

LA TUTELA CAUTELARE DINANZI ALLE CORTI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA: INQUADRAMENTO DELL'ISTITUTO DOPO LA RECENTE RIFORMA

A cura di Daniele Baldassare Giacalone¹

SOMMARIO: 1. L'ISTITUTO IN SINTESI; 1.1. INQUADRAMENTO SISTEMATICO DELL'ISTITUTO; 1.2. SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO

1. L'istituto in sintesi

Il contribuente che ha impugnato dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria (CGT) un atto impositivo, esattivo o "impo-esattivo"², può richiedere di sospendere (in via cautelare) l'esecuzione che, generalmente, non è inibita dalla presentazione del ricorso.

La sospensione mira a difendere l'integrità del patrimonio del contribuente e ad evitare che l'esito del giudizio, anche se favorevole, sia tardivo e non possa rimediare al danno subito per la riscossione.

Il contribuente può presentare istanza di sospensione:

- alla Corte di Giustizia Tributaria cui ha presentato ricorso (c.d. **sospensione giudiziale**); dopo la sentenza della CGT 1° che ha deciso nel merito, il contribuente (o anche l'Amministrazione Finanziaria) può chiedere la sospensione dell'atto o della sentenza alla CGT di secondo grado;
- all'Ufficio dell'Amministrazione Finanziaria che ha emesso l'atto impugnato (c.d. **sospensione amministrativa**); questa può essere disposta dall'Ufficio anche in assenza di istanza nell'ambito del potere di autotutela.

Le due forme di sospensione hanno ambiti di applicazione differenti.

Nella presente scheda ci soffermeremo esclusivamente sulla sospensione giudiziale, con particolare attenzione al procedimento di primo grado dinanzi alla CGT.

1.1. Inquadramento sistematico dell'istituto

L'istituto della tutela cautelare si prefigge la finalità di conservare l'integrità e custodire un determinato bene nel periodo di tempo intercorrente tra l'inizio del procedimento giudiziale e la conclusione dello stesso.

La tutela cautelare salvaguarda, quindi, il ricorrente, nelle more del giudizio, dagli effetti pregiudizievoli degli atti tributari che, in quanto atti immediatamente esecutivi, legittimano comunque l'ente creditore alla riscossione delle somme pretese, in mancanza di apposita sospensiva.

¹ Daniele Baldassare Giacalone è co-fondatore dello studio internazionale SLTG & Partners, avvocato cassazionista, dottore commercialista e revisore legale in Italia; solicitor ed ACA in Inghilterra e Galles.

² È il caso degli accertamenti esecutivi ex D.L. n. 78/2010.

La tutela cautelare può essere richiesta a fronte di una potenziale fondatezza del ricorso e di un verosimile danno, grave e irreparabile, sulla base di una valutazione di carattere sommario. La proposizione della domanda cautelare dà luogo ad un procedimento incidentale che si innesta nell'ambito del processo relativo all'atto che è oggetto di sospensiva.

La sospensione dell'esecuzione dell'atto può essere concessa, pertanto, secondo le ordinarie regole comuni a tutti i settori dell'ordinamento, in presenza di sue condizioni: il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*.

Non esiste un elenco degli atti che possono essere oggetto di cautela. Ciò comporta una serie di problematiche, specie per ciò che riguarda gli "atti negativi", quali i dinieghi di rimborso o di disconoscimento di agevolazioni.

Nel processo tributario ritroviamo l'istituto della tutela cautelare in più circostanze. Più precisamente, l'istituto è applicabile con riferimento:

1. alla sospensione dell'atto impugnato;
2. alla sospensione della sentenza impugnata in appello³;
3. alla sospensione della sentenza impugnata per Cassazione⁴;
4. alla sospensione della sentenza impugnata nel giudizio di revocazione⁵.

1.2 Sospensione dell'atto impugnato

L'art. 47 del D.Lgs. n° 546/92, come modificato dall'art. 4, comma 1, lett. f) della Legge n. 130/2022, riconosce al ricorrente la possibilità di chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, con istanza inserita nel ricorso o formulata con atto separato, debitamente notificato alle altre parti e depositato in segreteria.

La motivazione deve esplicitare le ragioni di fatto e gli elementi di diritto a sostegno della necessità di

³ Circa la sospensione della sentenza impugnata in appello, l'art. 52 del D.Lgs. n° 546/92 riconosce all'appellante la possibilità di chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile. A seguito della presentazione di apposita istanza, il presidente fissa, con decreto, la relativa trattazione nella prima camera di consiglio utile, disponendone la comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. Il Collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile, salvo nei casi di eccezionale urgenza in cui il presidente, deliberato il merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del Collegio. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 62 bis del D.Lgs. n° 546/92, e, nelle more, si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

⁴ Circa la sospensione della sentenza impugnata per Cassazione, l'art. 62 bis del D.Lgs. n° 546/92 riconosce alla parte che ha proposto ricorso per Cassazione la possibilità di chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata, la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività della stessa, allo scopo di evitare un grave ed irreparabile danno. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile. A seguito della presentazione di apposita istanza, il presidente fissa, con decreto, la relativa trattazione nella prima camera di consiglio utile, disponendone la comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. Il Collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile, salvo nei casi di eccezionale urgenza in cui il presidente può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del Collegio. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 62 bis del D.Lgs. n° 546/92, e, nelle more, si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa. La decisione della Corte sull'istanza di sospensione è preclusa, se la parte istante non dimostra di aver depositato il ricorso per Cassazione contro la sentenza.

⁵ In merito alla sospensione della sentenza impugnata nel giudizio di revocazione, l'art. 65 del D.Lgs. n° 546/92 dispone l'applicabilità dell'istituto della sospensione anche al giudizio di revocazione, per espresso rinvio all'art. 52 del D.Lgs. n° 546/92, in quanto compatibile. Si riconosce, pertanto, alla parte che agisce in revocazione, la possibilità di chiedere alla Corte che ha pronunciato la sentenza impugnata la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività della stessa, se sussistono gravi e fondati motivi.

scongiurare il **grave e irreparabile danno** che potrebbe derivare dall'immediata esecuzione dell'atto impugnato (*periculum in mora*), ed una prognosi favorevole dell'esito dell'impugnativa (*fumus boni iuris*), legittimando dunque il giudice ad accordare la richiesta tutela cautelare.

Dopo la presentazione dell'istanza di sospensione, il presidente della sezione provvederà con decreto alla fissazione dell'udienza per la trattazione nella prima camera di consiglio utile, disponendone la comunicazione alle parti almeno cinque giorni prima.

La Corte, **sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito**, si pronuncia nella stessa udienza di trattazione dell'istanza, salvo nei casi di eccezionale urgenza in cui il presidente della sezione, deliberato il merito, dispone con **decreto motivato** la provvisoria sospensione fino alla pronuncia del Collegio.

La sospensione, ove concessa, può essere totale o parziale e in alcuni casi subordinata alla prestazione di idonea garanzia (cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa).

Si precisa ulteriormente che per i ricorsi notificati alla data del 16 settembre 2022 a seguito della citata modifica del citato art. 47 del D. Lgs n. 546/92 ad opera dell'art. 4, comma 1 lett. f) della Legge 130/2022:

- la data dell'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione **non può essere fissata oltre il trentesimo giorno** dalla presentazione della medesima istanza;
- l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione **non può coincidere con l'udienza di trattazione del merito** della controversia;
- la prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con **"bollino di affidabilità fiscale"**, ovvero per i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili;
- la sospensione della riscossione degli importi di cui al primo comma dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 è concessa anche in caso di accoglimento dell'istanza di sospensione ex art. 47 del D. Lgs. n. 546/92.

Dall'emanazione del provvedimento cautelare, la trattazione della controversia deve avvenire non oltre novanta giorni, e i suoi effetti cessano **dalla data della pubblicazione della sentenza di primo grado**.

Previa istanza motivata di parte, è altresì ammessa la revoca o la modifica del provvedimento cautelare.

Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.