
Sospensione dell'esecuzione della sentenza tributaria

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 9 Luglio 2010

La sospensione dell'esecuzione di una sentenza, secondo la giurisprudenza della Corte Costituzionale, è ammessa anche nel processo tributario. A cura di Maria Leo.

Con la sentenza n. 217 del 17 giugno 2010 la Corte Costituzionale si è pronunciata sulla eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992, sollevata dalla Commissione tributaria Regionale della Campania a seguito dell'istanza proposta da un contribuente per ottenere la sospensione dell'esecuzione della sentenza emessa dalla stessa C.T.R..

SOMMARIO: 1. Lineamenti della fattispecie 2. Normativa richiamata 3 Conclusioni.

1. Lineamenti della fattispecie

La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello proposto dall'ufficio e conseguentemente riformava totalmente la sentenza di primo grado favorevole al contribuente che, senza poter partecipare al giudizio di appello per una subita lesione del diritto di contraddittorio a seguito di un denunciato vizio di notifica dell'appello, vedeva le proprie ragioni rigettate in secondo grado.



Per quanto sopra, il contribuente proponeva ricorso per Cassazione e, nelle more, presentava istanza di sospensione alla Commissione tributaria regionale per ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'impugnata sentenza di secondo grado, invocando l'applicazione dell'art. 373 cod. proc. civ. e degli artt. 47, 49 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 e deducendo che dall'esecuzione della sentenza poteva derivargli grave ed irreparabile danno essendo stata notificata sia la suddetta cartella di pagamento sia la comunicazione dell'avvenuta iscrizione ipotecaria.

La Commissione Regionale adita ha ritenuto di dover investire la Corte Costituzionale della questione di legittimità dell'art. 49 del D. Lgs n. 546/92 perché ritenuto in contrasto con gli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 della Costituzione, nonché, quale norma interposta all'art. 10 Cost., con l'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali

«nella parte in cui 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».

2. Normativa richiamata

Per comprendere appieno la questione di cui si discute occorre, innanzitutto, effettuare un breve excursus delle norme interessate.

Come noto l'art. 49 del D. Lgs n. 546/92 dispone che "Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto".

A sua volta l'art. 337 c.p.c. nel disporre che l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, fa salvi i casi disciplinati dagli articoli 283, 373, 401 e 407 del c.p.c.

Nella fattispecie de quo, trattandosi di giudizio instaurato presso la Corte di cassazione, rileva l'art. 373 c.p.c. il quale prevede che:

"Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione".

In sostanza, la disciplina del codice di procedura civile appena richiamata consente, a colui il quale proponga ricorso in Cassazione avverso una sentenza a sé sfavorevole, di presentare istanza, al giudice che ha emesso la sentenza impugnata (C.T.R.), al fine di ottenere la sospensione dell'esecuzione della sentenza qualora dall'esecuzione possa derivargli grave e irreparabile danno.

Ebbene ciò che ha indotto la Commissione Regionale della Campania ad investire la Corte Costituzionale del giudizio di legittimità dell'art. 49 d. lgs 546/92 è la previsione in esso contenuta che, nell'escludere l'applicabilità alle impugnazioni nel processo tributario dell'art. 337 c.p.c., sembrerebbe, altresì, escludere anche gli articoli in esso menzionati, tra i quali è compreso l'art. 373 cod. proc. civ. che prevede la possibilità per la parte, qualora dall'esecuzione della sentenza impugnata possa derivare un danno grave e irreparabile, di presentare istanza di sospensione al giudice che ha pronunciato la sentenza il quale, con ordinanza non impugnabile, può disporre che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione.

La denunciata esclusione dell'art. 373 del cod. proc. Civ. veniva suffragata, sempre secondo il giudice rimettente, "dalla giurisprudenza prevalente".

Orbene, su tale affermazione, già la Corte Costituzionale afferma che, in proposito non vi è alcuna pronuncia della Corte di Cassazione ma solo contrastanti orientamenti della giurisprudenza che non assurgono a diritto vivente.

In effetti, la giurisprudenza di merito aveva già affrontato e, nonostante i contrasti sottolineati dalla Corte, risolto il più delle volte nel senso dell'ammissibilità, la questione relativa alla applicabilità o meno al processo tributario della previsione contenuta nell'art. 373 c.p.c..

A tale proposito, tra le diverse pronunce, molto interessante è l'ordinanza n. 31 del 15 giugno 2005 della Commissione tributaria regionale Puglia, nella quale il Collegio propone un'interpretazione dell'art. 49 D. LGS 546/92 senza dubbio pregevole e che, in un certo senso, anticipa, quello che poi sarà la strada percorsa dalla Corte Costituzionale nella sentenza in commento.

Difatti, la Commissione, nell'ordinanza citata, precisa che "l'esclusione attiene alla disposizione ex art. 337 c.p.c. la quale, appunto, stabilisce che le sentenze di primo grado civili sono immediatamente esecutive" e che tale esclusione sia giustificata dal fatto che

"l'esecuzione della sentenza, per il processo tributario, ha un suo regime particolare compiuto disposto negli artt. 68 ss. Dunque questa è la limitata ragione per cui è stata esclusa la applicabilità al processo tributario di questa disposizione.

La quale, peraltro, lascia salvo, esplicitamente, il regime della sospensione della sentenza che non può essere inglobato nella esclusione della norma, attraverso il generale richiamo alla stessa".

Come già anticipato anche nella sentenza che si annota, nel dichiarare inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546 viene esposta un'interpretazione di detta norma alternativa rispetto a quella effettuata dal giudice rimettente e che conduce ad una conclusione affatto differente da quella raggiunta da quest'ultimo pur non condividendone il percorso logico-giuridico effettuato.

La Corte, infatti, ritiene che:

"il contenuto normativo dell'art. 337 cod. proc. civ. (inapplicabile al processo tributario, per l'espresso disposto della norma censurata) è costituito da una regola («L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa») e da una eccezione alla stessa regola («salve le disposizioni degli artt. [...] 373 [...]»); c) l'art. 373 consta anch'esso, al primo comma, di una regola (primo periodo: «Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza») e di una eccezione (secondo periodo: «Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora

dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione»); d) l'inapplicabilità al processo tributario – in forza della disposizione censurata – della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'art. 337 cod. proc. civ. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate "eccezioni" alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospendibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione.

Da tale possibile interpretazione, alternativa a quella immotivatamente adottata dal rimettente, conseguirebbe che il comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 non costituisce ostacolo normativo ad applicare al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art. 373 cod. proc. civ. e che, pertanto – nella stessa prospettiva del giudice a quo, il quale ritiene l'art. 373 cod. proc. civ. astrattamente compatibile con il processo tributario, la sollevata questione sarebbe irrilevante. Il mancato tentativo di una interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione denunciata si risolve, dunque, nella carenza di motivazione sulla rilevanza della questione e nella conseguente inammissibilità della questione medesima".

3 Conclusioni.

Per concludere, con la sentenza in commento, la Corte ha definitivamente chiarito che la preclusione disposta dall'art. 49 riguarda solo ed esclusivamente l'art. 337 del c.p.c. e non anche le norme - eccezioni da esso richiamate, con la conseguenza che è sicuramente applicabile al processo tributario l'inibitoria cautelare di cui all'art. 373 cod. proc. civ.

A parere di chi scrive, l'interpretazione fornita dalla Corte è senza dubbio applicabile anche al processo dinanzi alla Commissione Tributaria regionale con la possibilità, quindi, di chiedere al giudice di appello di sospendere in tutto o in parte l'esecuzione della sentenza impugnata.

In effetti, seguendo lo stesso percorso argomentativo della Corte Costituzionale secondo il quale l'esclusione della applicabilità della regola contenuta nell'art. 337 del cod. proc. Civ., così come richiamato dall'art. 49 del D.Lgs. n. 546/92, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo

tributario anche delle eccezioni in esso contenute, porterebbe alla sicura applicabilità dell'art. 283 c.p.c. (norma anch'essa prevista dall'art. 337 c.p.c. come eccezione alla sua applicazione) ai cui sensi:

“Il giudice d'appello su istanza di parte, proposta con l'impugnazione principale o con quella incidentale, quando sussistono gravi e fondati motivi, anche in relazione alla possibilità di insolvenza di una delle parti, sospende in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata, con o senza cauzione”.

Rimanendo, però, nella logica del processo tributario ci si pone lo spontaneo quesito se l'istanza di sospensione debba essere necessariamente avanzata contestualmente con l'appello principale o incidentale, così come l'art. 283 cod. proc. Civ. vorrebbe, o anche in un secondo momento?

Ciò in quanto tale necessità cautelare potrebbe porsi in un momento successivo alla notifica dell'atto di appello. Infatti alla presentazione dell'appello potrebbe mancare il periculum in mora richiesto per la concessione della sospensione della sentenza.

Ciò se si aderisce a quel filone giurisprudenziale che richiede la imminenza del danno per la sussistenza del periculum in mora. Si pensi al caso in cui si impugni una sentenza della Commissione Tributaria provinciale prima che venga notificata la cartella di pagamento al ricorrente risultato soccombente.

Si deve però ritenere che la imminenza del danno non sia condizione necessaria per la concessione della sospensione (è richiesta la gravità e la irreparabilità del danno non anche la imminenza) e quindi ben si potrebbe avanzare istanza di sospensione della sentenza di primo grado a cui non sia seguita la cartella di pagamento.

In una prospettiva prudenziale (anche se è rarissimo che venga notificata la cartella nelle more per appellare) si potrebbe attendere (stando ben attenti a che la sentenza non passi in giudicato visto il termine lungo di sei mesi dalla pubblicazione) che l'agente per la riscossione notifichi la cartella di pagamento (ai sensi dell'art 68 D. Lgs. 546/92) così da integrare anche la “imminenza del danno”.

9 Luglio 2010

Maria Leo

NOTE

1. Vedasi Commissione tributaria regionale Puglia, sez. XXVIII, Ordinanza n. 31 del 15/06/2005; Commissione tributaria regionale Lazio, sez. XXVIII, Ordinanza n. 5 del 29/03/2006; Commissione tributaria regionale Lazio, sez. I, Ordinanza n. 45 del 22/11/2006.
2. Ai sensi dell'art. 68 D.Lgs. 546/92: "Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi di 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...".