

---

# La possibilità di sospensione della sentenza di primo grado nel processo tributario

---

di [Commercialista Telematico](#)

**Publicato il 10 Ottobre 2011**

Il giudice tributario, al pari del giudice civile, può sospendere l'efficacia esecutiva della sentenza di primo grado gravata da appello?

Alla luce della sentenza della Corte Costituzionale 217/2010, il giudice tributario, al pari del giudice civile, può sospendere l'efficacia esecutiva della sentenza di primo grado gravata da appello sfavorevole al contribuente, in costanza, ovviamente, dei presupposti di legge (*fumus boni iuris e periculum in mora*).

Tale innovativo assunto è stato precisato dalla Ordinanza n. 9 del 20 giugno 2011 (ud. del 9 maggio 2011) della CTR di Milano, Sez. XVIII.

L'iter logico giuridico adottato da tale ordinanza ha evidenziato i seguenti capisaldi.

- E' affermazione ripetuta quella per cui l'istanza di sospensione (cfr. [art. 47](#) D.Lgs. n. 546/1992) si correla necessariamente al processo di primo grado, considerato che la tutela cautelare deve ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito: se questa è di accoglimento, essa rende superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari; se, invece, ad essere respinta è la domanda del contribuente, essa nega la sussistenza del diritto e il presupposto stesso dell'inibitoria. In tal senso vale richiamare la giurisprudenza costituzionale, secondo la quale la scelta del legislatore di limitare la tutela cautelare, nel processo tributario, solamente al primo grado di giudizio e di non consentire, nei gradi successivi al primo, l'adozione di misure cautelari intese ad impedire, in pendenza del ricorso per cassazione o del ricorso alla commissione tributaria centrale, l'esecuzione della pretesa tributaria oggetto del giudizio, nei limiti fissati dalla sentenza impugnata, non lede i principi costituzionali, in quanto la disponibilità di misure cautelari - pur costituendo componente essenziale della tutela giurisdizionale - deve ritenersi costituzionalmente imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga - con efficacia esecutiva - la domanda, rendendo superflua

l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela (Corte Cost. sent. n. 165/2000), nonché richiamare la recente giurisprudenza di legittimità, che ha ritenuto manifestamente infondata questione di legittimità costituzionale motivando che nel processo tributario la limitazione del potere di richiedere la sospensione dell'esecutività ai soli capi della sentenza di primo grado riguardanti le sanzioni, con esclusione di ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti dell'efficacia esecutiva della pronuncia di secondo grado secondo quanto stabilito negli [artt. 49](#) e [68](#) D.Lgs. n. 546/1992, non determina un'ingiustificata lesione del diritto di difesa (cfr. Cass. Sez. V, 31.3.2010, n. 7815). In tal senso quindi si esclude anche la possibilità di sospensione, ai sensi dell'[art. 49](#) D.Lgs. n. 546/1992, dell'esecutività della sentenza di primo grado da parte della Commissione Regionale alla quale il contribuente soccombente abbia proposto appello.

- La recente sent. n. 217/2010 della Corte Costituzionale (pur in fattispecie diversa da quella odierna) apre ad una rimediazione interpretativa laddove, dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'[art. 49](#) c. 1 D.Lgs. n. 546/1992, motiva che "il rimettente, nonostante la mancanza di un diritto vivente sul punto, non ha esperito alcun tentativo di interpretare la disposizione censurata nel senso che essa consenta l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare prevista dall'art. 373 cod. proc. civ., con conseguente insussistenza del prospettato contrasto con gli evocati parametri costituzionali".

Nella motivazione di detta sentenza si legge che il contenuto normativo dell'art. 337 c.p.c. - inapplicabile al processo tributario per l'esplicito disposto dell'[art. 49](#) c. 1 D.Lgs. n. 546/1992 - 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 ...", aggiungendo che 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 un'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"); se ne desume che "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".

- Fra le disposizioni fatte salve dall'art. 337 c.p.c., oltre all'art. 373 vi è l'art. 283 c.p.c. ai sensi del quale il giudice d'appello, su istanza di parte proposta con l'impugnazione principale o 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".
- La Commissione osserva che nella fattispecie la sentenza di primo grado qui appellata - impregiudicata ogni più approfondita valutazione di merito - ha sinteticamente motivato dando atto dell'assoluzione pronunciata dal Trib. Milano, poi argomentando: "Tuttavia, se il vaglio probatorio in giudizio penale ha dimostrato l'ancoraggio delle fatture rinvenute in sede di indagini ad operazioni non fittizie, per converso pacifica è emersa l'irregolarità delle medesime - sotto il profilo fiscale - poiché risultate di importi insufficienti con riferimento alle attività indicate. Pertanto corretto appare l'operato dell'amministrazione finanziaria sia sotto il profilo formale che quello sostanziale; né la ricorrente ha saputo o potuto fornire prove a contrariis posto che il suo legale rappresentante - processato penalmente - proprio per ottenere l'assoluzione dai reati contestatigli ha dovuto dimostrare volumi di affari e di reddito conseguente insufficientemente fatturati".

Tale motivazione può in effetti prestarsi ad una lettura presupponente un travisamento dei fatti, poiché la pretesa impositiva non ha ad oggetto l'imputazione di maggiori ricavi (e quindi "volumi di affari e di reddito conseguente insufficientemente fatturati"), bensì la ripresa a tassazione di fatture di acquisto e dunque di costi relativi a fatture per operazioni inesistenti (e risultando soltanto parziali "cartiere").

D'altra parte, secondo diversa lettura, quella motivazione pare alludere ad una condotta processuale dell'imputato che per lucrare l'assoluzione dai reati contestati ([art. 2](#) D.Lgs. n. 74/2000) abbia dedotto, più in generale, volumi di affari insufficientemente fatturati, in modo da legittimare comunque la pretesa impositiva. La questionerà rimandata al merito della causa. Resta però il fatto che quella motivazione pone dubbi non irrilevanti rispetto all'odierna istanza di sospensiva. Invero, la società ricorrente ha prodotto bilanci di esercizio attestanti perdite di esercizio, documenti da cui si desume il fallimento di un proprio debitore (credito vantato dalla ricorrente € 149.507,18 proposta del Curatore in data 28.12.2010 di ammissione per € 100.000,00 al chirografo), nonché consistente esposizione debitoria verso Banca...

Appaiono quindi ravvisabili nella fattispecie gravi e fondati motivi tali da giustificare la sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata.

## Riflessioni

Occorre riconoscere, in virtù del principio d'effettività della tutela giurisdizionale, all'articolo 283 del c.p.c. la compatibilità con l'impianto normativo previsto per il giudizio d'appello dinanzi alla CT Regionale. Il diritto potestativo di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi – riconosciuto a tutti dall'art. 24 della Costituzione – comprende anche l'azione cautelare di cui all'articolo 283 cpc . Occorre , in particolare, affermare che la forza esecutiva della sentenza è diversa dalla forza esecutiva dell'atto impugnato: con la sopravvenienza della sentenza, il rapporto tributario è regolato dalla sentenza combinata con l'atto impositivo.

Per superare le preclusioni giuridiche o dogmatiche, invocate dalla dottrina o dalla giurisprudenza per non configurare in capo al giudice del gravame il potere di sospendere l'esecuzione della sentenza di primo grado, è necessario invocare un'interpretazione del dato normativo conforme ai principi fondamentali di garanzia e d'effettività. Il dettato costituzionale vincola l'interprete a rigettare qualsiasi posizione di supremazia dell'ufficio all'interno del processo ed a superare l'ambiguo dato letterale a favore di un'interpretazione logica-sistematica configurante lo strumento dinamico dell'inibitoria.

L'inibitoria, in secondo grado, costituisce un fattore processuale di equilibrio tra le parti in causa; essa assurge a strumento di compensazione dello squilibrio esistente tra contribuente ed ufficio sul piano sostanziale.

Il nuovo art. 111 della nostra Costituzione si applica anche alle norme regolatrici del processo tributario. Da siffatto postulato deriva come corollario che il dato normativo processuale vigente va interpretato conformemente al principio costituzionale del giusto processo. Il legislatore può regolare in modo non rigorosamente uniforme i modi della tutela giurisdizionale a condizione che non siano vulnerati i principi fondamentali di garanzia ed effettività della tutela medesima (in tal senso vd. Corte Costituzionale sent. n. 251/89, sent. n. 38/88 e n. 49/79). La giurisprudenza costituzionale ha costantemente escluso l'esistenza di un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo , ma le diversità devono avere una ragion d'essere , che con riguardo al processo tributario è difficile ravvisare ;non vi è motivo di avallare in tema di tutela cautelare nelle fasi di gravame la disparità di trattamento tra processo tributario e altri processi.

Il principio costituzionale secondo cui la durata del processo non si deve risolvere in un sacrificio sostanziale del contribuente vittorioso richiede che il processo tributario appresti degli strumenti , di

tutela interinale, anche in sede di gravame.

10 ottobre 2011

Terlizzi Antonio

## **Facsimile di appello incidentale con istanza di sospensione**

Alla Commissione tributaria regionale di.....

### APPELLO INCIDENTALE CON ISTANZA DI SOSPENSIONE

(articolo 283 del c.p.c.)

Proposto dalla società . . . . . con sede . . . . . via . . . . .

cf..... nella persona del proprio legale rappresentante pro tempore..... rappresentata e difesa giusta procura speciale in calce/in margine al presente atto dall'Avv./Dott./Rag..... presso il cui studio in . . . . .

via..... è domiciliata ai fini del presente processo

### CONTRO

(specificare l'ufficio nonché il petitum dell'appello principale)

### PREMESSO

con atto di appello notificato il..... è stato proposto gravame avverso la sentenza n..... depositata dalla CT provinciale di..... il.....

La citata sentenza accoglieva solo parzialmente il ricorso introduttivo proposto avverso.....  
accogliendo..... e rigettando nel resto.

L'Appello principale si basa sui seguenti motivi specifici di gravame.....

Con il presente atto si propone appello incidentale avverso la citata sentenza per i seguenti motivi:

#### ISTANZA DI SOSPENSIONE

dall'esecuzione della citata sentenza della CT provinciale può derivare all'istante danni gravi

#### CONCLUSIONI

tanto premesso si chiede a cod on consenso, contrariis reiectis, di così provvedere:

—in via preliminare sospendere con ordinanza o decreto l'esecuzione della impugnata decisione

—in via principale rigettare l'appello principale e confermare la sentenza impugnata

—in via gradata accogliere l'appello incidentale e riformare la sentenza di primo grado

—in ogni caso condannare la controparte alle spese, competente ed onorari di entrambi i giudizi.

Il difensore

Alla Commissione tributaria regionale di.....

#### APPELLO PRINCIPALE CON ISTANZA DI SOSPENSIONE

(articolo 283 del c.p.c.)

proposto da..... nato il..... residente a..... via..... cf..... (oppure dalla società..... con  
sede in..... via..... cf..... nella persona del proprio legale rappresentante pro tempore . . . . .  
) rappresentato e difeso da.....

e domiciliato nel suo studio sito in..... via.....

## AVVERSO

(indicare l'ufficio o il concessionario che ha emesso l'atto impugnato nonché le altre parti che hanno partecipato al processo di primo grado)

per l'annullamento totale o parziale (riforma) della sentenza n..... della CT provinciale di..... sez..... notificata il.....

depositata il.....

la sentenza è ingiusta nei presupposti di fatto e di diritto per i seguenti motivi (indicare lo svolgimento del processo di primo grado nonché tutti i vizi per i quali si chiede la riforma totale o parziale della sentenza impugnata)

## ISTANZA DI SOSPENSIONE

Dall'esecuzione della citata sentenza della CT provinciale può derivare all'istante danni gravi (specificare i gravi motivi)

## CONCLUSIONI

tanto premesso si chiede a cod. on. consesso, contrariis reictis, di così provvedere:

—in via preliminare sospendere con ordinanza o decreto l'esecuzione della impugnata decisione;

—in via principale accogliere l'appello principale e riformare la sentenza appellata;

—in ogni caso condannare l'ufficio alle spese processuali

Firma del difensore

Allegato

Ord. n. 9 del 20 giugno 2011 (ud. del 9 maggio 2011) della CTR di Milano Sez. XVIII

Fatto - La Commissione, sulla "istanza di sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado" proposta dal contribuente (...) appellante

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 104/26/10 che aveva respinto ricorsi del contribuente contro avvisi di accertamento 2003-2004, osserva: l'istanza di sospensione è ritenuta dal contribuente ammissibile alla luce della sentenza Corte Cost. 17.6.2010 [n. 217](#) ed è motivata in considerazione della cartella di pagamento notificata

in data 25.1.2011 recante iscrizione provvisoria a ruolo ex art. 68 co. 1 lett. a) D.Lgs. n. 546/1992 per Euro 182.512,35. La contribuente argomenta che gli avvisi di accertamento derivavano da alcune fatture di acquisto emesse dalla (...) e dalla ditta (...) ritenute relative ad operazioni inesistenti; in sede penale per i fatti oggetto del presente contenzioso

(...) legale rappresentante della contribuente odierna ricorrente era stato assolto perché il fatto non sussiste con sentenza Trib. Milano 19.12.2008 irrevocabile; la sentenza di primo grado aveva respinto i ricorsi sulla base di un travisamento dei fatti di causa, aventi ad oggetto fatture passive per operazioni ritenute inesistenti, e non già fatture attive come appariva dalla motivazione della sentenza di primo grado; la contribuente, a causa di congiuntura economica negativa e come attestato anche dai bilanci di esercizio 2008 e 2009, si trova fortemente esposta verso il sistema bancario

e non dispone della liquidità necessaria per far fronte alla pretesa

impositiva.

L'Ufficio, costituitosi per l'appello, non è comparso per interloquire

sulla istanza di sospensione.

La Commissione osserva che è affermazione ripetuta quella per cui l'istanza di sospensione (cfr. art. 47 D.Lgs. n. 546/1992) si correla necessariamente al processo di primo grado, considerato che la tutela cautelare deve ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito: se questa è di accoglimento, essa rende superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari; se,

invece ad essere respinta è la domanda del contribuente, essa nega la sussistenza del diritto e il presupposto stesso dell'inibitoria.

In tal senso vale richiamare la giurisprudenza costituzionale, secondo la quale la scelta del legislatore di limitare la tutela cautelare, nel processo tributario, solamente al primo grado di giudizio e di non consentire, nei gradi successivi al primo, l'adozione di misure cautelari intese ad impedire, in pendenza del ricorso per cassazione o del ricorso alla commissione tributaria centrale, l'esecuzione della pretesa tributaria oggetto del giudizio, nei limiti fissati dalla sentenza impugnata, non lede i principi costituzionali, in quanto la disponibilità di misure cautelari - pur costituendo componente essenziale della tutela giurisdizionale - deve ritenersi costituzionalmente imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga - con efficacia esecutiva - la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela (Corte Cost. sent. n. 165/2000), nonché richiamare la recente giurisprudenza di legittimità, che ha ritenuto manifestamente infondata questione di legittimità costituzionale motivando che nel processo tributario la limitazione del potere di richiedere la sospensione dell'esecutività ai soli capi della sentenza di primo grado riguardanti le sanzioni, con esclusione di ogni possibilità di tutela cautelare nei confronti dell'efficacia esecutiva della pronuncia di secondo grado secondo quanto stabilito negli artt. 49 e 68 D.Lgs. n. 546/1992, non determina una ingiustificata lesione del diritto di difesa (cfr. Cass. Sez. V, 31.3.2010, n. 7815). In tal senso quindi si esclude anche la possibilità di sospensione, ai sensi dell'art. 49 D.Lgs. n. 546/1992, della esecutività della sentenza di primo grado da parte della Commissione Regionale alla quale il contribuente soccombente abbia proposto appello.

La recente Corte Cost. sent. n. 217/2010 (pur in fattispecie diversa da quella odierna) apre ad una rimediazione interpretativa laddove, dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 co. 1 D.Lgs. n. 546/1992, motiva che "il rimettente, nonostante la mancanza di un diritto vivente sul punto, non ha esperito alcun tentativo di interpretare la disposizione censurata nel senso che essa consenta l'applicazione al processo tributario della sospensione cautelare prevista dall'art. 373 cod. proc. civ., con conseguente insussistenza del prospettato contrasto con gli evocati parametri costituzionali".

Nella motivazione di detta sentenza si legge che il contenuto normativo dell'art. 337 c.p.c. - inapplicabile al processo tributario per l'espreso disposto dell'art. 49 co. 1 D.Lgs. n. 546/1992 - 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 (...)", aggiungendo che 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"); se ne desume che "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".

Fra le disposizioni fatte salve dall'art. 337 c.p.c., oltre all'art. 373 vi è l'art. 283 c.p.c. ai sensi del quale il giudice d'appello, su istanza di parte proposta con l'impugnazione principale o 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".

La Commissione osserva che nella fattispecie la sentenza di primo grado qui appellata - impregiudicata ogni più approfondita valutazione di merito - ha sinteticamente motivato dando atto dell'assoluzione pronunciata dal Trib.

Milano, poi argomentando:

"Tuttavia, se il vaglio probatorio in giudizio penale ha dimostrato l'ancoraggio delle fatture rinvenute in sede di indagini ad operazioni non fittizie, per converso pacifica è emersa l'irregolarità delle medesime - sotto il profilo fiscale - poiché risultate di importi insufficienti con riferimento alle attività indicate. Pertanto corretto appare l'operato dell'amministrazione finanziaria sia sotto il profilo formale che quello sostanziale; né la ricorrente ha saputo o potuto fornire prove a contrariis posto che il suo legale rappresentante - processato penalmente - proprio per ottenere l'assoluzione dai reati contestatigli ha dovuto dimostrare volumi di affari e di reddito conseguente insufficientemente fatturati".

Tale motivazione può in effetti prestarsi ad una lettura presupponente un travisamento dei fatti, poiché la pretesa impositiva non ha ad oggetto l'imputazione di maggiori ricavi (e quindi "volumi di affari e di reddito conseguente insufficientemente fatturati"), bensì la ripresa a tassazione di fatture di acquisto e dunque di costi relativi a fatture per operazioni inesistenti (e risultando soltanto parziali "cartiere").

D'altra parte, secondo diversa lettura, quella motivazione pare alludere ad una condotta processuale dell'imputato che per lucrare l'assoluzione dai reati contestati (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000) abbia dedotto, più in generale, volumi di affari insufficientemente fatturati, in modo da legittimare comunque la pretesa impositiva.

La questionerà rimandata al merito della causa. Resta però il fatto che quella motivazione pone dubbi non irrilevanti rispetto alla odierna istanza di sospensiva.

Invero, la società ricorrente ha prodotto bilanci di esercizio attestanti perdite di esercizio, documenti da cui si desume il fallimento di un proprio debitore (credito vantato dalla ricorrente Euro 149.507,18 proposta del Curatore in data 28.12.2010 di ammissione per Euro 100.000,00 al chirografo), nonché consistente esposizione debitoria verso Banca (...).

Appaiono quindi ravvisabili nella fattispecie gravi e fondati motivi tali da giustificare la sospensione della esecuzione della sentenza impugnata.

Le spese vanno rimesse al definitivo.

P.Q.M. - La Commissione, in accoglimento del ricorso proposto dal contribuente, dispone la sospensione della esecuzione della sentenza