

## LA TUTELA CAUTELARE EX ART. 47 SI APPLICA ANCHE IN APPELLO: SI PUO' SOSPENDERE L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE TRIBUTARIE

*Importante sentenza della Corte Costituzionale n. 217 del 17 giugno 2010*

**di Massimo Conigliaro**  
*dottore commercialista, pubblicista*  
*docente Scuola Superiore Economia e Finanze*

Lo andavamo dicendo da tempo(1): la tutela cautelare è applicabile anche nel grado di appello.

Lo ha definitivamente chiarito la Corte Costituzionale con la sentenza n. 210 del 17 giugno 2010 (Rel. Gallo). Tale importante pronuncia risolve un problema di non poco momento per i contribuenti che, a fronte di una sentenza di primo grado sfavorevole, richiedevano al giudice di seconda istanza la tutela cautelare.

Il D.Lgs. 472/97, all'art. 19, sin dalla sua entrata in vigore aveva previsto che la sospensione delle sanzioni potesse essere richiesta anche alla Commissione Tributaria Regionale. Sulla possibilità di sospendere anche le imposte (ovvero l'esecuzione della sentenza di primo grado) la giurisprudenza prevalente riteneva che il D.Lgs. 546/92 non consentisse tale opportunità.

Chi scrive, prendendo spunto da autorevole dottrina(2), ha sempre sostenuto che il giudice di appello non ha poteri menomati rispetto a quelli del giudice di primo grado, dato che, a norma dell'articolo 61 del D.Lgs. 546/92, nel procedimento di appello si osservano le medesime norme dettate per il procedimento di primo grado.

L'articolo 61 non richiama specificamente le norme del Capo I del titolo II del D.Lgs. 546/92 (articoli da 18 a 46), ma richiama, in generale, tutte le norme "dettate per il procedimento di primo grado". E tale dizione comprende quindi il titolo II e, dunque, anche l'articolo 47.

Le norme in tema di tutela cautelare risultano quindi applicabili anche in appello, con riferimento alla sospensione della sentenza di primo grado; naturalmente i riferimenti contenuti nell'articolo 47 alla Commissione Tributaria

Provinciale e alla pubblicazione della sentenza di primo grado sono da intendere, applicando tale normativa al secondo grado, come riferimenti alla Commissione Tributaria Regionale e alla pubblicazione della sentenza di appello.

Occorre sottolineare inoltre che il generale rinvio contenuto nell'articolo 1, c. 2, del D.Lgs. 546/92 alle norme contenute nel codice di procedura civile porterebbe a ritenere applicabile al processo tributario anche l'articolo 283 c.p.c., il quale dispone che *“il giudice d'appello su istanza di parte, proposta con l'impugnazione principale o con quella incidentale, quando ricorrono gravi motivi, sospende in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata”*.

Ulteriore argomento a favore di quest'ultima tesi è fornito dallo specifico rinvio alle norme del codice di procedura civile contenuto all'articolo 62 del D.Lgs. 546/92, relativo al processo in Cassazione. Ciò comporta, altresì, l'applicazione dell'articolo 373 del codice di procedura civile che prevede un procedimento finalizzato alla valutazione della necessità di sospendere l'esecuzione della sentenza di secondo grado, che ha in sé tutti i caratteri principali del procedimento previsto dall'articolo 47.

La giurisprudenza di merito più accorta si è pronunciata stabilendo l'applicabilità al processo tributario delle norme generali in tema di sospensione cautelare, concedendo al giudice d'appello il potere di sospendere l'esecutorietà della sentenza dallo stesso pronunciata ed appellata per Cassazione(3).

Peraltro, analizzando le norme disciplinanti il procedimento tributario, si può ben vedere come da nessuna parte sia espressamente negato al Giudice d'appello il potere di sospensione cautelare ma, al contrario, siano presenti numerosi elementi che una lettura attenta e, nel contempo, serena porterebbe ad interpretare positivamente.

### **La pronuncia della Corte Costituzionale n. 217 del 17 giugno 2010.**

Con la sentenza n. 217 del 17 giugno 2010 (pres. Amirante, rel. Gallo), i giudici della Consulta hanno dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, c. 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Campania, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111 e 113 della Costituzione, nonché, quale norma interposta all'art. 10 Cost., in riferimento all'art. 6, c. 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata ed eseguita con legge 4 agosto 1955, n. 848.

La Corte ha ritenuto, infatti, che un'interpretazione costituzionalmente orientata delle disposizioni del DLgs. 546/1992, consente di sostenere che la Commissione tributaria possa sospendere gli effetti esecutivi delle sentenze, in presenza dei requisiti prescritti dalla legge.

*“Il rimettente – si legge nella sentenza - 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.*

*Il giudice a quo muove da due premesse interpretative: una, esplicita, per la quale la denunciata disposizione vieta espressamente l'applicazione, nel processo tributario, della sospensione cautelare di cui al citato art. 373 cod. proc. civ.; l'altra, implicita, per la quale, ove si potesse prescindere dal denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992, la menzionata sospensione cautelare sarebbe pienamente compatibile con la complessiva disciplina del processo tributario.*

*La prima di tale premesse, tuttavia, non è argomentata in alcun modo dal giudice rimettente, il quale, al riguardo, si limita a richiamare genericamente la «giurisprudenza assolutamente prevalente» e ad affermare, altrettanto genericamente, che tale interpretazione della disposizione censurata deriverebbe, secondo una «fedele applicazione delle regole ermeneutiche», dal divieto di estendere al processo tributario l'art. 337 cod. proc. civ., il quale richiama, appunto, l'art. 373 dello stesso codice. Il rimettente, pertanto, omette di valutare se la disposizione denunciata sia interpretabile diversamente. Non tiene conto, infatti, che: a) non v'è, in proposito, alcuna pronuncia della Corte di cassazione, ma solo contrastanti orientamenti della giurisprudenza di merito, che non assurgono a diritto vivente; b) 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".*

## **Conclusioni**

E' possibile affermare che grazie all'intervento della Corte Costituzionale – dopo anni di strenua difesa dei contribuenti da parte dei professionisti che chiedevano tutela - si è compiuto un passo significativo verso la **civiltà giuridica**, anche in ambito tributario.

L'applicabilità anche al giudizio di secondo grado dell'istituto della sospensione cautelare comporta altresì una accelerazione dell'iter processuale che non può che far piacere a tutti i cittadini che, in ossequio al principio di **ragionevole durata del processo**, chiedono giustizia.

## NOTE

1) SIA CONSENTITO IL RINVIO A M. CONIGLIARO, F. PETRUCCI, *APPLICABILE IN APPELLO LA SOSPENSIONE CAUTELARE PER LE IMPOSTE E LE SANZIONI* IN "CORRIERE TRIBUTARIO" N. 40 DEL 2002, PAG. 3620 E M. CONIGLIARO *PROCESSO TRIBUTARIO: LA TUTELA CAUTELARE IN FASE DI IMPUGNAZIONE* IN "IL FISCO" N. 12 DEL 22 MARZO 2004, PAG. 1-1821.

2) FRANCESCO TESAURO, LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCEDIMENTO DI APPELLO DINANZI ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE, IN *BOLLETTINO TRIBUTARIO* N. 23/99 pagg. 1733 e segg..

3) COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI CAMPOBASSO, sezione IV, Ordinanza del 27.07.1998, COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BARI, Sez. dist. di Lecce, Sez. XXII - Pres. Sodo Ord. del 22 agosto 2001; COMMISSIONE TRIBUTARIA DI II GRADO DI BOLZANO, Sez. I - Pres. e Rel. Bisignano Ord. del 4 marzo 2003.

18 giugno 2010  
Massimo Conigliaro