

## CONTENZIOSO

---

### ***Sospensione dell'esecuzione e mancata richiesta di rateizzazione***

di Luigi Ferrajoli



Con la riforma del processo tributario attuata dal D.Lgs. 156/2015 è stata legislativamente riconosciuta la possibilità anche nel processo tributario di adire la **tutela cautelare anche nella fase delle impugnazioni** sia nel giudizio di appello che nel giudizio di cassazione.

Gli [articoli 52 e 62-bis D.Lgs. 546/1992](#) disciplinano, infatti, la fase cautelare nel giudizio di impugnazione, rispettivamente, nel giudizio di **appello** e nel giudizio di **cassazione**, consentendo al soggetto impugnante di chiedere la **sospensione dell'esecutività della sentenza** se sussistono **gravi e fondati motivi**.

Tale locuzione fa riferimento ai consueti presupposti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*: sotto il secondo profilo, è richiesta una considerevole rilevanza del **pregiudizio** che l'esecuzione della sentenza potrebbe arrecare al ricorrente.

In un'ottica di rafforzamento della tutela della parte, al contribuente è accordata la possibilità di richiedere in ogni caso la sospensione dell'esecuzione dell'atto "*se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile*".

Al contribuente è quindi consentito ottenere la sospensione degli effetti dell'atto impugnato anche quando questo sia confermato da una sentenza di merito.

La facoltà riconosciuta al contribuente di chiedere la **sospensione dell'atto oppure della sentenza** consente la **tutela cautelare in diverse ipotesi**; si pensi, ad esempio, al caso di **rigetto del ricorso introduttivo**, la cui sospensione lascerebbe comunque in piedi gli effetti dell'atto.

Inoltre, la possibilità di chiedere la sospensione dell'atto nei gradi successivi al primo offre tutela al contribuente nelle ipotesi di **sentenza di cassazione con rinvio**, tenuto conto che, per consolidato indirizzo della giurisprudenza di legittimità, il giudizio di rinvio costituisce una fase nuova ed autonoma, funzionale ad una **sentenza che non si sostituisce ad alcuna**

**precedente pronuncia**, riformandola, ma statuisce direttamente sulle domande proposte dalle parti.

Dunque, *“dopo la cassazione con rinvio la sentenza di primo grado e la sentenza di appello cassata si trovano sempre esattamente nella stessa condizione di inefficacia, di impossibilità di reviviscenza e di insuscettibilità di passaggio in giudicato”* (Corte di Cassazione, sentenza n. 23596/2011).

Ciò comporta che l'Amministrazione è **legittimata a riscuotere la pretesa erariale secondo le regole vigenti nella fase di impugnazione dell'atto impositivo**.

Ciò premesso, va considerato che molto spesso nella giurisprudenza tributaria di merito emessa in sede cautelare a seguito della presentazione dell'impugnazione contro sentenze emesse in primo grado o in grado di appello **i presupposti indicati dal legislatore** per la concessione della sospensione della sentenza o dell'atto impugnato **vengono ritenuti insussistenti** in ragione della sola **mancata richiesta da parte del contribuente della dilazione di pagamento**, che escluderebbe di per sé la sussistenza del requisito del pericolo di subire un danno grave ed irreparabile e ciò indipendentemente da qualunque valutazione della effettiva situazione di pericolo di grave pregiudizio ed alla concedibilità o meno della stessa dilazione di pagamento.

Tale interpretazione **non appare corretta** in relazione ad una attenta valutazione dei presupposti della domanda cautelare così come enunciati dal legislatore sui quali la giurisprudenza di merito ha chiarito che *“l'articolo 52, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del fumus boni iuris e del periculum in mora, ma richiede la sussistenza di gravi e fondati motivi per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata o, comunque, di un danno grave e irreparabile per la concessione della sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio. La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e la sospensione dell'esecuzione dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità del danno alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Il Collegio è chiamato a verificare la sussistenza dei gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile secondo un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggiore rilievo di uno compensare il minore rilievo dell'altro. Costituisce **danno grave** ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. Costituisce **danno irreparabile** ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso”*. (CTR Lombardia, ordinanza n. 274/2018 del 14.02.2018).

Deve, pertanto, ritenersi che, da un lato, il difensore accorto, istante per la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza e dell'atto oggetto del giudizio, è bene abbia cura **di valorizzare prudentemente al meglio sia la presenza del fumus boni iuris che del periculum in**

*mora*, pur, eventualmente, insistendo maggiormente sulla **gravità ed irreparabilità del danno provocabile dall'esecuzione della sentenza impugnata**; e, dall'altro lato, che il Giudice tributario **non possa, in sede cautelare, desumere *de plano*, dalla mancata richiesta di dilazione di pagamento, l'inesistenza del pericolo di danno grave ed irreparabile** senza una attenta valutazione di tale requisito alla luce dell'attività concretamente svolta dal contribuente-istante.