

Pagamento del tributo in pendenza del processo: dubbi di costituzionalità sulla non sospendibilità della esecuzione della sentenza dopo il primo grado di giudizio

di Alvisè Bullo e Fabrizio Dominici

L'Ordinanza della **Commissione Tributaria Regionale Campana, sez. VII, del 13/10/2008, n. 4 (vedi pag. 1037)**, ha nuovamente investito la Corte Costituzionale circa la necessità nell'ordinamento tributario di avere una tutela cautelare, anche dopo il primo grado di giudizio. La questione non è nuova ed è sempre stata risolta in favore della legittimità dell'attuale sistema, che limita il ricorso a tale strumento nella sola fase del giudizio di primo grado. A ben vedere però, i due requisiti (*il periculum in mora e il fumus boni iuris*), necessari per ricorrere al provvedimento cautelare, possono manifestarsi anche in una fase successiva a quella del giudizio di primo grado e non è nemmeno insolito, che il contribuente inciso dall'azione esecutiva della riscossione a seguito di una sentenza non ancora passata in giudicato, abbia la necessità di ricorrere alla sospensione degli effetti della pronuncia giudiziale, per ovviare alle conseguenze che possono talvolta anche essere irreparabili. La fattispecie esaminata dalla Corte partenopea ne è un esempio lampante. In tal caso, infatti, il Giudice di *prime cure* aveva accolto il ricorso del contribuente che aveva impugnato l'atto portante la pretesa tributaria e suc-

cessivamente l'Ufficio aveva interposto appello alla Commissione Tributaria Regionale che aveva ribaltato l'esito del giudizio di primo grado. Il contribuente, lamentando l'irritualità della notifica dell'atto di appello, adduceva di essere venuto a conoscenza della pronuncia della Commissione Tributaria Regionale, solo a seguito della notifica della cartella di pagamento ed aveva quindi proposto ricorso innanzi alla Corte di Cassazione. L'agente della riscossione, da parte sua, vista l'iscrizione a ruolo delle somme risultanti dalla sentenza di appello, aveva provveduto cautelativamente ad iscrivere l'ipoteca sul patrimonio immobiliare del contribuente ed aveva quindi intimato il pagamento e l'espropriazione dei beni. Il contribuente aveva proposto istanza al Giudice di appello, chiedendo, in via provvisoria ed urgente, la sospensione dell'esecuzione della sentenza e della conseguente procedura di espropriazione. Il Collegio giudicante, ritenendo non manifestamente infondata la questione, sollevava il giudizio di legittimità costituzionale, per contrasto dell'art. 49, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 della Costituzione, e all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la

salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (firmata a Roma il 4 novembre 1950 e ratificata con L. 4 agosto 1955, n. 848) in relazione all'art. 10 della Costituzione, nella parte in cui l'articolo 49 citato, "non prevede, in unico grado, la possibilità di sospensione della sentenza di appello tributaria, impugnata con ricorso per cassazione, allorquando ivi sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un grave ed irreparabile danno, con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile".

L'esigenza di una più ampia tutela cautelare

La questione ripropone la *vexata quaestio* della esigenza di una più ampia tutela cautelare del contribuente, oltre che la possibilità di applicare al processo tributario quelle norme vigenti in sede civile ed amministrativa che consentono, in determinate circostanze, di sospendere l'esecutività del provvedimento giudiziale (1). Infatti, nonostante le chiare e legittime intenzioni del legislatore di tentare di amalgamare il rito tributario con gli altri riti, allo stato, la sospensione degli effetti del provvedimento giudiziale non ha ancora trovato asilo nell'ambito del processo tributario, laddove non esiste un espresso rimedio normativo, fuori di quello previsto per il giudizio di primo grado, idoneo a sospendere l'efficacia del provvedimento giudiziale, che, come nel caso di specie, può veramente causare danni irreparabili. Insomma, il processo civile e quello amministrativo possiedono regole di garanzia del cittadino che non sono invece presenti nel processo tributario al quale non possono essere applicate neppure richiamando l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992. La questione non è di secondaria importanza ed è tornata alla ribalta anche per via della riforma del sistema della riscossione erariale, che ha attribuito efficienza e celerità al sistema espropriativo delle esecuzioni, effi-

cienza e celerità che non si è invece accompagnata ai tempi ed al sistema della giustizia tributaria, che sotto tale profilo, continua a mantenere obsoleti ed anacronistici preconcetti.

La conseguenza è che il ritardo della giustizia o la inesistenza di strumenti idonei a sospendere l'efficacia del provvedimento, nei casi espressamente previsti ed in presenza di tutti i requisiti di legge, non può tradursi nella perdita irreversibile del patrimonio del contribuente inciso dall'azione esecutiva della finanza, ne può ritenersi che l'attuale sistema della riscossione possa essere definito in linea con tutti i precetti costituzionali. L'esigenza della tutela cautelare anche per una fase successiva a quella del giudizio tributario di primo grado costituisce quindi, una componente essenziale del diritto di azione e di difesa ed essa, per essere veramente tale, deve necessariamente essere riconosciuta per tutta la durata del processo.

Sotto tale ottica appare quindi riduttivo e ingiustificato l'assunto, secondo cui la garanzia costituzionale della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, sarebbe totalmente rimessa alla discrezionalità del legislatore (2), anche perché, non v'è chi non veda, come tale tutela possa essere ragionevolmente invocata, in presenza delle condizioni prescritte, in tutto l'arco temporale del processo, proprio per ovviare alla irrimediabilità delle conseguenze del provvedimento giudiziale non ancora passato in giudicato.

In questo senso va riconosciuto che l'Ordinanza di rimessione alla Consulta, seppure sotto altri versi discutibile, risulta evidentemente fondata su elementi di rilevanza costituzionale e sovranazionale, che si ispirano ai parametri del giusto processo ed alla salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali che, in una giustizia che voglia definirsi tale, dovrebbero presiedere all'intero ordinamento.

Nota (1) — L'art. 337, comma 1, del codice di procedura civile prevede che «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407». Gli articoli richiamati prevedono la possibilità di chiedere al giudice la sospensione della efficacia esecutiva della sentenza impugnata, rispettivamente, in fase di appello, cassazione, revocazione o opposizione di terzo.

Nota (2) — In questo senso, la sentenza della Corte costituzionale n. 165 del 2000 (in "Finanza & Fisco" n. 26/2000, pag. 3471) e l'ordinanza n. 119 del 2007.

La sospensione e la riscossione del tributo in pendenza di giudizio

L'art. 49 del D.Lgs. n. 546 del 1992, estende al processo tributario le disposizioni del Titolo III, Capo I, del Libro II del codice di rito, ad esclusione dell'art. 337 che, fa salve le disposizioni di cui agli artt. 283, 373, 401 e 407 dello stesso codice. Ma l'esclusione dell'applicabilità dell'art. 337 c.p.c., comporta anche la conseguente esclusione delle norme in esso richiamate o le stesse possono considerarsi applicabili anche al processo tributario? La giurisprudenza è prevalentemente ed anacronisticamente orientata nel riconoscere l'esclusione della sospensione degli effetti del provvedimento giudiziale al di là del giudizio di *prime cure* nel processo tributario, seppure non sono mancate pronunce in senso contrario (3), che hanno riproposto la questione, nota anche sotto la vigenza della vecchia normativa (4). Orbene, l'art. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, disciplina la riscossione frazionata del tributo (5) in pendenza di giudizio e l'art. 47 dello stesso decreto ne regola la sospensione della riscossione.

Il comma 1 dell'art. 68 disciplina poi le modalità di pagamento della pretesa tributaria in relazione alla

pronuncia adottata dal giudice di *prime cure*. In caso di rigetto del ricorso, il tributo è provvisoriamente dovuto nel limite dei due terzi dell'ammontare richiesto; se il ricorso è accolto parzialmente, invece, il tributo dovuto è quello risultante dalla sentenza emessa. In entrambi i casi, la sentenza, costituisce titolo necessario per la riscossione del tributo. Le medesime determinazioni sono poi stabilite per la decisione resa in grado di appello, stante il tenore letterale della norma che stabilisce che il tributo dovuto è «... *determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale*».

Il comma 2 dell'art. 68, stabilisce poi che, in caso di accoglimento, anche parziale, del ricorso del contribuente - sia in primo che in secondo grado - l'Amministrazione è tenuta a rimborsargli, entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza, ancorché non definitiva, quanto corrisposto in eccedenza rispetto all'ammontare del tributo determinato dalla Commissione tributaria. Pertanto, si deve concludere che la pronuncia giurisdizionale della Commissione tributaria si sostituisce al provvedimento amministrativo impugnato, il cui contenuto resta in vita nella misura in cui è recepito da detta sentenza; il titolo per il diritto del contribuente al rimborso non può che essere

Nota (3) — C.T. di II grado di Bolzano, Sez. II, Ordinanza n. 4 del 6 agosto 2007; C.T. di II grado, di Bolzano, Ordinanza del 4 marzo 2003; C.T.R. del Lazio, Sez. I, Ordinanza n. 14 del 7 giugno 1999 (in *“Finanza & Fisco”* n. 39/99, pag. 4555); C.T.R. del Lazio, Sez. I, Ordinanza n. 165 del 12 luglio 1999 (in *“Finanza & Fisco”* n. 32/99, pag. 3891); C.T. di II grado di Lecce, Ordinanza n. 9 del 29 marzo 1996.

Nota (4) — C.T. di II grado di Padova, Ordinanza del 10 giugno 1980; C.T. di II grado di Napoli, Ordinanza emessa il 14 aprile 1980.

Nota (5) — Si riporta il testo dell'art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 recante: «*Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30/12/1991, n. 413*»:

Art. 68

Pagamento del tributo [e delle sanzioni pecuniarie] in pendenza del processo (1)

1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle Commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Commissione tributaria regionale.

Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

3. Le imposte suppletive [e le sanzioni pecuniarie] debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione. (Le parole «e le sanzioni pecuniarie» sono state abrogate dal punto 2), lett. d), comma 1, art. 29, D.Lgs. 18/12/1997, n. 472)

(1) Le parole: «e delle sanzioni pecuniarie» della rubrica sono state abrogate dal punto 1), lett. d), comma 1, art. 29, D.Lgs. 18/12/1997, n. 472).

costituito, ovviamente, dalla stessa pronuncia.

Le sentenze tributarie - seppur nelle forme e nei limiti previsti dal richiamato art. 68 - sono, quindi, immediatamente efficaci ed esecutive, a prescindere dal loro passaggio in giudicato, costituendo le stesse titolo per la riscossione del tributo. Questa precisazione si rende necessaria per evidenziare la differenza esistente tra la sospensione degli effetti della sentenza e la sospensione cautelare dell'atto impositivo tributario; relativamente a quest'ultima ipotesi, l'art. 47, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede che *«Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave e irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente **la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso** ...»*.

Tale tutela cautelare - che è stata determinata in ottemperanza alla delega di cui all'art. 30, comma 1, lettera h), della L. 30 dicembre 1991, n. 413 - ha ad oggetto solo l'esecuzione del provvedimento impugnato ed è esperibile soltanto nel giudizio di primo grado, mentre solo per le sanzioni amministrative, l'art. 19, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, attribuisce al contribuente la facoltà di richiedere al Giudice di appello la sospensione cautelare di cui all'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Diversa è invece la fattispecie relativa alla sospensione degli effetti della sentenza resa nei vari gradi di giudizio. All'uopo occorre preliminarmente rilevare che l'attuale sistema tributario risulta sprovvisto di una disciplina cautelare che si estenda anche al di là del giudizio di primo grado, come invece avviene in sede civile ed amministrativa e ciò ha certamente contribuito alla proliferazione delle numerose questioni di legittimità costituzionale (6) sollevate dai Giudici e tutte risolte con uniformità e rigetto dalla Consulta.

La soluzione, in una diversa interpretazione del dettato normativo

Rilevante e recente dottrina (7), nel riconoscere la

rilevanza del rinvio alla Consulta da parte della Corte partenopea, ne critica la impostazione giuridica, ne anticipa un ulteriore rigetto, ma soprattutto ne fornisce una interessante e ardua ma condivisibile interpretazione. Essa, propone di risolvere la questione, rivisitando a livello interpretativo, i parametri legislativi riguardo ai quali si è solitamente indotti a ritenere che la tutela cautelare nel processo tributario non possa trovare ingresso oltre il primo grado di giudizio.

Tale interpretazione fa infatti rilevare come l'art. 47 sia inserito nel capo I del titolo II del D.Lgs. n. 546. Il comma 1, identifica poi la *«commissione provinciale»*, e la sua collocazione, lascia ragionevolmente supporre che esso possa essere esteso anche agli altri gradi di giudizio proprio per l'effetto dell'art. 61 dello stesso decreto legislativo n. 546, nella parte in cui *«... si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione»*. Tale interpretazione sarebbe inoltre ulteriormente confortata dal fatto che, nell'ambito della normativa tributaria richiamata, non sembrerebbero rinvenibili espressi divieti relativi alla sua applicabilità oltre il primo grado di giudizio. Secondo tale impostazione l'Ordinanza di rimessione in esame, avrebbe dovuto individuare il contrasto dell'art. 49 comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992 in relazione agli artt. 24 e 111 della Costituzione, in relazione all'art. 6, comma 1, della CEDU e dell'art. 117 primo comma, piuttosto che nell'art. 10 della Costituzione citato dalla Corte partenopea e tale interpretazione sarebbe ritraibile proprio dalle recenti pronunce della Corte costituzionale (8). In tal senso, i richiami normativi sulla base dei quali reinvestire la Consulta, andrebbero individuati negli artt. 47 e 61 del D.Lgs. n. 546/1992 e ciò in relazione ad una doverosa interpretazione orientata verso quei principi costituzionali che non escludono la possibilità di estendere la tutela cautelare agli altri gradi di giudizio. Tale tutela non dovrebbe riguardare la sospensione dell'esecu-

Nota (6) — Ci si riferisce alle rimessioni alla Consulta n. 165 del 31 maggio 2000 (in *“Finanza & Fisco”* n. 26/2000, pag. 3471), n. 217 del 19 giugno 2000, n. 325 del 27 luglio 2001 e la n. 119 del 5 aprile 2007.

Nota (7) — Vd. C. GLENDI, *Dubbi di costituzionalità sulla mancata revisione della tutela cautelare in appello*, in *Corriere Tributario* n. 1/2009, pag. 53-63.

Nota (8) — Corte Costituzionale sentenze, nn. 348 e 349 del 24 ottobre 2007.

zione della sentenza del giudice d'appello, ma bensì, la sospensione della riscossione in base al relativo ruolo in pendenza di giudizio.

Conclusioni

Allo stato non resta che prendere atto che la normativa in materia di tutela cautelare tributaria nei gradi di giudizio successivi al primo è assolutamente inadeguata e carente del rispetto di quelle garanzie costituzionali e sovranazionali in ragione delle quali risulta intollerabile la più volte richiamata ragion di stato. L'esigenza della salvaguardia del gettito, per quanto comprensibile, non può infatti travalicare precetti costituzionali quali quelli attinenti ai diritti di

difesa, uguaglianza, ragionevolezza, giusto processo e della capacità contributiva.

La pregevole Ordinanza della Corte napoletana, ha il merito di riproporre una annosa questione, nella fattispecie originale e legittima, che speriamo possa, quanto meno, far rilevare quanto sia necessaria una rivisitazione del processo tributario, da più parti auspicato. Infatti, seppure ai più non sembra prevedibile un mutamento dell'orientamento della Consulta, per via della strenua difesa di un sistema di riscossione finalizzato a garantire la primaria esigenza di gettito erariale, non possiamo escludere che la Consulta possa individuare una diversa chiave interpretativa, in linea con i principi e con i tempi del giusto processo.