivamente sviluppato, volendo limitare il richiamo solo ad alcuni autori, da F. Maffezzoni, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965; A. Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; F. Tesaurò, *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975.

Per una esaustiva disamina dell'oggetto e dei limiti della tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo in relazione ai fondamenti teorici del processo, si rinvia a L. Salvini, *La sospensione dell'esecutività della sentenza e dell'esecuzione dell'atto impugnato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 182.

<sup>(6)</sup> *Contra*, S. Dalla Bontà, *Commento all'art. 52 del d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo – C. Glendi, Milano, 2017, 754, la quale osserva che “la scelta sistematica di fondo abbracciata dal legislatore delegato” sarebbe coerente con la tesi secondo cui “l'oggetto del processo tributario non è esclusivamente l'annullamento dell'atto impositivo impugnato (...) ma anche l'eventuale riforma, sostitutiva con più idonea determinazione, dell'atto impositivo, con il che, chiaramente, anche la sentenza di prime cure o di secondo grado, in parziale accoglimento del ricorso di annullamento del ricorrente, può diventare titolo esecutivo *pro fisco*”.

<sup>(7)</sup> In tal senso F. Tesaurò, *Tipologia delle decisioni delle Commissioni tributarie, retro*, 1982, 1353.

muovere per ottenere l'adempimento dell'Amministrazione finanziaria debitrice e che, in questa prospettiva, la tutela cautelare concessa a chi è rimasto soccombente non può che avere per oggetto "l'esecutività della sentenza impugnata".

A differenza degli obiettivi perseguiti nel 2015, il più recente intervento normativo, sia pure di modeste dimensioni, contenuto nella legge n. 130 del 2022, ha il pregio di imprimere una significativa accelerazione alla tutela cautelare e di rimediare a possibili disfunzioni applicative dell'istituto, determinate in parte da soluzioni della giurisprudenza forse poco meditate e in parte dal potere, rimesso al giudice, di concedere la sospensione subordinandola alla prestazione di una garanzia.

Le avvertite esigenze di accelerazione scaturiscono dal sempre più frequente ricorso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, al pignoramento presso terzi, cui si aggiungono le note limitazioni, introdotte dall'art. 3-*bis* del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, all'impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata.

La previsione, in presenza di peculiari circostanze, della tutela cautelare senza garanzia risponde, invece, all'esigenza di assicurare una cautela effettiva ai contribuenti maggiormente "affidabili", per i quali il legislatore ha ritenuto non necessaria la prestazione di una idonea garanzia in favore dell'Amministrazione finanziaria.

Il presente contributo si propone di indagare contenuto e limiti di applicazione dei due interventi normativi recanti le richiamate modifiche alla disciplina della tutela cautelare nel processo tributario, con l'intento di indicare talune questioni rimaste irrisolte sulle quali è auspicabile un nuovo ripensamento da parte del legislatore.

## 2. – *L'oggetto della tutela cautelare nei giudizi di impugnazione*

Sia l'art. 52 che l'art. 62-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 accostano alla sospensione dell'esecutività della sentenza la sospensione dell'esecuzione dell'atto originariamente impugnato<sup>(8)</sup>.

Entrambe le norme, inoltre, prevedono che mentre la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata può essere richiesta dall'appel-

---

<sup>(8)</sup> L'art. 52, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 dispone che "l'appellante può chiedere alla commissione tributaria 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 e irreparabile". In modo analogo dispone l'art. 62-*bis*, 1° comma, del medesimo decreto.

lante (o dalla parte che ha proposto il ricorso per cassazione), la sospensione dell'esecuzione dell'atto originariamente impugnato può essere richiesta soltanto dal contribuente.

La formulazione poco lineare delle disposizioni citate ha consentito la proliferazione delle soluzioni interpretative più divergenti. Secondo alcuni autori la sospensione dell'esecutività della sentenza sarebbe oggetto della tutela cautelare riservata all'Amministrazione finanziaria, mentre l'istanza per ottenere l'inibitoria dell'esecuzione dell'atto sarebbe riservata al contribuente<sup>(9)</sup>. Secondo altri, invece, le due misure sarebbero sovrapponibili, nel senso che la richiesta di sospensione dell'esecutività della sentenza eventualmente formulata dal contribuente equivarrebbe a richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto<sup>(10)</sup>.

Nonostante l'infelice formulazione del dato normativo, si ritiene che una possibile chiave di lettura delle disposizioni richiamate sia offerta dall'esame delle varie ipotesi di inibitoria, distinguendo a seconda che il contribuente abbia esercitato l'azione di annullamento ovvero l'azione di condanna al rimborso.

Secondo autorevole dottrina, la proposizione di inibitorie nei gradi del giudizio di annullamento successivi al primo dovrebbe essere consentita soltanto al contribuente. La proponibilità delle medesime istanze nei giudizi di condanna al rimborso conclusi con sentenze non definitive favorevoli al creditore sarebbe, invece, da riservare esclusivamente all'Ufficio<sup>(11)</sup>.

Laddove si aderisse a questa prospettazione, l'indagine sarebbe *inutiliter data* perché, se fosse vera la premessa, si potrebbe agevolmente ritenere che nel giudizio di annullamento l'inibitoria richiesta dal contribuente ai sensi degli artt. 52 e 62-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 avrebbe per oggetto l'esecuzione dell'atto, e che nel giudizio di condanna al rimborso

---

<sup>(9)</sup> In tal senso, cfr. F. Randazzo, *La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2016, 375; C. Glendi, "Neoescriscenze" normative processual-tributaristiche: l'inibitoria in appello, in *Corr. trib.*, 2016, 2237.

<sup>(10)</sup> Così F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, 2016, 116, il quale afferma che "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 la sospensione dell'esecutività della sentenza vale come chiedere la sospensione dell'atto". L'Autore precisa però che esiste tra le due richieste una differenza quantitativa, perché "l'istanza 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".

<sup>(11)</sup> Così S. La Rosa, *Giusto processo e parità delle parti nella disciplina delle tutele cautelari tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 263.

la tutela cautelare richiesta dall'Amministrazione finanziaria investirebbe, invece, l'esecutività della sentenza impugnata.

Se può essere condivisa la tesi secondo la quale nei giudizi di condanna al rimborso l'interesse ad ottenere la tutela inibitoria sia da attribuire esclusivamente all'Amministrazione finanziaria rimasta soccombente in primo grado<sup>(12)</sup>, non si ritiene che nei giudizi di annullamento l'interesse alla tutela inibitoria sia sempre manifestato dal contribuente, né sembra che l'oggetto della cautela debba necessariamente investire l'esecuzione dell'atto impugnato.

Va infatti osservato che, per effetto della diversa formulazione degli articoli, 68, 69, 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, anche l'Amministrazione finanziaria soccombente potrebbe trovarsi nella necessità di invocare la tutela cautelare a conclusione di un giudizio di annullamento in cui sia rimasta soccombente. In questa particolare ipotesi si ritiene tuttavia che la tutela inibitoria possa essere estesa solo ad uno degli effetti determinati dalla sentenza impugnata dall'amministrazione finanziaria.

L'esecutività della sentenza emessa dalla commissione tributaria a conclusione del giudizio di annullamento produce, invero, due effetti distinti. Il primo, necessario ed immediato, è rappresentato dall'annullamento del provvedimento impugnato; il secondo effetto, eventuale e peculiare dell'azione di annullamento proposta dinanzi al giudice tributario, è costituito dall'obbligo di restituzione – gravante sull'Amministrazione finanziaria – delle somme che il contribuente potrebbe aver già versato a titolo di riscossione provvisoria in pendenza del giudizio di primo grado. Quest'ultimo effetto della sentenza può, in alcuni casi, estendersi fino ad includere l'obbligo di procedere alla refusione delle spese del giudizio, che ai sensi dell'art. 69, 1° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 costituisce oggetto di condanna immediatamente esecutiva quando grava sull'Amministrazione finanziaria.

Anche se il secondo effetto è previsto espressamente dalla legge<sup>(13)</sup>, non può essere trascurato che l'adempimento degli obblighi di restituzione

---

(12) L'immediata esecutività delle sentenze emesse a conclusione del giudizio di condanna al rimborso, invero, espone la parte pubblica alla necessità di procedere al pagamento delle somme dovute e tale adempimento può essere evitato solo se il giudice di secondo grado concede la sospensione dell'esecutività della sentenza di condanna impugnata.

(13) L'art. 68, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 dispone che "se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, (...), deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 (...)". L'art. 69, 1° comma,



e di refusione delle spese è rimesso, a differenza dell'annullamento dell'atto, all'iniziativa dell'Amministrazione finanziaria, la cui inerzia potrebbe indurre il contribuente vittorioso a proporre il giudizio di ottemperanza.

La richiamata distinzione tra i due effetti tipici della sentenza emessa dalle Corti di giustizia tributaria a conclusione del giudizio di annullamento induce a ritenere che la sospensione della sentenza impugnata non può investire gli effetti che il provvedimento del giudice produce da sé, senza necessità che siano adottati provvedimenti ulteriori da parte dell'amministrazione.

Invero, anche nel diritto amministrativo le sentenze di annullamento di provvedimenti lesivi di interessi oppositivi, quali sono anche quelle emesse dalle Corti di giustizia tributaria, sono sentenze autoesecutive, per le quali non si pone alcuna questione di *possibile* esecuzione. Ne discende che l'effetto immediato determinato dalla sentenza emessa dal giudice di primo grado non può essere oggetto della tutela invocata dall'Ufficio, il quale potrà chiedere, ove ne ricorrano i presupposti, soltanto la sospensione dell'effetto eventuale, costituito dalla necessità di procedere alla restituzione delle somme provvisoriamente versate dal contribuente in pendenza del giudizio di primo grado<sup>(14)</sup>, ovvero dall'obbligo di provvedere alla refusione delle spese del giudizio. In queste ipotesi, invero, l'Ufficio, ove la tutela cautelare non fosse concessa, sarebbe esposto all'esecuzione coattiva che, su sollecitazione dell'appellato, potrebbe essere ordinata dal giudice dell'ottemperanza<sup>(15)</sup>.

---

del medesimo decreto, inoltre, prevede che "le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente (...) sono immediatamente esecutive".

<sup>(14)</sup> La tesi che si sostiene trova implicita conferma, a giudizio di chi scrive, nella circostanza che, nell'originario schema di decreto delegato, l'art. 52 comprendeva un 7° comma, opportunamente eliminato dal testo definitivo, che prevedeva quanto segue: "La sospensione della esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado". La soppressione del 7° comma è necessitata dall'ovvia considerazione che il giudizio di merito, concluso sia pure provvisoriamente con la sentenza emessa dal giudice di primo grado, non può recedere a fronte di un'ordinanza emessa dal giudice di appello a conclusione di un giudizio sommario, quale è l'incidente cautelare. Anche se l'annullamento dell'atto è un effetto immediato ma soltanto provvisorio della sentenza di primo grado, tale effetto potrà essere eliminato soltanto dalla sentenza emessa dal giudice di secondo grado a conclusione del nuovo giudizio di merito e l'eliminazione della sentenza di primo grado (con la conseguente reviviscenza del provvedimento amministrativo originariamente annullato) sarà a sua volta effetto immediato e provvisorio, fintanto che il giudizio non sarà concluso con sentenza definitiva.

<sup>(15)</sup> Si rinvia per l'opportuna distinzione degli effetti che la sentenza produce in diritto amministrativo a E.M. Barbieri, *Sulla sospensione della sentenza amministrativa di primo grado*, in *Dir. proc. amm.*, 2005, 150; Id., *Sospensione di sentenze e sospensione di provvedimenti nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2009, 1330; S. Giacchetti, *L'esecu-*

In definitiva, gli effetti della sentenza avverso i quali l'Amministrazione finanziaria può chiedere la tutela cautelare sono soltanto due, entrambi eventuali e non immediati, perché demandati al compimento di attività ulteriori, chiamate a dare esecuzione alla sentenza impugnata. Il primo ha per oggetto l'obbligo di conformarsi alla sentenza procedendo alla restituzione delle somme percepite a titolo provvisorio; il secondo ha per oggetto l'eventuale condanna alle spese disposta a carico dell'Amministrazione finanziaria.

In entrambi i casi l'Ufficio, al fine di impedire al contribuente l'accesso al giudizio di ottemperanza, è chiamato a dimostrare non solo la non manifesta infondatezza dell'impugnazione, ma anche la sussistenza del rischio che l'appellato non sia nelle condizioni di restituire quanto percepito in esecuzione della sentenza di primo grado, ove quest'ultima fosse riformata dal giudice del grado successivo.

Le ipotesi che sono state prospettate dimostrano che nel giudizio di annullamento la legittimazione attiva e il conseguente interesse ad ottenere la tutela inibitoria sono rintracciabili tanto in capo al contribuente quanto in capo all'Amministrazione finanziaria e che l'oggetto della tutela può investire sia l'atto originariamente impugnato che la sentenza, a seconda di quale sia il titolo dell'azione esecutiva nella specifica vicenda giudiziale.

### 3. – *I presupposti della tutela cautelare nei giudizi di gravame*

Il quadro complessivo della disciplina che si è fin qui delineato è completato dai presupposti cui il legislatore ha inteso subordinare l'emissione del provvedimento inibitorio.

L'art. 52, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 sembra stabilire presupposti distinti a seconda che oggetto della tutela inibitoria sia l'esecutività della sentenza, ovvero l'esecuzione dell'atto originariamente impugnato.

La norma prevede, ricorrendo alla medesima formula già contenuta nell'art. 283 c.p.c., recante la disciplina della tutela inibitoria nel processo civile, che, al fine di ottenere la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata, l'appellante dimostri che sussistono "gravi e fondati motivi".

---

*zione delle statuizioni giudiziali nei confronti della P.A. e la foresta di Sherwood*, in *www.lexitalia.it*, nonché a tutti gli studi più autorevoli e risalenti, tra cui senza pretesa di esaustività, si ricordano E. Cannada Bartoli, *Esecutività della decisione dei T.A.R. ed obbligo di conformarsi al giudicato*, in *Foro amm.*, 1975, II, 71; E. Fazzalari, *Il doppio grado nella legge sui tribunali amministrativi*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 1972, II, 1897.

La sospensione degli effetti dell'atto impositivo sarà invece concessa al contribuente in grado di dimostrare che dall'esecuzione possa derivargli un "danno grave e irreparabile", similmente a quanto già previsto dall'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 ai fini della tutela cautelare concessa in pendenza del giudizio di primo grado.

L'art. 52, 5° comma, inoltre, fa esplicito richiamo alla necessità che il collegio provveda con ordinanza motivata "sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito", analogamente a quanto previsto dall'art. 47, 4° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992.

L'art. 62-*bis* d.lgs. n. 546 del 1992, infine, dispone, con formula uniforme a quella già utilizzata nell'art. 47 del decreto e nell'art. 373 c.p.c., che la sospensione della sentenza impugnata e quella dell'esecuzione dell'atto possono essere concesse se l'istante dimostra che dall'esecuzione possa derivargli un "danno grave e irreparabile".

Nonostante le diverse espressioni utilizzate nell'art. 52 per identificare i presupposti che devono essere valutati al fine di concedere la tutela, va rilevato che la dottrina più autorevole che si è pronunciata sull'analoga e più risalente formulazione contenuta nell'art. 283 c.p.c.<sup>(16)</sup> è concorde nel ritenere che il giudice chiamato a stabilire se sussistono "gravi e fondati motivi" sia tenuto a valutare, oltre la natura, l'entità e la riparabilità del danno che potrebbe subire l'istante dalla mancata concessione dell'inibitoria, anche la fondatezza dell'appello<sup>(17)</sup>.

---

<sup>(16)</sup> Ai sensi dell'art. 283 c.p.c., nel testo vigente a decorrere dalle modifiche introdotte dalla l. 28 dicembre 2005, n. 263, "il giudice d'appello su istanza di parte, (...), quando sussistono gravi e fondati motivi, (...) sospende in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata (...)".

<sup>(17)</sup> Cfr. in tal senso: G. Impagnatiello, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria nel processo civile*, Milano, 2010, 453; G. Balena, in G. Balena - M. Bove, *Le riforme più recenti del processo civile*, Bari, 2006, II, 112; C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, Torino, 2006, 486; F.P. Luiso, *Diritto processuale civile*, Milano, 2013, II, 407; C. Asprella, *Commento alle riforme del processo civile 2005 - 2006*, app. di agg. a N. Picardi, *Codice di procedura civile*, Milano, 2006, 38; G.F. Ricci, *Diritto processuale civile*, Torino, 2009, II, 153; F.P. Luiso, B. Sassani, *La riforma del processo civile*, Milano, 2006, 56.

La tesi secondo cui la formula "gravi motivi", contenuta nella precedente stesura dell'art. 283 c.p.c., fosse già sufficiente a ritenere necessaria la congiunta valutazione del *periculum* e del *fumus*, era ampiamente sostenuta in dottrina. In tal senso, C. Consolo, *L'inibitoria in appello nel (lungo) regime transitorio tra forme vecchi (art. 351) e sostanza nuova (art. 283) nel raffronto con il c.p.p.*, in *Corr. giur.*, 1996, 779; L. Negrini, *La fondatezza dell'impugnazione come motivo di sospensione del lodo arbitrale*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2001, I, 53; A. Proto Pisani, *La nuova disciplina del processo civile*, Napoli, 1991, 197; S. Chiarloni, in *Provvedimenti urgenti per il processo civile*, a cura di G. Tarzia e F. Cipriani, Padova, 1993, 162; L.P. Comoglio, *L'esecuzione provvisoria della sentenza di primo grado*, in

Nella disciplina del processo tributario questa soluzione trova decisiva conferma nel riferimento, contenuto sia nell'art. 47, 4° comma, che nell'art. 52, 5° comma, alla necessità che il collegio provveda con ordinanza motivata "delibato il merito".

I diversi requisiti indicati nell'art. 52, 2° comma, quali presupposti necessari al fine di concedere la tutela inibitoria nel giudizio di impugnazione, finiscono pertanto per coincidere con le due condizioni tradizionalmente previste per la concessione della tutela cautelare in pendenza del giudizio di primo grado, rappresentate dal *fumus boni iuris* e dal *periculum in mora*.

L'art. 62-*bis*, a differenza di quanto accade nel testo dell'art. 52, e con formula corrispondente a quella contenuta nell'art. 373 c.p.c., non contiene alcun riferimento alla previa delibazione nel merito.

Tale circostanza potrebbe indurre a condividere l'interpretazione che si è sviluppata intorno all'art. 373 c.p.c., indirizzata verso letture rigorose e restrittive della formula utilizzata dalla norma. In dottrina e in giurisprudenza, invero, è diffusa l'opinione secondo cui il presupposto legittimante previsto dall'art. 373 c.p.c. sia ben più rigoroso di quello fissato dall'art. 283 c.p.c., atteso che, dovendosi escludere qualsiasi rilievo al *fumus* rappresentato dai motivi spesi nel ricorso per cassazione, la cognizione del giudice dovrebbe essere circoscritta ai soli profili che attengono al *periculum in mora*<sup>(18)</sup>.

Secondo altra prospettazione, invece, la valutazione del *fumus* non sarebbe affatto esclusa dalla formulazione dell'art. 373 c.p.c., ove si consideri che la norma attribuisce al giudice un potere discrezionale, com'è fatto palese dall'uso del verbo "può": se sussiste il pericolo di un danno grave e irreparabile il giudice non ordina, ma "può" ordinare la sospensione<sup>(19)</sup>. Muovendo da questo rilievo, si osserva che la verifica del presupposto previsto dalla legge non esaurisce l'ambito della cognizione del giudice, il quale, dopo aver valutato la ricorrenza di tale presupposto, non è affatto tenuto ad ordinare la sospensione, ben potendo orientare il

---

Le riforme della giustizia civile, a cura di M. Taruffo, Torino, 2000, 432; G. Monteleone, *Esecuzione provvisoria*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., agg., I, Torino, 2000, 370.

<sup>(18)</sup> Si rinvia, senza alcuna pretesa di esaustività, a F. Carpi, *La provvisoria esecutorietà della sentenza*, Milano, 1979, 287; G.F. Ricci, *Diritto processuale civile*, Torino, 2009, II, 278. In giurisprudenza, App. Salerno, 21 maggio 2003, in *Giur. it.*, 2004, 310.

<sup>(19)</sup> L'art. 373 c.p.c. dispone che "il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa (...)".

proprio convincimento anche sulla base di altri elementi, rappresentati dalla serietà e dalla non palese pretestuosità del ricorso per cassazione<sup>(20)</sup>.

Le aperture convincenti manifestate dalla migliore dottrina sul processo civile potrebbero, pertanto, indurre a ritenere che sia consentito al giudice chiamato alla valutazione dei presupposti previsti dall'art. 62-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 estendere il proprio apprezzamento anche alla sussistenza del *fumus boni iuris*.

Pur essendo richiamata da autorevole dottrina l'opportunità di non escludere che la Corte di giustizia tributaria possa procedere all'apprezzamento sommario dell'impugnazione proposta dinanzi alla Corte di Cassazione<sup>(21)</sup>, si ritiene che sia piuttosto arduo forzare il dato positivo che, con formula letterale inequivoca, esclude qualsiasi valutazione del *fumus* in sede di inibitoria delle sentenze impugnate dinanzi ai giudici di legittimità.

L'art. 62-*bis* non prevede affatto che ove sussista il pericolo di un danno grave e irreparabile il giudice *possa* non ordinare la sospensione e, con formula più stringente, prevede che "il collegio, (...), provvede con ordinanza motivata non impugnabile", così escludendo radicalmente che il giudice della tutela possa orientare il proprio convincimento sulla base di elementi diversi dal "danno grave e irreparabile"<sup>(22)</sup>.

Il *fumus boni iuris* torna invece determinante nell'art. 52, al pari di quanto avviene nell'art. 47, posto che in entrambe le norme è utilizzata la locuzione "delibato il merito". Allo stesso modo il requisito del "danno grave e irreparabile" figura in entrambi gli articoli ai fini della sospensione

<sup>(20)</sup> In tal senso, G. Impagnatiello, *La provvisoria esecuzione e l'inibitoria nel processo civile*, Milano, 2010, 514. *Contra*, E. Vullo, *Considerazioni in tema di irreparabilità del danno ai fini della sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello*, in *Giur. it.*, 1996, 12, 251.

<sup>(21)</sup> Cfr. C. Glendi, *Commento all'art. 62-bis del d.lgs. n. 546/1992, in Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di C. Glendi – C. Consolo – A. Contrino), Milano, 2016, 250; *Id.*, *Sospensione cautelare dopo le sentenze d'appello impugnate in Cassazione*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 810; S. Dalla Bontà, *Commento all'art. 62-bis del d.lgs. n. 546/1992...cit.*, 880.

<sup>(22)</sup> Non può indurre a ritenere corretta la soluzione contraria il principio affermato Cass. civ., sez. un., 24 febbraio 2012, n. 2845, secondo cui nel processo tributario "i requisiti del *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare e il *periculum in mora*, che possono giustificare l'adozione di un provvedimento di sospensione ex art. 373, comma 1, secondo periodo, c.p.c." devono "essere valutati con particolare rigore". Con tale pronuncia i giudici di legittimità hanno confermato l'applicabilità dell'art. 373 c.p.c. in pendenza del giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione, in un momento in cui la tutela inibitoria non era ancora disciplinata dall'art. 62-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992. Converte sulla soluzione prospettata nel testo, Comm. trib. reg. Puglia, sez. XXII, ord. 19 aprile 2016, n. 377; Comm. trib. reg. Puglia, sez. XXIII, ord. 29 febbraio 2016, n. 217. *Contra*, M. Stella, *Commento all'art. 52 del d.lgs. n. 546/1992, in Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di C. Glendi – C. Consolo – A. Contrino, Milano, 2016, 232.

dell'atto impositivo, mentre con riguardo alla sospensione della sentenza è presente in seno all'art. 52, sia pure con lo stesso significato, la locuzione "gravi e fondati motivi", in cui la fondatezza è da riferire esclusivamente ai motivi dell'inibitoria<sup>(23)</sup>.

È da rilevare che la non manifesta infondatezza dell'atto di appello si atteggia quale *fumus boni appellationis* e si risolve in una valutazione prognostica della fondatezza del gravame, pronunciata sulla base di un vaglio sommario delle questioni dedotte nel giudizio di impugnazione e contenute negli atti depositati da entrambe le parti.

Nel processo tributario il *periculum in mora* assume una connotazione peculiare, legata alla circostanza che la misura cautelare eventualmente concessa dal giudice mira ad impedire le conseguenze negative connesse alla tardività del provvedimento finale. Il riferimento al "danno" mostra il collegamento che sussiste tra l'evento temuto e il *fumus*, perché "danno" può essere considerato solo il pregiudizio subito a causa della fondatezza del gravame e dell'illegittimità dell'atto originariamente impugnato.

"Gravità" e "irreparabilità" costituiscono elementi di valutazione distinti, che il giudice è chiamato ad apprezzare autonomamente. Il primo carattere esprime, sotto il profilo quantitativo, la intollerabile compressione che un interesse protetto potrebbe subire a causa della durata del processo. La gravità del danno non può che essere apprezzata dal giudice tenendo conto delle peculiarità del caso concreto, attraverso la puntuale valutazione delle condizioni in cui versa il soggetto che invoca la tutela inibitoria.

L'irreparabilità del danno esprime, invece, la sua non risarcibilità, intesa come assenza di strumenti capaci di reintegrare pienamente la situazione soggettiva dell'istante nel caso in cui fosse riconosciuta fondata la sua pretesa a conclusione del giudizio di merito<sup>(24)</sup>.

La decisione del giudice scaturirà dalla comparazione congiunta tanto del *fumus appellationis* quanto del *periculum in mora* e potrà respingere la

---

(23) È da condividere, sotto questo profilo, la soluzione largamente sostenuta dalla dottrina processualciviltistica, secondo cui l'espressione "gravi e fondati motivi" si risolve in una formula elastica che fa riferimento ai motivi dell'inibitoria e non dell'impugnazione. Si rinvia, in tal senso, senza pretesa di esaustività, a R. Martino, *Brevi riflessioni sulla sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado: tra efficientismo processuale e tutela dei diritti delle parti (soccombenti)*, in *Giusto proc. civ.*, 2014, 700; G. Impagnatiello, *La provvisoria esecuzione...cit.*, 458.

(24) È da ritenere che l'irreversibilità del pregiudizio subito sia strettamente legato agli interessi colpiti dall'esecuzione, che possono avere contenuto patrimoniale e non patrimoniale.

richiesta di cautela quando uno dei due presupposti difetti totalmente<sup>(25)</sup>. Non può escludersi, tuttavia, che il giudice proceda alla valutazione di entrambi i presupposti in modo elastico, attribuendo in alcuni casi rilievo preponderante al *fumus* dell'impugnazione, ovvero al *periculum* paventato dalla parte soccombente<sup>(26)</sup>.

Muovendo dalle ipotesi, prefigurate nel paragrafo che precede, nelle quali sussiste l'interesse di una delle parti ad ottenere la tutela cautelare nei gradi di giudizio successivo al primo, è possibile individuare gli elementi che potrebbero orientare il giudice a concedere o a negare l'inibitoria, distinguendo a seconda che la richiesta sia formulata dal contribuente o dall'Amministrazione finanziaria.

Nel primo caso, la valutazione del *periculum* da parte del giudice dell'inibitoria deve investire: *i*) le condizioni economiche del contribuente soccombente; *ii*) l'incidenza dell'esecuzione su diritti costituzionalmente rilevanti del contribuente o di terzi portatori di un interesse qualificato e giuridicamente rilevante (minori, lavoratori dipendenti, etc.); *iii*) l'irreversibilità delle conseguenze determinate dall'esecuzione.

Nel secondo caso, la stima del *periculum* si risolve necessariamente nella valutazione del rischio che il contribuente appellato non sia nelle condizioni di restituire quanto percepito in esecuzione della sentenza di primo grado, ove quest'ultima fosse riformata dal giudice del grado successivo.

Con riguardo, invece, agli elementi che attengono al *fumus boni iuris* dell'impugnazione, il giudice dell'inibitoria deve tenere conto: *i*) della serietà e della consistenza dei motivi di impugnazione; *ii*) dell'esistenza di profili di inammissibilità del gravame; *iii*) dell'esistenza di questioni rilevabili d'ufficio in grado provocare la definizione del processo nel rito o la rimessione della causa al primo giudice.

Dinanzi al giudice dell'inibitoria si apre quindi un ventaglio quanto mai ampio di elementi valutativi, la cui ponderazione può spingere il giudice non solo ad accogliere o a respingere la richiesta di tutela cautelare, ma anche ad accoglierla subordinandola alla prestazione di una garanzia.

---

(25) L'ipotesi ricorre quando l'appello appaia manifestamente infondato o l'esecuzione non possa in concreto arrecare alcun pregiudizio al debitore.

(26) Si tratta della metafora dei "vasi comunicanti", efficacemente descritta da C. Consolo, in *Codice di procedura civile*, a cura di C. Consolo - F.P. Luiso, Milano, 1997, I, 515. L'Autore chiarisce, richiamando la teoria dei vasi comunicanti, che "l'appello deve essere serio e minaccioso, e il pregiudizio non banale e/o anormale; ma al crescere dell'elemento l'altro può attenuarsi, anche se mai del tutto". La tesi è condivisa da: C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente...* cit., 29; G. Impagnatiello, *La provvisoria esecuzione...* cit., 464; G. Balena, in G. Balena - M. Bove, *Le riforme più recenti...* cit., 113.

#### 4. – *La prestazione della garanzia*

L'ultimo comma dell'art. 52 e il comma 5° dell'art. 62-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992, introducono, similmente a quanto previsto per il giudizio di primo grado dall'art. 47, 5° comma, la possibilità che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado opti per una sospensione condizionata alla prestazione di una garanzia.

La formula utilizzata nelle norme fin qui richiamate lascia emergere che la garanzia può essere imposta esclusivamente alla parte che chiede e ottiene l'inibitoria e non alla controparte. Questo significa che nei giudizi di gravame delle sentenze la cauzione può essere disposta solo a garanzia del danno da ritardo nell'esecuzione (nel caso in cui l'inibitoria è concessa), non anche del diritto alla restituzione (nel caso in cui l'inibitoria è negata), e che la misura è contemplata solo a favore del creditore vittorioso in primo (o in secondo) grado nel caso in cui l'istanza venga accolta<sup>(27)</sup>.

Non è superfluo osservare che la disciplina richiamata è stata estesa anche alla tutela cautelare concessa dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado in pendenza del giudizio di legittimità, differenziando così l'inibitoria contemplata dall'art. 62-*bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 da quella disciplinata dall'art. 373 c.p.c., che invece attribuisce al giudice il potere di disporre la cauzione a carico della parte vittoriosa, ove si voglia ottenere l'esecuzione della sentenza<sup>(28)</sup>.

---

(27) La soluzione prospettata è unanimemente condivisa dalla dottrina processualcivile: G. Impagnatiello, *La provvisoria esecuzione...* cit., 465; R. Martino, *Brevi riflessioni sulla sospensione dell'esecutività...* cit., 705; M. Farina, *Commentario alle riforme del processo civile*, (a cura di A. Briguglio – B. Capponi, I, Padova, 2007, 135; C. Asprella, *Commento alle riforme del processo civile 2005/2006*, in *Codice di procedura civile* (a cura di N. Picardi), Milano, 2006, 38; G. Balena, in G. Balena – M. Bove, *Le riforme più recenti...* cit., 113; L. Negrini, in *Le recenti riforme del processo civile*, a cura di S. Chiarloni, Bologna, 2007, 263.

In diritto tributario, in senso conforme: S. Dalla Bontà, *Commento all'art. 62-bis del d.lgs. n. 546/1992...* cit., 883; Id., *Commento all'art. 52 del d.lgs. n. 546/1992...* cit., 760; S. La Rosa, *Giusto processo e parità delle parti...* cit., 267. La soluzione che si condivide è incompatibile con l'idea che in sede di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, il giudice competente a disporre la prestazione della garanzia, prevista dall'art. 69, del d.lgs. n. 546 del 1992, possa essere il giudice dell'impugnazione in sede cautelare, il quale, "ove rigetti la richiesta dell'ufficio tributario di sospensione della sentenza di condanna, può (...) disporre la prestazione della garanzia da parte del contribuente (...)" (in tal senso M. Busico, *Gli aspetti problematici della normativa sull'esecuzione delle sentenze tributarie, retro*, 2020, 2541). In applicazione dell'art. 69 il giudice condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e tale circostanza è compatibile solo con il rigetto dell'eventuale inibitoria richiesta dall'Ufficio (o con la sua radicale assenza), non anche con l'accoglimento dell'istanza di sospensione che, invece, è il presupposto necessario per la prestazione della garanzia prevista dall'art. 52, 6° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992.

(28) E. Garbagnati, *In tema di imposizione di una cauzione ex art. 373 cod. proc. civ.*, in



Anche se l'espressione utilizzata sia nell'art. 52 che nell'art. 62-*bis* è tale da non potersi escludere che, in linea di principio, la garanzia possa essere disposta dal giudice a favore del creditore vittorioso in primo (o in secondo) grado, quale che sia la parte vittoriosa, non sembra plausibile ipotizzare che la controcautela possa essere disposta, a carico della parte pubblica, a garanzia del danno che il contribuente potrebbe subire dal ritardo nell'esecuzione.

Una simile conclusione contrasterebbe con la *ratio* della garanzia cui il giudice può subordinare la tutela inibitoria, costituita dall'opportunità di sollevare il creditore vittorioso in primo (o in secondo) grado dal rischio di una riscossione infruttuosa a seguito del rigetto dell'impugnazione proposta dal debitore al quale la tutela cautelare era stata in precedenza concessa.

Posto che l'infruttuosità dell'esecuzione a carico della parte pubblica non è facilmente dimostrabile, con la conseguenza che la controcautela disposta dal giudice a favore del contribuente non può essere neppure ipotizzata, è ben possibile, invece, che il giudice chiamato a pronunciarsi nel giudizio cautelare, dopo aver valutato positivamente la sussistenza dei presupposti necessari ai fini della concessione della tutela inibitoria richiesta dal contribuente, subordini la pronuncia favorevole alla prestazione di una idonea garanzia in favore dell'Amministrazione finanziaria, in modo tale da assicurare a quest'ultima il pieno soddisfacimento della sua pretesa nel caso in cui il contribuente che ottiene l'inibitoria soccomba nel giudizio di impugnazione.

Se così è, la disciplina dell'inibitoria nei gradi di giudizio che hanno per oggetto l'impugnazione delle sentenze finisce per aggravare sensibilmente la posizione del contribuente, atteso che la tutela rischia di essere rimessa alla discrezionalità del giudice, il quale, in modo insindacabile, potrebbe imporgli di prestare garanzia a favore della parte pubblica provvisoriamente vittoriosa.

I limiti della tutela cautelare condizionata restano immutati anche nel giudizio di primo grado, ove si consideri che se il contribuente fosse in grado di prestare le garanzie patrimoniali indicate nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 6 febbraio 2017, n. 22, cui il giudice può subordinare l'efficacia della sospensione, non resterebbe che escludere che

---

*Riv. dir. proc.*, 1961, 298, il quale osserva che “il provvedimento con cui è disposta la prestazione di una cauzione”, ai sensi dell'art. 373 c.p.c., presuppone “l'esecuzione forzata della sentenza d'appello, e tende quindi (...) a cautelare il futuro diritto della parte che abbia fondatamente impugnato la sentenza di appello al risarcimento del danno eventualmente causato dall'esecuzione della sentenza stessa”.

il ricorrente corra il rischio di subire un danno grave e irreparabile e, pertanto, che sussistano le condizioni per la concessione della tutela stessa.

I nuovi periodi aggiunti dall'art. 2 della l. n. 130 del 2022 all'art. 47, 5° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, devono quindi essere salutati con favore, laddove dispongono un'ulteriore premialità riservata ai "ricorrenti con bollino di affidabilità fiscale".

La nuova norma prevede che la prestazione della garanzia è esclusa per i contribuenti soggetti alla disciplina degli indici di affidabilità fiscale, "ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili".

Anche se la novella ha l'indubbio vantaggio di limitare la discrezionalità del giudice, il quale, disponendo la garanzia, finisce per concedere una tutela destinata a rimanere per molti contribuenti priva di portata effettiva, la norma non sfugge ad alcune osservazioni critiche che incidono sull'ambito di applicazione della misura.

Il primo limite della nuova norma deriva dalla circostanza che la discrezionalità del giudice nel disporre la garanzia è esclusa solo per i contribuenti che, sussistendo le condizioni previste, applicano gli indici di affidabilità fiscale. Ne deriva che la possibilità che la Corte di giustizia tributaria opti per una sospensione condizionata alla prestazione della garanzia permane inalterata sia nei confronti nelle persone fisiche che non svolgono attività d'impresa o di lavoro autonomo, sia nei confronti di coloro che, pur svolgendo le predette attività, sono esclusi dall'applicazione degli indici di affidabilità fiscale ai sensi dell'art. 9-*bis*, 6° comma, del d.l. 24 aprile 2017, n. 17, ovvero sulla base di specifiche disposizioni contenute dei decreti annualmente emanati dal Ministero dell'economia e delle finanze per l'approvazione dei predetti indici<sup>(29)</sup>.

---

<sup>(29)</sup> Si pensi agli imprenditori e agli esercenti arti e professioni che in uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso hanno iniziato o cessato l'attività o non si trovano in condizioni di normale svolgimento della stessa, a coloro che hanno dichiarato ricavi o compensi di importo superiore a euro 5.164.569,00 (art. 9-*bis*, 6° comma, del d.l. 24 aprile 2017, n. 17), ovvero agli imprenditori e agli esercenti arti e professioni che applicano il regime forfetario di cui all'art. 1, 54° comma della l. n. 190 del 2014, a coloro che applicano il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità, ai contribuenti che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari (quali ad esempio gli enti del terzo settore non commerciali, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, che determinano il reddito rispettivamente ai sensi degli artt. 80 e 86 del d.lgs. n. 117 del 2017), nonché ai contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa non riconducibili al medesimo indice di affidabilità fiscale, per i quali è esclusa l'applicazione degli ISA se l'importo dei ricavi conseguiti nello

L'esclusione di ampie categorie di contribuenti dall'applicazione del beneficio rappresentato dalla limitazione della discrezionalità del giudice appare privo di qualsiasi ragionevole giustificazione, ove si consideri che l'attenuazione del rischio di insolvenza assicurata dal "bollino di affidabilità fiscale" definito dal nuovo art. 47, 5° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, avrebbe potuto essere conseguita anche ricorrendo a misure di natura quantitativa, prive di discriminazioni qualitative ed estese a tutti coloro che, pur non potendo applicare gli indici di affidabilità fiscale, possono ragionevolmente essere ritenuti solvibili.

Va infine osservato che l'esclusione della controcautela da adottarsi discrezionalmente da parte del giudice è stata espressamente disposta solo nell'art. 47, 5° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, non anche negli artt. 52, 62-*bis* e 65 del medesimo decreto<sup>(30)</sup>.

Pur non potendosi tacere che la riforma delle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 546 del 1992 avrebbe reso necessaria, sotto questo profilo, una migliore ponderazione, sembra doversi escludere che la norma debba essere applicata solo alla tutela cautelare disposta in pendenza del giudizio di primo grado. Una simile soluzione contrasterebbe con la ratio di una norma che, mirando a riconoscere ulteriori effetti premiali ai soggetti che applicano gli indici di affidabilità fiscale, non può che avere natura sistematica ed essere applicata dalle Corti di giustizia tributaria sia di primo che di secondo grado<sup>(31)</sup>.

Muovendo dalle considerazioni appena svolte, si ritiene che a conclusioni parzialmente difformi si possa pervenire con riguardo alle altre modifiche introdotte dalla l. n. 130 del 2022 all'art. 47, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992.

L'auspicata accelerazione della tutela cautelare in pendenza del giudizio di primo grado, determinata dai più ristretti termini entro cui l'istanza di sospensione deve essere trattata, trova la sua giustificazione nella rapi-

---

svolgimento dell'attività non prevalente supera il 30% dell'ammontare complessivo dei ricavi dichiarati (d.m. 21 marzo 2022).

<sup>(30)</sup> La medesima osservazione va rivolta anche alla nuova formulazione dell'art. 47, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, che così dispone: "Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima. L'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia".

<sup>(31)</sup> In senso conforme, G. Melis, *La riforma della tutela cautelare*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. Carinci - F. Pistolesi, Milano, 2022, 115.

dità dell'esecuzione forzata, sempre più spesso realizzata mediante il pignoramento presso terzi, che impegna il debitore del contribuente ad adempiere all'ordine di pagamento entro i sessanta giorni successivi alla notifica dell'atto di pignoramento.

Se, dunque, il termine concesso al terzo per il pagamento coincide con quello previsto per la proposizione del ricorso, ben si spiega l'opportunità di una norma che, in carenza di qualsiasi verifica della fondatezza della pretesa dell'Amministrazione finanziaria da parte dell'organo giurisdizionale, assicuri al contribuente la possibilità di ottenere la tutela cautelare non più tardi del trentesimo giorno successivo alla presentazione dell'istanza.

In pendenza dei giudizi di gravame l'accennata esigenza di celerità assume una posizione recessiva, sia in considerazione dell'esistenza di una o più pronunce emesse dal giudice tributario con cognizione piena della fattispecie dedotta in giudizio, sia in ragione del fatto che, a seguito del deposito della sentenza sfavorevole, il contribuente è già a conoscenza dell'esistenza di ulteriori somme riscuotibili mediante l'esecuzione forzata.

Se, dunque, è possibile ritenere che il procedimento accelerato per la trattazione dell'istanza di sospensione sia riservato al giudizio di primo grado, a diverse conclusioni si deve pervenire con riguardo all'ultimo periodo dell'art. 47, 2° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui "l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia".

Quest'ultima norma è stata introdotta nel condivisibile intento di arginare il diffuso orientamento giurisprudenziale che consentiva il differimento dell'esame dell'istanza di sospensione all'udienza di trattazione del merito, così ammettendo che la prima camera di consiglio utile potesse coincidere con l'udienza di trattazione<sup>(32)</sup>.

La ratio della norma, ispirata a garantire l'autonomia della fase cautelare rispetto alla trattazione del merito della lite, è tale da ritenere che la disposizione sia da ascrivere, al pari degli ultimi periodi aggiunti nel 5° comma dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, al rango delle norme sistematiche, da applicare alla trattazione delle istanze cautelari in ogni grado del giudizio.

##### 5. – *La tutela cautelare nel giudizio di rinvio*

A dispetto della legge delega n. 23 del 2014, che prevedeva tra i principi e i criteri direttivi "l'uniformazione e generalizzazione degli stru-

---

<sup>(32)</sup> In tal senso, Cass. civ., sez. trib., 11 marzo 2022, n. 7960; Cass. civ., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6911; Cass. civ., sez. trib., 9 aprile 2010, n. 8510.

menti di tutela cautelare nel processo tributario”<sup>(33)</sup>, il decreto delegato del 2015 non ha disposto alcuna modifica al testo dell’art. 63 del d.lgs. n. 546 del 1992, recante la disciplina del giudizio di rinvio.

Una prima lettura della norma lascerebbe quindi intendere che il legislatore non abbia voluto estendere al giudizio di rinvio l’accesso alla tutela cautelare<sup>(34)</sup>.

La soluzione che il tenore letterale della norma suggerisce merita tuttavia una riflessione più attenta, ove si consideri che il d.lgs. n. 156 del 2015 ha introdotto nel testo dell’art. 68 la lettera *c-bis*, stabilendo che il tributo, con i relativi interessi, deve essere pagato “per l’ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio (...)”<sup>(35)</sup>.

La nuova formulazione dell’art. 68 solleva con evidenza la necessità di estendere l’accesso alla tutela cautelare anche al giudizio di rinvio, soprattutto ove si consideri che l’efficacia esecutiva dell’atto originariamente impugnato, in misura pari a quella che lo stesso atto aveva “nella pendenza del giudizio di primo grado”, potrebbe determinare per il contribuente l’obbligo di pagare a titolo provvisorio somme non dovute, in considerazione di eventuali giudicati interni che potrebbero essersi formati su taluni capi delle sentenze emesse nel corso dei giudizi di merito.

Le gravi ricadute provocate dalle modifiche alla disciplina della riscossione provvisoria hanno quindi indotto autorevole dottrina a sostenere che la mancata previsione della tutela cautelare nel giudizio di rinvio sollevi profili di illegittimità costituzionale, per violazione degli artt. 3, 24, 76 della Costituzione<sup>(36)</sup>.

Si ritiene, tuttavia, che il rimedio all’inopportuna carenza di qualsiasi riferimento alla tutela cautelare nel testo dell’art. 63 possa essere già of-

---

<sup>(33)</sup> Si veda l’art. 10, 1° comma, lett. *b*), n. 9, della legge 11 marzo 2014, n. 23.

<sup>(34)</sup> In questa direzione si è orientato il Presidente della Comm. trib. reg. Sicilia, sez. IX, che con decreto 26 giugno 2017, n. 1383, ha dichiarato “inammissibile” l’istanza di sospensione proposta in sede di rinvio dall’appellante.

<sup>(35)</sup> La norma è stata ampiamente criticata da autorevole dottrina, che ne ha rilevato l’illogica equiparazione tra la situazione processuale di chi è ancora in attesa della sentenza di primo grado e quella di chi, invece, ha già ottenuto sentenze favorevoli sia in primo che in secondo grado, anche se la seconda è stata annullata dalla Corte di Cassazione. Cfr., in tal senso, C. Glendi, *Commento all’art. 68*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario* (a cura di C. Glendi – C. Consolo – A. Contrino), Milano, 2016, 270. Per un’autorevole lettura della norma, orientata ad arginarne gli effetti pregiudizievoli per il contribuente, si rinvia a S. Sammartino, *L’esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2019, 206.

<sup>(36)</sup> C. Glendi, *Commento all’art. 68...cit.*, 271.

ferto dal 3° comma dello stesso articolo, che così dispone: “in sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato”.

Il contribuente che a seguito della sentenza della Corte di Cassazione riassume il giudizio dinanzi al giudice del rinvio, potrà così accedere alla tutela inibitoria al fine di ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto originariamente impugnato, invocando l'applicazione dell'art. 47 o dell'art. 52 a seconda che la riassunzione sia stata operata dinanzi al giudice di primo o di secondo grado<sup>(37)</sup>.

Nel processo civile è giunta ad analoghe aperture la Corte di legittimità, la quale, ritenendo che la cassazione con rinvio della sentenza di appello confermativa di quella di primo grado costituente titolo esecutivo determini soltanto la caducazione degli atti successivi alla sentenza cassata, ha chiarito che il giudice del rinvio può sospendere l'esecutività della sentenza di primo grado, ai sensi dell'art. 283 c.p.c.<sup>(38)</sup>.

Pur volendo prescindere dalle peculiarità della tesi sostenuta dai giudici di legittimità nel processo civile, si ritiene che nella disciplina del processo tributario la soluzione che si condivide trovi decisiva conferma in due circostanze: *i*) l'art. 63, 3° comma, prevede espressamente l'applicabilità delle norme stabilite per il procedimento davanti alla Corte di giustizia tributaria competente; *ii*) in sede di rinvio il titolo esecutivo sulla base del quale il contribuente è tenuto al pagamento di quanto dovuto “nella pendenza del giudizio di primo grado” è costituito da un provvedimento formato al di fuori e prima del processo, che riacquista tutti i suoi effetti a seguito della caducazione delle sentenze emesse nei giudizi di merito.

---

<sup>(37)</sup> La soluzione è condivisa anche dall'Agenzia delle entrate, che nella circolare 29 dicembre 2015, n. 38/E chiarisce come “la possibilità di chiedere la sospensione dell'atto nei gradi successivi al primo” offra “tutela al contribuente nelle ipotesi di sentenza di cassazione con rinvio”.

<sup>(38)</sup> Cfr. Cass. civ., sez. III, 8 febbraio 2013, n. 3074 e Cass. civ., sez. III, 12 febbraio 2013, n. 3280. La tesi muove dal presupposto che l'effetto devolutivo dell'appello non possa essere pieno, ma necessariamente limitato per effetto dell'art. 336, 2° comma, c.p.c., cosicché la sentenza confermativa emessa in sede di appello sarà in grado di sostituirsi come titolo esecutivo alla sentenza di primo grado solo a far data dalla sopravvenienza della sentenza di appello, senza possibilità di incidere sulla vicenda esecutiva pregressa, generata dalla sola decisione di primo grado. Ne deriva che l'esecuzione può riprendere dall'ultimo degli atti esecutivi pregressi, “salvo che, a norma dell'art. 283, il giudice del grado di appello in sede di rinvio non sospenda l'esecutività della sentenza di primo grado” (così, testualmente, Cass. civ., sez. III, 8 febbraio 2013, n. 3074).

La necessità di accordare al contribuente l'accesso alla tutela cautelare in sede di rinvio impone, pertanto, il tentativo di interpretare la norma nel senso che essa consente l'applicazione della tutela inibitoria disciplinata negli artt. 47 e 52 anche a seguito della riassunzione del giudizio.

Tale interpretazione è costituzionalmente orientata e consente di attribuire adeguata rilevanza al citato 3° comma dell'art. 63 e di risolvere anticipatamente qualsiasi contrasto con i principi costituzionali.

#### 6. – *Notazioni conclusive*

L'indagine che si è svolta lascia emergere luci e ombre di una riforma tanto urgente quanto complessa.

La scelta di riservare norme specifiche alla disciplina della tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo risponde all'esigenza di tenere conto della diversità delle situazioni soggettive da tutelare in relazione agli atti che consentono l'accesso ai rimedi tipici del processo tributario. Per questo motivo, le norme recanti la disciplina della tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo consentono opportunamente l'accesso alla tutela inibitoria ad entrambe le parti del giudizio, precisando che l'oggetto della tutela può investire sia l'atto originariamente impugnato che la sentenza, a seconda di quale sia il titolo dell'azione esecutiva nella specifica vicenda giudiziale.

Nonostante la condivisibilità, in generale, delle scelte operate dal legislatore delegato nel 2015, non sembra tuttavia che gli obiettivi che erano stati tracciati nella legge delega siano stati pienamente perseguiti.

*L'uniformazione e la generalizzazione* degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario avrebbero richiesto non solo specifici interventi in tema di giudizio di rinvio, ma anche una maggiore ponderazione del complessivo assetto della tutela inibitoria, che continua a rimanere sbilanciata a favore della parte pubblica anche a seguito dei limitati interventi sulla disciplina introdotti dalla legge n. 130 del 2022.

Ci si riferisce, in particolare, alla scelta di introdurre in ogni grado del giudizio la possibilità che la Corte di giustizia tributaria opti per una sospensione condizionata alla prestazione di una garanzia, sia pure escludendo l'esercizio dell'opzione nei confronti dei soggetti, particolarmente meritevoli, che applicano gli indici di affidabilità fiscale.

Posto che l'infruttuosità dell'esecuzione a carico della parte pubblica non è facilmente dimostrabile, con la conseguenza che la controcautela disposta dal giudice a favore del contribuente non può essere neppure ipotizzata, è ben possibile, invece, che il giudice, dopo aver valutato positivamente la sussistenza dei presupposti necessari ai fini della concessione

della tutela cautelare richiesta dal contribuente che non applica gli indici di affidabilità fiscale (ovvero che, pur applicandoli, non versa nelle condizioni previste dalla legge), subordina l'inibitoria alla prestazione di una idonea garanzia in favore dell'Amministrazione finanziaria, in modo tale da assicurare a quest'ultima il pieno soddisfacimento della sua pretesa nel caso in cui il contribuente che ottiene la sospensione soccomba nel giudizio di impugnazione.

Se così è, la disciplina dell'inibitoria finisce per aggravare sensibilmente la posizione del contribuente che, non versando nelle condizioni previste dalla legge e risultando privo di solidità patrimoniale, ben difficilmente potrà ottenere il rilascio della garanzia da parte di banche e assicurazioni.

In un sapiente riequilibrio di poteri, pertanto, sarebbe stato quanto mai opportuno rimediare all'aggravamento della posizione del contribuente almeno nel giudizio di primo grado, riconoscendo anche per il processo tributario il doppio grado di giudizio cautelare, così come già previsto nel processo amministrativo<sup>(39)</sup>.

Non sfugge, infatti, che l'invocata riforma della tutela cautelare nel processo tributario avrebbe potuto costituire l'occasione per ricostituire nel nostro ordinamento democratico un adeguato riequilibrio del rapporto che corre tra chi manifesta un potere autoritativo e chi lo subisce e cerca nel processo una tutela contro quel potere<sup>(40)</sup>.

DANIELA MAZZAGRECO

---

<sup>(39)</sup> L'art. 62, 1° comma, del d.lgs. n. 104 del 2010 prevede l'impugnabilità dell'ordinanza cautelare emessa dal T.a.r. dinanzi al Consiglio di Stato. Sostiene la necessità di estendere anche al processo tributario il doppio grado del giudizio cautelare G. Boer, *La tutela cautelare tributaria: un confronto tra disciplina italiana e tedesca*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 815. L'Autore osserva che risulta "difficile, se non impossibile trovare logiche motivazioni per le quali ciò che ormai è pacificamente riconosciuto nel processo amministrativo venga negato a quello tributario, che pure ha per oggetto atti e comportamenti della pubblica amministrazione. La specialità della disciplina sostanziale non può avere conseguenze sul piano processuale, ove le esigenze di giustizia non possono essere comprese dall'interesse finanziario dello Stato".

<sup>(40)</sup> Si rinvia, per tali profili, alle condivisibili considerazioni svolte da F. Moschetti, *Profili di inadeguato bilanciamento tra poteri impositivi e tutela giudiziale tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 609 ss.