

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

47 Sospensione dell'atto impugnato

1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22.

2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, **può disporre con decreto motivato** la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio (1).

4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile. **Il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza** (1).

5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione **della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2** (1).

5-bis. L'istanza di sospensione è decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa.

6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.

7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

8. 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.

8-bis. Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa (2).

(1) Commi modificati dall'art. 9, comma 1, lett. r), d.lgs. n. 156/2015.

(2) Comma aggiunto dall'art. 9, comma 1, lett. r), d.lgs. n. 156/2015.

SOMMARIO: I. Il nuovo regime della immediata (pronuncia e) comunicazione alle parti del dispositivo dell'ordinanza che decide sulla domanda cautelare del contribuente. - II. La sospensione in via urgente da parte del presidente mediante autonomo decreto motivato. - III. Sospensione condizionata e nuova garanzia tipica. - IV. Il saggio degli interessi in pendenza della sospensione cautelare.

I. Il nuovo regime della immediata (pronuncia e) comunicazione alle parti del dispositivo dell'ordinanza che decide sulla domanda cautelare del contribuente.

L'obiettivo di rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente posto dalla legge di delega ha fornito l'occasione per introdurre una serie di correttivi non insignificanti alla disciplina della sospensione cautelare dell'esecutorietà dell'atto impugnato. Il coordinamento tra le innovazioni apportate al procedimento cautelare *ex art. 47, d.lgs. n. 546/1992* e le nuove disposizioni sui poteri cautelari inibitorii del giudice tributario in grado di appello (art. 52) e di cassazione (art. 62-*bis*) lascia tuttavia alquanto a desiderare quanto ad armonia e sistematicità d'insieme. Non è previsto infatti con riguardo alle inibitorie nei gradi di impugnazione delle sentenze tributarie che il **dispositivo dell'ordinanza sospensiva sia comunicato immediatamente alle parti in udienza, co-**

si come dovrà invece avvenire sempre in relazione alla sospensione dell'atto impugnato in base al novellato comma 4 dell'art. 47. Il legislatore è rimasto sordo alla pertinente osservazione della Agenzia delle Entrate, che aveva rilevato tale vistosa discrasia, emersa in sede di lavori preparatorii. Innocuo incidente di percorso cui porre rimedio in via interpretativa, si potrebbe essere indotti a ritenere. La sensazione, tuttavia, è che la previsione del nuovo dovere della commissione provinciale di rendere immediatamente edotte le parti dell'esito della deliberazione collegiale sulla istanza sospensiva, al termine della camera di consiglio, sia stata a ragion veduta circoscritta alla sola sospensione dell'atto impugnato in primo grado. Quasi a mo' di una iniziale fase di sperimentazione ed in attesa di ricevere confortanti *feedback* dalla prassi applicativa, prima di imporre un analogo regime acceleratorio, con intuibili ricadute sull'organizzazione dei lavori, anche alle commissioni regionali e con riguardo alle inibitorie nei gradi di impugnazione, che presupporranno valutazioni sovente più delicate e complesse. La scelta del *conditor* ha anche il sapore di un compromesso, dato lo scarso successo che l'innovazione in parola aveva riscosso presso le Commissioni Giustizia e Finanze della Camera, dove la variante del comma 4 aveva riportato una netta bocciatura. Codesto nuovo dovere di subitanea comunicazione alle parti del dispositivo di accoglimento o di rigetto, totale o parziale, con o senza cauzione, della domanda cautelare di sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato, di cui al nuovo comma quarto dell'art. 47, non pare ad ogni buon conto a rischio di indurre le commissioni a decisioni affrettate o poco ponderate, che era il timore affacciato da molti. L'impulso acceleratorio sotteso alla novella, al contrario, vuol essere di stimolo a tutti i componenti del collegio decidente a partecipare alla camera di consiglio già ben preparati, essendosi in precedenza premurati di studiare l'istanza cautelare del contribuente, i documenti ed eventuali memorie di parte, come è indispensabile che avvenga, d'ora in poi, nella prospettiva di dovere assumere una decisione *statim*, cioè subito dopo la discussione orale. L'elisione dello iato temporale – sovente anche di alcuni mesi – tra discussione orale e decisione sulla domanda cautelare del contribuente fa presagire una beneaugurale riscoperta o meglio una ritrovata centralità nel processo tributario dei valori dell'oralità, della concentrazione e della immediatezza (i classici capisaldi del modello dibattimentale di trattazione di chiovendiana impostazione), ormai quasi dimenticati nel processo civile, dove a causa della dilatazione dei tempi processuali, anche solo tra un'udienza di trattazione e l'altra, il dialogo tra difensori e giudice è purtroppo condannato ad avere ben minor risalto. E' specialmente in casi molto complessi, d'altro canto, che le commissioni provinciali potranno trarre maggior beneficio da un puntuale contraddittorio orale, idoneo a mostrar subito al decidente che abbia previamente esaminato gli atti quali siano le questioni decisive della controversia e che stanno realmente a cuore alle parti.

Il termine per la "immediata" comunicazione del dispositivo alle parti è da ritenersi in ogni caso meramente **ordinatorio**, nel senso che la sua violazione (e così ove il collegio non deliberi e comunichi immediatamente il dispositivo all'esito della discussione in camera di consiglio sulla singola istanza sospensiva, posponendo la decisione al termine della trattazione di tutti i ricorsi fissati per la medesima seduta; o ancora ove il collegio rinvi la comunicazione del dispositivo alla prima udienza di trattazione della causa nel merito o, ancora, del pari *contra legem*, semplicemente assuma la riserva, senza anticipare il dispositivo) non determinerà la nullità della ordinanza che decide sulla istanza di sospensione. La omissione o il **ritardo nella comunicazione del dispositivo** alle parti, ad ogni buon conto, non saranno privi di **conseguenze sul piano disciplinare**, tenuto conto che l'art. 15, comma 5, lett. a), d.lgs. n. 545/1992, così come introdotto dall'art. 11, comma 1, lett. g), d.lgs. n. 156/2015, commina ora espressamente la sanzione della **sospensione dalle funzioni**, per un periodo da un mese a due anni, per **grave ritardo nel compimento degli atti relativi all'esercizio delle funzioni**.

Un modesto sforzo di interpretazione sistematica tra i vari commi dell'art. 47, d.lgs. n. 546/1992 richiederà, infine, la permanenza in vigore del comma 5-*bis*, in base a cui la decisione sull'istanza di sospensione è adottata entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa. L'ambito di operatività di quest'ultimo termine (anch'esso ordinatorio) rimarrà per vero intatto, richiedendo la norma che la commissione provveda sull'istanza al più tardi entro un limite temporale di sei mesi dalla proposizione della domanda cautelare. Poiché il nuovo comma quarto dell'art. 47 impone alla commissione di decidere sull'istanza immediatamente, all'esito della camera di consiglio, per rispettare il combinato disposto dei commi 4 e 5-*bis* basterà, in concreto, che la prima camera di consiglio utile si tenga entro sei mesi dalla presentazione dell'istanza. Si badi, tuttavia, che entro il termine fissato dal comma 5-*bis* la commissione dovrà non solo aver comunicato il dispositivo dell'ordinanza alle parti ma anche aver depositato la ordinanza completa di motivazione. Così, non potrebbe legittimarsi una prassi distorta che mirasse a fissare la camera di consiglio per ossequio al termine dei centottanta giorni per assumere la deliberazione sull'istanza cautelare, ma che poi prendesse con comodo il deposito delle motivazioni. Specialmente nel caso in cui il dispositivo sia di rigetto dell'istanza di sospensione dell'atto impugnato, il contribuente nutrirà un legittimo interesse a conoscere sollecitamente e quanto prima le ragioni del respingimento dell'istanza. Solo alla luce della motivazione appuntata su una determinata situazione di fatto e di diritto, del resto, le parti potranno valutare la rilevanza di eventuali mutamenti giuridico-fattuali rispetto alla situazione considerata dal provvedimento cautelare, e così se ricorrano le condizioni per ottenere una revoca o una modifica della ordinanza che accoglie l'istanza di sospensione, così come espressamente consentito dall'art. 47, comma 8, ovvero per riproporre l'istanza in precedenza rigettata deducendo eventuali *nova*, vuoi attinenti al *periculum in mora* vuoi attinenti al *fumus* del ricorso (si pensi alla ipotesi di uno *ius superveniens* più favorevole al contribuente). O finanche, se del caso, per ottenere una modificazione della entità della garanzia cui l'inibitoria dell'esecutorietà dell'atto dovesse essere subordinata [sulla riproponibilità della istanza cautelare v. CANTILLO (1), 314, che ammette l'applicazione dell'art. 669-*septies* c.p.c. ex art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992]. Di qui l'importanza che alla fulminea comunicazione del dispositivo, voluta dal d.lgs. n. 156/2015, segua sempre e comunque a stretto giro la motivazione che illumina le ragioni del *dictum* cautelare.

II. La sospensione in via urgente da parte del presidente mediante autonomo decreto motivato.

Rivelatrice della centralità del potenziamento della tutela cautelare nell'impianto del d.lgs. n. 156/2015 è anche la modifica apportata al comma 3 dell'art. 47 con riguardo alla **sospensione interinale da parte del presidente**. La Relazione illustrativa è inclemente quando svaluta la portata dell'emendamento definendolo una modifica "solo di forma". Trattasi invece di un acuto accorgimento procedurale non privo di una discreta dose di incisività, come si è detto, apprezzabile specie sul versante pratico. Nel vigore del vecchio testo, infatti, era previsto che il presidente [per GLENDI (4), 73, il presidente della commissione, a meno che non presieda la sezione cui ritiene di assegnare il ricorso, nel qual caso potrà lui stesso immediatamente decidere sull'istanza, dovrà limitarsi ad assegnare il ricorso ad una sezione e sarà poi il presidente di questa a decidere sulla istanza sospensiva urgente; analogamente avverrà nel caso in cui l'istanza sia proposta con atto separato, susseguente al deposito di un ricorso già assegnato alla competente sezione] potesse motivatamente disporre la sospensione urgente dell'atto impugnato con lo stesso decreto di fissazione della prima camera di consiglio utile per la trattazione collegiale dell'istanza di sospensione. La previsione del cumulo eventuale di due distinti provvedimenti, l'uno meramente ordinatorio, l'altro a contenuto cautelare anticipatorio,

all'interno del medesimo **atto complesso**, non era insolita dar luogo a sostanziali *non liquet* da parte dei presidenti, i quali, per le più svariate ragioni, si risolvevano soltanto ad indicare la data dell'udienza davanti al collegio, spesso e volentieri "compensando" il loro pilatesco silenzio sulla istanza del contribuente con la fissazione di una camera di consiglio piuttosto ravvicinata (nell'ambito di quella discrezionalità organizzativa quanto alla calendarizzazione delle camere di consiglio sottesa al parametro normativo della loro "utilità"). La precedente formulazione legislativa aveva inoltre dato luogo ad interpretazioni decisamente estemporanee, come quella secondo cui il decreto presidenziale avrebbe dovuto essere emesso solo in caso di accoglimento non di rigetto [Pres. CPT Puglia Bari, Sez. V, 3.8.2005, n. 235 (decr.)]. Pare invece indubbio che il presidente, a fronte di una apposita domanda di sospensione interinale dell'atto proposta dal contribuente, dovrà provvedere sempre e comunque, motivando tanto l'accoglimento dell'istanza quanto il suo eventuale rigetto (ad es., per la carenza del presupposto della "eccezionale urgenza"). L'art. 47, d.lgs. n. 546/1992, infatti, là dove fa riferimento al solo provvedimento di contenuto inibitorio ("*può disporre ... la sospensione*"), intende descrivere gli effetti dell'eventuale decreto di accoglimento pronunciato dall'organo monocratico, ma non certo imporre una deroga al principio della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato sancito dall'art. 112 c.p.c., e che obbliga il giudice a provvedere su ogni domanda od istanza di parte, salvo i casi di rituale assorbimento [cfr. l'assai più nitido disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 56, c.p.a., che impongono al presidente o al suo delegato di provvedere sempre sulla domanda cautelare del ricorrente, con l'unica eccezione in cui il presidente rilevi l'incompetenza del tribunale amministrativo, nel qual caso il presidente non dovrà decidere sulla domanda cautelare ma, per espressa previsione normativa, dovrà rimettere le parti al collegio, affinché quest'ultimo dichiari, con ordinanza, la propria incompetenza].

Il nuovo comma 3 interviene dunque a porre un freno a siffatti *escamotages* astensionistici, ed obbliga il presidente a provvedere, in ogni caso, con apposito **decreto motivato**, diverso dal decreto di fissazione della camera di consiglio collegiale, sull'istanza del ricorrente, a definizione del **procedimento incidentale autonomo** che la legge prevede debba svolgersi davanti al presidente appunto in funzione monocratica. Quanto ai presupposti per l'adozione del decreto di inibitoria urgente, essi permangono immutati dalla novella e sono pertanto costituiti dalla **eccezionale urgenza** – interpretata dalla *communis opinio* come particolare accentuazione del generale requisito del *periculum*, tale da rendere indifferibile la sospensione [sulla nozione di eccezionale urgenza v. CTP Veneto Vicenza, Sez. VII, 10.3.2008, n. 1417 (ord.)], secondo cui "occorre che il pericolo paventato abbia assunto un aspetto concreto ed attuale quale lo si rinvieni allorché siano stati posti in essere **quantomeno gli atti immediatamente prodromici all'esecuzione** e che trovino soltanto in essa la loro ragione; il che non si dà per la mera notifica dell'avviso di accertamento ben potendo l'ufficio, una volta avuta conoscenza delle buone ragioni contrarie affacciate dal contribuente nel ricorso, scegliere l'attesa della decisione sul ricorso stesso senza operare in sede di esecuzione provvisoria ed all'interno dei ristretti limiti nei quali essa è consentita"; analogamente Pres. CPT Puglia Bari, Sez. V, 3.8.2005, n. 235 (decr.), che ravvisa la eccezionale urgenza nella **concreta possibilità della riscossione mediante iscrizione a ruolo** in via definitiva a carico di una impresa che abbia da poco compiuto un nuovo investimento per l'acquisto di un impianto produttivo e che, privata della liquidità necessaria, si troverebbe esposta al rischio di inadempimento della obbligazione pecuniaria contratta col finanziatore; Pres. CTP Puglia Lecce, Sez. II, 29.2.2010 (decr.), ha sospeso la **iscrizione di ipoteca ai sensi dell'art. 77, d.p.r. n. 602/73 su beni conferiti in fondo patrimoniale ex art. 167 c.c. per le esigenze della famiglia** disposta dall'agente della riscossione a fronte del mancato pagamento di tasse automobilistiche; v. ancora Pres. CTP Friuli-Venezia Giulia Udine, Sez. I, 6.7.1996 (decr.), che ritiene in-

tegrato il requisito della eccezionale urgenza a fronte della **imminenza della attivazione del procedimento esecutivo** a carico della impresa contribuente il cui bilancio mostri già uno sfasamento negativo, la quale avrebbe a subire un pregiudizio economico irreparabile dall'esecuzione; giustamente, a nostro avviso, esclude che una situazione di urgenza "eccezionale" possa dipendere dalla mera attesa del termine previsto dall'art. 27 per la costituzione nel giudizio di merito della A.F. resistente, CTP Molise Campobasso, Sez. II, 28.5.2013, n. 108 (ord.); per una conferma del decreto presidenziale di sospensione di cartelle di pagamento emesse contro il cessionario di azienda, che aveva dimostrato che all'epoca della cessione non risultavano agli atti dell'amministrazione debiti del cedente, CPT Umbria Terni, Sez. III, 8.9.2010, n. 171 (sent.), che sembra aderire alla logica dei "vasi comunicanti", in base a cui al crescere del *fumus* può attenuarsi, non però fino ad elidersi del tutto, l'elemento del *periculum in mora* e viceversa; per CANTILLO (1), 314, la eccezionale urgenza sarebbe configurabile a fronte della comminatoria di una **sanzione di carattere reale quale la chiusura di un negozio commerciale**] – e dalla prognosi di fondatezza nel merito del ricorso del contribuente. Il *conditor* ha del pari rinunciato a dettare una disciplina più dettagliata del sub-procedimento incidentale di sospensione presidenziale urgente seguendo il canovaccio dell'art. 351, commi 2 e 3, c.p.c. E così non è tuttora sciolta la disputa tra quanti ritiene che il presidente possa convocare le parti avanti a sé prima di adottare il decreto motivato e quanti, invece, esclude tale eventualità. Sembrerebbe peraltro preferibile questa seconda opinione, alla luce della acquisita bipartizione in campo civile (arg. ex art. 5, d.lgs. 1.9.2011, n. 150 sulla riduzione e semplificazione dei riti), riflessa anche nell'impianto dell'art. 47, tra sospensione dell'esecutorietà con ordinanza pronunciata all'esito del contraddittorio davanti al collegio e sospensione immediata *inaudita altera parte* disposta con decreto motivato presidenziale, pronunciato fuori udienza.

III. Sospensione condizionata e nuova garanzia tipica.

L'ultima parte del comma quinto dell'art. 47, d.lgs. n. 546/1992 circoscrive significativamente la discrezionalità del giudice quanto a **modi e termini della contro-cautela** cui potrà essere eventualmente subordinata la sospensione dell'atto impugnato. L'espresso riferimento compiuto alla **garanzia tipica di cui all'art. 69, comma 2, d.lgs. n. 546/1992**, come sostituito dall'art. 9, comma 1, lett. gg) (sui profili della quale si rinvia al relativo commento) rimpiazza la precedente alternativa che si offriva tra la imposizione di una cauzione pecuniaria o di una fideiussione bancaria o assicurativa.

La commissione provinciale (o anche, ai sensi dell'art. 47, comma 3, il presidente), pertanto, qualora accerti la sussistenza dei presupposti per imporre al contribuente la controcautela, **potrà subordinare l'inibitoria dell'atto impugnato unicamente alla prestazione della garanzia ex art. 69, cpv.** .

La novella, è bene ripetere a scanso di pericolosi equivoci, non intende affatto comprimere il libero convincimento del giudice tributario quanto all'*an* della imposizione della garanzia e così alla opportunità di porla a carico del contribuente, a prevenzione del rischio di infruttuosità della futura esecuzione nei suoi confronti qualora la legittimità dell'atto impositivo sospeso dovesse essere confermata. Nessun rilievo nell'alveo della sospensione cautelare degli atti impositivi, inoltre, è destinata ad avere la soglia di valore fissata dall'art. 69, comma 1, novellato, oltre la quale l'esecuzione delle condanne favorevoli al contribuente potrà essere condizionata alla prestazione della garanzia. Il comma 5 dell'art. 47 non predetermina neppure l'ammontare della garanzia, che potrà dunque anche non essere totale, cioè pari all'intero ammontare della pretesa fiscale. Il giudice tributario conserva la più ampia discrezionalità in proposito [GLENDI (3), 662].

IV. Il saggio degli interessi in pendenza della sospensione cautelare.

4. Con l'aggiunta del nuovo comma 8-bis il legislatore delegato ha infine previsto che durante il periodo di sospensione cautelare dell'atto, sugli importi in base ad esso dovuti matureranno **interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa**. Nella formulazione originaria dello Schema di decreto delegato del giugno 2015 il comma 8-bis si limitava a rinviare genericamente al tasso previsto dall'art. 6 (interessi per ritardato pagamento) del d.m. 21.5.2009 di razionalizzazione degli interessi per la riscossione e il rimborso dei tributi (come tuttora fa la Relazione illustrativa, evidentemente non coordinata *in parte qua* ai ritocchi di fine estate 2015 sul testo poi entrato in vigore). La vaghezza dell'originario rinvio *per relationem* ad una fonte sostanziale che prevede ben tre diversi tassi di interesse in ragione della tipologia di debito del contribuente (3,50% annuo per le somme dovute ai sensi degli artt. 2, comma 2, e 3, comma 1, d.lgs. n. 462/1997 versate entro i termini; 3,50% annuo per le somme dovute a seguito di rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento, pagamento dell'imposta di registro, di donazione, ipotecaria e catastale entro i termini previsti dagli articoli 54, comma 5, e 55, comma 1, d.p.r. n. 131/1986; pagamento delle tasse sulle concessioni governative, di cui al d.p.r. n. 641/1972, e delle tasse automobilistiche di competenza dello Stato; accertamento con adesione; 2,50 % per ogni semestre compiuto sulle somme dovute per imposte sulle successioni e per le imposte ipotecarie e catastali) aveva giustamente attirato la critica della dottrina [GLENDI (2), 2472, il quale rileva altresì l'incongrua collocazione di una norma sostanziale nell'ambito della disciplina del procedimento]. Ogni incertezza sembra oggi risolta dal riferimento univoco al tasso di interesse che matura a fronte della sospensione amministrativa della riscossione. In base all'**art. 4, d.m. 21.5.2009**, gli interessi sono dovuti nella misura del **4,50% annuo**.

La previsione *de qua* è peraltro destinata ad essere ben presto superata dal preannunciato riassetto della disciplina degli interessi per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, che comporterà la fissazione di un tasso di interesse unico, in una misura compresa tra lo 0,5% e il 4,5%, da determinarsi periodicamente con decreto ministeriale.

Bibliografia (1) CANTILLO, *Il processo tributario*, Napoli, 2014; (2) GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo Schema di decreto delegato sul contenzioso*, *Corr. trib.*, 2015, 2467; (3) GLENDI, *Prime esperienze sul nuovo processo cautelare*, *GT – Riv. giur. trib.*, 1996, 662; (4) GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)*, *Dir. prat. trib.*, I, 1999, 20.

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX