

LA SOSPENSIONE NEL PROCESSO DI APPELLO.

I provvedimenti cautelari sono diretti a garantire l'effettività della tutela giudiziale, poiché tendono ad **evitare che la durata del processo di cognizione possa arrecare un pregiudizio** al ricorrente titolare del diritto soggettivo bisognoso di tutela.

I caratteri essenziali del provvedimento cautelare sono la **strumentalità** e la **provvisorietà**, cioè l'idoneità a produrre effetti definitivi e la consequenziale perdita di ogni effetto a seguito della pronuncia della sentenza di merito, la quale lo assorbe.

L'ordinamento tributario ammette **differenti tipologie di provvedimenti cautelari**, che possono interessare **l'atto o la sentenza** e sono finalizzati a paralizzare la riscossione dei tributi.

La disciplina sulla **sospensione cautelare in materia tributaria è stata modificata con il decreto legislativo. 24 settembre 2015, n. 156** e quella specifica **in materia di appello dall'art. 52 del decreto legislativo n. 546 del 1992.**

E' agevole rilevare che l'intervento del legislatore ha ampliato le ipotesi in cui è ammessa la richiesta cautelare nel processo tributario, anche di secondo grado, posto che dall'1 gennaio 2016 è possibile anche la sospensione dell'efficacia delle sentenze appellate e di quelle d'appello gravate da ricorso per Cassazione.

ATTI CHE POSSONO ESSERE SOSPESI

Possono essere sospesi i c.d. "**atti impo/esattivi**", cioè contenenti l'intimazione ad adempiere.

Non sono sospendibili gli **atti c.d. "negativi"** (per esempio rifiuto espresso o tacito di restituzione dei tributi; sanzioni pecuniarie ed interessi; diniego o revoca di agevolazioni) poiché la sospensione non può concretarsi in un obbligo di fare per la pubblica amministrazione.

SENTENZE CHE POSSONO ESSERE SOSPESE

Possono essere sospese le **sentenze di primo grado.**

Possono essere sospese le sentenze di secondo grado avverso le quali sia stato presentato **ricorso per cassazione.**

Possono essere sospese le sentenze pronunciate in grado di appello (ivi comprese quelle per le quali sia scaduto il termine per l'appello) o in unico grado dalle commissioni tributarie impugnate per **revocazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c.**

ISTANZA DI SOSPENSIONE

La potestà cautelare può essere legittimamente esercitata con la proposizione di un'istanza motivata ed inserita nel **ricorso** o con **atto separato**, da notificare alle altre parti e da depositare successivamente presso la segreteria della Commissione tributaria regionale competente.

L'istanza **deve essere ampiamente motivata** sui presupposti posti a fondamento della sospensione, in ragione anche dell'oggetto della sospensiva (sentenza o atto).

CONTENUTO DELL'ISTANZA DI SOSPENSIONE

L'appellante può chiedere la **sospensione in tutto o in parte dell'esecutività della sentenza impugnata** e deve allegare all'istanza cautelare i mezzi di prova a sostegno della sussistenza dei **gravi e fondati motivi**.

Il contribuente può chiedere la **sospensione dell'esecuzione dell'atto** e deve allegare all'istanza i mezzi di prova a sostegno della sussistenza del **danno grave ed irreparabile**.

IPOTESI DI ECCEZIONALE URGENZA

Il presidente (del collegio), in caso di **eccezionale urgenza** e previa **delibazione del merito**, può disporre con **decreto motivato** la provvisoria sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato **fino alla pronuncia del collegio**.

PROCEDIMENTO DI SOSPENSIONE

Il Collegio, sentite le parti in **camera di consiglio** e **delibato il merito**, provvede con **ordinanza non impugnabile**.

PRESTAZIONE DI GARANZIA

La sospensione dell'atto può essere subordinata alla **prestazione della garanzia** di cui al dettato del comma secondo, dell'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il **contenuto della garanzia**, la **durata** ed il **termine** entro il quale può essere escussa la garanzia, in seguito all'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi, sono disciplinati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

DECORRENZA INTERESSI

Stante l'espresso richiamo contenuto nell'art. 52 del decreto legislativo n. 546 del 1992 dell'art. 47, comma 8-bis, dello stesso decreto, durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli **interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa** (*l'art. 39 del D.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dall'art. 1 bis del D.L. 8 agosto 1996, n. 37, convertito con modificazioni dalla L. 24 ottobre 1996, n. 556, stabilisce che, in caso di sospensione amministrativa del ruolo, sulle somme sospese che si rivelano dovute a seguito di sentenza del giudice, vanno corrisposti gli interessi contemplati dalla suddetta norma, che, attualmente, hanno un tasso del 4,5% annuo*).

GIUDIZIO DI MERITO

Nell'ipotesi di **accoglimento** dell'istanza di **sospensione dell'atto impugnato**, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre **novanta giorni** decorrente dalla pronuncia.

Nell'ipotesi di **accoglimento** dell'istanza di **sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata** non sono stabiliti termini (ma si può applicare **per analogia** il termine di novanta giorni decorrente dalla pronuncia).

Nell'ipotesi di **non accoglimento dell'istanza di sospensione cautelare**, il giudizio di merito sarà trattato secondo le **norme ordinarie**.

SPESE PROCESSUALI

Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari, la commissione **provvede** sulle spese della relativa fase (art. 15, comma 2-quater, decreto legislativo n. 546 del 1992).

La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito.

NORME DEL GIUDIZIO DI PRMO GRADO DETTATE IN TEMA DI SOSPENSIONE CAUTELARE APPLICABILI AL GIUDIZIO DI APPELLO PER ESPRESSO RICHIAMO CONTENUTO NELL'ART. 52, DECRETO LEGISLATIVO N. 546 DEL 1992.

Si applica la disposizione dell'articolo 47, **comma 8-bis** (Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa).

NORME DEL GIUDIZIO DI PRIMO GRADO DETTATE IN TEMA DI SOSPENSIONE CAUTELARE APPLICABILI AL GIUDIZIO DI APPELLO IN QUANTO COMPATIBILI GIUSTA CLAUSOLA DI COMPATIBILITA' PREVISTA NELL'ART. 61 DEL DECRETO LEGISLATIVO N. 546 DEL 1992.

Il Presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione dell'atto per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima (**art. 47, comma primo**).

Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza (**art. 47, comma 4**).

La sospensione può essere parziale (**art. 47, comma 5**).

L'istanza di sospensione è decisa entro 180 giorni dalla data di presentazione della stessa (**art. 47, comma 5-bis**).

Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado (**art. 47, comma 7**).

In caso di mutamento delle circostanze la commissione , su istanza motivata di parte, può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4 (**art. 47, comma 8**).

SENTENZE IMPUGNATE IN CASSAZIONE

(art. 62-bis., decreto legislativo n. 546 del 1992)

La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere la **sospensione in tutto o in parte dell'esecutività della sentenza** allo scopo di evitare un danno grave ed irreparabile.

Il contribuente può chiedere la **sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato** se dall'esecuzione può derivargli un **danno grave e irreparabile**.

Il presidente fissa la trattazione dell'istanza per la **prima camera di consiglio**.

Devono essere lasciati alle parti **almeno dieci giorni liberi** prima dell'udienza fissata.

In caso di **eccezionale urgenza**, il presidente può disporre con **decreto motivato** la **sospensione dell'esecutività** della sentenza **fino alla pronuncia del collegio**.

Il collegio, sentite le parti, in camera di consiglio, provvede con **ordinanza motivata non impugnabile**.

E' prevista la possibilità di subordinare la sospensione alla **prestazione di garanzia** di cui all'articolo 69, comma secondo.

Durante il periodo della sospensione cautelare è prevista la **decorrenza degli interessi** al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

IMPORTANTISSIMO: la commissione NON può pronunciarsi sulle richieste di sospensione cautelare se la parte istante non dimostra di **avere depositato il ricorso** per cassazione contro la sentenza (la prova del deposito del ricorso diventa condizione di procedibilità della domanda cautelare).

SENTENZE IMPUGNATE PER REVOCAZIONE

(art. 65, terzo comma-bis, decreto legislativo n. 546 del 1992)

La norma dell'art. 65, terzo comma-bis, del decreto legislativo n. 546 del 1992 recita che "le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 52, in quanto compatibili".

Deve, quindi, ritenersi che, salvo questioni specifiche riguardanti la compatibilità o meno della norma richiamata, la procedura sia la seguente.

L'appellante può chiedere la **sospensione in tutto o in parte dell'esecutività della sentenza impugnata** e deve allegare all'istanza cautelare i mezzi di prova a sostegno della sussistenza dei **gravi e fondati motivi**.

Il contribuente può chiedere la **sospensione dell'esecuzione dell'atto** e deve allegare all'istanza i mezzi di prova a sostegno della sussistenza del **danno grave ed irreparabile**.

Il presidente (del collegio), in caso di **eccezionale urgenza** e previa **delibazione del merito**, può disporre con **decreto motivato** la provvisoria sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato **fino alla pronuncia del collegio**.

Il Collegio, sentite le parti in **camera di consiglio** e **delibato il merito**, provvede con **ordinanza non impugnabile**.

La sospensione dell'atto può essere subordinata alla **prestazione della garanzia** di cui al dettato del comma secondo, dell'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Il **contenuto della garanzia**, la **durata** e il **termine** entro il quale può essere escussa la garanzia, in seguito all'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi, sono disciplinati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Stante l'espreso richiamo contenuto nell'art. 52 del decreto legislativo n. 546 del 1992 dell'art. 47, comma 8-bis, dello stesso decreto, durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli **interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa** (*l'art. 39 del D.P.R. n. 602 del 1973 stabilisce che, in caso di sospensione amministrativa del ruolo, sulle somme sospese che si rivelano dovute a seguito di sentenza del giudice, vanno corrisposti gli interessi contemplati dalla suddetta norma, che, attualmente, hanno un tasso del 4,5% annuo*).

Nell'ipotesi di **accoglimento** dell'istanza di **sospensione dell'atto impugnato** la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre **novanta giorni** decorrente dalla pronuncia.

Nell'ipotesi di **accoglimento** dell'istanza di **sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata** non sono stabiliti termini (ma si può applicare **per analogia** il termine di novanta giorni decorrente dalla pronuncia).

Nell'ipotesi di **non accoglimento dell'istanza di sospensione cautelare** il giudizio di merito sarà trattato secondo le **norme ordinarie**.

I GRAVI E FONDATI MOTIVI

Se si sospende l'esecuzione della sentenza impugnata, in tutto o in parte, due sono i presupposti.

Il ***fumus boni iuris*** e il ***periculum in mora***.

Il *fumus boni iuris* consiste nella **verosimile fondatezza della pretesa** ed implica il convincimento in merito alla correttezza delle argomentazioni dedotte e alla loro sostenibilità giuridica rispetto ad un futuro accoglimento in sede di merito.

Il richiamato presupposto, in ambito civilistico, è correlato ai **diritti assoluti**, poichè per definizione non sono suscettibili di tutela adeguata nelle forme dell'equivalente monetario (diritto al nome, alla riservatezza, all'identità personale, alla salute); ai **diritti a contenuto patrimoniale**, la cui lesione sia tale da cagionare un danno di difficile quantificazione (concorrenza sleale, materia societaria, materia condominiale) e, in ultimo, ai **diritti che hanno natura obbligatoria** nel caso in cui il pregiudizio investa diritti alla persona o comunque bisogni primari che non possono essere soddisfatti altrimenti (diritto del lavoratore licenziato alla reintegra; diritto del conduttore alla manutenzione dell'immobile locato).

Il giudice deve condurre un'analisi previsionale sul **probabile esito finale del giudizio** e un **giudizio di verosimiglianza e di probabilità** sulla fondatezza del ricorso.

La verifica della sussistenza del *fumus* deve concretizzarsi in un **accertamento meramente sommario**, nel rispetto dei limiti costituiti dalla semplice attestazione della sua sussistenza, senza tradursi nella formulazione di un'anticipazione prematura ed inadeguata del merito della controversia.

Il ***periculum in mora*** consiste in un **danno grave ed irreparabile**.

La gravità, in campo tributario, potrebbe tradursi in una **diminuzione patrimoniale**, valutata in ordine a parametri oggettivi e soggettivi, rapportati alle condizioni economiche specifiche in cui verte ciascun contribuente.

Sul punto specifico della irreparabilità, è stato affermato che il pregiudizio deve considerarsi irreparabile sia nel caso in cui **non sia suscettibile di reintegrazione** in forma specifica, sia nell'ipotesi in cui **non sia risarcibile per equipollente**.

Ne consegue che la tutela cautelare sarebbe concedibile con riferimento a tutte quelle situazioni giuridiche soggettive caratterizzate o da una **lesione irreversibile**, che se non tutelata in fase cautelare anticipatoria farebbe venire meno ogni utilità della pronuncia di merito o dalla impossibilità o estrema difficoltà della determinazione del "quantum" del risarcimento, nell'ipotesi in cui gli effetti pregiudizievoli perdurino nel tempo.

E' stata ritenuta sussistente **l'irreparabilità del danno** quando il contribuente sia esposto al pericolo di modifiche irreversibili del proprio *status* giuridico e quando l'esecuzione della pretesa comporti il fallimento o la perdita delle linee di credito, o dei mezzi (immobili, macchinari, ecc.) funzionali alla normale prosecuzione dell'ordinaria attività di impresa, nel caso di aziende, o pregiudichi diritti personali fondamentali, quali quello alla salute, all'integrità fisica e morale, conducendo a stati di indigenza, nel caso di persone fisiche.

Il **danno grave ed irreparabile** investe **diritti della persona** o comunque i **bisogni primari della stessa**, al punto che questi risulterebbero, definitivamente ed irreversibilmente, pregiudicati, se si verificasse l'attuazione coattiva della pretesa fiscale e non potrebbe in alcun modo risultare soddisfacente la tutela restitutoria e persino risarcitoria, a seguito di emissione di una sentenza di merito che accolga il ricorso proposto.

E' necessario che la Commissione operi un **giudizio di bilanciamento di interessi contrapposti**.

Da un lato quelli del **contribuente**, esposto al rischio che gli venga cagionato un danno, dall'altro quelli dell'**amministrazione finanziaria**, riguardo al fatto che non venga compromessa e ritardata la riscossione del tributo, rischiando di perdere la garanzia patrimoniale.

Il requisito del *periculum in mora*, quindi, non può essere predeterminato in astratto, essendo, ma **piuttosto va valutato in relazione alla fattispecie concreta**.

IL DANNO GRAVE E IRREPARABILE

Il danno sarà considerato **grave** ogni qual volta esista una **sproporzione** tra il vantaggio ricavabile dal precedente ed il pregiudizio che subirebbe il debitore (in questa ottica anche lo smobilizzo di beni patrimoniali per adempiere alla esecutività dell'atto potrebbe essere ritenuto elemento in grado di supportare la prova del danno grave e irreparabile alla base della concessione della misura cautelare).

Il danno irreparabile presuppone che il danno lamentato **non sia reintegrabile in forma specifica**.

lunella caradonna

giudice tributario