



Università degli Studi della Tuscia di Viterbo

Dipartimento di studi linguistico-letterari, storico-filosofici e giuridici

Corso di Dottorato di Ricerca in

Diritto dei mercati europei e globali, crisi diritti, regolazione - XXXIII ciclo

LA TUTELA CAUTELARE DEL CONTRIBUENTE

s.s.d. IUS/15

Tesi di dottorato di:

Dott. Francesco Viggiani

Coordinatore del corso

Prof. Carlo Sotis

Tutore

Prof. Gina Gioia

A.A. 2020/21 (A.Y. 2020/21)

LA TUTELA CAUTELARE DEL CONTRIBUENTE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

INDICE

OGGETTO DELL'INDAGINE E INTRODUZIONE METODOLOGICA	4
CAP. I – LE SITUAZIONI GIURIDICHE SOGGETTIVE E L'AZIONE NEL PROCESSO TRIBUTARIO.	9
Premessa	9
1.- La natura del processo tributario nel pensiero di Allorio	10
2.- Il pensiero di Allorio alla prova delle riforme del 1972 e del 1992.	14
3.- L'accento sulla posizione di diritto soggettivo e l'esclusione della rilevanza dell'interesse legittimo	17
4.- Il processo tributario sotto il prisma del processo amministrativo. Il superamento della distinzione fra interesse legittimo e diritto soggettivo.	22
5.- Spunti di riflessione offerti dalle diverse teorie sulla natura del processo tributario	27
6.- L'evoluzione storica e la disciplina del procedimento cautelare tributario nel diritto positivo	34
CAP. II - LA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO CIVILE	60
Premessa	60
1.- Evoluzione storica	61
1.1.- <i>Le radici della tutela cautelare nel diritto romano</i>	62
1.2.- <i>L'esigenza cautelare nella dottrina dei primi del '900 sino all'adozione del codice di procedura civile del 1940</i>	65
1.3.- <i>L'ampliamento della tutela cautelare sino al rito cautelare uniforme</i>	68
2.- Caratteristiche essenziali	72
2.1.- <i>Oggetto del procedimento cautelare</i>	72

2.2.- <i>Strumentalità</i>	75
2.3.- <i>Provvisorietà</i>	77
2.4.- <i>La natura conservativa e anticipatoria</i>	79
3.- I Presupposti	81
3.1.- <i>Il fumus boni iuris</i>	81
3.2.- <i>Periculum in mora</i>	83
4.- Il procedimento ed il provvedimento cautelare	88
4.1.- <i>La sommarietà della cognizione</i>	88
4.2.- <i>La natura del provvedimento e la sua esecutorietà</i>	91
4.3.- <i>I rimedi</i>	92
 CAP. III - LA TUTELA CAUTELARE OLTRE IL PROCESSO CIVILE	 95
1.- Il rilievo costituzionale della tutela cautelare	95
2.- Il rilievo comunitario della tutela cautelare	104
3.- La tutela cautelare nel processo amministrativo	108
 CAP. IV - LE ESIGENZE DI TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO ED I VUOTI DI TUTELA	 121
1.- Il titolo esecutivo tributario e l'esecuzione tributaria	121
2.- Le esigenze di tutela cautelare del contribuente rispetto all'accertamento: dalla riscossione in pendenza di giudizio agli ulteriori effetti pregiudizievoli	134
3.- Le esigenze di tutela cautelare del contribuente rispetto alla esecuzione tributaria	137
4.- Le misure cautelari pro fisco ed il difficile equilibrio con la tutela cautelare del contribuente	141
5.- Le esigenze cautelari nelle liti da rimborso	147
6.- La non impugnabilità dell'ordinanza cautelare	149
 CAP. V - I CONFINI FRA LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA E QUELLA ORDINARIA	 150

Premessa	150
1.- La ricerca di un confine definito tra giurisdizione ordinaria e speciale	151
2.- Le conseguenze del difetto di giurisdizione sul provvedimento cautelare	161
CAP. VI - LA TUTELA CAUTELARE TRIBUTARIA NEL QUADRO DI UNA TEORIA GENERALE DEL PROCESSO	163
1.- La ragionevolezza della differenziazione della tutela cautelare tributaria rispetto agli altri rami dell'ordinamento	163
2.- Conclusioni	177
BIBLIOGRAFIA	179

Oggetto dell'indagine e introduzione metodologica

La ricerca muove dall'interrogativo circa l'idoneità dell'attuale disciplina della tutela cautelare nell'ambito del processo tributario a rappresentare un adeguato punto di equilibrio tra i contrapposti interessi di erario e contribuente. L'erario gode, rispetto al creditore privatistico, di numerosi istituti di vantaggio volti a garantire una più celere riscossione dei tributi, fra i quali risalta la genetica esecutività di un gran numero di atti impositivi sin dalla loro emanazione ed indipendentemente dalla pendenza di un giudizio sulla legittimità e fondatezza degli stessi.

Tale privilegio rispetto al creditore privato trova ragion d'essere e giustificazione costituzionale nei principi di solidarietà e capacità contributiva che si riassumono, per pacifica giurisprudenza costituzionale¹, nel c.d. interesse fiscale, definito come l'interesse collettivo ad una celere e stabile riscossione dei tributi il quale, siccome volto al soddisfacimento dell'interesse pubblico, va tutelato al pari dei diritti individuali.

Sul fronte opposto si pone l'interesse del contribuente a non subire un irragionevole pregiudizio dall'esecuzione della pretesa erariale prima che un giudice abbia accertato l'effettiva debenza di importi richiesti dall'amministrazione finanziaria ma dallo stesso contestati.

Senza addentrarsi sin da subito nelle ragioni storiche dell'evoluzione della tutela cautelare tributaria e con il solo fine, in questa introduzione, di tracciare una linea evolutiva che aiuti a perimetrare gli interrogativi alla base del presente studio, si può immediatamente rilevare come il bilanciamento dei due divergenti interessi ha visto prevalere nettamente l'interesse fiscale su quello del contribuente e sono state rese necessarie, articolate in più

¹ Corte Cost., sentt. 9 aprile 1963, n. 63; 26 giugno 1965, n. 50.

fasi, forzature giurisprudenziali, interventi del giudice costituzionale e del legislatore per giungere all'attuale punto di equilibrio.

Questa lenta e spesso skoordinata evoluzione, che ha visto come meglio si vedrà nel prosieguo una notevole accelerazione nel corso degli ultimi venticinque anni, stimola a chiedersi se si possa considerare giunta ad un punto di arrivo, o quantomeno di stabilità duratura, o se vi siano ancora margini per definire un diverso punto di equilibrio tra i diversi interessi in campo.

Diverse sembrano a tutt'oggi, almeno a livello meramente empirico, le criticità che ancora aspettano soluzione.

Un primo profilo riguarda la motivazione del provvedimento cautelare, nella prassi quotidianamente obliterata per via dell'assenza di alcun mezzo di gravame. Il corretto adempimento dell'obbligo di motivazione sarebbe invece indispensabile per consentire alla parte di poter esercitare pienamente l'unica facoltà oggi concessa a fronte di un'ordinanza cautelare ritenuta ingiusta: sollecitare un mutamento del provvedimento, seppur sul presupposto del mutamento delle circostanze.

Senza la possibilità di comprendere quali siano gli elementi di fatto che possano aver condotto il collegio ad adottare o non adottare il provvedimento cautelare è resa particolarmente gravosa, se non impossibile, la possibilità di allegare nuove e mutate circostanze che possano condurre alla modifica del provvedimento. A ciò si aggiunga che l'assenza di uno strumento di gravame lascia poi sprovvista di tutela la parte che ritenga che il collegio abbia mal interpretato le ragioni addotte.

Sotto il profilo della tempestività, la tutela cautelare è oggi riconosciuta a condizione che sia istaurato il giudizio di merito ed esclusivamente nell'ambito dello stesso, mentre è escluso che si possa avanzare un'istanza cautelare prima ancora di aver incardinato il ricorso.

L'assenza di tutela *ante causam* impone quindi al contribuente di spiegare immediatamente tutte le proprie difese, con un evidente aggravio di attività e di tempo che spesso mal si concilia con l'urgenza che richiederebbe l'adozione di un provvedimento cautelare.

Quanto alla natura del provvedimento, ad oggi il giudice tributario ha unicamente la facoltà di sospendere l'efficacia esecutiva dell'atto impugnato. È preclusa invece la possibilità di modellare il provvedimento in relazione alla fattispecie concreta trattata, lasciando così prive di tutela cautelare diverse fattispecie nelle quali, pur in assenza di un atto esecutivo, l'azione dell'amministrazione può generare un rischio di danno grave ed irreparabile per il contribuente o, ancora, tutte le fattispecie l'esecutività dell'atto abbia già spiegato i suoi effetti ed il danno si sia già concretizzato.

Si pensi ad esempio, per la prima casistica, alle liti da diniego di rimborso o, per la seconda, alle controversie su fermo amministrativo ed iscrizione ipotecaria in materia di riscossione.

Le segnalate criticità inducono a chiedersi se le stesse si possano considerare un naturale portato della specificità tributaria o se, al contrario, costituiscano degli effettivi vuoti di tutela.

La risposta a tale interrogativo passa, per chi scrive, attraverso una ricerca di principi generali dell'intera materia processuale. Il principio del giusto processo permea infatti l'intera giurisdizione senza distinzioni di sorta e, quindi, non è affatto peregrino indagare l'oggetto della ricerca attraverso la lente delle diverse discipline processuali approntate nel nostro ordinamento². D'altra parte, la ricerca di una "scienza del diritto processuale in generale", di uno substrato di principi comuni, di un *genus* dal quale fare

² In tal senso M. Scuffi, *Gli interventi della Corte costituzionale sul processo tributario*, in *Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario*, Vicalvi (Fr), 2016, pag. 155 e ss.

discendere le *species* dei processi giurisdizionali, ha da sempre affascinato gli studiosi più illustri³.

Più in particolare, lo studio si prefigge di individuare questi principi della materia processuale dal raffronto con il modello del processo civile.

Sarebbe facile giustificare tale scelta attraverso il semplice dato normativo. La legge sul processo tributario⁴ opera uno specifico richiamo alle norme processualcivilistiche quale corpus normativo integrativo della legge speciale e l'organo apicale della giustizia tributaria è rappresentato dalla Corte di cassazione civile⁵. Ciò giustificherebbe di per sé un'indagine volta e cercare nel processo civile strumenti idonei a colmare i vuoti di tutela del processo tributario. Senza ombra di dubbio tale è la funzione che le norme sul processo tributario assegnano al codice ma proprio la storia della tutela cautelare dimostra come i principi di diritto processuale emergenti dal processo civile abbiano avuto una forza così dirompente da consentire di forzare anche un esplicito divieto -nel caso di specie alla tutela cautelare nei gradi successivi al primo- posto dal legislatore fiscale.

Il processo civile ha da sempre costituito l'archetipo processuale all'interno dell'ordinamento, il più solido punto di riferimento al quale ancorare una ricostruzione di principi validi trasversalmente e tale ruolo è testimoniato anche dal progressivo avvicinamento delle previsioni dei diversi processi speciali al primo. Basti pensare a quanto avvenuto con il processo amministrativo, il cui codice vigente ha trovato, quale linea guida, proprio

³ Senza ambizione di esaustività: A. Rocco, *L'interpretazione delle leggi processuali*, in Studi giuridici, 1932; E. Fazzalari, *Diffusione del processo e compito della dottrina*, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 1958, pag. 861; *Appunti di teoria generale del processo*, 1966; e più recentemente G. Ricci, *Principi di diritto processuale generale*, 2015.

⁴ L'art. 1, Il comma, D.Lgs. 546/1992 prevede infatti che *"I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile"*.

⁵ la quale dal 1° novembre 1999 si è dotata di una Sezione specializzata, costituita con decreto del Primo Presidente della Corte del 19 giugno 1999, n. 61.

l'avvicinamento al processo civile, inteso quale espressione di principi generali⁶.

Definito il ruolo affidato al processo civile non può sottacersi come, precorrendo al contrario quel teorico percorso che dai principi generali conduce alla normativa di settore, il processo tributario sia già stato eletto a banco di prova del funzionamento di una teoria generale del processo per via della sua natura di “microcosmo processuale compiuto”, caratterizzato dalla compresenza dell’aspetto cognitivo ed esecutivo, nel quale però la sfida alla sistematicità è resa complessa dalla farraginosità della legislazione speciale⁷.

Il presente studio si prefigge quindi di compiere questo doppio passaggio, di astrarre dalla materia processuale civile un corpus di principi generali in materia cautelare e verificare l’idoneità degli stessi ad essere calati sul processo tributario per appurare l’esistenza di eventuali vuoti di tutela e, in tal caso, individuare gli strumenti idonei a colmarli.

⁶ Art. 44, L.n. 69/2009.

⁷ E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, 1942, pag. 6 e ss.

Cap. I – Le situazioni giuridiche soggettive e l'azione nel processo tributario.

Premessa

Il primo passo della ricerca è volto ad indagare il corretto inquadramento della natura del processo tributario, del suo oggetto, delle azioni esperibili e delle pronunce ammesse. La corretta individuazione e qualificazione delle situazioni giuridiche soggettive e della natura dell'azione nel processo tributario costituisce infatti il primo, indispensabile tassello, per poi interrogarsi sui limiti ed i modi della cautela che a tali posizioni giuridiche soggettive può essere offerta.

Nella dottrina dei primi del Novecento lo studio scientifico del processo tributario aveva suscitato ben poco interesse, anche perché il giudizio dinanzi alle commissioni era visto come una appendice dell'attività amministrativa⁸.

Il legislatore del 1936 aveva costruito un processo fatto di una prima fase innanzi le commissioni provinciali quale giudice speciale a seguito della quale, una volta esperiti i rimedi amministrativi, era possibile adire il giudice ordinario. A questi erano però precluse le c.d. estimazioni e l'oggetto del giudizio era quindi limitato alla sola corretta applicazione della disciplina fiscale⁹.

⁸ A.D. Giannini, *"Il rapporto giuridico d'imposta"*, Milano, 1937; M. Pugliese, *"Istituzioni di diritto finanziario"*, Padova, 1937; G. Ingrosso, *"Istituzioni di diritto finanziario"*, vol. II, Napoli, 1937; G. Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.

⁹ Art. 22, R.D.l. 7 agosto 1936, n. 1639, *"La risoluzione in via amministrativa delle controversie tra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti relative all'applicazione delle imposte dirette, esclusa quella sui terreni, è demandata in prima istanza a commissioni distrettuali ed in appello a commissioni provinciali."*

Nei casi contemplati dalla legge, contro le decisioni delle commissioni provinciali, è ammesso ricorso alla commissione centrale delle imposte dirette.

La dottrina segnalava allora come il processo tributario fosse “materia ancora inverosimilmente complessa e priva di unità formale, per il groviglio delle giurisdizioni speciali, per l’incerto rapporto di queste con la giurisdizione ordinaria, e per la molteplicità dei tipi di procedimento”¹⁰.

1.- La natura del processo tributario nel pensiero di Allorio

Il primo studio approfondito sulla materia, pietra miliare per ogni successivo approfondimento, è rappresentato dagli scritti di Allorio¹¹, il quale per primo indaga compiutamente il tema della natura giuridica del giudizio innanzi le commissioni tributarie.

L’analisi di Allorio parte dall’affermazione che la giurisdizione tributaria sia una specie del genere giurisdizione amministrativa e, precisamente, di quel ramo avente ad oggetto le azioni di impugnazione dei provvedimenti amministrativi viziati nella legittimità.

Tale assunto, incontrovertibile per quanto attiene la fase amministrativa davanti le commissioni provinciali, necessitava di uno sforzo ricostruttivo per traslarlo alla fase del giudizio che, dalle commissioni tributarie, conduceva al giudice ordinario.

La giurisprudenza allora qualificava infatti il giudizio innanzi al giudice ordinario come autonomo e diverso rispetto a quello svolto innanzi al giudice speciale, in accordo con la dottrina pubblicistica dell’epoca che vedeva il giudizio innanzi le commissioni tributarie come una “attuazione

È mantenuta la competenza dell'autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 6 della legge 20 marzo 1865, allegato E, su ogni controversia che non si riferisca a semplice estimazione di redditi.

L'autorità giudiziaria può essere adita dal contribuente anche dopo che sia intervenuta soltanto decisione definitiva della commissione distrettuale o di quella provinciale, purché la relativa imposta sia stata iscritta a ruolo”.

¹⁰ E. Allorio, C. Magnani, voce “*Processo tributario*” in *Novissimo Digesto italiano*, Torino, 1968, XIII, pagg. 1191 e ss.

¹¹ E. Allorio, “*Diritto processuale tributario*”, V Ed., Torino, 1969.

del rapporto di imposta”¹² cioè, come già sottolineato, in sostanza come mera appendice dell’iter accertativo.

Allorio critica tale impostazione, affermando la giurisdizionalità del processo innanzi le commissioni tributarie e l’unitarietà del giudizio innanzi a queste con il giudizio innanzi al giudice ordinario, che ne rappresenta una prosecuzione.

Dalla riconduzione del processo tributario al genere della giurisdizione amministrativa discende, nel pensiero di Allorio, il riconoscimento che il processo tributario sia imperniato sul concetto di interesse legittimo. Il giudizio ha sì natura di accertamento, ma è pur sempre legato alla necessaria presenza di un provvedimento amministrativo e solo attraverso la denuncia della illegittimità di questo il contribuente richiede la corretta applicazione della norma impositiva.

Che il giudizio tributario, anche innanzi al giudice ordinario, abbia ad oggetto interessi legittimi appare, in questa prospettiva, coerente con il dettato costituzionale ed in particolare con l’art. 113, III comma Cost. secondo il quale la legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione.

Anzi, afferma Allorio, il dettato costituzionale ha reso più elastico l’assetto dei rapporti fra giudice ordinario e giudice amministrativo, proponendo una lettura meno rigida della norma costituzionale in forza della quale il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione degli interessi legittimi. Questa, coordinata con il disposto dell’art. 113, deve essere correttamente interpretata non già come una riserva di competenza, bensì semplicemente come volta a salvaguardare l’esistenza della giurisdizione amministrativa.

¹² Cfr nota n. 24.

Per affermare poi la giurisdizionalità delle commissioni tributarie il maestro individua degli indici¹³: primo fra tutti l'esperibilità del ricorso per cassazione contro la decisione conclusiva del processo speciale e l'attitudine delle pronunce delle commissioni tributarie ad assumere autorità di cosa giudicata. Ancora, argomentando a contrario solleva, quale quesito idoneo a mettere in crisi l'affermazione della natura amministrativa delle commissioni, quello circa la natura sostitutiva del provvedimento conclusivo del giudizio.

Qualificando le commissioni come organo amministrativo il ricorso alle stesse avrebbe assunto la funzione di una sorta di ricorso gerarchico improprio, con la conseguenza che il provvedimento adottato andrebbe a sostituire l'atto della amministrazione finanziaria.

Ammettendo che la decisione della commissione tributaria sostituisca l'atto dell'amministrazione finanziaria si dovrebbe concludere che ogni vizio dell'originario atto impositivo divenga irrilevante innanzi al giudice ordinario mentre, come detto, il giudice ordinario nel diritto positivo vigente nell'immediato dopoguerra giudicava esclusivamente della legittimità dell'originario atto dell'amministrazione finanziaria.

Nel pensiero di Allorio l'atto d'imposizione costituisce *ex se* il rapporto tributario, il giudicato invece opera come nuovo ed autonomo fatto costitutivo del rapporto giuridico che si aggiunge alla precedente ed originaria fonte del rapporto, realizzando un concorso di fattispecie.

Poste queste premesse, Allorio passa ad interrogarsi sulla natura dell'azione esercitata nel processo tributario¹⁴.

In primo luogo, esclude categoricamente l'ammissibilità dell'azione di mero accertamento. Il giudizio non può infatti insorgere come domanda di

¹³ E. Allorio, "Diritto processuale tributario", cit., pagg. 27 e ss.

¹⁴ E. Allorio, op. ult. cit., pagg. 220 e ss.

accertamento negativo dell'obbligazione tributaria promossa contribuente in assenza un atto di imposizione. Il processo è quindi, in questo senso, costitutivo perché volto all'annullamento dell'imposizione estrinsecata dall'amministrazione finanziaria attraverso l'atto e ritenuta illegittima.

L'azione costitutiva viene riconosciuta come predominante in tutto il processo tributario, del quale costituisce senz'altro l'archetipo.

Accanto a questa Allorio riconosce l'azione di condanna, la quale può estrinsecarsi autonomamente, nell'eventualità di ripetizione di somme indebitamente versate, o accompagnarsi all'azione costitutiva, come avveniva in tutti i casi in cui il giudizio si dipanava innanzi al giudice ordinario. Era infatti allora in vigore il c.d. *solve et repete* e, pertanto, ogni domanda -costitutiva- di annullamento dell'atto impositivo rivolta al giudice ordinario doveva essere necessariamente accompagnata, per garantire effettività alla pronuncia giurisdizionale, dalla domanda di condanna dell'amministrazione al rimborso di quanto riscosso in forza dell'atto gravato.

Allorio identifica poi, in favore del solo creditore amministrazione finanziaria, l'esistenza di una "azione esecutiva tributaria" come l'azione volta ad ottenere i provvedimenti giurisdizionali per la soddisfazione forzata del credito di imposta.

La differenziazione rispetto all'ordinaria azione esecutiva risiederebbe proprio nella formazione del titolo esecutivo il quale, se nel processo esecutivo comune passa, salve diffuse eccezioni, dalla previa certezza giudiziale sull'esistenza del credito, nell'esecuzione tributaria viene di regola formato senza alcun intervento giudiziale.

L'indipendenza dell'amministrazione nella formazione del titolo esecutivo tributario non veniva posta in dubbio neanche dall'allora necessaria vidimazione dell'ingiunzione da parte del pretore, la cui funzione era

ascrivibile ad un mero controllo formale sulla sussistenza dei requisiti per l'emissione di un titolo esecutivo di quella specie.

Specularmente all'azione esecutiva riservata all'amministrazione finanziaria, l'autore individua una azione d'accertamento costitutivo in funzione di impugnazione dell'esecuzione forzata tributaria la quale, nel raffronto con le ordinarie opposizioni all'esecuzione ed agli atti esecutivi, denota nella disciplina speciale una propensione verso le opposizioni c.d. "di merito", volte cioè a contestare lo stesso rapporto giuridico di imposta.

Conclusa l'analisi delle azioni esperibili nel processo tributario, Allorio utilizza quest'ultimo come campo di indagine del funzionamento di una più ampia teoria generale del processo e, in questo senso, sottolinea come il processo tributario rappresenti un *unicum* nell'esercizio della giurisdizione ordinaria, consentendo al giudice ordinario un sindacato sul provvedimento amministrativo. Questo *unicum* viene giustificato in termini di "attrazione" del giudice ordinario rispetto la specialità del giudice -amministrativo-tributario.

2.- Il pensiero di Allorio alla prova delle riforme del 1972 e del 1992. La dottrina successiva nel solco di Allorio e l'idea di diritto potestativo all'annullamento dell'atto impositivo come radice del giudizio tributario.

L'insegnamento di Allorio, già nella sua prima formulazione, fece affermare che "finalmente la dottrina giuridica italiana annovera tra i suoi ranghi una trattazione completa del diritto processuale tributario condotta secondo i dettami che gli studiosi della procedura soprattutto civile hanno elaborato

attraverso un lungo travaglio ed elevato ad espressione della più moderna sistematica del processo”¹⁵.

La sua opera realizza una rivoluzione copernicana, non solo perché qualifica le commissioni tributarie quali organi giurisdizionali, ma anche perché, contro la prospettazione sino ad allora dominante, inquadra in uno schema unitario il processo dinanzi alle commissioni ed il processo dinanzi al giudice ordinario, considerati entrambi come processi di annullamento, con l’aggiunta della condanna nella fase dinanzi al giudice ordinario.

Il pensiero di Allorio ha offerto un apparato di argomenti di assoluto rilievo per la dottrina successiva¹⁶ e le considerazioni svolte hanno continuato ad offrire il filo conduttore di molti degli interventi successivi, non venendo scalfite nella loro rilevanza neanche dalle riforme che, al contrario, hanno visto ritrovare nel diritto positivo¹⁷ le tesi da lui proposte.

La dottrina successiva si è molto concentrata sull’elaborazione del pensiero di Allorio¹⁸ e, in particolare sulla corretta definizione di quello che, nel pensiero dell’autore, fosse l’oggetto del processo, tratteggiato su quel crinale sottile che corre fra interesse legittimo e diritto (potestativo) all’annullamento dell’atto impugnato¹⁹.

Secondo questa dottrina, l’interesse legittimo permane quale oggetto del giudizio tributario ma muta la nozione di questo che non è definito più, finalisticamente, in ragione dell’interesse tutelato dalla norma, ma come “la

¹⁵ T. Carnacini, *“Considerazioni sul ‘Diritto processuale tributario’ di Enrico Allorio”*, in Riv. Dir. Fin., 1943, I, 192.

¹⁶ C. Consolo, *“Enrico Allorio e mezzo secolo di Sua direzione della Giurisprudenza Italiana”*, in Giur. It, 1995, 1.

¹⁷ Con l’emanazione del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 viene affermata la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, prevedendo tra l’altro l’applicazione delle disposizioni processualcivilistiche, seppur limitatamente al libro I del codice di procedura civile.

¹⁸ A. Cicognani, *“Il pensiero di E. Allorio nell’ordinamento tributario odierno e nella recente giurisprudenza della Suprema Corte”*, in Riv. dir. fin., 1988, I, 209 e in Studi in onore di Enrico Allorio, Milano, 1989.

¹⁹ F. Tesaurò, *“Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio”*, in Rass. Trib., 1/2016, pag. 557.

posizione che, prima del compimento dell'atto, occupano, simmetricamente al potere vincolato dell'autorità che deve dar vita all'atto, i soggetti che avranno, ad avvertita difformità dell'atto dal vincolo, il diritto all'annullamento”.

In sostanza, in questa prospettiva, l'interesse legittimo diviene “l'espressione anticipata, dal punto di vista soggettivo, dell'esistenza d'una giurisdizione d'annullamento”.

Si afferma quindi che l'interesse legittimo non è più una situazione soggettiva, ma un modo di denotare dal punto di vista soggettivo, prima dell'emanazione di un provvedimento amministrativo, la giurisdizione di annullamento.

Da questa lente focale l'interesse legittimo non è una situazione soggettiva, è solo il riflesso d'una norma che riguarda, prescrivendone le modalità formali e sostanziali d'esercizio, il potere impositivo; l'unica situazione soggettiva sostanziale è il diritto di impugnare l'atto impositivo e di ottenerne l'annullamento, cioè il diritto potestativo.

Le situazioni soggettive del contribuente che emergono nel processo tributario sarebbero quindi dunque due: il potere astratto d'azione ed il diritto potestativo rivolto all'annullamento dell'atto amministrativo, per il tramite dell'intervento giudiziale.

Sempre nel solco dell'insegnamento di Allorio, si argomenta che se il processo tributario è processo impugnatorio, e se questi ha per oggetto il diritto potestativo all'annullamento di un atto d'imposizione, deve trarsi quale conseguenza che la sentenza di rigetto, con la quale si ponga in chiaro l'inesistenza del diritto all'annullamento dell'atto impugnato, non si sostituisca affatto all'atto impugnato, che resta il titolo dell'amministrazione.

Nella stessa ottica, le sentenze di accoglimento sono concepite come sentenze con cui il diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato è accertato, attuato ed estinto, mediante pronuncia costitutiva di annullamento dell'imposizione.

3.- L'accento sulla posizione di diritto soggettivo e l'esclusione della rilevanza dell'interesse legittimo

Altra dottrina ha invece abbandonato totalmente il solco dell'interesse legittimo tracciato da Allorio per abbracciare la tesi del diritto soggettivo quale fondamento del giudizio tributario²⁰.

Così si è affermato, facendo perno sull'ampliamento della competenza delle commissioni a tutti i tributi di ogni genere e specie²¹, che le situazioni giuridiche soggettive tutelate nel processo tributario abbiano natura di diritti soggettivi.

L'argomento viene appunto dell'inclusione, nel perimetro delle commissioni, di controversie prima affidate al giudice ordinario. Si afferma quindi che, a meno di voler affermare che il giudice ordinario, rispetto ai tributi originariamente rimessi alla sua giurisdizione conoscesse di interessi legittimi, o che questi possano mutare natura a seconda del giudice chiamato a conoscere delle relative lesioni, deve concludersi che il giudice ordinario conosceva, anche in materia tributaria, solo di diritti soggettivi e che altrettanto faranno i giudici tributari.

²⁰ A. Fantozzi, *"Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria"* in Riv. dir. trib., fasc. 1, 2004, pag. 3.

²¹ Con la novella portata dall'art. 12 legge n. 488/2001 si è estesa la competenza giurisdizionale delle commissioni a tutti i tributi superando così l'elencazione già contenuta nell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 ed includendovi così tutti i tributi regionali e locali, il bollo, i dazi doganali e tutte le prestazioni imposte aventi carattere tributario.

Affermata la natura di diritti soggettivi delle posizioni giuridiche coinvolte nel processo tributario, questa dottrina passa ad interrogarsi sulla contemporanea sussistenza anche di interessi legittimi.

A tale interrogativo, posto sotto la lente focale dell'esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie, viene offerta una risposta negativa.

Si afferma infatti, da un lato che dalla cognizione delle commissioni viene esclusa tanto la materia dell'esecuzione forzata, che resta in capo al giudice ordinario, quanto la cognizione di questioni non derivanti dall'impugnazione di atti previsti come espressamente impugnabili.

Da quest'ultimo aspetto deriverebbe l'esclusione dell'ammissibilità di un giudizio di legittimità in senso proprio, cioè un giudizio costitutivo inteso all'eliminazione di atti, diversi da quelli indicati come impugnabili, al fine di tutelare in via diretta gli interessi legittimi da essi eventualmente lesi. Il che significa, in tale prospettiva, che la giurisdizione delle commissioni continui a riguardare solo la tutela dei diritti soggettivi.

Conferma dell'esclusione dell'interesse legittimo dal novero delle posizioni giuridiche soggettive oggetto della giurisdizione tributaria verrebbe dal potere di disapplicazione del giudice tributario.

Al giudice tributario è infatti sicuramente garantita la potestà di disapplicare atti generali e regolamenti, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

Secondo l'interpretazione generalmente accolta, la disapplicazione è una particolare ipotesi di cognizione *incidenter tantum*, in quanto il giudice accerta l'illegittimità dell'atto generale e regolamentare, ai soli fini della risoluzione della questione dipendente oggetto del giudizio tributario, con una statuizione che rileva solo *inter partes* e solo nell'ambito del giudizio in questione.

Ma se la disapplicazione di atti generali non appare dirimente, ponendo l'attenzione sull'eventualità che il giudice tributario possa conoscere incidentalmente della legittimità di atti amministrativi individuali, emerge un evidente contrasto fra potere di cognizione incidentale del giudice tributario e cognizione del giudice amministrativo.

Tale contrasto, per la dottrina in commento, avvalorerebbe l'affermazione che l'interesse legittimo sia escluso dal novero delle situazioni giuridiche soggettive oggetto della giurisdizione tributaria.

Muovendo poi lo sguardo dalla natura delle situazioni giuridiche coinvolte alla collocazione sistematica del processo tributario, la medesima dottrina afferma che l'ampliamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria, nonché l'estensione del richiamo a tutte le norme dell'intero codice di procedura civile assumono un forte significato ordinamentale.

Queste innovazioni hanno avvicinato il sistema della giurisdizione speciale tributaria a quello della giurisdizione ordinaria, inducendo ad affermare che le commissioni costituiscono ormai la giurisdizione generale in materia tributaria e che queste costituiscono un sottosistema misto speciale/ordinario²².

Affermata l'esclusione degli interessi legittimi dal campo del processo tributario e la giurisdizione generale delle commissioni tributarie, la dottrina in rassegna passa ad affrontare la spinosa quesitone della giustiziabilità delle situazioni soggettive non immediatamente riconducibili al rapporto di imposta, ma da queste derivanti.

Questa questione lascia emergere infatti il problema della concorrenza o meno con la giurisdizione esclusiva, generale e ordinaria delle commissioni, della giurisdizione amministrativa o del giudice ordinario.

²² E. Manzon, A. Modolo, *"La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria"*, in Riv. dir. trib., 2001, I, 243 ss.

La questione viene sollevata anche in considerazione della tendenza, tanto nel processo civile quanto in quello amministrativo, ad includere la tutela delle situazioni soggettive accessorie, connesse e consequenziali nella tutela giurisdizionale del merito per assicurare all'attore/ricorrente la tutela effettiva dell'interesse al bene della vita da lui perseguito con il processo.

Tratteggiato il problema vengono individuati due campi nei quali questo si avverta e diventi tangibile: la tutela risarcitoria del contribuente e la tutela delle posizioni giuridiche incise nell'esercizio dei poteri istruttori.

Con riferimento alla tutela risarcitoria, senza addentrarsi in una questione nella quale la giurisprudenza ha assunto posizioni ondivaghe, può di certo rilevarsi come la mancanza di una azione generale di accertamento negativo e la necessaria sussistenza di un atto impugnabile per accedere al processo rendano l'eventuale estensione della giurisdizione di queste alla questione di danno patrimonialmente in ogni caso accessoria.

Con riferimento poi al capo della tutela rispetto all'esercizio di poteri istruttori, questione ampiamente dibattuta in dottrina e in giurisprudenza, anche in questo caso la particolare struttura del diritto tributario sostanziale che reagisce sulle forme di giudizio determina conseguenze difficilmente conciliabili con una tutela effettiva delle situazioni soggettive coinvolte.

Anche in questo caso, confortati dalla giurisprudenza di legittimità,²³ si afferma che la tutela giurisdizionale di tali situazioni sia differita all'impugnazione dell'atto di accertamento o della riscossione tassativamente indicato come impugnabile.

Ne risulta l'impossibilità di tutelare in via anticipata interessi pur giuridicamente tutelati ma diversi da quello alla corretta applicazione del

²³ Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230, in *Rass. trib.*, 2002, 641 con commento di R. Lupi, "*Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*" e Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209, in *Fisco*, 2002, 12157 con commento di P. Russo-G. Fransoni.

tributo quali ad esempio l'inviolabilità del domicilio e del segreto professionale o la ragionevole durata della verifica.

In questo caso, pur in caso di violazione di disposizioni di legge poste a tutela di diritti anche costituzionalmente garantiti, nell'ambito del processo tributario sarebbe consentito soltanto di eccepire la illegittimità dell'atto di accertamento o di riscossione successivamente emesso: facendo valere o l'illegittimità derivata *sic et simpliciter*²⁴ ovvero l'inutilizzabilità degli elementi di prova illegittimamente acquisiti²⁵.

Si tratta evidentemente di una tutela insufficiente e tardiva, e ciò tanto per quanto concerne la debenza o meno del tributo, quanto a maggior ragione per quanto discende a titolo di danno, materiale e morale, causato dall'esercizio illegittimo dei poteri istruttori.

L'esigenza di una tutela tempestiva per queste situazioni soggettive ha indotto a ricercarne il fondamento fuori della giurisdizione speciale tributaria²⁶. Così si è affermata la sussistenza di un diritto soggettivo tutelabile dinanzi al giudice ordinario con un'azione cautelare *ex art. 700 c.p.c.* o inibitoria all'utilizzabilità di atti o documenti, tutte le volte in cui manchi il potere dell'amministrazione di incidere nella sfera giuridica del privato o non sussistano i presupposti per il suo esercizio. Ne è quindi conseguita l'affermazione della giurisdizione del giudice ordinario sia per le domande di risarcimento danni sia per quelle di restituzione e inibitorie.

²⁴ In tal senso cfr., in dottrina, D. Stevanato, "*Vizi dell'istruttoria ed illegittimità dell'avviso di accertamento*", in Rass. trib., 1990, II, 87 ss.; B. Aiudi, "*Perquisizioni e documenti fiscali*", in Boll. trib., 1982, 992; F.V. Albertini, "*Nullità dell'accertamento fondato su prove raccolte in violazione dell'art. 52, comma 2, del DPR n. 633/1972: una conferma della Commissione centrale*", in Boll. trib., 1988, 1055; B. Santamaria, "*Attività ispettiva e tutela del contribuente*", in Dir. prat. trib., 1980, I, 662.

²⁵ G. Cipolla, "*L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile*" negli artt. 54 e 55 DPR n. 633/1972, in Riv. dir. trib., I, 2000, 641-642.

²⁶ Ritengono che nei confronti degli atti istruttori il contribuente versi sempre in una posizione di interesse legittimo, atteso che detta posizione sussisterebbe sempre quando l'amministrazione eserciti poteri discrezionali L. Salvini, "*La partecipazione del privato all'accertamento*", Padova, 1990, 348; M. Basilavecchia, "*Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*", in Boll. trib., 1990, 814.

Si è invece affermata la sussistenza di interessi legittimi tutelabili dinanzi alla giustizia amministrativa tutte le volte in cui l'amministrazione usasse il proprio potere fuori delle forme o dei limiti previsti dalla legge.

Tutti questi argomenti conducono ad affermare che l'attuale giurisdizione delle commissioni sia esclusiva ma tutt'altro che piena. Né può limitarsi ad un generico richiamo suppletivo alla giurisdizione del giudice ordinario, atteso che diverse appaiono le fattispecie in cui vengano in gioco interessi legittimi rimessi all'apprezzamento del giudice amministrativo.

Una conferma legislativa dell'esistenza di situazioni soggettive tutelabili dinanzi a un giudice diverso da quello tributario è data oggi dall'art. 7 ultimo comma dello Statuto dei diritti del contribuente secondo cui la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrono i presupposti.

Ne consegue, ancora una volta, la non pienezza della giurisdizione delle commissioni in relazione al complesso delle situazioni soggettive nascenti dalla attuazione del tributo.

4.- Il processo tributario sotto il prisma del processo amministrativo. Il superamento della distinzione fra interesse legittimo e diritto soggettivo.

Il processo tributario ha di recente attratto anche l'attenzione degli studiosi di diritto amministrativo²⁷. Naturalmente questa dottrina muove da un punto di partenza opposto: le caratteristiche tipiche del processo tributario e la sua rispondenza al modello impugnatorio, caratterizzato dalla proponibilità, in linea di massima, della sola azione costitutiva, anzi del

²⁷ F.G. Scoca, *Brevi considerazioni sul modello del processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, 5, 10728; M. Ramajoli, *Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2013, 2, 357.

sottotipo rappresentato dall'azione demolitoria, lo rendono vicino al modello del processo amministrativo nella sua configurazione tradizionale.

La similitudine dei modelli non significherebbe che i due processi siano sovrapponibili, la dottrina in esame risalta le differenze, riconducibili a due aspetti essenziali quali il disegno della giurisdizione e la convergenza del processo tributario nell'ordinario giudizio di legittimità in cassazione.

Il primo aspetto a segnare una significativa differenza è rappresentato dalla definizione della giurisdizione. La definizione della giurisdizione *ratione materiae* renderebbe superfluo determinare la natura della situazione soggettiva tutelata nel processo, se questa sia un diritto soggettivo o interesse legittimo. L'ambito della giurisdizione del giudice tributario, non seguendo il criterio vigente in campo amministrativo della diversa natura delle situazioni giuridiche soggettive del privato cittadino, rende priva di rilevanza pratica la questione.

Ciò detto la dottrina in commento evidenzia come, in ogni caso, se il processo tributario fosse imperniato sulla coppia diritto/obbligazione, non potrebbe che avere ad oggetto direttamente ed esclusivamente la sussistenza e la misura del credito vantato dall'amministrazione finanziaria e, reciprocamente, della obbligazione pecuniaria del contribuente, senza che assuma alcun rilievo il procedimento e l'atto impositivo e la loro legittimità.

Al contrario il processo tributario ha invece ad oggetto proprio l'atto di imposizione, al fine di accertarne la legittimità, senza prendere in considerazione, se non attraverso lo schermo del contenuto del provvedimento, il rapporto debito/credito, corrente tra amministrazione finanziaria e contribuente.

In questo senso la tutela del diritto e tutela dell'interesse legittimo rappresentano due diverse tecniche di tutela, che possono essere alternativamente utilizzate quando il rapporto sostanziale è caratterizzato

dalla presenza, in uno dei soggetti, di potere autoritativo, e nell'altro soggetto, di un diritto soggettivo.

Fra le due tecniche di tutela il processo tributario risponde chiaramente, come il processo amministrativo, alla seconda e, nella prospettiva di radice amministrativistica, nonostante il rapporto sostanziale si coaguli alla fine come rapporto debito/credito, ha come oggetto diretto il modo in cui l'amministrazione finanziaria esercita il suo potere.

Che si controverta di diritti soggettivi o che al contrario l'oggetto del processo tributario sia l'interesse legittimo²⁸, anche la dottrina amministrativistica rileva come la cartina al tornasole della effettività della tutela del giudizio innanzi le commissioni sia rappresentata dalla risarcibilità del danno provocato da comportamenti illegittimi dell'amministrazione.

Anche sotto questo punto di vista si conclude che l'assenza di tutela risarcitoria in seno al processo tributario rende questo più grezzo e arretrato, arretratezza messa in risalto proprio confronto con gli approdi raggiunti con il codice del processo amministrativo.

Volgendo lo sguardo al secondo dei campi in cui si rende più netta la differenziazione con il processo amministrativo, ovvero il passaggio, dopo il secondo grado di merito, dalla giurisdizione speciale a quella ordinaria, si nota come questi potrebbe, in teoria, comportare la modificazione dell'oggetto del processo, nel senso di sottoporre alla cognizione del giudice ordinario, secondo lo schema generale del processo che dinanzi a lui si svolge, il binomio diritto/obbligazione invece della coppia potere/interesse legittimo.

²⁸ S.S. Scoca, *"Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente"*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, I, 387 ss.

Nella realtà, però, passando in rassegna la giurisprudenza della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, si può ricavare come l'oggetto del processo non venga modificato affatto.

D'altronde, la cognizione di legittimità è legata soprattutto alla disciplina sostanziale dei tributi. Tale disciplina pone il rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, prima dell'adozione dell'atto impositivo, come rapporto del tipo potere/interesse legittimo ed è questo che rimane come l'oggetto proprio del sindacato giurisdizionale anche nella fase di cassazione.

Tutta la disciplina procedimentale: la partecipazione del contribuente al procedimento di applicazione del tributo, la rilevanza del principio del contraddittorio, il principio di collaborazione e buona fede nel rapporto procedimentale, presuppongono che l'applicazione del tributo non possa estrinsecarsi ed esaurirsi nella determinazione dell'obbligazione tributaria lasciata al solitario accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Il contribuente ha titolo per intervenire nel procedimento per dedurre fatti, valutazioni, pareri di cui l'amministrazione deve tenere conto e, da ciò, può ricavarsi che prima dell'atto impositivo, prima, cioè, del venire in essere dell'obbligazione tributaria, il contribuente, non ancora debitore, sia titolare di facoltà (o poteri) strumentali, da spendere nel procedimento amministrativo, che ben possono essere riferiti ad una situazione soggettiva del tipo dell'interesse legittimo.

Agli occhi della tesi in rassegna la struttura del processo tributario appare quindi coerente con la formazione dinamica e dialettica dell'obbligazione tributaria.

A questo punto si pone l'interrogativo sulla rispondenza ai principi costituzionali, della conduzione di controversie che, in fondo, hanno ad

oggetto diritti soggettivi, cioè rapporti obbligatori, sotto le specie di controversie di interesse legittimo.

La risposta al quesito è offerta, in ottica costituzionale, dal richiamo al processo «giusto», idoneo ad assicurare la piena tutela sia dei diritti soggettivi sia degli interessi legittimi.

La Costituzione non detta mezzi o modi tipici e tassativi per assicurare la tutela degli uni e la tutela degli altri: il compito è affidato in via esclusiva al legislatore, il quale gode di ampia discrezionalità.

In questo senso, si afferma, il processo tributario come attualmente strutturato non correrebbe il rischio di subire giudizi negativi da parte della Corte costituzionale, per il fatto di attenere, in fondo, a situazioni di diritto soggettivo.

D'altra parte, si ricorda come questa soluzione non sia nemmeno inedita, ma anzi fosse nota già dagli anni Trenta del secolo scorso allorquando, attraverso il «marchingegno», tanto teoricamente incongruo quanto praticamente comprensibile, della degradazione o affievolimento dei diritti stessi, si trasferiva la tutela dei diritti soggettivi dei privati cittadini al giudice amministrativo.

Il significato effettivo dell'affievolimento dei diritti fu l'affidamento della loro tutela al giudice degli interessi legittimi; fu, quindi, la scelta, non imposta dal legislatore, ma consapevolmente effettuata dal giudice dei diritti, di assicurare ai diritti la stessa tutela degli interessi legittimi, di consentire che fossero tutelati giudizialmente come se fossero interessi legittimi.

Oggi il criterio di riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo per le controversie di diritto amministrativo si va spostando, anzi si è già spostato, dalla considerazione delle situazioni soggettive del privato cittadino alla considerazione di quella dell'amministrazione.

A fondare le diverse giurisdizioni è quindi oggi la presenza o assenza di potere autoritativo e, pertanto, sulla scorta di tale considerazione è ragionevole affermare che, ogni volta che si è in presenza del potere, la tutela più idonea è quella fornita dal giudice speciale, amministrativo o tributario che sia, attraverso un processo strutturato su interessi legittimi, anche per le controversie che in ultima analisi sarebbero di diritto soggettivo.

Dal punto prospettico dello studioso amministrativista appaiono quindi poco comprensibili le voci che, anche in dottrina, si elevano a prospettare la riconduzione della materia tributaria alla giurisdizione civile, mediante l'abolizione delle commissioni tributarie, come giudici speciali, ovvero la loro trasformazione in sezioni specializzate degli organi giudiziari ordinari. Al contrario, viene vista con favore la riconduzione delle controversie tributarie nell'ambito del giudizio di legittimità innanzi la Corte di cassazione per tutti i motivi di cui all'art. 360 c.p.c. e non soltanto per questioni di giurisdizione come oggi avviene nell'ambito del processo amministrativo.

5.- Spunti di riflessione offerti dalle diverse teorie sulla natura del processo tributario

I diversi pareri esposti sin qui esposti, pur dimostrando diversità di vedute, attraverso i punti di contatto delle diverse prospettazioni offrono spunti comuni per trarre delle conclusioni utili al prosieguo della presente ricerca.

A parere dello scrivente non si può oggi ragionevolmente dubitare che nel processo tributario coesistano posizioni giuridiche diverse.

Se è vero che la riserva di giurisdizione esclusiva per materia rende priva di rilievo pratico, almeno ai fini dell'individuazione del giudice munito di

giurisdizione, la distinzione fra diritto soggettivo ed interesse legittimo, resta in ogni caso opportuno rimarcare le differenze non soltanto ai fini di un inquadramento astratto, ma anche e soprattutto per definire concretamente l'oggetto del processo tributario.

Nel processo tributario convivano l'aspetto obbligatorio con quello procedimentale.

Dall'altro lato c'è il profilo legato alla natura impugnatoria. L'esercizio dell'azione impositiva è senza dubbio prima di tutto procedimento, esercizio dell'azione amministrativa nella sua sottospecie, non priva di peculiarità, di azione amministrativa tributaria.

Pare anche superfluo indagare tale affermazione. Senza voler andare troppo in là, è sufficiente pensare, sotto il profilo normativo, ai richiami che lo statuto dei diritti del contribuente opera verso la 241/1990.

Ancora ulteriore conferma di ciò si può trovare nella giurisprudenza comunitaria ed in quella interna, ad esempio, laddove è stato ammesso che, accogliendo il principio unionale del diritto al contraddittorio e la sua diretta applicabilità nell'ordinamento interno in materia di tributi armonizzati, si è affermata la nullità degli atti impositivi emessi in difetto di contraddittorio endoprocedimentale.

D'altra parte non potrebbe essere altrimenti, è lo stesso schema, derivante dal diritto sostanziale, che dalla dichiarazione conduce, passando eventualmente attraverso l'accertamento, alla riscossione ad imporre che la pretesa tributaria, in caso di mancato adempimento spontaneo, o di adempimento non conforme a quello che l'amministrazione finanziaria ritiene essere la corretta imposizione in relazione alla manifestazione di capacità contributiva, a richiedere che l'imposizione si muova sulle gambe di procedimenti e provvedimenti amministrativi, sebbene di quella particolare specie che chiamiamo atti impositivi.

Ciò non toglie che, in ogni caso, il rapporto tributario resti un rapporto obbligatorio. L'obbligazione tributaria insorge *ex lege* al verificarsi del presupposto di imposta e l'eventuale atto impositivo, nel caso patologico di mancato o incorretto adempimento spontaneo del contribuente, non può far altro che constatare l'espressione di una maggiore capacità contributiva non assoggettata a corretta tassazione esplicitando l'esistenza di un rapporto -obbligatorio- di imposta.

L'aspetto procedimentale e quello obbligatorio si confrontano nel dibattito fra teoria dichiarativa e teoria costitutiva²⁹.

A seconda che si aderisca alla tesi dichiarativistica³⁰ o costitutiva³¹ circa la fonte dell'obbligazione d'imposta muta l'opinione circa l'oggetto del processo tributario ponendo, da un lato, la concezione del processo tributario in termini d'accertamento di una obbligazione tra contribuente e fisco e, dall'altro, la configurazione del processo tributario come processo

²⁹ P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Parte Generale*, Milano, 2002, p. 116 secondo il quale «Invero, si tratta di stabilire se la norma tributaria collega direttamente al verificarsi di determinati fatti (assunti quale indice di capacità contributiva) la prestazione impositiva così come sostengono i dichiarativisti; oppure se detta norma attribuisce all'amministrazione finanziaria, in presenza degli stessi presupposti di fatto, il potere di far sorgere con un proprio atto (da qualificare perciò come atto d'imposizione) l'obbligo della prestazione a carico del contribuente, alla stregua dell'orientamento propugnato dai costitutivisti».

Ancora sul punto A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, p. 185, dove si legge che «l'alternativa che si pone all'interprete è quella tra lo «schema norma-fatto e schema norma-potere-fatto, e la correlativa contrapposizione tra norme materiali (regolanti direttamente il fatto) e norme strumentali (attributive del potere di regolare il fatto)».

³⁰ Tra i sostenitori della teoria dichiarativa, si veda tra gli altri P. Russo, voce *Processo tributario*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, Milano, 1987, p. 770, nota 51 dove evidenzia che «la configurazione del processo tributario come giudizio sui rapporti è stata più volte ribadita dalla giurisprudenza nelle diverse sedi: cfr. Cass., sez. un., 5 marzo 1980, n. 1471...; Comm. tribut. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011...; C. Cost. 1° aprile 1982, n. 63...»; F. Batistoni Ferrara, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, III, Torino, 1994, p. 226 ss.; A. Giovannini, *Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 36.

³¹ C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 76, secondo il quale «data l'alternativa della tutela dichiarativa rispetto a quella costitutiva, avendo il processo tributario...carattere unitario e non essendo dimostrabile la sua qualificazione in termini d'accertamento, ne risulta in un certo senso necessitata la collocazione nell'area del processo costitutivo»; F. Tesaurò, voce *Processo tributario*, in *Dig. comm.*, XI, Torino, 1995, p. 347; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1997, p. 362 ss.

costitutivo, nel senso che, tramite questo, viene ad essere eliminato e/o sostituito l'atto fonte dell'obbligazione stessa.

Per i primi, il processo tributario darebbe vita ad un giudizio sul rapporto, volto ad accertare negativamente il rapporto obbligatorio; per i secondi, invece, esso sarebbe piuttosto un giudizio finalizzato all'annullamento degli atti impositivi.

Per coloro i quali si ascrivono alla teoria costitutiva, il contribuente sarebbe titolare di una posizione giuridica di interesse legittimo, al contrario i dichiarativisti qualificano la posizione giuridica del contribuente quale diritto soggettivo.

Per la giurisprudenza, il processo tributario deve qualificarsi come processo impugnatorio³², mentre la circostanza che l'atto amministrativo sia impugnato per vizi di forma o al fine di ottenere un riesame del merito del rapporto d'imposta rileva esclusivamente ai fini della natura della eventuale sentenza di accoglimento, in quanto l'accoglimento dell'impugnazione per vizi di forma può dare luogo ad una sentenza di puro annullamento mentre l'accoglimento dell'impugnazione circa l'*an* o il *quantum* del rapporto d'imposta comporta che alla eliminazione dell'atto amministrativo consegua la sua sostituzione con la sentenza del giudice tributario.

La circostanza per cui l'accoglimento dell'impugnazione per vizi non formali comporti la sostituzione della sentenza all'atto impugnato e

³² C., SS. UU., 23 dicembre 2009, n. 27209, in *Giust. civ., Mass.*, 2009, 12, p. 1744; C. 24 luglio 2012, n. 13034, in *Giust. civ., Mass.*, 2012, 7-8, p. 961; 20 ottobre 2011, n. 21759, in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 10, p. 1485; 10 aprile 2009, n. 8765, in *Dir. e giust.*, 2009, e in *Riv. dott. comm.*, 2009, 3, p. 626; 17 ottobre 2008, n. 25376, in *Giust. civ., Mass.*, 2008, 10, p. 1496; 16 maggio 2007, n. 11212, in *Giust. civ., Mass.*, 2007, 7-8; 12 luglio 2006, n. 15825, in *Giust. civ., Mass.*, 2006, 7-8; 23 dicembre 2005, n. 28770, in *Giust. civ., Mass.*, 2005, 12; 23 marzo 2001, n. 4280, in *Giust. civ., Mass.*, 2001, p. 576; 23 dicembre 2000, n. 16171.

previamente annullato conduce ad utilizzare, per designare il carattere del processo tributario, l'espressione "impugnazione-merito"³³.

L'idea dell'impugnazione-merito costituisce dunque una composizione, una sorta di sintesi, tra le divergenti opinioni dottrinali.

Al di là quindi delle diverse teorie sulla nascita del rapporto di imposta, ovvero se questo insorga con l'atto ovvero se l'atto sia soltanto estrinsecazione del manifestarsi del presupposto impositivo, non può non affermarsi che oggetto tipico del processo tributario sia l'accertamento della sussistenza, nell'*an* e nel *quantum*, di un'obbligazione. Ed in questo senso, sebbene con le peculiarità derivanti dalla disciplina sostanziale, tutta orientata nell'agevolare la posizione erariale attraverso una serie di presunzioni idonee a supportare la pretesa creditoria, non può sottacersi che attore in senso sostanziale permane l'amministrazione finanziaria.

È l'amministrazione finanziaria, infatti, a reclamare un credito che assume, in forza della ricostruzione effettuata con la motivazione dell'atto, essere dovuto ed è la stessa che, seppur agevolata appunto dalla possibilità di avanzare argomenti presuntivi, a dover offrire la prova della sussistenza dello stesso.

³³ Per una definizione della locuzione: P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., p. 770, "per parte nostra...abbiamo sostenuto che di regola il processo tributario deve essere annoverato tra quelli definibili di impugnazione-merito, in quanto caratterizzati da un duplice profilo: il profilo formale impugnatorio, che ne giustifica l'appartenenza al genus dei giudizi di impugnazione ed attiene in specie alla fase introduttiva, costituita dall'esperibilità del ricorso avverso determinati atti della finanza entro un termine di decadenza; ed il profilo sostanziale concernente l'oggetto e le situazioni giuridiche soggettive dedotte nel processo, nonché il tipo di decisione emessa dal giudice, che attiene al merito ed è sostitutiva dell'atto impugnato"; F. Tesaurò, *Istituzioni*, cit., p. 387, nota 141, "con la formula "impugnazione-merito", la giurisprudenza intende dire che il giudice tributario – nei casi in cui l'atto impugnato non debba essere annullato per vizi di forma – esamina il contenuto dell'atto (nei limiti dei motivi del ricorso); sindacare il "merito della pretesa fiscale" significa infatti sindacare il contenuto del provvedimento impugnato. Impugnazione-merito significa, insomma, impugnazione-sostituzione, impugnazione-riforma"; C. Consolo P. D'Ascola, voce *Giudicato tributario*, in *Enc. Dir.*, 2001, V, p. 477 "nel processo tributario, secondo la nostra ricostruzione...oggetto del processo è l'atto di accertamento, mentre il dictum è, in caso di accoglimento, il suo annullamento o talora la sua parziale sostituzione. Dunque, nell'ambito di quella cornice che racchiudeva l'atto impositivo annullato e delle ragioni che lo reggevano vi sarà piena operatività della preclusione del dedotto e del deducibile".

Nel processo tributario i due aspetti quindi coesistono, nel senso che oggetto del giudizio potrà essere alternativamente solo il primo e, quindi, la legittimità del procedimento accertativo, in tutti quei casi in cui da una violazione procedimentale possa derivare l'illegittimità dell'atto impositivo.

Potrà venire invece in discussione solo il secondo, laddove non venga contestata la regolarità del procedimento accertativo ma la sua fondatezza, tanto sotto il profilo della corretta applicazione delle norme di diritto sostanziale tanto sotto il diverso profilo dell'effettiva sussistenza del presupposto di imposta.

Potranno infine venire in gioco entrambe, in ogni caso in cui si contesti tanto l'aspetto della correttezza procedimentale quanto quello della effettiva debenza dell'imposta dovuta. E le due questioni possono a loro volta intrecciarsi, come ad esempio avviene nelle contestazioni circa il difetto di motivazione degli atti impositivi, eccezione che si pone appunto su di un crinale sottile fra legittimità e merito.

L'argomento fin qui esposto avendo a mente lo schema tipico del ricorso avverso l'avviso di accertamento, l'atto con il quale l'amministrazione reclama maggiori imposte asseritamente non dichiarate, può trasportarsi poi nelle diverse casistiche che nel processo tributario possono verificarsi e nell'ambito delle quali come un pendolo prevarrà la natura procedimentale o sostanziale.

Può senz'altro portarsi nell'ambito dei giudizi avverso gli atti della riscossione, dove sussistono preclusioni ad eccezioni di merito per tutti quei casi in cui l'atto della riscossione sia stato preceduto da un atto che abbia già esplicitato la pretesa impositiva. Tale scelta da parte del legislatore, volta naturalmente a ricercare una stabilità nella determinazione dell'obbligazione, non esclude affatto però che anche nei giudizi avverso gli

atti della riscossione possano insorgere questioni attinenti l'an ed il quantum dell'obbligazione.

Caso di scuola è quello che riguarda le cartelle di pagamento per il recupero delle imposte dichiarate e non versate. In questo caso la cartella di pagamento non è preceduta da un atto autonomamente impugnabile e, pertanto, la giurisprudenza ammette pacificamente che nell'ambito del giudizio avverso la predetta cartella possano essere sollevate questioni attinenti all'infondatezza della pretesa che, a sua volta, sarà verosimilmente legata ad errori dichiarativi.

Ancora di più la natura di giudizio di merito risalta nelle liti da rimborso, in ragione della assenza di un vero e proprio procedimento che spesso si concretizza in un mero silenzio diniego.

La natura dell'azione permane costitutiva, nella forma dell'azione demolitoria. Ciò non viene meno neanche nel caso delle liti da rimborso e anche nei casi di inerzia dell'amministrazione poiché anche in questo caso oggetto del giudizio resta un atto, di diniego, seppur tacito.

Specularmente, il giudice tributario è giudice dell'atto e del rapporto, in quanto in grado di sindacare tanto la legittimità dell'esercizio del potere impositivo quanto la sussistenza dell'obbligazione tributaria, ben potendo rideterminarla anche nel quantum effettivamente dovuto alternativamente in base alla corretta applicazione della norma impositiva ovvero alla corretta valutazione del presupposto di imposta.

La natura impugnatoria non viene meno neanche in quest'ultimo caso, atteso che al giudice è sì consentito di rideterminare la misura delle imposte dovute ma sempre nel doppio limite di quanto "dedotto" dall'amministrazione finanziaria con il proprio atto impositivo e dal contribuente con il proprio ricorso. È infatti precluso all'amministrazione

modificare in sede giudiziale le ragioni della pretesa così come formulate con l'atto impositivo.

Accertato quindi che non è la situazione giuridica soggettiva a guidare una differenziazione, si deve amaramente constatare che, nell'ambito della giurisdizione esclusiva tributaria, dal diverso oggetto della questione discendono diversi *standard* di tutela.

Provando a traslare le osservazioni svolte sin qui in una classificazione utile allo studio che seguirà si potrebbe immaginare un ipotetico quadro cartesiano nel quale porre sul piano delle ascisse i diversi tipi di lite: a) liti su atti impositivi; b) liti su atti della riscossione; c) liti da rimborso; d) liti sulla esecuzione; e) liti sull'attività endoprocedimentale; f) liti sul danno da condotta illegittima dell'amministrazione finanziaria. È facilmente constatabile che tanto più ci si allontana dalla lite "tipo" posta al punto 0, quella pensata sull'impugnazione di atti impositivi, tanto più si affievolisce lo *standard* di tutela.

6.- L'evoluzione storica e la disciplina del procedimento cautelare tributario nel diritto positivo

Il bilanciamento fra l'interesse erariale ad assicurarsi stabilità e celerità nel recupero delle somme reclamate e quello del contribuente a non vedersi irragionevolmente pregiudicato dall'esecuzione di una pretesa che assuma essere illegittima e/o infondata ha storicamente visto propendere il primo a sfavore del secondo.

Non solo, infatti, sino al 1992 l'ordinamento non prevedeva alcuna forma di tutela cautelare giurisdizionale ma anzi, sino all'intervento della Corte

costituzionale del 1961³⁴ il pagamento dell'imposta accertata costituiva condizione di ammissibilità della domanda giudiziale³⁵.

Venuto meno, ad opera del giudice delle leggi, il principio del *solve et repete* si era quindi garantita la possibilità per il contribuente di adire il giudice tributario anche senza aver preventivamente adempiuto il debito ma, oltre ciò, l'unico strumento di tutela cautelare concesso, sino alla riforma del 1992, era estraneo alla tutela giurisdizionale e risiedeva nella possibilità di richiedere all'intendente di finanza la sospensione amministrativa dell'atto impugnato³⁶.

Anche dopo la riforma tributaria adottata col d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, il legislatore non introdusse alcuna disposizione volta a disciplinare la sospensione della riscossione da parte delle commissioni tributarie.

Ciò nonostante, parte la giurisprudenza³⁷, sorretta dalla dottrina³⁸, aveva provato a supplire al vuoto normativo affermando che l'inesistenza, nella normativa allora vigente, di preclusioni ad un intervento cautelare da parte dei nuovi giudici tributari, consentisse l'introduzione analogica della disciplina della cautela anche nel processo tributario.

³⁴ Corte Cost., sent. 31 marzo 1961, n. 21.

³⁵ Il c.d. *solve et repete* previsto dall'art. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248. Vedi A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, pag. 125 ss.; F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2020, cap. I, pag. 4.

³⁶ Art. 39, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

³⁷ Comm. trib. 1° grado di Milano, 16 settembre 1977 e di Genova, 2 novembre 1977, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, 923 ss.

³⁸ C. Glendi, *Sulla sospensione cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, 919, nota a Comm. trib. 1° grado di Milano, 7 febbraio 1977; A.E. Granelli, *Ancora sulla sospensione in corso di causa dell'azione esecutiva tributaria*, in *Boll. trib.*, 1978, 729; C. Magnani, *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, I, 1460; F. Tesauro, *Sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1978, 1177; *Id.*, *Ancora sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.* 1979, 613; *Id.*, *Ancora in tema di sospensione della riscossione da parte delle commissioni tributarie*, in *Giur. it.*, 1980, III, 9.

Lo slancio verso l'introduzione in via analogica di una tutela cautelare non prevista dal diritto positivo venne però stroncato dapprima Corte di cassazione³⁹ ed in seguito dalla Corte costituzionale⁴⁰.

In particolare, le Sezioni Unite, criticate dalla dottrina⁴¹, negarono qualsiasi potere cautelare in materia tributaria, sia per le commissioni che per il giudice ordinario.

La Corte argomentò la decisione sul presupposto che le norme costituzionali avrebbero garantito l'accesso alla giurisdizione, ma non determinato, in maniera assoluta, i poteri dei giudici o la tipologia dei loro provvedimenti. Sarebbe sussistita, pertanto, la possibilità per il legislatore di prevedere procedure differenziate, in ragione delle differenti peculiarità delle singole situazioni sostanziali in considerazione.

Con medesimi argomenti la Consulta esclude che la potestà cautelare costituisse una componente essenziale della tutela giurisdizionale *ex art. 24 Cost.* affermando, pertanto, che la scelta sulla sua previsione e disciplina fosse demandata alla legislazione ordinaria. Effettività della tutela giurisdizionale, argumentava la Corte, non significa che necessariamente debba essere consentito di anticipare le conseguenze di una pronuncia solo eventualmente favorevole ma vuol dire che la pretesa fatta valere in giudizio, se fondata, debba poter trovare concreta soddisfazione, il che sarebbe assicurato mediante la successiva reintegrazione.

³⁹ Cass. SS.UU., sent. 5 marzo 1980 nn. 1471, 1472, 1473. Sent. n. 1471 in *Riv. dir. fin.*, 1980, II, 101; sent. n. 1472 in *Dir. prat. trib.*, 1980, II, 432, con nota di C. Glendi, *Ancora sulla sospensione cautelare nel processo tributario*; la n. 1473 in *Giust. civ.*, 1980, I, 764. Conformi anche Cass., SS. UU., 20 ottobre 1983 n. 6151, in *Rass. trib.*, 1984, I, 226, con nota di C. Consolo, *Tutela cautelare ed imposizione indiretta: potere inibitorio (almeno) dell'intendente di Finanza?*.

⁴⁰ C. Cost., sent. 1° aprile 1982, n. 63; 11 marzo 1991, n. 112.

⁴¹ V. Uckmar, *La rinascita del «solve et repete»* e G. Falsitta, *Riscossione coattiva dei tributi e garanzia del cittadino*, entrambi in *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 81 ss., 92 ss; C. Consolo, *Lineamenti per l'elaborazione (specie de iure condendo) di un'inibitoria giurisdizionale in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, 710.

Tale interpretazione evidenziava l'assoluto sbilanciamento dell'interesse fiscale rispetto all'interesse cautelare del contribuente, obliterando tutte quelle situazioni in cui il ristoro delle imposte illegittimamente riscosse non fosse sufficiente a sanare il danno generato dalla riscossione nelle more del giudizio.

La netta chiusura rispetto alla possibilità di ottenere tutela cautelare da parte del giudice tributario indusse a spostare ancora lo sguardo verso la possibilità di rivolgersi al giudice ordinario.

Una giurisprudenza⁴² innovativa riconobbe l'esistenza dei presupposti per l'applicazione della normativa cui all'art. 700 c.p.c. al fine di ottenere dal giudice ordinario, nella imminenza di un danno grave ed irreparabile, la sospensione cautelare dell'efficacia esecutiva di un ruolo esattoriale. Sotto quel prisma, il riconoscimento di una competenza generalizzata del giudice ordinario in materia cautelare trovava giustificazione in quell'orientamento dottrinale che aveva riconosciuto in essa un diritto soggettivo autonomo rispetto a quello fatto valere nel giudizio di merito, un'autonoma azione o pretesa, disgiunta da quella principale e, come tale, scindibile appunto dal giudizio di merito.

Questa tendenza, pur animata dal pregevole intento di sopperire a quella che pareva già allora essere una lacuna del nostro ordinamento, si scontrava, però, tanto con il principio di strumentalità di ogni misura cautelare rispetto al giudizio di merito, quanto con la carenza di giurisdizione del giudice ordinario rispetto a quello speciale⁴³.

⁴² Pret. Prato, 5 aprile 1982, in *Boll. trib.*, 1982, 1581, con nota di F. Maffezzoni, *Si ripropone la questione della tutela cautelare nel giudizio tributario*; Pret. Scalea, 19 aprile 1984, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 1084, con nota di C. Glendi, *Nuove esperienze giurisprudenziali sulla tutela cautelare in materia tributaria*; Pret. di Castellamare del Golfo, 3 luglio 1987, in *Rass. trib.*, 1988, II, 501, con nota di C. Consolo.

⁴³ Sul legame fra il potere cautelare e la giurisdizione di merito Cass. Civ., 1 ottobre 1980, n. 5336, in *Foro it.*, 1980, I, 2391; Cass. Civ., 16 marzo 1981, n. 1484, in *Foro it.*, I, 985.

Esclusa la possibilità di ottenere tutela cautelare dal giudice tributario e dal giudice ordinario, non residuava che la possibilità di agire in via amministrativa, chiedendo la sospensione dell'atto impositivo all'intendente di finanza e, semmai, di adire il giudice amministrativo avverso l'eventuale provvedimento declinatorio dell'intendente. Si trattava di una possibilità assai poco pregnante, atteso che l'eventuale provvedimento favorevole del giudice amministrativo non conduceva ad alcun effetto pratico rispetto all'atto impositivo, che avrebbe continuato a spiegare i propri effetti. La sola conseguenza della pronuncia di accoglimento del giudice amministrativo sarebbe stata il ricostituirsi dell'obbligo dell'intendente di pronunciarsi sulla richiesta di sospensione amministrativa osservando le censure poste dalla pronuncia giurisdizionale. Era evidente come tale possibilità non offrisse adeguata tutela e, pertanto, a partire dagli anni Ottanta del secolo scorso, alcune pronunce del giudice amministrativo⁴⁴ iniziarono ad ammettere, ai sensi dell'art. 24 L. 1034/1971, la sospensione del provvedimento impositivo e, conseguentemente, della riscossione.

Ciò nonostante, un ostacolo all'esercizio della tutela cautelare da parte del giudice amministrativo era ancora rappresentato dal rapporto tra cautela e merito. Il sindacato del giudice amministrativo sui provvedimenti dell'intendente era esercitato da un giudice che non era il giudice del merito. La deliberazione del *fumus* dell'istanza cautelare da parte del giudice

⁴⁴ TAR Veneto, 31 agosto 1985, n. 786, in *Rass. trib.*, 1986, II, 168 ss., con nota di C. Consolo, *Recenti prese di posizione in tema di tutela cautelare del contribuente*; TAR Napoli, sez. I, 16 gennaio 1985, n. 53, in *Sospensive*, 1986, 111; TAR Lazio, sez. II, 2 luglio 1985, n. 510, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 1103, con nota di C. Glendi, *Nuove esperienze giurisprudenziali sulla tutela cautelare*; TAR Lombardia, 16 ottobre 1985, n. 470, in *Rass. trib.*, 1986, II, 171; TAR Lombardia, sez. I, 29 gennaio 1986, n. 66, in *Foro it.*, 1986, II, 291 con nota di G. Albenzio; TAR Emilia-Romagna, 20 febbraio 1986, n. 101, in *Sospensive*, 1986, fasc. 3; Tar Lombardia, sez. I, 23 settembre 1987, in *Boll. trib.*, n. 22, 1987, 1735, con nota redazionale; Cons. di Stato, sez. IV, 20 dicembre 1985, n. 620, in *Rass. trib.*, 1986, II, 479 ss., con nota di G. Tinelli, *Brevi note sulla competenza del giudice amministrativo in materia di sospensione della riscossione dei tributi diretti iscritti a ruolo*; Cons. giust. amm. Sicilia, 20 novembre 1986, n. 169, in *Foro amm.*, 1986, 2772 ss., con nota di G. SERIO, *La tutela cautelare nella riscossione dei tributi*.

amministrativo era destinata ad arrestarsi alla regolarità formale del provvedimento intendentizio e non estendersi all'esame dell'effettiva doverosità dell'imposta pretesa, essendo quest'ultima materia rimessa alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario⁴⁵. L'oggetto del giudizio innanzi al giudice amministrativo era limitato quindi alla correttezza dell'iter logico-giuridico risultante dalla motivazione dell'intendente, alla regolarità formale dello stesso, precludendo al giudice amministrativo, ove il provvedimento apparisse congruamente motivato, una deliberazione nel merito della debenza del tributo⁴⁶.

In questo quadro, la dottrina⁴⁷ affermava come l'attribuzione del potere cautelare costituisse il corollario per definitivo riconoscimento della giurisdizionalità delle commissioni, che altrimenti non avrebbero potuto essere qualificate come organi giurisdizionali in senso stretto, a causa della mancanza di un elemento essenziale per assicurare tutela effettiva del contribuente. Veniva inoltre rilevato come, la stratificazione dei diversi orientamenti giurisprudenziali, avesse condotto ad un riconoscimento della tutela cautelare in materia tributaria "a macchia di leopardo"⁴⁸, affidando le sorti del contribuente alla precaria fortuna di ricadere o meno nell'ambito territoriale di competenza di un giudice, ordinario o amministrativo, convinto di essere titolare del potere cautelare in campo tributario.

⁴⁵ In tal senso C. Glendi, *La tutela cautelare in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1161.

⁴⁶ A. Colli Vignarelli, in *Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, II, 708, metteva in risalto il paradosso rappresentato dal fatto che un ricorso tributario manifestamente infondato potesse trovare tutela cautelare innanzi al giudice amministrativo sol perché il provvedimento dell'intendente di finanza fosse sorretto da una motivazione incongrua e, al contrario, un ricorso manifestamente fondato non potesse trovare pari tutela cautelare perché il provvedimento dell'intendente di finanza appariva motivato in modo attento ed immune da censure.

⁴⁷ C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 834, affermava che le commissioni tributarie non avrebbero potuto considerarsi giudici fino a quando fosse stato negato loro il potere cautelare, inteso come connotato essenziale dell'effettività della giurisdizione.

⁴⁸ C. Glendi, *Nuove esperienze giurisprudenziali sulla tutela cautelare*, cit. 1084; immagine ripresa da C. Consolo, in *La sospensione della riscossione fiscale. Sguardo retrospettivo ed analisi critica del progetto di legge approvato dal Senato*, in *Il Fisco*, n. 37/1989, 5755 ss.

Era evidente come fosse necessario un intervento normativo per ovviare a siffatta situazione e, nel quadro di un complessivo riordino del processo tributario, il legislatore del 1991 provvedeva a dettare i criteri per la riforma del contenzioso ed imponeva al legislatore delegato la previsione di un procedimento incidentale ai fini della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, disposta mediante provvedimento motivato, con efficacia temporale limitata a non oltre la decisione di primo grado⁴⁹. Si muoveva così un primo passo verso il superamento di un assetto tutto sbilanciato a favore dell'interesse fiscale, riconoscendo uno spazio alla tutela cautelare nel processo tributario, seppur limitato al primo grado.

Il legislatore delegato disciplinava così, per la prima volta il procedimento cautelare innanzi le commissioni tributarie provinciali⁵⁰. La stessa legge di riforma del processo tributario prevedeva poi, in materia di impugnazioni, l'applicabilità per quanto non previsto dalla legge speciale delle norme sulle impugnazioni dettate dal codice di procedura civile, con esclusione della norma in forza della quale la sentenza impugnata non è sospesa dall'impugnazione, salvi i casi sospensione disposti dal giudice e separatamente disciplinati per le singole impugnazioni⁵¹.

Con detta disposizione il legislatore delegato escludeva quindi ogni ipotesi di tutela cautelare oltre il primo grado del giudizio tributario e, d'altra parte, chiara era stata l'indicazione della legge delega in tal senso. Su tale aspetto si

⁴⁹ Art. 30, I comma lett. h) della Legge delega n. 413/1991.

⁵⁰ Art. 47, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

⁵¹ L'art. 49 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 *"Alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto"* per completezza art. 337, I comma c.p.c. *"L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli articoli 283, 373, 401 e 407"*.

concentrarono le prime critiche della dottrina, sottolineando come la limitazione al solo primo grado precludesse una compiuta tutela cautelare⁵².

Davanti alle prime ordinanze di rimessione delle disposizioni che precludevano l'accesso alla tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio la Consulta rigettava però ogni censura di costituzionalità. Mutando, seppur di poco, l'orientamento esposto un decennio prima, la Corte affermava in questa occasione che la tutela cautelare è sì corollario dell'art. 24 Cost., ma che, come tale, riguarda la fase precedente all'emanazione di una pronuncia mentre, a seguito del provvedimento giurisdizionale, eventuali ulteriori strumenti di tutela cautelare sono rimessi alla discrezionalità del legislatore⁵³.

Dopo un decennio dalle prime pronunce la Corte costituzionale, pur perseverando nella declaratoria di inammissibilità della questione di costituzionalità della norma censurata, con una storica sentenza⁵⁴ esponeva, attraverso un complesso ragionamento ermeneutico, un'interpretazione costituzionalmente orientata che conduceva ad ammettere la tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

La Corte affermava che il divieto di applicabilità della regola in forza della quale l'impugnazione non sospende l'esecutività della sentenza, non comporti necessariamente un divieto di applicabilità delle eccezioni alla medesima regola, ovvero la possibilità del giudice dell'impugnazione di sospendere l'efficacia della sentenza gravata, aprendo così la via ad una tutela cautelare anche oltre il primo grado di giudizio attraverso l'applicazione delle norme processualcivilistiche.

⁵² C. Glendi, *La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio di appello*, in *Corr. trib.*, 2005, pag. 2861.

⁵³ Corte Cost., sentt. 31 maggio 2000 n. 165; 19 giugno 2000, n. 217.

⁵⁴ Corte Cost., sent. 17 giugno 2010, n. 217.

A tale primo arresto seguirono altre pronunce della Corte Costituzionale⁵⁵ e della Cassazione⁵⁶, tutte nel senso dell'applicabilità delle regole del processo civile in materia di sospensione giudiziale della sentenza impugnata.

La pronuncia della Corte veniva però criticata dalla dottrina⁵⁷, che sottolineava come la stessa, pur animata dal lodevole intento di estendere la tutela cautelare oltre i limiti legislativamente previsti, scontasse l'errore logico di non considerare che nel giudizio tributario il titolo per l'esecuzione non è mai la sentenza del giudice ma è e resta sempre l'atto impugnato e che, pertanto, resta di difficile adattamento lo schema concettuale offerto dal codice di procedura civile.

Il legislatore, preso atto del quadro venutosi a creare a seguito delle pronunce costituzionali e di legittimità, nel 2014 interveniva con una nuova legge delega per la revisione del contenzioso tributario, con la quale si prevedeva, tra l'altro, la delega ad uniformare e generalizzare la tutela cautelare nei diversi gradi del processo tributario⁵⁸. Il legislatore delegato provvedeva quindi, nel 2015 a riscrivere le norme sul processo tributario introducendo una generalizzata tutela cautelare disciplinando espressamente la stessa per ogni grado del giudizio⁵⁹.

Conclusa la disamina delle tappe evolutive che hanno condotto all'attuale formulazione normativa, passando in rassegna la disciplina del procedimento cautelare nel processo tributario così come oggi disciplinato dall'art. 47 D.Lgs. 546/1992, si può in primo luogo constatare come, nel legittimare la richiesta di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, la norma afferma che essa può essere richiesta "alla commissione tributaria

⁵⁵ Corte Cost., sentt. 24 giugno 2012 n. 109; 15 novembre 2012, n. 254.

⁵⁶ Cass. civ., sez. trib. Sent. 24 febbraio 2012, n. 2845.

⁵⁷ C. Glendi, *Nuovi orizzonti per la tutela cautelare del contribuente durante il giudizio contro la decisione del giudice tributario di secondo grado in cassazione (e non solo)*, in *Diritto e Fiscalità dell'assicurazione*, fasc. 3, 2013, pag. 261.

⁵⁸ Art. 10, L. 11 marzo 2014, n. 23.

⁵⁹ Art. 9, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

provinciale competente”. Per comprendere il significato del termine “competente”, nel lessico del legislatore, è opportuno tenere in considerazione due elementi caratterizzanti l’istituto in discussione: la strumentalità del procedimento cautelare e la natura incidentale del giudizio cautelare rispetto al giudizio di merito. Su tali presupposti è agevole identificare nella commissione specificamente adita per l’impugnazione di merito il giudice innanzi al quale radicare l’istanza cautelare.

Più complessa risulta, invece, la questione circa le conseguenze derivanti dalla proposizione dell’istanza cautelare ad un giudice diverso da quello competente nel merito. Appare coerente con il dettato normativo che il giudice erroneamente adito non dovrebbe dichiarare la propria incompetenza, bensì l’inammissibilità o l’irricevibilità dell’istanza, proprio perché estranea al giudizio di merito a cui avrebbe dovuto essere necessariamente correlata. Resta naturalmente ferma la possibilità per il contribuente di ripresentare l’istanza nel giudizio di merito pendente davanti ad altra commissione.

Ove, tuttavia, la commissione, non investita del giudizio di merito, accogliesse comunque l’istanza cautelare, il provvedimento adottato non potrebbe essere dotato di alcuna efficacia, trattandosi di un provvedimento abnorme e, come tale, radicalmente inefficace⁶⁰. Di conseguenza, l’ufficio erariale o l’agente della riscossione non dovrà attendere una «sentenza che decida il merito» per far valere il vizio⁶¹, ma, semplicemente, potrà non tener conto del provvedimento, in quanto da considerarsi inesistente.

Sotto il diverso profilo della legittimazione all’azione cautelare, tanto dal lato attivo quanto da quello passivo, essa si radica automaticamente in capo alle parti del giudizio di merito, avendo il procedimento cautelare natura

⁶⁰ B. Bellè, *La tutela cautelare nel processo tributario*, *Dir. prat. trib.*, II, 2005, p. 128.

⁶¹ A. Finocchiaro, M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 665.

incidentale. Nonostante ciò, la dizione non del tutto cristallina del testo di legge ha destato qualche perplessità.

L'art. 47 individua, infatti, nel solo ricorrente il soggetto legittimato attivo del procedimento di sospensione cautelare. Si è posto quindi in dubbio se, con il termine ricorrente, si debba fare riferimento esclusivamente alla parte originaria che ha introdotto il giudizio di merito, oppure sia configurabile un'interpretazione estensiva, che riconosca la legittimazione anche in capo ai litisconsorti di cui all'art. 14 d. lgs. 546/1992. La seconda soluzione appare più coerente con il principio di parità di trattamento per coloro che, anziché proporre un ricorso autonomo, siano intervenuti in un giudizio promosso da altri.

Più dibattuta è, invece, la determinazione del legittimato passivo del procedimento di sospensione, nonostante la questione possa apparire di facile soluzione, in considerazione del rapporto di strumentalità del procedimento cautelare rispetto al giudizio principale e con riguardo alla natura per lo più incidentale della misura cautelare⁶². Questo parallelismo tra cautela e merito, infatti, se da un lato agevola l'identificazione della parte passivamente legittimata con quella resistente, dall'altro provoca la trasmissione delle problematiche attinenti all'individuazione dei soggetti passivi nel giudizio di merito.

Mentre nel caso in cui oggetto del giudizio di merito sia un atto impositivo, la risposta all'interrogativo sul legittimato passivo trova facile risposta nell'ente impostore, maggiori difficoltà crea l'ipotesi in cui oggetto del giudizio sia la cartella di pagamento.

La giurisprudenza tradizionale affermava la sussistenza di una legittimazione passiva congiunta fra l'ente impostore ed il concessionario

⁶² L. Salvaneschi, *La domanda e il procedimento*, in *Il nuovo processo cautelare*, G. Tarzia (a cura di), Padova, 1993, 238.

del servizio di riscossione, in qualità di litisconsorti necessari⁶³. Solo così, si affermava, l'ordinanza potrebbe così spiegare tutti i suoi effetti, posto che l'ordine di sospensione nei confronti del solo ente titolare del tributo non sarebbe efficace per il concessionario.

Tale orientamento scontava un errore di fondo, rappresentato dal ritenere che non si potesse prescindere dall'impugnativa, ancorché formale, dell'atto esecutivo della riscossione, ai fini della sua sospensione. Più coerente appariva la prospettazione di una autonoma legittimazione passiva, legata ai motivi dedotti, ammettendo che la cartella possa essere gravata per vizi attinenti la debenza del credito reclamato e che, quindi, vedono come contraddittore l'ente creditore e non il concessionario.

Gran parte di queste problematiche è stata superata dapprima dall'introduzione dell'art. 39 D.Lgs. 112/1999 il quale, regolando i rapporti tra ente impositore e Agente della riscossione, espressamente, afferma che il concessionario - ora Agente della riscossione - nelle liti promosse contro di lui, che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponderà delle conseguenze della lite. La giurisprudenza di legittimità⁶⁴, attraverso la disposizione in commento, ha potuto così escludere la configurabilità di un litisconsorzio necessario tra l'ente creditore ed il concessionario del servizio di riscossione qualora il giudizio sia promosso da quest'ultimo o nei confronti dello stesso, non assumendo a tal fine alcun rilievo che la domanda abbia ad oggetto, non la regolarità o la ritualità degli atti esecutivi, ma l'esistenza stessa del credito.

⁶³ Cfr. Comm. trib. prov. Bologna, sez. V, ord. 13 luglio 2005, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2005, II, 939, con nota di C. Glendi, *Sospensione della riscossione e legittimazione passiva del concessionario*; Comm. trib. prov. Rieti, sez. I, ord. 25 giugno 1996, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 8/1996, 770, con nota di C. Glendi, *Ancora sul nuovo processo cautelare*; Comm. trib. prov. Rieti, sez. I, 17 febbraio 1997, in *Boll. trib.*, 1998, 709.

⁶⁴ Cass., n. 9016/2016.

Secondo i giudici di legittimità, infatti, la chiamata in causa di quest'ultimo, prevista dall'art. 39 del D.Lgs. n. 112/1999, dev'essere ricondotta all'art. 106 c.p.c. ed è, come tale, rimessa alla esclusiva valutazione discrezionale del giudice del merito, il cui esercizio non è censurabile né sindacabile in sede d'impugnazione.

La questione ha poi perso gran parte del proprio rilievo pratico a seguito della concentrazione della riscossione con l'accertamento con l'introduzione, ad opera della legge 30 luglio 2010, n. 122, di conversione del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, del c.d. atto impositivo. Se la giurisprudenza giustificava il litisconsorzio necessario in forza dell'obbligatoria impugnazione dell'atto esecutivo della riscossione, una volta eliminata la cartella di pagamento, viene meno anche la legittimazione passiva dell'autore di quell'atto.

Perché il procedimento cautelare prenda avvio è necessario che la parte proponga un'espressa domanda alla commissione adita, attraverso un'apposita istanza, che può essere formulata nel ricorso ovvero con atto separato. L'estensione del principio della domanda anche al settore della giurisdizione cautelare, così come nei sistemi del processo civile ed amministrativo, è confermata dall'art. 47, comma 1, secondo cui «il ricorrente ... può chiedere» e dall'art. 6, comma 3, del d. lgs. n. 545 del 1992 che, nel disciplinare la formazione dei collegi giudicanti, si riferisce espressamente all'esame delle «domande di sospensione cautelare». Il procedimento cautelare non può quindi avere impulso *ex officio*. Opera del pari la regola di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, *ex art. 112 c.p.c.*⁶⁵, la richiesta vincola quindi il giudice rispetto al contenuto del provvedimento di sospensione. Il vincolo della domanda non attiene però

⁶⁵ C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 879.

al tipo di provvedimento adottabile essendo infatti prevista un'unica misura cautelare, consistente nella sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato. L'istanza, per espressa previsione dell'art. 47, comma 1, deve essere motivata, per cui le domande formulate in termini generici, senza i necessari e puntuali riferimenti, sono da considerarsi inammissibili o, comunque, non suscettibili di accoglimento. L'espressione "motivata" sta, infatti, a significare che la parte deve esplicitare adeguatamente le ragioni di fatto e di diritto che comprovino l'esistenza dei due requisiti caratterizzanti ogni misura cautelare.

Su di un piano diverso rispetto a quello della motivazione dell'istanza cautelare si pone il tema della prova, anche se, nel procedimento cautelare, questi due elementi tendono a riunirsi in unico momento. L'urgenza della decisione e l'unitarietà dell'udienza di trattazione dell'istanza cautelare, che in astratto non ammette attività istruttoria, rende opportuno se non doveroso motivare la domanda, indicando gli argomenti di fatto e di diritto, suffragati dai necessari elementi probatori. In vero, nulla osta a che gli elementi probatori vengano prodotti sino all'udienza di trattazione dell'istanza cautelare, ma apparirà di certo maggiormente difficoltoso che questi possano essere approfonditi dal collegio se non prodotti in data anteriore alla discussione.

L'istanza può essere contenuta nel ricorso ovvero può essere proposta con atto separato. In entrambe le ipotesi, comunque, la domanda è rigorosamente posizionata all'interno del giudizio di merito, essendo radicalmente esclusa l'esperibilità della domanda cautelare *ante causam*.

Quanto alla prima di tali modalità, essa comporta che debbano essere rispettati i modi e i tempi di proposizione del ricorso, ai cui condizionamenti formali resta assoggettata. L'istanza, di conseguenza, sarà

suscettibile di essere travolta da eventuali pronunce in ordine all'inammissibilità o all'improcedibilità del ricorso medesimo.

Quanto invece alla presentazione della domanda cautelare mediante atto autonomo, deve rilevarsi in primo luogo come la *ratio* della previsione è da rintracciare nella possibilità che, al momento della proposizione del ricorso, non sussistano ancora i presupposti per la concessione della tutela cautelare e in particolare, il danno non sia ancora attuale e imminente. Resta però ferma la possibilità per il ricorrente di optare per questa forma di proposizione anche nell'ipotesi in cui questi elementi siano ravvisabili fin dall'inizio.

Il disposto normativo non pone vincoli di sorta, non introduce infatti un termine per la sua presentazione, lasciando così spazio al dibattito volto ad individuare il termine ultimo entro il quale è possibile presentare la domanda cautelare separata. Diverse sono le soluzioni che si sono prospettate. Un primo orientamento rinviene il termine ultimo per la presentazione dell'istanza cautelare nell'udienza di trattazione della causa di merito. Isolata giurisprudenza⁶⁶ ha affermato invece il più ristretto termine di trenta giorni dalla notifica del ricorso, termine previsto per la costituzione del ricorrente. La *ratio* sottesa a tale affermazione risiedeva nella delimitazione del *thema decidendum* al momento dell'instaurazione del contraddittorio. L'asserzione appare però del tutto incoerente con il dettato normativo e sproporzionato rispetto ai fini. La proposizione della domanda cautelare non incide affatto sull'oggetto della domanda, essendo funzionale al solo fine di garantire effettività alla tutela richiesta con la domanda principale. In verità non si rinviene alcun ostacolo normativo a che la tutela cautelare possa essere domandata anche dopo la discussione del merito della controversia e sino a quando non venga depositata la sentenza che

⁶⁶ Com. trib. prov. Salerno, sez. I, 16 aprile 1996 – 8 maggio 1996, n. 1.

definisce il giudizio. Se si identifica il termine per la proposizione della domanda cautelare con quello in cui l'istituto potrebbe ancora assolvere una qualche utilità deve ammettersi che, ove il rischio di danno grave ed irreparabile si concretizzi dopo l'udienza e nel lasso di tempo necessario al deposito della sentenza, tempo fra l'altro presidiato da un termine meramente ordinatorio⁶⁷, non può non riconoscersi anche in quella fase una tutela cautelare.

Parimenti, deve ammettersi la possibilità che la domanda per la sospensione possa essere avanzata nelle fasi di interruzione o sospensione del processo ai sensi degli artt. 39 e 40 del d. lgs. n. 546/1992.

Sotto il profilo della forma dell'istanza separata dal ricorso, nel silenzio del legislatore si può far riferimento alla regola generale della libertà delle forme, sancita dall'art. 121 c.p.c., applicabile al processo tributario in forza del rinvio contenuto all'art 1, comma 2, del d. lgs. n. 546 del 1992. Posto il principio della libertà delle forme, l'istanza cautelare deve senza dubbio essere sottoscritta dal difensore abilitato e munito di procura e notificata nelle forme di cui all'art. 16. Sotto il profilo contenutistico, ineludibili appaiono l'indicazione della commissione adita; l'identificazione delle parti e dell'atto del quale si richiede la sospensione.

Quanto alla disposizione dell'art. 47 in forza della quale il deposito dell'istanza cautelare può avvenire solo se “sono state osservate le disposizioni di cui all'art. 22”, questa ha condotto a notevoli incertezze interpretative. Secondo una prima impostazione⁶⁸ l'inciso starebbe a significare che anche l'istanza cautelare, come il ricorso introduttivo, deve essere depositata entro il termine di trenta giorni dalla notificazione. Altra

⁶⁷ L'art. 37, D.Lgs. 546/1992 fissa in trenta giorni dall'udienza il termine per il deposito della sentenza.

⁶⁸ L. Alemanno – C. Rau, *Il nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996.

parte della dottrina⁶⁹, invece, ha ritenuto che la disposizione debba intendersi nel senso che ai fini della proposizione dell'istanza cautelare, il ricorso sia già stato regolarmente iscritto a ruolo, costituendo presupposto per l'avvio del giudizio cautelare.

La regolare instaurazione del giudizio costituisce in quest'ottica condizione di proponibilità dell'istanza cautelare, come tale pregiudiziale a qualsiasi esame sulla fondatezza della richiesta di sospensione.

Ulteriore argomento a suffragio della seconda ipotesi rispetto alla prima è costituito dal fatto che presidiare con un termine il deposito dell'istanza cautelare notificata appare poco utile: per un verso infatti sarà interesse del contribuente depositare il prima possibile e, per altro verso, l'eventuale tardività del deposito sarà sprovvista di sanzione, essendo la domanda cautelare pacificamente riproponibile.

Depositata la domanda cautelare, sia essa contenuta nel ricorso ovvero spiegata con autonoma istanza, il presidente, ai sensi dell'art. 47, comma 2, fissa con decreto la trattazione per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. La norma non specifica se la fissazione della trattazione spetti al presidente della commissione ovvero al presidente della sezione. Nel difetto di una specifica indicazione normativa, viene in rilievo quanto previsto dalla disciplina generale contenuta negli artt. 25 e 26 del d. lgs. n. 546/1992, in forza dei quali, formato il fascicolo d'ufficio, il presidente della commissione assegna il ricorso ad una delle sezioni, rimettendo al presidente di sezione il compito di fissare la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile.

⁶⁹ . C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Art. 47 del d. lgs. 546/1992 e norme complementari)*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 72; A. Finocchiaro – M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 660.

La fissazione della trattazione dell'istanza cautelare deve avvenire per "la prima camera di consiglio utile". La formula lascia al presidente una certa libertà, almeno nella misura in cui la prima camera di consiglio utile diviene la prima possibile in relazione ai ruoli formati ed al calendario e la programmazione della sezione. Tra la comunicazione della fissazione e l'udienza deve intercorrere un termine minimo di dieci giorni liberi, evidentemente volto a consentire al resistente di poter compiutamente prendere posizione sulla domanda cautelare. Detto termine, in quanto posto nell'interesse delle parti, è suscettibile di sanatoria nell'eventualità di presenza delle parti del giudizio e di mancanza di contestazione circa il suo rispetto.

Quanto alla comunicazione della fissazione dell'udienza cautelare, questa deve sicuramente essere rivolta alle parti costituite, ma parte della dottrina ha affermato la necessità che, almeno in costanza dei termini per la costituzione della parte resistente, questa sia destinataria della comunicazione di fissazione dell'udienza cautelare anche se non ancora costituita⁷⁰ al fine di consentirgli una costituzione anticipata e tempestiva rispetto alla domanda cautelare.

Il terzo comma dell'art. 47 consente al presidente, ove richiesto, di disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio. Presupposto per l'adozione del decreto presidenziale di sospensione è costituito dalla eccezionale urgenza, requisito che parte della dottrina qualifica⁷¹ come ulteriore ed autonomo rispetto all'ordinario *periculum in mora*. Al contrario una dottrina più accorta⁷² afferma come l'eccezionale urgenza non costituisca affatto un requisito

⁷⁰ M. Basilivecchia, *L'immediatezza nella trattazione dell'istanza cautelare*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, n. 7-8, p. 640.

⁷¹ A. Colli Vignarelli, *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, I, 565 ss.

⁷² C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 77.

autonomo, quanto piuttosto un modo di atteggiarsi del *periculum*, di una imminenza tale che il seppur breve lasso di tempo che conduca alla discussione innanzi al collegio dell'istanza cautelare possa condurre ad una sua sostanziale inutilità.

Il potere del giudice tributario di adottare provvedimenti *inaudita altera parte* non è pienamente sovrapponibile a quello previsto dall'art. 669 sexies, comma II c.p.c.

Mentre quest'ultimo consente l'adozione del provvedimento cautelare prescindendo radicalmente dalla conoscenza della domanda da parte della controparte, nel procedimento cautelare tributario la controparte verrà in ogni caso avvertita, tramite la notifica dell'atto, della domanda spiegata da contribuente e, ove lo ritenga, ha facoltà di depositare proprie difese, delle quali il presidente dovrà necessariamente tenere conto.

Il provvedimento presidenziale è marcatamente provvisorio atteso che, a seguito della trattazione della domanda cautelare in sede collegiale, quello potrà essere confermato, modificato o revocato.

Il successivo comma IV dell'art. 47 prevede che il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, provveda con ordinanza motivata non impugnabile. Il dispositivo dell'ordinanza deve oggi essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

La decisione sulla domanda cautelare da parte del collegio avviene dunque in camera di consiglio, che di norma si svolge senza la presenza delle parti, ma sentite queste. La partecipazione delle parti all'udienza è stata in dottrina qualificata come una facoltà e non un onere⁷³, facendo da ciò discendere che la mancata comparizione non comporti rinuncia implicita all'istanza.

⁷³ D.L. Gardani, *La sospensione cautelare nel nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, 479.

Ha costituito oggetto di discussione l'applicabilità all'udienza cautelare dei termini, previsti dall'art. 32 D.Lgs. 546/1992, di venti e dieci giorni, per il deposito di documenti e memorie.

Il predetto termine appare poco conciliabile tanto, sotto il profilo sistematico, con la natura deformalizzata del procedimento cautelare, quanto, sotto il profilo prettamente normativo, con il termine di dieci giorni intercorrente fra la fissazione e l'udienza. Pur in assenza di preclusioni, valga come già rilevato è quantomeno opportuno che i documenti a sostegno dell'istanza di sospensione vengano prodotti antecedentemente all'udienza per consentire al collegio una più approfondita cognizione. Tale esigenza è diventata ancor più manifesta a seguito della modifica al comma IV dell'art. 47 introdotta dall'art. 9 D.lgs. 156/2015, con la previsione che il dispositivo dell'ordinanza debba essere immediatamente comunicato alle parti in udienza, limitando così ogni spazio di approfondimento del collegio.

Il procedimento cautelare tributario non ammette la possibilità di una definizione in forma abbreviata della causa all'esito dell'udienza fissata per la trattazione dell'istanza cautelare. È quindi nulla la sentenza con la commissione tributaria, all'udienza in camera di consiglio fissata a norma dell'art. 47, proceda direttamente ad esaminare il merito della controversia, definendolo⁷⁴.

L'ordinanza con la quale il collegio si pronuncia sulla domanda cautelare viene espressamente qualificata dalla norma come motivata e non impugnabile. Parte della dottrina ha contestato l'incongruenza fra la

⁷⁴ Comm. trib. reg. Puglia, 8 marzo 2007, in *Giust. trib.*, n. 1/2008, 149, con nota di A. Magliaro, *Fase cautelare e anomala anticipazione del giudizio di merito*.

mancata previsione di un mezzo di impugnazione e l'obbligo di motivazione⁷⁵.

L'argomento è stato però contestato da quella parte della dottrina⁷⁶ che afferma come l'obbligo motivazionale non è affatto finalizzato in via esclusiva a consentire l'impugnazione. La motivazione può essere funzionale anche a consentire una efficace riproposizione della domanda cautelare, lasciando comprendere all'istante se la valutazione negativa da parte del collegio sia stata determinata da una assunta carenza sotto il profilo del *fumus* piuttosto che del *periculum*.

Vero è però, che in assenza di controllo sull'ordinanza cautelare, controllo che solo un mezzo di impugnazione può garantire, anche l'obbligo motivazionale si affievolisce, finendo per essere spesso assolto con mere clausole di stile.

Il successivo comma V dell'art. 47 prevede che la sospensione possa anche essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia. Le due ipotesi, «minori» o «anomale» rispetto alla figura tipica della sospensione totale e incondizionata, sono ben distinte fra loro. La sospensione, infatti, è parziale quando attiene alla dimensione quantitativa dell'atto impugnato e dei suoi effetti, mentre risulta condizionata quando l'effetto sospensivo si rivela subordinato alla prestazione di garanzia contro il possibile rischio della non recuperabilità del credito. È fra l'altro possibile che le due figure si cumulino, dando luogo ad una sospensione parziale condizionata.

Con riferimento all'ipotesi di sospensione parziale, è stata affermata in dottrina⁷⁷ la concedibilità della stessa anche indipendentemente dalla frazionabilità del provvedimento della cui sospensione si discute. Viene così ammessa implicitamente una misura a carattere discrezionale, graduata

⁷⁵ G. Falcone, *Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete*, in *Il Fisco*, 1996, IV, 6105.

⁷⁶ C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., 81.

⁷⁷ L. Tosi, *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, II, p. 794.

sull'apprezzamento del *fumus* e del *periculum in mora* per il fatto in sé della parzializzazione della sospensione.

Altra dottrina⁷⁸ contesta la discrezionalità della misura, affermando come l'accoglimento parziale presupponga la scomponibilità dell'atto impugnato in una pluralità di parti rispetto ad alcune delle quali si possano rinvenire i presupposti per la concessione della cautela richiesta. In questo senso l'istituto può essere ricondotto al fenomeno dell'accoglimento parziale delle domande con oggetto divisibile, espressione di un vero e proprio potere-dovere e non di una mera facoltà discrezionale.

L'istituto della sospensione condizionata svolge, invece, la funzione di strumento di protezione a favore della parte resistente, al fine di ridurre il rischio della infruttuosità della riscossione a seguito dell'accertamento della fondatezza della pretesa erariale.

La norma non offre indicazioni per valutare se il giudice debba provvedere in tal senso esclusivamente sulla base di un'apposita istanza del resistente oppure se la condizione possa essere apposta anche d'ufficio, lasciando così campo ad entrambe le ipotesi nella misura in cui si valorizzino maggiormente i poteri officiosi del giudice ovvero il principio della domanda.

I successivi commi V bis e VI dell'art. 47 sono dedicati a dettare i termini, tutti ordinatori, del procedimento cautelare e nel suo rapporto con il merito.

Dispone infatti il comma VI che nel caso di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia. Si tratta di una norma volta ad evitare che gli effetti del provvedimento cautelare si protraggano eccessivamente nel

⁷⁸ S. Menchini, Commento all'art. 47 del d.lgs. 546/1992, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, p. 488.

tempo, imprimendo un'accelerazione al giudizio di merito nei casi in cui la sospensione sia stata concessa. La norma pare corrispondere maggiormente ad un interesse della parte resistente che del contribuente, il quale semmai avrebbe interesse ad accelerare la decisione nel merito proprio in ragione della mancata concessione della sospensione dell'atto impugnato.

A questa norma si è aggiunta, nel 2011, la previsione che l'istanza di sospensione venga decisa entro centottanta giorni dalla data di presentazione della stessa.

Sebbene il termine sia stato previsto in coordinamento con le tempistiche che presidiano l'avvio dell'esecuzione dei nuovi avvisi di accertamento esecutivi, lo stesso mal si concilia con tutte le liti che hanno ad oggetto atti diversi, quali ad esempio le cartelle di pagamento, rispetto alle quali l'esecuzione non incontra le medesime dilatazioni di sorta, incombendo immediatamente decorsi i sessanta giorni dalla notifica dell'atto.

Il comma VII dell'art. 47 ancora la cessazione degli effetti della sospensione alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, sia essa una sentenza che pronuncia l'estinzione del processo, ovvero una pronuncia che dichiara l'inammissibilità del ricorso o lo respinge nel merito. Nel caso di accoglimento della domanda introduttiva di lite, si parla, invece, di assorbimento degli effetti in quelli, più radicali, di annullamento dell'atto impugnato. La cessazione della efficacia del provvedimento di sospensione avviene automaticamente, senza bisogno di apposite disposizioni o attestazioni di revoca da adottare con la sentenza definitiva del giudizio oppure da inserirsi in apposito provvedimento.

Il comma VIII dell'art. 47 prevede che, qualora mutino le circostanze, la commissione, prima della sentenza, su istanza motivata di parte, possa revocare o modificare il provvedimento cautelare.

Rispetto all'oggetto del potere di revoca o modifica, è sorto l'interrogativo volto a stabilire se essa si riferisca esclusivamente alla revoca o alla modifica dell'eventuale provvedimento di accoglimento dell'istanza oppure anche al possibile provvedimento negativo, cioè di rigetto dell'istanza, aprendo quindi la porta alla soluzione della riproponibilità dell'istanza in precedenza rigettata.

Secondo un primo orientamento⁷⁹, strettamente legato alla lettera della legge, la norma si riferirebbe esclusivamente alla revoca o alla modifica del provvedimento di accoglimento. Le nozioni di revoca e modifica presupporrebbero, infatti, necessariamente un provvedimento positivo suscettibile di essere ritirato o innovato.

Altra dottrina⁸⁰ ha invece affermato la reiterabilità della domanda cautelare, proprio in forza del silenzio della legge sul punto e della natura incidentale del procedimento di sospensiva.

Quanto ai presupposti per la richiesta di revoca o modifica, non si dubita che il mutamento delle circostanze possa consistere in un cambiamento delle condizioni di fatto come di quelle di diritto, anche se non sono mancate voci dissenzienti, volte ad affermare la rilevanza dei soli mutamenti fattuali⁸¹. Per alcuni autori⁸² deve trattarsi di fatti sopravvenuti non conoscibili dal giudice, essendo il dedotto ed il deducibile assorbito da una pronuncia comunque inimpugnabile, mentre altri⁸³ affermano, al contrario, come l'istanza di revoca o modifica possa essere fondata su fatti preesistenti, ancorché non allegati.

⁷⁹ S. Trovato, *La sospensione cautelare dell'atto impugnato nel nuovo processo cautelare*, in *Il Fisco*, n. 7/1994, 1749; G. Ferraù *Legittimi i reclami contro i provvedimenti di rigetto della domanda cautelare*, in *Corr. trib.*, n. 30/1995, 2104.

⁸⁰ M. Blandini, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p. 93.

⁸¹ A. Finocchiaro, M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, cit., 669.

⁸² S. Capolupo, *Il nuovo regime della sospensione dell'atto impositivo*, in *Il Fisco*, 1996, 4240.

⁸³ O. Drigani – R. Lunelli, *Guida al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p. 209; G. Gilardi – V. Loi – G. Patrone – M. Scuffi, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, p. 267.

Quanto all'iter procedimentale, il richiamo alle previsioni dei commi I, II e IV contenuto nell'inciso finale del comma VIII, deve leggersi alla luce della clausola "per quanto possibile". Senza dubbio l'istanza deve essere sempre proposta con atto separato, da notificarsi alle altre parti e successivamente da depositare in segreteria.

Con il nuovo comma VIII bis, disciplinante l'applicabilità degli interessi al periodo sospensione cautelare, in misura pari a quanto previsto per la sospensione amministrativa, si chiude la -scarna- disciplina del procedimento cautelare innanzi la commissione tributaria provinciale.

Con la novella del 2015⁸⁴ il legislatore ha poi introdotto la possibilità richiedere anche al giudice dell'appello di sospendere l'esecuzione provvisoria. Il novellato art. 52 D.lgs. 546/1992 ricalca quindi oggi nei tratti salienti la scarna disciplina dell'art. 47, salvo che per l'oggetto della domanda cautelare che, a norma del comma II, può riguardare l'esecutività della sentenza impugnata per ogni appellante e, per il solo contribuente, l'esecuzione dell'atto impugnato.

Nonostante la formulazione non particolarmente felice, la lettura della stessa viene facilitata riprendendo quanto in precedenza affermato circa l'oggetto del processo tributario e la natura di giudizio di "impugnazione-merito".

Nel caso di giudizio avverso un atto impositivo e di sentenza di primo grado di rigetto del ricorso introduttivo, il titolo esecutivo per l'amministrazione finanziaria continua ad essere l'originario atto impugnato e non la sentenza di rigetto del ricorso del contribuente.

Al contrario, la sentenza può costituire titolo esecutivo del contribuente, come ad esempio avviene nei casi di impugnazione di un diniego di rimborso, ovvero in favore dell'amministrazione finanziaria o dell'ente

⁸⁴ D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, art. 9.

impositore, come può ad esempio avvenire nel caso di condanna alle spese del contribuente.

Alla luce di ciò si spiega la differente legittimazione prevista dalla norma fra richiesta di sospensione dell'esecutività della sentenza, alla quale possono essere interessati tanto il contribuente quanto l'ente impositore, e richiesta di sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, per la quale evidentemente solo il contribuente può avere interesse.

A conclusione delle norme processualtributarie in materia cautelare, il nuovo art. 62 bis del D.lgs. 546/1992, anch'esso introdotto dalla novella del 2015, consente alla parte che abbia proposto ricorso per cassazione di avanzare la domanda cautelare innanzi alla commissione tributaria regionale che ha pronunciato la sentenza gravata.

Conclusa la disamina del processo tributario e, più in particolare, della disciplina cautelare in esso contenuta, i capitoli che seguono saranno dedicati ad uno studio di quanto previsto in materia cautelare negli altri rami del nostro ordinamento al fine di poterne ricavare un'analisi della prima.

Cap. II - La tutela cautelare nel processo civile

Premessa

Delle ragioni per le quali nella presente indagine si guarda al processo civile quale prisma per valutare l'adeguatezza della tutela cautelare in materia tributaria si è già detto in premessa. Il processo civile svolge, in primo luogo, una funzione di integrazione della disciplina processualtributaria, per via del rimando operato dall'art. 1, II comma D.Lgs. 546/1992. A ciò, sempre in punto di diritto positivo, si aggiunga che il controllo di legittimità sulle pronunce delle commissioni tributarie, in quanto organi giurisdizionali, è affidato alla Corte di cassazione.

Non è però il solo dato del diritto positivo a spingere verso una riflessione che muova dal processo civile, ma anche e soprattutto il riscontro di una capacità espansiva che, storicamente ed in misura oggi sempre maggiore, può riconoscersi nel modello del processo civile e della quale troviamo traccia proprio nel percorso evolutivo della tutela cautelare processualtributaria.

Ciò nella consapevolezza di come esistano, nella dottrina tributaria, anche voci fortemente critiche rispetto all'avvicinamento del processo tributario al modello del processo civile e, più in generale, rispetto alla giurisdizionalizzazione dell'attività accertativa⁸⁵.

L'analisi dei principi processualcivilistici è quindi funzionale non solo a verificare la possibilità di astrarne principi generali idonei a fondare una

⁸⁵ R. Lupi, *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, pagg.357 e ss. L'autore giudica "fuorviante" il riferimento al modello del processo civile, che ha improntato la riforma del 1992, colpevole di aver inutilmente appesantito un giudizio, quale quello tributario, di natura impugnatoria.

verifica della congruenza del processo tributario, ma anche a saggiare se è vero che la giurisdizionalizzazione abbia “cannibalizzato” la funzione impositiva⁸⁶ o se, al contrario, l'intervento giurisdizionale sia ancora oggi insufficiente.

1.- Evoluzione storica

Il tema della tutela cautelare ha occupato lungamente la dottrina classica processualcivilistica e il dibattito intorno a natura ed elementi essenziali della stessa ha visto confrontarsi i più grandi Maestri della materia.

In via di prima approssimazione può affermarsi come la tutela cautelare venga comunemente intesa come lo strumento utile a ovviare al pericolo che il tempo necessario a ottenere tutela giurisdizionale ne pregiudichi il risultato. Ove l'accesso alla tutela giurisdizionale fosse istantaneo non vi sarebbe necessità alcuna per l'ordinamento di provvedere a una tutela cautelare. Com'è noto, però, per pervenire ad una pronuncia giurisdizionale è necessario svolgere un accertamento circa la sussistenza del diritto vantato dalla parte, accertamento che non può che richiedere del tempo. Ebbene, la tutela cautelare ovvia al rischio che detto lasso di tempo possa impedire alla pronuncia giurisdizionale di rappresentare un utile risultato per colui che ha ragione. Il bisogno di una tutela effettiva, da attuarsi in tempi brevi ed incompatibili con la cognizione piena che l'accertamento del diritto richiederebbe, è esigenza nota a tutti gli ordinamenti giudici.

⁸⁶ R. Lupi, in op. cit., pag. 370, parla espressamente di cannibalizzazione della funzione amministrativa di determinazione del tributo da parte della giurisdizione, tanto da affermare provocatoriamente l'opportunità di un'abolizione secca della giurisdizione tributaria per lasciare spazio al solo contenzioso amministrativo.

1.1.- Le radici della tutela cautelare nel diritto romano

L'esigenza di ovviare al rischio che il tempo necessario per ottenere una pronuncia giurisdizionale comporti una compromissione del medesimo diritto fatto valere era ben nota già ai romani, i quali affidavano all'*imperium* del pretore mezzi di tutela complementare in grado di svolgere una funzione di garanzia che andasse oltre lo *iuris dicere*⁸⁷.

Il termine *decreta* designava genericamente tutte le disposizioni date dai magistrati romani nell'esercizio delle loro funzioni, questi rappresentavano comandi concreti che il pretore, in base al suo *imperium*, rivolgeva ai cittadini⁸⁸.

Come spiegava magistralmente Gaio⁸⁹, ricorrendo determinati rapporti il pretore poteva intervenire esercitando la sua *auctoritas* per definire una controversia *principaliter*, imponendo un obbligo di fare o non fare.

I *decreta* rappresentavano quindi mezzi discrezionali che si ponevano al di fuori della *iurisdictio*, ma complementari a questa essendo funzionali a garantire il rispetto dell'ordine giuridico. Il decreto non esigeva un esame approfondito della situazione controversa, ma veniva concesso laddove le dichiarazioni del richiedente sembrassero giustificarlo. Il decreto non era quindi il risultato dell'accertamento o meno del diritto, bensì funzionale alla tutela dello stato attuale delle cose.

⁸⁷ E. Betti, *Istituzioni di diritto romano*, Padova, 1942, Vol I pag. 344.

⁸⁸ V. Scialolia, *Procedura civile romana*, 1936, pag. 222 e ss; U.E. Paoli, *La difesa del possesso nel diritto attico*, 1937, vol II; A. Biscardi, *La protezione interdittale nel diritto romano*, Padova, 1938; C. Gioffredi, *Osservazioni sul procedimento interdittale* in *Contributi allo studio del processo civile romano*, vol IV, Milano, 1947, pag. 85 e ss.; G. Gandolfi, *Contributo allo studio del processo interdittale romano*, Milano, 1955.

⁸⁹ Gaio, *inst.*, IV, 138-139 "*Superest ut de interdictis dispiciamus. Certis igitur ex causis praetor aut proconsul principaliter auctoritatem suam finiendis controversiis interponit, quod tum maxime facit, cum de possessione aut quasi possessione contenditur, et in summa aut iubet aliquid fieri aut fieri prohibet. Formulae autem et verborum conceptiones, quibus in ea re utitur, interdicta decrete vocantur*".

La nascita di tali provvedimenti risale nel tempo ad un'epoca molto remota nell'età arcaica e trova la sua origine nei provvedimenti di natura prettamente di polizia, volti cioè alla tutela di interessi esclusivamente pubblici.

Applicato in epoca classica a situazioni giuridiche soggettive individuali ed in particolare alla materia possessoria, l'*imperium* del pretore con il corso del tempo si estese e trasformò per tutelare anche altre situazioni non altrimenti protette.

Fra i mezzi complementari affidati all'*imperium* del pretore particolare menzione ai fini del presente studio meritano gli *interdicta* e le *cautiones* o *stipulationes praetoriae*.

Gli *interdicta* venivano suddivisi in *prohibitoria*, *restitutoria* ed *exhibitoria*, a seconda che questi fossero finalizzati rispettivamente a: vietare una determinata condotta che disturbava il richiedente nel godimento del suo diritto; a restituire al richiedente il bene o più in generale ad imporre il ripristino dello stato delle cose; imporre l'esibizione di documenti o la presentazione di persone.

Sotto il profilo soggettivo si distinguevano in *interdicta popularia*, nel caso in cui la legittimazione spettasse ad un *quivis de populo*, ovvero *privata*, se invece questa spettasse solo nei confronti di determinate persone munite di interesse ad agire.

La dottrina romanistica ha dibattuto sulla natura degli *interdicta* e, in particolare, sull'oggetto della *cognitio* e sulla stessa possibilità di qualificare quello interdittale come processo ed il rapporto fra le parti come rapporto processuale⁹⁰.

⁹⁰ F. De Martino, *La giurisdizione nel diritto romano*, 1937, pag. 202; M. Lauria, *Iurisdictio*, in *Studi Bonfante*, Milano, 1930, II pag. 481 e ss.

In via preliminare, accogliendo la definizione di processo quale quel complesso di atti che precedono l'adozione di un provvedimento di natura decisoria, contenente un comando concretamente attuabile, può affermarsi che almeno dal periodo classico, quando cioè gli *interdicta* vengono estesi dalla tutela di interessi pubblici a quella delle posizioni private, il procedimento interdittale assuma natura processuale ed il rapporto fra le parti può qualificarsi come rapporto processuale⁹¹.

Quanto alla natura della cognizione nel processo interdittale, caratterizzato da un accertamento di natura non definitiva, questa può definirsi sommaria, volta non ad accertare quindi la sussistenza del diritto ma, come detto, ad offrire tutela verso il mantenimento dello stato attuale delle cose.

Accanto agli *interdicta*, fra i mezzi complementari di cui era dotato il pretore in epoca romana, vi erano le *stipulationes* definibili in astratto come ogni figura cauzionale che, comunque introdotta e disciplinata, venisse successivamente accolta dal pretore e dagli altri magistrati *cum iurisdictione*, ed in grado di condurre immediatamente ad un intervento giurisdizionale⁹².

Anche per le *stipulationes*, come per gli *interdicta*, la dottrina romanistica si è interrogata sulla natura amministrativa o giurisdizionale con gli stessi esiti già esposti riguardo a questi ultimi.

La fusione dei sistemi civilistico e pretorio, la trasformazione del concetto di *obligatio* e il conseguente ampliamento della categoria delle obbligazioni legali nonché l'affermazione del processo *extra ordinem* condussero ad una successiva involuzione di questi strumenti. Si afferma quindi che la pretesa di chi domanda una *cautio* non può non essere azione, se attua una norma di diritto, che non diverge per sua natura da tutte le altre protette con l'*actio*,

⁹¹ R. Martini, Arnaldo Biscardi *La tutela interdittale ed il relativo processo. Corso di lezioni 1955-56*, in Riv. dir. rom., II, 2002, pagg. 68 e ss.

⁹² Così A. Monzillo, voce "*Stipulatio praetoria*" in *Novissimo Digesto*, Torino, 1971, XVIII, pag. 450 e ss.

tanto da condurre i compilatori più tardi a sostituire il secondo termine al primo⁹³.

Sintetizzando lo sviluppo storico di questi mezzi di tutela si possono individuare delle traiettorie evolutive che, come meglio si vedrà in seguito, rimarranno comuni anche a tempi più recenti.

Il provvedimento di *imperium*, concesso sulla base di una mera rappresentazione di una situazione di fatto apprezzata dal pretore ha costituito, già in epoca romana, lo strumento per offrire tutela a situazioni giuridiche soggettive altrimenti non adeguatamente tutelate e, in quanto votato in questo senso, perde di significato quando viene offerto uno strumento di piena tutela processuale.

1.2.- L'esigenza cautelare nella dottrina dei primi del '900 sino all'adozione del codice di procedura civile del 1940

Sebbene il nostro ordinamento abbia riconosciuto una generale tutela cautelare in capo giudice civile solo con l'introduzione del codice del 1940, già nei primi anni del '900 la dottrina avvertiva l'esigenza di un generale potere cautelare volto a provvedere "ovunque si manifesti la possibilità di un danno derivante dal ritardo di un provvedimento principale"⁹⁴.

Il codice del 1865 non offriva una disciplina unitaria che consentisse uno studio sistematico della tutela cautelare⁹⁵ ma prevedeva, con varie disposizioni collocate in maniera asistemica, procedimenti e provvedimenti che la dottrina qualificava come aventi natura cautelare.

⁹³ G. Branca, *Danno temuto e danno da cose inanimate in diritto romano*, 1937, pag. 401.

⁹⁴ P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, Padova, 1936, pag. 47.

⁹⁵ F. Lancellotti, *Osservazioni critiche intorno all'autonomia processuale della tutela cautelare*, in Riv. dir. proc. civ., 1939, pag. 232 e ss.

Per detti provvedimenti taluni autori del tempo ponevano addirittura in dubbio la medesima natura giurisdizionale, constatando come il fine degli stessi fosse non già perseguire un interesse individuale, ma a garantire l'efficacia della funzione giudiziaria e, quindi, il perseguimento di un interesse pubblico, tale da qualificarli più contigui all'attività amministrativa o di polizia che non a quella propriamente giurisdizionale⁹⁶.

Il primo passo nello studio sistematico della materia fu compiuto ai primi del XX secolo per allontanarsi dalla dottrina tedesca, che inquadrava i provvedimenti cautelari, nell'ambito del processo esecutivo, quali strumenti di anticipazione degli effetti esecutivi della decisione di merito, ed affermarne la natura di autonoma forma di tutela⁹⁷.

L'iter argomentativo utilizzato per giungere a tale conclusione poteva così succintamente riassumersi: se il processo di cognizione rappresenta lo strumento per ovviare, attraverso la pronuncia, al mancato spontaneo adeguamento da parte di un soggetto giuridico al precetto posto da una norma o, diversamente, alla composizione della lite, intesa come contrasto rispetto alla norma di diritto sostanziale; se l'esecuzione forzata è lo strumento che consente di conseguire l'attuazione pratica, materiale, del precetto normativo, in via coattiva; entrambi sono esposti al rischio che il tempo occorrente per la conclusione del procedimento porti a pregiudicarne lo stesso risultato. In tale quadro, oltre alla cognizione ed all'esecuzione, si colloca la tutela cautelare, come quello strumento idoneo a salvaguardare, tanto per la prima quanto per la seconda, il raggiungimento del bene della vita perseguito con l'azione e che sarebbe altrimenti precluso dalla durata del procedimento.

⁹⁶ F. Lancellotti, *Osservazioni critiche intorno all'autonomia processuale della tutela cautelare*, cit., 268 e ss.; E.T. Liebman, *Unità del procedimento cautelare*, in Riv. dir. proc., 1954, I, pag. 253.

⁹⁷ L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, III, Milano, 1923, pag. 768; E. Betti, *Diritto processuale civile italiano*, Roma, 1936, pag. 571.

Affermata l'esistenza di una autonoma e generale categoria della tutela cautelare, quale *tertium genus* di attività giurisdizionale, da distinguersi appunto dall'attività giurisdizionale di cognizione e da quella esecutiva, diversi furono gli inquadramenti sistematici offerti in dottrina.

La tutela cautelare veniva alternativamente qualificata quale elemento del diritto di azione, una “mera azione” di natura cautelare⁹⁸ o come espressione di un autonomo diritto sostanziale alla cautela⁹⁹. Nel primo caso si collocava la tutela cautelare nell'alveo degli strumenti di tutela del diritto sostanziale azionato mentre, nel secondo era la cautela stessa ad assurgere al rango di diritto sostanziale, slegato dal diritto azionato.

Quest'ultima impostazione muove dal presupposto che l'oggetto del giudizio cautelare non sia l'accertamento del diritto controverso ma, unicamente, le circostanze integranti i requisiti richiesti dalla legge l'applicazione della norma cautelare. Il fine perseguito non sarebbe quindi la tutela del diritto azionato, bensì l'ottenimento del provvedimento cautelare. Di contro veniva invece evidenziato come la tutela cautelare non assolve ad una funzione propria, bensì come la stessa fosse “servente”, tanto alla tutela di cognizione quanto a quella esecutiva¹⁰⁰ e che fosse sbagliato affermare l'esistenza di un *tertium genus* di attività giurisdizionale, rispetto al giudizio di cognizione ed a quello esecutivo¹⁰¹.

Secondo la già menzionata impostazione la tutela cautelare non sarebbe autonoma, bensì ancillare al giudizio al quale inerisce, sia esso di cognizione o esecutivo, e funzionale al perseguimento del diritto nello stesso azionato.

⁹⁸ G. Chiovenda, *L'Azione nel sistema dei diritti*, Bologna, 1903; Id., *Istituzioni di dir. proc. civ.*, Napoli, 1953, pagg. 241 e ss.

⁹⁹ E. Allorio, *Per una nozione del processo cautelare*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1936, pagg. 18 e ss.

¹⁰⁰ Sosteneva Calamandrei che “chi volesse tripartire i provvedimenti giurisdizionali in dichiarativi, esecutivi e cautelari, farebbe una classificazione illusoria per l'eterogeneità dei termine, come chi dicesse, per esempio, che gli esseri umani si distinguono in uomini, donne ed europei”, in *La sentenza dichiarativa di fallimento come provvedimento cautelare*, in *Riv. dir. comm.*, 1936, I, p. 279 e ss.

¹⁰¹ P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, cit., pagg. 7 e ss.

Maggiore concordia vi era in dottrina circa tratti distintivi della tutela cautelare, caratterizzata da un lato dalla sommarietà della cognizione circa i requisiti del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora* e, dall'altro, dalla provvisorietà e strumentalità del provvedimento¹⁰².

La medesima dottrina sviluppò un'altra distinzione, individuando le categorie di processo cautelare conservativo ed innovativo¹⁰³, ove il primo era destinato a preservare lo stato di fatto mentre il secondo a modificare lo stesso, con il comune fine di garantire l'utile risultato del processo.

La copiosa produzione dottrinale in materia condusse, con l'adozione del codice del 1940, ad una prima riorganizzazione sistematica e, novità più rilevante rispetto al codice del 1865, all'introduzione di un potere cautelare atipico, previsto dall'art. 700 c.p.c.

L'adozione del codice del 1940 non arrestò però le spinte dottrinali verso una sistemazione più organica del procedimento cautelare. Le maggiori critiche al dettato positivo, considerato ancora non pienamente soddisfacente, si appuntarono sul difetto di uniformità dei diversi procedimenti, sulla carenza di garanzie di contraddittorio e di rimedi¹⁰⁴.

1.3.- L'ampliamento della tutela cautelare sino al rito cautelare uniforme

L'ambito di applicazione dei provvedimenti cautelari ha subito un progressivo ampliamento dettato, in primo luogo, dall'esigenza di offrire

¹⁰² F. Cernelutti, *Lezioni di diritto processuale civile*, II, Padova, 1933, pagg. 71 e ss.

¹⁰³ F. Cernelutti, *Sistema di diritto processuale civile*, I, Padova, 1936, 208 e ss; P. Calamandrei, op cit., pag. 26.

¹⁰⁴ F. Cipriani, *Il procedimento cautelare tra efficienza e garanzie*, in *Giusto proc. civ.*, 2006, pag. 13 e ss.

tutela a diritti costituzionalmente garantiti ma che, diversamente, sarebbero rimasti privi di una tutela giurisdizionale effettiva ed immediata¹⁰⁵.

D'altro lato, una spinta verso l'espansione della portata dei provvedimenti cauteri è derivata dalla crescente condizione di lentezza del processo ordinario, che costringeva gli operatori del diritto a ricorrere con maggior frequenza a strumenti connotati da maggiore flessibilità e celerità¹⁰⁶.

Lo strumento cautelare assunse così, nel tempo, la natura di uno strumento capace di porsi come un surrogato della tutela ordinaria, nei confronti della quale si porrebbe in rapporto di alternatività¹⁰⁷.

Ancora, ulteriore elemento di impulso al diffondersi delle domande di tutela in sede cautelare fu rappresentato, prima della riforma del 1990, dalla mancanza di rimedi immediati contro i provvedimenti d'urgenza, circostanza che favoriva ulteriormente un uso improprio della misura cautelare atipica, uso improprio ritenuto però giustificato proprio dalle esigenze di effettività della tutela giurisdizionale che consentiva di garantire¹⁰⁸.

A partire dagli anni Ottanta, accanto alle aperture in via pretoria all'utilizzo dello strumento cautelare¹⁰⁹, iniziarono a susseguirsi progetti di riforma che

¹⁰⁵ L. Dittrich, *Il provvedimento d'urgenza ex art. 700 c.p.c.*, in *Il processo cautelare*, a cura di G. Tarzia, A. Saletti, Padova, 2011, 253 ss., pag. 256.

¹⁰⁶ A.G. Diana, *Procedimenti cautelari e possessori*, Milano, 2010, pag. 627; L. Montesano, *Problemi attuali e riforme opportune dei provvedimenti cautelari, e in specie d'urgenza, nel processo civile italiano*, in Riv.dir.proc., 1985, pag. 217; C. Mandrioli, *I provvedimenti d'urgenza: deviazioni e proposte*, in Riv. Dir. Proc., 1985, pag. 657 e ss.

¹⁰⁷ G. Arieta, *I provvedimenti d'urgenza ex art. 700 c.p.c.*, Padova, 1985 pag. 62.

¹⁰⁸ In tal senso E. Vullo, *I provvedimenti d'urgenza*, in *I procedimenti sommari e speciali*, II, *Procedimenti cautelari*, a cura di Chiarloni e Consolo, Torino, 2005, pag. 1249 e ss; R. Conte, *Tutela d'urgenza fra diritto di difesa, anticipazione del provvedimento ed irreparabilità del pregiudizio*, in Riv. dir. proc., 1995, pag. 213 ss.

¹⁰⁹ Fra i provvedimenti più significativi: Pret. Roma, ord. 31 luglio 1986, in Riv. dir. proc., 1986, pag. 972, con nota adesiva di P. Frisina, *La tutela cautelare d'urgenza dei diritti a prestazioni pecuniarie*; Pret. Roma, ord. 14 febbraio 1983, in Giur. it., 1983, I, 2, pag. 634, con nota di V. Cuffaro; Trib. Milano, ord. 11 ottobre 1994, in Gius, 1995, pag. 1429; Pret. Parma, 11 febbraio 1992, in Giust. civ., 1992, I, pag. 1364; Pret. Matera, 20 ottobre 1990, in Giur. it., 1991, I, 2, pag. 907; Pret. Roma, ord. 6 luglio 1987 e Pret. Gorizia, decr. 8 gennaio 1990, in Giur. it., 1991, I, 1, pag. 467, con nota adesiva di Scarano, *Pregiudizio irreparabile del credito e tutela atipica d'urgenza*.

trovarono approdo nella riforma del 1990, con la quale si riformava radicalmente la materia introducendo, con catalogazione sistematica, una apposita sezione nell'ambito del Libro IV, Titolo I, Capo III del c.p.c., dedicata ai “procedimenti cautelari in generale”, approntando un corpus normativo volto a disciplinare analiticamente il procedimento, garanzie delle parti e rimendi¹¹⁰.

Primo rilevante aspetto della novella del 1990 riguardò la portata applicativa del procedimento cautelare uniforme, che andava oltre i provvedimenti cautelari descritti nel medesimo capo del codice per trovare applicazione anche per gli altri provvedimenti previsti dal codice civile e dalle leggi speciali, con l'aggiunta dell'inciso “in quanto compatibili”.

Venne rilevata la “immensa importanza pratica”¹¹¹ di detta disposizione, che comportava, nei fatti, una implicita abrogazione delle diverse norme speciali precedenti, abrogazione ricavata appunto dall'inciso “in quanto compatibili”, che veniva riferito non già alla compatibilità delle discipline speciali con quella del procedimento cautelare uniforme, bensì al contrario alla compatibilità di quest'ultimo con le peculiarità delle singole misure cautelari.

Altra dottrina¹¹² fu più cauta, rilevando come la clausola di compatibilità conducesse ad una “applicazione variabile” del procedimento cautelare uniforme, con la conseguenza che potessero insorgere diversità di vedute circa l'applicabilità dello stesso.

¹¹⁰ Per una disamina complessiva della novella legislativa: C. Mandrioli, *Le modifiche del processo civile*, Torino, 1991; A. Proto Pisani, *La nuova disciplina del processo civile*, Napoli, 1991; G. Costantino, *Introduzione alla lettura delle leggi 26 novembre 1990, n. 353 e 21 novembre 1991, n. 374*, in *Quest. giust.*, 1991, pag. 913 e ss.; L. Montesano G. Arieta, *Il nuovo processo civile – Legge 353/1990*, Napoli, 1991.

¹¹¹ A. Proto Pisani, voce *Procedimenti cautelari*, in *Enc. Giur.* vol. XXIV, Roma, 1991.

¹¹² F. Tommaseo, *Variazioni sulla clausola di compatibilità* (note in margine all'art. 669 quaterdecies c.p.c.), in *Riv. dir. proc.*, 1993, pag. 704 e ss.

Il dibattito scientifico si concentrò quindi sulla ricerca in merito alla natura cautelare dei singoli provvedimenti, e su come il procedimento si attagliasse differentemente a seconda della natura anticipatoria o conservativa degli stessi.

Tale ultimo aspetto del dibattito, seppur dalla notevole rilevanza dogmatica e classificatoria, si rivelava però di scarso interesse pratico, almeno sino alla riforma del processo societario del 2005, anticipata dalla riforma del processo societario del 2003, con l'introduzione del nuovo regime differenziato di stabilità dei provvedimenti cautelari idonei ad anticipare gli effetti della decisione di merito.

Con la novella del 2005 infatti il legislatore faceva venir meno, per i provvedimenti cautelari anticipatori, l'obbligo di instaurare o coltivare il giudizio di cognizione, rendendo tali provvedimenti potenzialmente idonei a protrarre i propri effetti *sine die*, in questo assottigliando la distanza tra i provvedimenti cautelari e gli altri provvedimenti sommari non cautelari, la cui distinzione classica risiedeva appunto nel diverso regime di stabilità.

Il dibattito virò quindi sull'approfondimento del fenomeno dell'anticipazione. Tornava carsicamente la distinzione, già rilevata nell'ambito del dibattito sulla strumentalità, fra anticipazione del provvedimento definitivo, la c.d. anticipazione in senso tecnico, ed invece la anticipazione degli effetti del provvedimento definitivo, ovvero la realizzazione del fine perseguito con la domanda giudiziale, seppur con un'intensità minore rispetto a quella che deriverebbe dal giudizio ordinario.

Ancora, sempre in materia di anticipazione, la ricerca si è interrogata su quale tipo di provvedimento possa essere oggetto di anticipazione. Posto che è indubbia la possibilità di ottenere l'anticipazione di una pronuncia di condanna, molto meno scontata appare la possibilità di ottenere l'anticipazione di sentenze di mero accertamento o costitutive.

La linea evolutiva tracciata, che ha abbracciato centocinquanta anni dai primi studi in vigenza del codice del 1865 sino alla produzione dottrinale seguita alla riforma del 2005, ha segnato un ruolo sempre più centrale della tutela cautelare, che è passata dall'essere strumento di mera salvaguardia contro il rischio di infruttuosità del processo a vera e propria tecnica legislativa volta ad ovviare alla normale durata del processo.

Di pari passo con la crescita del ruolo assunto dalla tutela cautelare si è affinato, nel diritto positivo, un procedimento che, seppur sommario, sia idoneo ad offrire, almeno negli aspetti fondamentali come il contraddittorio ed i rimedi, garanzie paragonabili a quelle del processo ordinario.

2.- Caratteristiche essenziali

2.1.- Oggetto del procedimento cautelare

Partendo dall'analisi di quale sia l'oggetto del procedimento cautelare, la dottrina¹¹³ afferma che la relazione tra il diritto soggettivo cautelando ed il bene della vita sul quale incide la cautela si pongono in rapporto non di semplice identificazione, bensì di strumentalità, ovvero un rapporto di contenente (il diritto) a contenuto (il bene): con la cautela si assicurerebbe il bene della vita, che è contenuto nell'ambito del diritto sostanziale, senza passare per l'accertamento "pieno" del diritto contenente.

La premessa di questa tesi è che non si possano impiegare i criteri tipici del processo ordinario di cognizione per spiegare l'oggetto del processo cautelare poiché, in quest'ultimo, manca del tutto l'accertamento stabile ed irretrattabile dell'assetto normativo del rapporto intercorrente tra le parti, e

¹¹³ S. Recchioni, *Il Processo cautelare uniforme*, in *I procedimenti sommari e speciali*, a cura di S. Chiarloni, C. Consolo, Torino 2005, 81 ss.

quindi non v'è un'efficacia dichiarativa del diritto e di accertamento in senso tecnico¹¹⁴.

Il tema dell'oggetto del processo cautelare trova un importante punto di riferimento nella giurisprudenza della Consulta ed in particolare nelle sentenze n. 326 del 7.11.1997¹¹⁵ e n. 387 del 15.10.1999¹¹⁶, le quali proprio sulla diversità dell'oggetto del processo cautelare rispetto a quello a cognizione piena, hanno giustificato la inapplicabilità dell'art. 51 n° 4, c.p.c., che come noto obbliga il giudice civile ad astenersi quando ha già “conosciuto” la causa in altro grado del processo, al caso che si verifica tra giudice della cautela e giudice del merito: in tale contesto, la Corte ha affermato che la norma in questione deve applicarsi tra due giudizi che attengono allo stesso oggetto, laddove il secondo sia inerente alle stesse valutazioni di merito compiute nella prima fase; dunque, secondo questa impostazione non vi è identità di *res iudicandae*, poiché la cognizione del processo cautelare si arresta alla mera “verosimiglianza” del diritto cautelando, lasciando impregiudicata la decisione definitiva sulla lite.

In dottrina, ad una tesi¹¹⁷ secondo la quale l'oggetto del primo coincide con quello del secondo, per cui lo stesso diritto verrebbe prima protetto in via provvisoria ed urgente, se ne contrappone un'altra per la quale i due oggetti non coinciderebbero affatto¹¹⁸.

È stato però osservato che chi nega l'identità dei due oggetti non indica poi quale sia la consistenza precisa dell'oggetto cautelare, mischiando sovente

¹¹⁴ A. Barletta, *La riproposizione della domanda cautelare*, Milano 2008, 91 ss.

¹¹⁵ In *Giur. It.* 1998, 410, con nota di Consolo.

¹¹⁶ In *Corr. giur.*, 2000, 40, con nota di Tiscini e Consolo.

¹¹⁷ C. Cecchella, *Il processo cautelare*, Torino 1997, 80; F. Tommaseo, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova 1983, 90 ss.

¹¹⁸ A. Carratta, *Profili sistematici della tutela anticipatoria*, Torino, 1997, p. 203 ss.; N. Balbi, *Provvedimenti d'urgenza*, in *Dig. disc. Priv.*, XVI, Torino 2004, 73 ss.

quest'ultimo tema con quello dell'ambito oggettivo della cognizione impiegata nel cautelare¹¹⁹.

D'altra parte, la tesi della perfetta identità tra oggetto cautelare e oggetto del processo dichiarativo si fonda sull'affermazione secondo la quale il diritto sostanziale è il medesimo in entrambi i processi, ma nel primo è presente solo a livello di *fumus*.

Per superare la questione, l'oggetto del processo cautelare andrebbe identificato nel bene della vita ovvero nell'interesse materiale concreto che muove l'istante a chiedere tutela giurisdizionale, solo mediatamente potendo dirsi che rientri in esso anche il diritto soggettivo che contiene il bene a soccorso del quale l'istante chiede urgente tutela.

Altra recente dottrina non ha però mancato di sottolineare come l'indicazione esclusiva del bene della vita quale oggetto del processo finisca per sminuire notevolmente la rilevanza dell'indicazione dei fatti costitutivi del diritto cautelando e delle circostanze integranti il pericolo che si vorrebbe contrastare; inoltre, il riferimento all'interesse materiale rischia di porre in secondo piano la situazione di fatto che genera il pericolo: il processo cautelare non può essere dunque indirizzato in sé al raggiungimento del bene della vita, bensì a preservare la possibilità che l'acquisizione di tale bene sia garantita, attraverso lo strumento della tutela cautelare, col provvedimento di merito, il che può tradursi nell'attribuzione provvisoria di tale bene¹²⁰.

Altro rischio insito nella teoria dell'interesse materiale quale esclusivo oggetto del processo cautelare starebbe poi nell'enfatizzazione eccessiva del momento esecutivo della tutela, distogliendo l'attenzione dall'indagine sui presupposti della cautela: così si farebbe ritornare lo "spettro" di quelle

¹¹⁹ S. Recchioni, I procedimenti sommari, cit., p. 86 e nota 392.

¹²⁰ A. Barletta, La riproposizione della domanda cautelare, Milano, 2008, 114 ss.

ricostruzioni che collocavano la tutela cautelare sotto l'egida di quella esecutiva, sminuendone di conseguenza la conquistata autonomia concettuale.

2.2.- Strumentalità

Con l'inciso strumentalità si era inteso tradizionalmente definire il rapporto tra il provvedimento cautelare e quello definitivo, sottolineando, quale caratteristica essenziale, come il primo fosse destinato ad esaurire i propri effetti con l'adozione del secondo¹²¹.

Secondo tale approccio al requisito della strumentalità, il provvedimento cautelare viene a esistenza in attesa di un provvedimento definitivo e con il solo scopo di preservarne la fruttuosità pratica.

Limitare la qualifica di strumentalità al rapporto fra i provvedimenti cautelare e definitivo era stato però già oggetto di critiche da parte di chi¹²² rilevava come il rapporto strumentale non collegasse affatto, nel diritto positivo, i diversi provvedimenti giurisdizionali.

I critici della teoria della strumentalità dei provvedimenti rilevavano infatti come la previsione che legava all'estinzione del giudizio di merito la cessazione degli effetti del provvedimento cautelare dimostrasse come lo stesso non fosse necessariamente destinato a vedersi sostituito da un provvedimento definitivo. Si rilevava inoltre come anche per i casi in cui la pretesa azionata nel giudizio di merito trovasse riconoscimento nel provvedimento giurisdizionale, questo non si sostituisca negli effetti al

¹²¹ P. Calamandrei, op. cit., pag. 15; V. Andrioli, *In tema di provvedimenti d'urgenza*, in Foro it., 1943, I, pag. 770 e ss.; C. Mandrioli, *Per una nozione strutturale dei provvedimenti anticipatori o interinali*, in Riv. dir. proc. civ., 1964, pag. 551; G. Tarzia, *Sulla strumentalità dell'accertamento tecnico preventivo*, in Giur. it., 1967, I, 2, pag. 819 e ss; Id. *Il nuovo processo cautelare*, Padova, 1993, XI e ss.

¹²² G. Chiovenda, op cit., pag. 248 e ss; S. Satta, *Diritto processuale civile*, 1948, pag. 576; F. Lancellotti, *Osservazioni critiche intorno all'autonomia processuale della tutela cautelare*, cit., pag. 232; C. Calvosa, *La tutela cautelare (profilo sistematico)*, Torino, 1963, pag. 184 e ss.; P. Frisina, *La tutela anticipatoria, profili funzionali e strutturali*, in Riv. dir. proc. civ., 1986, pag. 364 e ss.

provvedimento cautelare ma che, più semplicemente, la pronuncia nel merito faccia venire meno le ragioni della tutela cautelare e quindi del relativo provvedimento. L'evento che porta quindi alla cessazione degli effetti della tutela cautelare non sarebbe quindi necessariamente l'adozione del provvedimento, ma la piena attuazione della tutela giurisdizionale che, riconoscendo la posizione soggettiva favorevole reclamata dalla parte, la rende non più cautelabile ma azionabile¹²³.

La strumentalità resta, anche in quest'ottica, caratteristica della tutela cautelare, ove si voglia intendere con questa definizione non già il rapporto fra provvedimenti giurisdizionali, bensì il rapporto tra la situazione cautelante e quella cautelanda, nel senso che l'attuazione della tutela cautelare è strumentale alla tutela di diritto azionato, ma che lo stesso non necessariamente debba trovare espressione in un provvedimento definitivo¹²⁴. Questa definizione ha resistito alla c.d. attenuazione del vincolo di strumentalità operato con la riforma che ha introdotto un regime di stabilità dei provvedimenti cautelari idonei ad anticipare gli effetti della sentenza di merito. Come è stato rilevato, se di attenuazione può parlarsi questa riguarda senz'altro il carattere della provvisorietà¹²⁵, nel senso che il provvedimento cautelare, ove abbia contenuto anticipatorio, possa assumere, attraverso l'inerzia delle parti, una propria stabilità. La riforma non elide però il carattere della strumentalità, inteso come rapporto con la situazione cautelanda, ma anzi lo rende ancor più evidente, atteso che ove alla realizzazione dell'interesse tutelato dalla norma sia sufficiente il mezzo cautelare, per via dell'acquiescenza delle parti allo stesso, non vi è bisogno

¹²³ E. Vullo, *L'attuazione dei provvedimenti cautelari*, Torino, 2001, p. 28.

¹²⁴ Tesi criticata da A. Carratta, *Profili sistematici della tutela cautelare*, in Aa.Vv., *I procedimenti cautelari*, Bologna, 2013, pag. 63, che ha definito "perniciosa" una nozione di strumentalità così generica e tale da svuotare di significato il termine medesimo, conducendo a qualificare come cautelare qualsiasi provvedimento che, in un modo o nell'altro e a prescindere da qualsivoglia collegamento con il provvedimento definitivo, assicuri la tutela sostanziale.

¹²⁵ G. Balena, *Istituzioni di diritto processuale civile*, IV ed., Cacucci Editore, Bari 2015, pag. 286.

di alcun provvedimento definitivo. Il carattere della strumentalità viene quindi in quest'ottica considerato non in rapporto al processo, bensì al diritto tutelato, il quale porta con sé, come corollario, la possibilità di tutela cautelare.

Anche sotto la lente della ricostruzione della strumentalità come rapporto tra provvedimenti vi è stato chi ha ritenuto che le ultime novelle che hanno introdotto il nuovo regime di stabilità dei provvedimenti cautelari anticipatori non abbiano apportato sostanziali modifiche. In particolare, anche sotto tale prospettiva veniva rilevato come il nuovo regime abbia inteso ridimensionare il requisito della provvisorietà, facendo sì che gli effetti del provvedimento cautelare si protraggano potenzialmente sine die, ma non invece sulla strumentalità, in quanto il provvedimento cautelare rimane “vicario” del provvedimento principale, di cui fa le veci¹²⁶.

In questo senso è stato quindi affermato che, anche a seguito delle novelle legislative, le misure cautelari anticipatorie continuano a distinguersi dai provvedimenti sommari semplificati esecutivi, in quanto rimangono potenzialmente al servizio del provvedimento definitivo¹²⁷.

2.3.- Provvisorietà

Un secondo tratto che la dottrina classica individua come caratterizzante la tutela cautelare è quello della provvisorietà.

Se sul piano empirico tale definizione rende l'idea di un provvedimento di durata limitata, non idoneo a protrarre sine die i propri effetti, il primo chiarimento concettuale offerto dalla dottrina riguarda la differenziazione tra provvisorietà e temporaneità.

¹²⁶ A. Carratta, *La fase cognitiva*, in AA.VV., *I procedimenti cautelari*, Bologna, 2013, pag. 257 e ss.

¹²⁷ R. Caponi, *La nuova disciplina dei procedimenti cautelari in generale*, in Foro it., V, 2006, p. 70.

Nel secondo caso, infatti, il concetto definisce semplicisticamente una durata limitata, mentre la provvisorietà offre un connotato ulteriore, rendendo l'idea di un qualcosa destinato a durare sinché non sopraggiunga un evento successivo, in vista ed in attesa del quale lo stato di provvisorietà permane¹²⁸.

Tale prospettiva si sovrappone specularmente all'idea di strumentalità dei provvedimenti: così come la tutela cautelare è strumentale all'adozione di un provvedimento definitivo così il provvedimento cautelare è provvisorio perché destinato ad essere da questi travolto.

Tale impostazione si espone alle medesime critiche evidenziate in materia di strumentalità da quella parte della dottrina¹²⁹ che affermava come anche il requisito della provvisorietà, così come quello di strumentalità, non riguardasse il rapporto tra i provvedimenti giurisdizionali bensì il rapporto con la situazione tutelata dalla norma sostanziale. Così l'evento al quale tale impostazione lega il venir meno del provvedimento cautelare viene individuato non nell'adozione di un provvedimento definitivo bensì con l'attuazione, fin dove possibile, della tutela normativa. Anche sotto il profilo del carattere di provvisorietà il già menzionato impianto dottrinale pare reggere la riforma del 2005: il provvedimento cautelare resta provvisorio proprio perché destinato ad esaurire i propri effetti o perché sostituito da un provvedimento definitivo o perché, l'inerzia delle parti, conduca alla piena attuazione della tutela normativa.

Anche insistendo sulla tesi della provvisorietà come rapporto tra il provvedimento cautelare e quello principale, chiarita la distinzione tra temporaneità e provvisorietà si può apprezzare come il nuovo regime di

¹²⁸ P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, cit., pag. 10.

¹²⁹ C. Calvosa, *La tutela cautelare (profilo sistematico)*, Torino, 1963., pag. 174 e ss.

stabilità dei provvedimenti anticipatori non abbia in realtà inciso su quest'ultimo requisito.

Il provvedimento cautelare resta provvisorio in quanto il dispiegarsi dei suoi effetti continua a dipendere dall'emanazione di un provvedimento definitivo, sebbene la durata degli effetti del provvedimento cautelare sia diventata potenzialmente illimitata.

2.4.- La natura conservativa e anticipatoria

Sebbene all'epoca rappresentasse una distinzione puramente dottrinale, priva di rilievo normativo, già in vigore del codice del 1865 si iniziò a discutere della natura anticipatoria dei provvedimenti cautelari. Fu infatti Calamandrei ad individuare una categoria di provvedimenti idonea ad anticipare il provvedimento definitivo¹³⁰, giungendo poi ad affermare come ogni provvedimento cautelare svolgesse in realtà una funzione anticipatoria. Con l'entrata in vigore del codice del 1940 si accentuò la necessità di approfondire l'indagine sul fenomeno dell'anticipazione. Per alcuni autori l'anticipatorietà non poteva assurgere a tratto caratterizzante della tutela cautelare, potendo ben riguardare tanto questa quanto altri procedimenti sommari di natura non cautelare¹³¹. Altra dottrina invece rilevava come esista una differenziazione nel fenomeno dell'anticipazione tra i provvedimenti cautelari e gli altri provvedimenti sommari non cautelari affermando che, stante la natura cautelare del provvedimento, il primo non potrà mai essere pienamente satisfattivo, atteso che la natura strumentale del provvedimento impone che gli effetti dello stesso siano sempre reversibili¹³².

¹³⁰ P. Calamandrei, *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*, cit., pag. 38.

¹³¹ A. Proto Pisani, *Problemi della c.d. tutela cautelare differenziata*, in *Appunti sulla giustizia civile*, Bari, 1982, p. 252 e ss.

¹³² P. Frisina, *La tutela cautelare anticipatoria: profili funzionali e strutturali*, 1986, pag. 371 e ss.

Altri autori hanno poi cercato di individuare una nozione tecnica di anticipazione, che non coincidesse con un mero rapporto di anteriorità cronologica rispetto al provvedimento definitivo, di per sé priva di rilievo teorico, distinguendo tra anticipazione di atti e anticipazione di effetti¹³³.

Tutto questo dibattito rimase privo di rilievo pratico sino alla riforma del 2005, anticipata dalla riforma del rito societario, che introdusse un regime di stabilità differenziato per i provvedimenti cautelari anticipatori. La necessità pratica di operare questa distinzione accentuò la ricerca di una definizione di anticipazione.

Alcuni individuarono tale definizione nell'idoneità del provvedimento a garantire non già il medesimo contenuto del provvedimento definitivo bensì effetti corrispondenti a quelli che con lo stesso si sarebbero potuti ottenere e, quindi, a garantire l'ottenimento del bene sostanziale richiesto, anche a prescindere dalla circostanza che le modalità per il perseguimento di detto bene differiscano da quelle che sarebbero conseguenti all'accoglimento della domanda di merito. Secondo tale orientamento il provvedimento cautelare conservativo avrebbe quindi natura quasi residuale, essendo relegato a quelle fattispecie in cui il provvedimento offra una tutela di natura esclusivamente processuale¹³⁴.

Un secondo più restrittivo orientamento richiedeva, ai fini dell'identificazione della natura anticipatoria del provvedimento cautelare, che fosse coincidenza o, quantomeno, sovrapponibilità, fra il contenuto del provvedimento cautelare e quello della pronuncia di merito¹³⁵.

Entrambe le tesi sono suffragate da solidi argomenti e l'unico dato di diritto positivo resta che il legislatore ha affidato all'interprete l'onere di

¹³³ F. Tommaseo, *I provvedimenti d'urgenza*, Padova, 1983.

¹³⁴ F. Luiso, *Diritto processuale civile*, IV, Milano 2017, pag. 227.

¹³⁵ S. Recchioni, *Diritto processuale cautelare*, Torino 2015, pag. 88.

individuare di volta in volta la natura anticipatoria del provvedimento richiesto.

3.- I Presupposti

Se, come detto, il potere cautelare rappresenta lo strumento per ovviare al rischio che il processo giunga a risultati infruttuosi è evidente che, allora, ai fini della concessione di un provvedimento cautelare debbano coesistere due requisiti, la prospettazione di una posizione giuridica soggettiva che sia assume come lesa ed il rischio di pregiudizio derivante dal decorso del tempo necessario all'accertamento di detta lesione ed all'adozione dei consequenziali provvedimenti.

3.1.- Il *fumus boni iuris*

Il primo dei requisiti menzionati assume il nome di *fumus boni iuris*, ovvero di apparente fondatezza del diritto reclamato.

Come è stato rilevato in dottrina¹³⁶, la natura dell'indagine sulla spettanza del diritto è commisurata al grado di stabilità del provvedimento che il giudice andrà ad adottare. Così, mentre per una sentenza -idonea quindi a passare in giudicato- è richiesto un determinato grado di approfondimento, parallelamente ai fini dell'adozione di un provvedimento, come quello cautelare, definito come strumentale e provvisorio, il grado dell'accertamento effettuato può essere più lieve.

Tradizionalmente con l'inciso *fumus boni iuris* si è definita la verosimiglianza del diritto reclamato, ovvero la valutazione, all'esito di un giudizio probabilistico, della apparente fondatezza della pretesa azionata.

¹³⁶ L. Querzola, *La tutela anticipatoria fra procedimento cautelare e giudizio di merito*, Bologna 2006, pag. 155; con riferimento all'oggetto della cognizione nel giudizio ex art. 19 D.Lgs. 5/2003, L. Di Cola, *Brevi note sull'istruttoria del procedimento sommario societario*, in *Giur It.*, 2006, 1, pag. 113 -125.

Vi è stato però chi ha contraddetto tale impostazione affermando che, in presenza di un provvedimento giurisdizionale e quindi in ogni caso idoneo ad incidere nella sfera giuridica della controparte, sia opportuno pervenire ad un seppur minimo grado di certezza rispetto al diritto azionato¹³⁷.

Altri autori hanno fatto poi notare come il concetto di verosimiglianza si presti ad essere facilmente equivocado¹³⁸. Il giudizio di verosimiglianza, si afferma, riguarda il primo momento del processo, quello delle allegazioni, prima che la fase probatoria sia avviata. Lo stesso non si basa quindi sulle rappresentazioni probatorie del fatto da provare, bensì su una massima di esperienza che riguarda la frequenza con cui i fatti allegati si producono nella realtà. Sicché, atteso che la cognizione in fase cautelare, seppur sommaria, prevede una fase probatoria, il giudizio su questa, seppur -si ribadisce- sommario, dovrà qualificarsi come giudizio di verità (positivo o negativo seconda dell'esito della prova) e non già di verosimiglianza.

Quanto alla natura di tale giudizio su rimanda all'analisi, nel prosieguo, sulla sommarietà della cognizione cautelare.

Da ultimo, deve darsi conto di come, nella valutazione del *fumus*, si faccia rientrare anche una valutazione dei contrapposti interessi delle parti della lite cautelare. Ciò per un verso conferma la maggior ampiezza degli elementi di fatto da ricercare ed apprezzare da parte del giudice del processo cautelare, dall'altro, conferma che momento centrale del processo cautelare è proprio l'interesse materiale delle parti.

Il tema dell'oggetto del processo cautelare, dunque, si amplia se il giudice deve valutare anche tale terzo elemento, riguardante la cd. "topografia del conflitto", ovvero deve condurre un accurato "bilanciamento degli interessi" che si fronteggiano.

¹³⁷ A. Carratta, *Profili sistematici della tutela anticipatoria*, 1997, pagg. 308-309.

¹³⁸ L. Querzola, op. cit. La tutela anticipatoria fra procedimento cautelare e giudizio di merito, Bologna 2006, pag. 163.

Tale criterio comporta che laddove il giudice valuti come “irreparabile” il pregiudizio per il quale si chiede cautela o, viceversa, “irreversibili” gli effetti della misura nel patrimonio del destinatario del provvedimento, allora più basso o, per converso, più alto dovrà essere il grado di probabilità di esattezza della prognosi e di effettiva sussistenza del *fumus*.

3.2.- *Periculum in mora*

Il secondo dei requisiti richiesti ai fini dell’ottenimento della tutela cautelare è rappresentato dal pericolo che il tempo necessario ad ottenere la tutela in via ordinaria ne pregiudichi gli esiti, che da tempo viene qualificato come il *proprium* della tutela cautelare¹³⁹.

Lo stesso dato normativo definisce gli elementi di tale pregiudizio qualificandolo come imminente ed irreparabile. Con l’imminenza del pregiudizio si fa comunemente riferimento a due diverse ipotesi: che l’evento dannoso si sia già verificato o, in alternativa, che l’evento dannoso non si sia ancora verificato, ma si sia indubitabilmente annunciato da una serie di elementi di fatto¹⁴⁰. In quest’ultimo caso il provvedimento cautelare sarà richiesto al fine di scongiurare il rischio che l’evento lesivo si consumi mentre, nel primo caso, dovrà intervenire a mitigare gli effetti della lesione accaduta.

Oltre che imminente, il pregiudizio paventato deve essere altresì irreparabile. Sebbene tale inciso non sia mai stato interpretato in maniera letterale, la portata del suo significato vale comunque a circoscrivere notevolmente l’ambito della tutela cautelare. La dottrina più risalente offriva un’interpretazione dell’istituto molto restrittiva. Veniva infatti comunemente giudicato irreparabile, infatti, quel pregiudizio che non si

¹³⁹ C. Consolo, *Periculum in mora e fumus boni iuris*, in *Il nuovo processo cautelare. Problemi e casi*, Torino 1998, 32 e nota 9; U. Rocco, *Trattato di diritto processuale civile*, V, Torino 1960, 56 ss.

¹⁴⁰ G. Arieta, *I provvedimenti d’urgenza*, cit, p. 132.

presta a reintegrazione in forma specifica ed a risarcimento per equivalente. Attenendosi strettamente a tale inciso le posizioni giuridiche cautelabili si limiterebbero in sostanza ai soli diritti della persona, essendo ogni questione patrimoniale astrattamente suscettibile di tutela risarcitoria per equivalente¹⁴¹.

Tale definizione si presta quindi a limitare enormemente l'ambito della tutela cautelare, tanto che la dottrina ha elaborato un'analisi funzionale del *periculum in mora*, affermando come ai fini della valutazione della sussistenza del rischio si deve guardare non già al semplice diritto in sé stesso dedotto, bensì alla funzione che quel diritto è chiamato a svolgere nei confronti del soggetto che ne chiede tutela¹⁴².

L'approccio funzionale al *periculum in mora* ha il pregio di rendere cautelabili posizioni giuridiche soggettive altrimenti difficilmente tutelabili ove si accogliesse una interpretazione letterale del concetto di irreparabilità e, in tal senso, appare coerente con il rilievo della tutela cautelare quale inscindibile componente della tutela giurisdizionale.

In questo senso una preziosa spinta all'apertura a situazioni giuridiche soggettive altrimenti non cautelabili è stata offerta anche dalla dottrina lavoristica. In quell'ambito, infatti, si è iniziato ad affrontare il problema non solo dal punto di vista del diritto azionato, ma valorizzando -in chiave costituzionale- anche il ruolo della persona che richiede la tutela.

¹⁴¹ S. Satta, *Limiti di applicazione dei provvedimenti di urgenza*, in Foro it., 1953, I, p. 132 e ss, *Provvedimenti d'urgenza e urgenza di provvedimenti*, in Mass. giur. lav., 1962, pag. 49; *Ancora sui provvedimenti d'urgenza in materia di lavoro*, Mass. giur. lav., 1968, pag. 420, *Provvedimento d'urgenza e rapporto di lavoro*, Mass. Giur. lav., 1971, pag. 455 e ss. In senso meno restrittivo C. Mandrioli, *Funzione anticipatrice e natura cautelare nei provvedimenti presidenziali e nei provvedimenti d'urgenza*, in Giur. it., 1953, IV, pag. 113 ss., per il quale l'irreparabilità si verifica ogni qual volta "le circostanze di fatto impongono una frattura tra l'astratta possibilità di usare un mezzo di tutela ed il risultato utile di quella tutela".

¹⁴² A. Proto Pisani, *I provvedimenti d'urgenza*, in *Appunti sulla giustizia civile*, Bari, 1982, p. 180, M. Bruni, *Tutela d'urgenza e diritti di credito*, in Giust. civ., 1986, I, pag. 2586.

Si è osservato che la necessaria prospettiva sia quella di attribuire all'espressione "diritto" il significato di interesse giuridicamente protetto, ossia "nel porre l'accento sul sostrato materiale della posizione soggettiva". Da ciò, si argomenta, l'irreparabilità deve essere intesa quale "attuale incapacità del suo titolare a soddisfare altrimenti l'interesse", che deve rivestire, assieme alla sua attuazione, una notevole importanza nella sfera di un determinato soggetto¹⁴³.

In questo senso, tenuto conto che nella fase di esercizio del diritto possono avere rilevanza, a seconda delle situazioni giuridiche sostanziali dedotte, qualità o situazioni personali del titolare del diritto, queste ultime, oltre a dover essere collegate in via immediata e direttamente strumentale con l'esercizio del diritto, debbono anch'esse determinare o, quanto meno, concorrere a determinare, un pregiudizio irreparabile che renda ammissibile l'intervento della tutela cautelare d'urgenza¹⁴⁴.

Anche quanto alla cognizione intorno al *periculum* il primo dubbio da superare è se debba essere svolto un mero giudizio di verosimiglianza ovvero probabilistico.

Una primo orientamento ritiene che la delibazione sul pericolo non possa essere limitata alla mera ipoteticità del pregiudizio, ma che sia necessario raggiungere un certo grado di convinzione, pur sempre probabilistica¹⁴⁵.

In questo sussisterebbe una differenza rilevante rispetto all'accertamento del *fumus*, poiché se è vero che il pericolo è dato dal rapporto fra eventi di cui il primo è costituito da un fatto già accaduto e l'altro invece è futuro, pare che il giudice debba convincersi della esistenza del primo non in

¹⁴³ A. Cerino Canova, *I provvedimenti d'urgenza nelle controversie di lavoro*, in Mass. Giur. lav., 1981, pag. 133; S. Mazzamuto, *Provvedimenti d'urgenza e reintegrazione nel posto del lavoro*, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 1973, pag. 593 ss.

¹⁴⁴ G. Arieta, *I provvedimenti d'urgenza ex art. 700 cod. proc. civ.*, cit, p. 124.

¹⁴⁵ E.A. Dini, *I provvedimenti d'urgenza*, Milano 1973, p. 53 s.; C. Cecchella, *Il processo cautelare – Commentario*, Torino 1997, p. 64; C. Consolo, in *Commentario alla riforma del processo civile*, a cura di C. Consolo, F. Luiso, B. Sassani, Milano 1996, p. 621.

termini di probabilità, come deve invece convincersi dei fatti posti a fondamento del *fumus*, bensì in termini di certezza.

D'altra parte, è proprio il fatto che la valutazione del *periculum* costituisca un elemento di specialità del procedimento cautelare, in quanto questa è destinata a non ripetersi nel giudizio di merito, ad imporre che gli elementi già accaduti della relazione di pericolo siano indagati avendo di mira certezza di risultati e non la verosimiglianza degli stessi.

A diverse conclusioni giunge chi¹⁴⁶ non ritiene astrattamente possibile una valutazione di certezza intorno al *periculum*, dovendo l'indagine riguardare fatti non ancora avvenuti. Tale prospettazione non appare però del tutto convincente, un giudizio in senso meramente probabilistico può infatti essere vero solo per il secondo dei termini della relazione che forma il *periculum*, ovvero la predizione o prognosi vera e propria, ma non per il fatto presupposto del pregiudizio, il quale invece può e deve essere apprezzato in termini di certezza, essendosi già verificato.

Parimenti, non pienamente soddisfacente, nel senso diametralmente opposto, sarebbe l'affermazione, talvolta rinvenuta in giurisprudenza¹⁴⁷, secondo la quale il *periculum* deve essere oggetto di piena e specifica prova da parte dell'istante, asserzione che dimostra di privilegiare solo il primo dei termini della relazione, il fatto presupposto del pregiudizio, atteso che è evidente che del secondo non potrebbe mai darsi piena prova, trattandosi di un evento futuro.

Coerentemente con le rilevate criticità, è stato recentemente affermato¹⁴⁸ che solo per la cognizione relativa al *fumus* può parlarsi di sommarietà quanto all'oggetto, mentre circa il *periculum* "probabilità" non vuol dire

¹⁴⁶ E.T. Liebman, Unità del procedimento cautelare, in *Riv. dir. proc.*, 1954, 252.

¹⁴⁷ T. Torino, 16.8.96, in *Foro It.*, 1997, I, 288 con nota di G. Armone; T. Roma 26.1.2000, in *D.L. Riv. critica dir. lav.*, 2000, 400.

¹⁴⁸ G. Della Pietra, *Procedimento possessorio, Contributo allo studio della tutela del possesso*, Torino 2003, p. 231.

minor grado di convincimento, ma la peculiare natura dell'indagine volta a prevedere uno sviluppo non solo futuro, ma anche eventuale: questa peculiarità, dunque, comporta anche che l'indagine prognostica da compiersi sui fatti darà luogo ad una cognizione non sommaria quanto all'oggetto, ma piena, precisa e rigorosa, finendo al contrario per concludersi in un giudizio di verosimiglianza della probabilità, e cioè su una doppia eventualità.

Resta inteso anche in tale prospettazione che, con riferimento al secondo termine della relazione di pericolo, costituito dal danno, si tratti di un giudizio puramente prognostico la cui struttura si fonda sull'identificazione dell'evento che si vuole prevenire e sulla valutazione intorno alla fondatezza della previsione effettuata. Tale indagine rileva soprattutto nei casi di richiesta di misure atipiche, in quanto l'evento da evitare non è predeterminato dal legislatore¹⁴⁹.

Qualificato il pericolo come relazione fra eventi, un certo costituito dal fatto presupposto del danno ed il danno come evento da evitare, residua la questione dell'individuazione dei criteri per fissare la soglia di pericolo minima, sufficiente per la concessione del provvedimento cautelare.

Secondo una prima tesi giurisprudenziale il pericolo andrebbe apprezzato in termini di semplice possibilità di verifica dell'evento¹⁵⁰.

Secondo attenta dottrina¹⁵¹, invece, il pericolo deve rilevare in termini di probabilità, secondo la teoria della cd. probabilità prevalente, nel senso che l'evento dannoso deve essere più probabile che non, non potendo la prognosi sul pericolo cautelare risolversi in un mero giudizio di possibilità.

¹⁴⁹ M. Taruffo, *Il giudizio prognostico del giudice tra scienza privata e prova scientifica*, in *Sui confini. Scritti sulla giustizia civile*, Bologna 2002, p. 329.

¹⁵⁰ P. Lecce 4.2.1998, in *Riv. dir. farmaceutico*, 1998, p. 437.

¹⁵¹ M. Taruffo, op. ult. cit., p. 337.

Ciò posto, deve rilevarsi come resti difficile individuare un solo comune grado di probabile verifica dell'evento temuto ma che, volendo trarre delle conclusioni sistematiche attraverso gli interrogativi prospettati, si rende palese come dalla diversa struttura dell'indagine probatoria sui due elementi della tutela discende anche una diversità di mezzi probatori concretamente utilizzabili nell'istruttoria cautelare.

Quando infatti l'indagine è rivolta ad accertare la probabile verifica del fatto futuro temuto, non si potranno impiegare tutti gli strumenti istruttori che presuppongono che i fatti da dimostrare siano già accaduti (come ad es. la testimonianza), che invece si ammetteranno per provare i fatti che rilevano ai fini della probabile esistenza del *fumus*, nonché per provare il fatto (o i fatti) generatori dell'allarme nella relazione di pericolo.

4.- Il procedimento ed il provvedimento cautelare

4.1.- La sommarietà della cognizione

Il legislatore ha posto i procedimenti cautelari nel Titolo del Codice dedicato ai procedimenti sommari.

Acclarato, nell'analisi del presupposto del *fumus boni iuris*, come l'accertamento sommario debba in ogni caso vertere non già sulla verosimiglianza del diritto controverso bensì su un accertamento attuale del diritto controverso, occorre quindi interrogarsi cosa si voglia indicare, sotto l'aspetto procedurale, riferendosi alla definizione di sommarietà.

Non è peregrino infatti chiedersi se la sommarietà sia un aspetto legato strettamente al rito ed alla maggiore libertà delle forme garantita a giudice e parti ovvero se questa possa riguardare anche una diversa intensità dell'accertamento del diritto controverso.

Presupposto logico della risposta a tale quesito è l'interrogativo su quale possa essere la reale differenza tra cognizione piena e sommaria e sull'effettività, ancora oggi, della dicotomia che contrappone la cognizione ordinaria, il pieno accertamento e la definitività della pronuncia alla cognizione sommaria, accompagnata da un accertamento meno intenso ed un provvedimento più labile.

Il dibattito in proposito si è incentrato sulle differenze fra pronunce sommarie cautelari e non cautelari rilevando come in queste ultime il giudizio, seppur sommario, è sempre il frutto di una valutazione dell'efficacia dei mezzi probatori e non già di un mero calcolo probabilistico mentre, il provvedimento cautelare, ben può essere fondato anche sulla mera attendibilità delle allegazioni, valutata secondo un giudizio valutato in termini di probabilità¹⁵².

In tale prospettazione la sommarietà della cognizione in sede cautelare differirebbe quindi dalla sommarietà per l'adozione di un provvedimento non cautelare poiché solo in queste ultime la valutazione dovrebbe basarsi sulla valutazione dei mezzi istruttori offerti dalle parti, mentre nel primo caso sarebbe sufficiente la credibilità dei fatti allegati in base ad un ragionamento presuntivo.

Questa tesi è stata messa in crisi dalla dottrina che ha evidenziato come la sommarietà della cognizione non conduca necessariamente ad una maggiore superficialità dell'accertamento ma che, anzi, possa capitare come una decisione frutto di un procedimento rimesso alla discrezionalità del

¹⁵² G.A. Micheli, *Corso di diritto processuale civile*, I, Milano, 1959, pag. 68; L. Montesano, *Luci ed ombre in leggi e proposte di tutele differenziate nel processo civile*, in Riv. dir. proc. civ., 1979, pag. 601 e ss; C. Vocino, *Intorno al nuovo verbo "tutela giurisdizionale differenziata"*, in *Studi in onore di I. Carancini*, Milano, 1984, II, 1, pag. 810.

giudice e svincolato da lacci procedurali, possa pervenire ad accertamento anche più razionale della cognizione piena¹⁵³.

In sostanza, con sommarietà del procedimento è opportuno riferirsi, sotto l'aspetto eminentemente procedurale, ad un rito deformatizzato, nel quale il giudice gode della massima discrezionalità, salvo il rispetto del fondamentale principio del contraddittorio, nello strutturare la fase istruttoria come ritenga più opportuno ma non ad un minor livello di approfondimento dell'accertamento del diritto.

Se è vero che l'essenza della cognizione piena è data dalla circostanza che le modalità di realizzazione del contraddittorio non sono rimesse alla discrezionalità del giudice¹⁵⁴, si suole in genere affermare che l'accertamento compiuto in sede cautelare è sommario in senso tecnico, in quanto effettuato nel corso di un procedimento le cui forme sono non predeterminate e rimesse quasi totalmente alla discrezionalità del giudice¹⁵⁵.

Discrezionalità ma di certo non arbitrio, considerato che la scelta del *modus procedendi* deve essere guidata, da un lato, dalle ragioni di urgenza e, dall'altro, dal rispetto del diritto di difesa delle parti.

Il tema si pone con tutta la sua problematicità in quanto è strettamente collegato con la presenza o meno nel processo cautelare di un'attività cognitiva in senso tecnico: è ovvio infatti che al primo quesito andrebbe data risposta positiva, se si restasse nel solco della tradizionale idea di *fumus*, con la precisazione che dalla cognizione cautelare non promana accertamento giudiziale in senso tecnico in quanto la regolamentazione che ne discende rimane pur sempre provvisoria; non così se si escludesse del tutto un qualsivoglia tipo di accertamento del diritto soggettivo, rimanendo

¹⁵³ A. Proto Pisani, *Usi e abusi della procedura camerale ex art. 737 c.p.c.*, in *Riv. dir. civ.* 1990, p. 393 e ss.

¹⁵⁴ A. Proto Pisani, *Usi e abusi della procedura camerale ex art. 737 ss. c.p.c.*, in *Riv. Dir. Civ.*, 1990, 412 ss.

¹⁵⁵ A. Proto Pisani, *L'istruzione nei procedimenti sommari*, in *Foro it.*, 2002, V, 17.

questo solo sullo sfondo di un'indagine che riguarderebbe quasi esclusivamente l'incombenza del pericolo sul bene della vita o sull'interesse protetto dal diritto.

Secondo la teoria tradizionale in merito alla necessità ed alla quantità di attività istruttoria da compiere nel processo cautelare, per emettere il provvedimento cautelare sarebbe sufficiente raggiungere la probabilità o la verosimiglianza dell'esistenza dei fatti costitutivi, per quello dichiarativo il grado di approssimazione alla verità materiale dovrebbe essere il massimo possibile.

Resta il problema delle modalità per conseguire il convincimento sufficiente, e quindi il "grado" di capacità dimostrativa delle prove, ciò ovviamente nell'ipotesi in cui si accetti l'idea che anche nei giudizi natura sommaria la decisione deve fondarsi su ipotesi di fatto confermate da elementi di prova.

4.2.- La natura del provvedimento e la sua esecutorietà

Come ampiamente descritto nei paragrafi precedenti la natura del provvedimento cautelare si caratterizza per la sua strumentalità e provvisorietà, che fanno sì che il provvedimento medesimo non possa mai ambire ad ottenere l'efficacia del giudicato.

Ciò nonostante alcuni autori si sono spinti a parlare di "giudicato cautelare"¹⁵⁶, riferendosi con detta espressione a talune peculiarità del provvedimento cautelare che ne consentono una certa stabilità, come ad esempio la possibilità di modifica e revoca del provvedimento solo per fatti sopravvenuti o anteriori ove non conosciuti prima, o ancora la facoltà di riproporre la medesima domanda cautelare, in caso di rigetto, quando si

¹⁵⁶ C. Consolo, *Sui limiti alla riproposizione della domanda cautelare respinta (il rigore non vale solo per le decisioni di c.d. "merito cautelare")*, in *Giur. it.*, 1995, I, 2, pag. 266 e ss; F. Auletta, *Variazioni sul tema del giudicato cautelare*, *Giur. it.*, 1996, IV, pag. 1 e ss.

verifichino mutamenti delle circostanze di fatto ovvero vengano dedotte nuove ragioni.

Naturalmente il c.d. “giudicato cautelare” non ha niente a che vedere con il giudicato, trattandosi di effetti per lo più interni al medesimo procedimento.

La pronuncia cautelare non può quindi in alcun modo rilevare in un processo diverso, questa può però senz'altro fondare l'esecuzione forzata. Se la dottrina tradizionale tendeva ad escludere la natura di titolo esecutivo dei provvedimenti cautelari¹⁵⁷ tale problematica ha perso di rilevanza a seguito dell'introduzione del procedimento cautelare uniforme il quale, disciplinandone l'attuazione, hanno reso il problema privo di rilevanza pratica. Con la novella viene infatti introdotto l'art. 669 *duodecies*, che disciplina le modalità di attuazione del provvedimento cautelare, prevedendo che le misure cautelari aventi ad oggetto somme di danaro avvenga nelle forme degli artt. 491 e ss e, quindi, attraverso il pignoramento, ed affidando invece l'attuazione delle misure cautelari aventi ad oggetto obblighi di fare e non fare alla direzione e controllo del giudice che ha emesso il provvedimento.

4.3.- I rimedi

La natura interinale, provvisoria e non decisoria del provvedimento cautelare aveva condotto il legislatore codicistico a non disciplinare alcuno strumento di impugnazione e i rimedi esperibili, con una disciplina comunque disorganica, si limitavano alla possibilità di richiederne la revoca o la modifica.

La crisi del processo di cognizione e il dilatarsi dei tempi per la definizione del giudizio ha reso invece palese l'esigenza di consentire una revisione del

¹⁵⁷ G. Arieta, *I provvedimenti d'urgenza*, cit, p. 242 e ss.

provvedimento cautelare adottato¹⁵⁸. Con l'introduzione del procedimento cautelare uniforme il legislatore andò incontro a tale esigenza, da un lato generalizzando la possibilità di richiedere, a fronte di un mutamento delle circostanze, la modifica o la revoca del provvedimento e, dall'altro, prevedendo un mezzo impugnatorio del provvedimento cautelare: il reclamo.

I due mezzi non rappresentano affatto una duplicazione ma offrono due diversi strumenti di tutela. Il primo dei rimedi consente di portare all'attenzione del giudice che ha emesso il provvedimento un mutamento delle circostanze di fatto o anche fatti anteriori, purché il richiedente dimostri di averne avuto conoscenza successivamente all'adozione del provvedimento.

Al contrario con il rimedio del reclamo si critica il provvedimento cautelare adottato, tanto per errores in procedendo quanto per errores in iudicando.

Un punto di sovrapposizione delle due misure riguarda la rilevanza dei motivi sopravvenuti nell'ambito del reclamo. Un rimedio prettamente impugnatorio avrebbe dovuto lasciare al reclamo la sola possibilità di richiedere una revisione del provvedimento impugnato.

Il legislatore del 1990 aveva invece ammesso che il giudice del reclamo potesse sospendere l'esecuzione del provvedimento cautelare anche per motivi sopravvenuti. Come venne correttamente rilevato dalla dottrina¹⁵⁹, però, sarebbe stato impensabile che il giudice del reclamo potesse conoscere dei motivi sopravvenuti unicamente in fase di sospensione del provvedimento cautelare impugnato e non anche in quella di decisione nel merito del reclamo. Tale critica affermava quindi che attraverso il reclamo si potessero introdurre anche nuovi motivi.

¹⁵⁸ G. Tarzia, *Rimedi processuali contro i provvedimenti d'urgenza*, in *Riv. dir. proc.*, 1986, pag. 35.

¹⁵⁹ A. Proto Pisani, *La nuova disciplina dei procedimenti cautelari in generale*, in *Foro it.* anno 1991, parte V, col. 57.

Il legislatore del 2005 chiarì definitivamente tale aspetto offrendo un raccordo dei due istituti in relazione alle nuove circostanze e motivi prevedendo queste, se sopraggiunte alla proposizione del reclamo devono essere proposte nel relativo procedimento.

È ormai pacifico che il reclamo, analogamente all'appello, sia un'impugnazione di carattere devolutivo e sostitutivo¹⁶⁰, che trattandosi di impugnazione del procedimento si possa affiancare quella delle impugnazioni in generale, ritenendo quindi ammissibile ad esempio il reclamo incidentale. Quanto all'oggetto del reclamo, il legislatore del 1990 limitò la proponibilità del gravame ai soli provvedimenti di accoglimento dell'istanza cautelare. Tale scelta legislativa, che apparì prima *facie* corretta a chi temeva la proliferazione di sub procedimenti, fu invece superata dalla consulta la quale affermò l'incostituzionalità della norma nella parte in cui non prevedeva la possibilità di proporre il reclamo anche avverso i provvedimenti negativi¹⁶¹.

La competenza a decidere sul reclamo è del medesimo giudice che ha adottato il provvedimento cautelare ma in composizione collegiale. Tale scelta legislativa viene oggi criticata da chi rileva come la portata assunta dai provvedimenti cautelari a seguito della modifica del regime di stabilità degli stessi consiglierebbe che ad occuparsi del reclamo fosse il giudice superiore, così come sarebbe opportuno prevedere la ricorribilità in Cassazione avverso la decisione sul reclamo¹⁶², oggi negata.

¹⁶⁰ A. Aliotta, *L'effetto devolutivo del reclamo cautelare*, in *Giusto proc. civ.*, 2012, 195.

¹⁶¹ Corte Cost., sent 23 giugno 1994, n. 253.

¹⁶² F.S. Damiani, *La tutela cautelare anticipatoria profili storico-sistematici*, Edizioni scientifiche italiane, Napoli, 2018, pagg. 284 e ss.

Cap. III - La tutela cautelare oltre il processo civile

1.- Il rilievo costituzionale della tutela cautelare

Come emerso dall'analisi dell'evoluzione storica compiuta dalla dottrina in materia di tutela cautelare, sin dall'inizio del ventesimo secolo questa veniva inquadrata, seppur con diverse sfumature, quale elemento connaturato all'azione. Ciò nonostante, il percorso che ha condotto all'affermazione del rilievo costituzionale della tutela cautelare non è stato affatto privo di inciampi.

Se oggi si può considerare questione ormai assodata, tanto che insistervi rappresenta un *déjà vu*¹⁶³, che l'art. 24 Cost. offra fondamento costituzionale alla tutela cautelare non è sempre stato pacifico.

In materia di processo amministrativo la Corte aveva avviato già negli anni '70 un processo di "centralizzazione della tutela cautelare"¹⁶⁴ affermando la connaturalità di questa alla tutela giurisdizionale¹⁶⁵.

Al contrario, in materia tributaria, la Corte aveva escluso che la tutela cautelare fosse un necessario corollario del diritto di difesa¹⁶⁶. L'iter argomentativo era il seguente: l'art. 24 Cost. garantisce l'accesso alla tutela giurisdizionale, ma non ad una determinata forma di tutela e, di conseguenza, il legislatore non è vincolato nel disciplinare i poteri attribuiti agli organi giurisdizionali, poteri che quindi possono essere legittimamente diversificati in relazione alle diverse situazioni dedotte in giudizio. Pertanto, proseguiva la Corte, la mancanza di una misura cautelare in materia

¹⁶³ F. Tommaseo, *Il fondamento costituzionale della tutela cautelare*, in *Scritti in onore di C. Punzi*, III, Torino, 2008, 409 e ss.

¹⁶⁴ A. Pavan, *La tutela cautelare nel nuovo Codice del processo amministrativo*, Giuffrè, 2010, pag. 6.

¹⁶⁵ Corte cost., sent. 19 dicembre 1974, n. 284, in *Cons. St.*, 1974, 1329 con nota di A. Proto Pisani; sent. sent. 17 luglio 1975, n. 227.

¹⁶⁶ Corte cost., sent 1 aprile 1982, n. 63.

tributaria non importa una mancanza di effettività di tutela giurisdizionale la quale è, in ogni caso, garantita dalla pronuncia nel merito e, conseguentemente, dall'eventuale obbligo di restituzione di quanto riscosso nelle more del giudizio. In questo senso la tutela giurisdizionale sarebbe quindi effettiva anche in assenza di uno strumento cautelare. Concludeva quindi la Corte affermando espressamente che la potestà cautelare non costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale.

A tale arresto seguì la ben nota sentenza 190/1985, redatta da Virgilio Andrioli e della quale si sottolineò sin da subito la portata storica¹⁶⁷.

Con detta pronuncia la Corte dichiarò l'illegittimità costituzionale della normativa processualamministrativa nella parte in cui, limitando l'intervento d'urgenza del giudice amministrativo alla sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, non consentiva al giudice stesso di adottare i provvedimenti d'urgenza più idonei ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito. La Corte introduceva quindi, seppur con specifico riferimento alle controversie patrimoniali in materia di pubblico impiego sottoposte alla sua giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, un potere cautelare innominato e ben più vasto della semplice facoltà di sospendere l'atto impugnato sino ad allora normativamente prevista.

Sebbene la pronuncia avesse appunto specificamente riguardo alle controversie di pubblico impiego, il *decisum* della Corte tradisce la percezione di un potenziale contrasto con quanto espresso precedentemente in materia tributaria, tant'è che la motivazione di questa pronuncia si spinge a chiarire espressamente che l'orientamento

¹⁶⁷ A. Proto Pisani, *Rilevanza costituzionale del principio secondo cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione (nota a Corte cost., 28 giugno 1985, n. 190)*, in *Foro it.*, 1985, I, 1881 la definì "la più chiovendiana delle sentenze della Corte costituzionale".

manifestato non si pone in contraddizione con quanto affermato precedentemente.

Che la pronuncia 190/1985, pur significativa, non potesse ancora rappresentare, così come invece era in materia amministrativa, il grimaldello per la creazione di un “modello cautelare propulsivo con vocazione all’atipicità”¹⁶⁸ che consentisse di affermare che la tutela cautelare sia un imprescindibile corollario della tutela giurisdizionale lo affermò la stessa Corte, sempre in materia tributaria¹⁶⁹.

In questo caso, continuando a sostenere la tesi secondo la quale la sospensione da parte dell’intendente di finanza non lasciasse il contribuente privo di tutela, la Consulta precisava che l’eventuale diniego di sospensione trovava nel giudice amministrativo adeguata tutela giurisdizionale.

La ripartizione della giurisdizione che affidava al giudice amministrativo la cognizione circa il diniego di sospensione ed al giudice tributario la decisione sul merito del rapporto tributario era però già stata criticata in dottrina¹⁷⁰, rilevando come da un lato non fosse affatto pacifica la possibilità, per il giudice amministrativo, di pronunciare la sospensione cautelare di un provvedimento negativo e, dall’altro, come si chiedesse così un provvedimento cautelare ad un giudice sprovvisto di cognizione sul merito della controversia.

Una esplicita pronuncia di riconducibilità della tutela cautelare nell’alveo dell’art. 24 Cost. arrivò invece in materia processualcivilistica allorquando la Corte dichiarò l’illegittimità costituzionale dell’art. 669-terdecies del codice di procedura civile¹⁷¹, nella parte in cui non ammetteva il reclamo anche

¹⁶⁸ F. Caringella, *Corso di diritto processuale amministrativo*, Milano, 2003, pag. 991.

¹⁶⁹ Corte cost., sent. 11 marzo 1991, n. 112.

¹⁷⁰ G. Albenzio, *Ipotesi per l’attribuzione alle commissioni tributarie della potestà a decidere sul provvedimento amministrativo di reiezione dell’istanza di sospensione dell’esecuzione fiscale*, in *Foro Italiano*, 1987, parte I, col. 1426.

¹⁷¹ Corte cost., sent. del 23 giugno 1994, n. 253.

avverso l'ordinanza con cui veniva rigettata la domanda di provvedimento cautelare.

Spiegava la Corte in quest'occasione, richiamando la pronuncia 190/1985, che la disponibilità di misure cautelari costituisce espressione precipua del principio per il quale la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione. La tutela cautelare diviene quindi strumentale all'effettività della stessa tutela giurisdizionale e pertanto giustifica l'introduzione di una uniforme disciplina che assicuri i requisiti propri (e minimi) imposti al modello processuale dalle garanzie di cui al sistema costituito dagli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Tale enunciazione di principio offrì il modo alla dottrina di ribadire la centralità della tutela cautelare quale essenziale profilo della tutela giurisdizionale¹⁷².

Ancora nel 1996 la Corte Costituzionale tornava a ribadire¹⁷³, questa volta in materia di processo amministrativo, che la disponibilità delle misure cautelari è strumentale all'effettività della tutela giurisdizionale e costituisce espressione del principio per cui la durata del processo non deve andare a danno dell'attore che ha ragione, in attuazione dell'art. 24 della Costituzione.

Sembrava quindi acquisito il principio secondo il quale la tutela cautelare è espressione diritto di azione garantito dall'art. 24 Cost¹⁷⁴.

¹⁷² R. Vaccarella, *Il procedimento cautelare dopo l'intervento della Corte costituzionale sul reclamo avverso provvedimenti negativi*, in Giust. civ., fasc. 11, 1995, pag. 511, secondo il quale "la tutela cautelare ormai si appartiene in tutto il suo vigore alla fisiologia della tutela giurisdizionale; ed è impensabile un sistema di tutela che la escluda tout court".

¹⁷³ Corte cost., sent. 16 luglio 1996, n. 249.

¹⁷⁴ M. Giorgianni, *Considerazioni generali*, in *Processo e tecniche di attuazione dei diritti* (a cura di Mazzamuto), Napoli, 1989, p. 5; A. Di Majo, *Forme e tecniche di tutela*, in *Processo e tecniche di attuazione dei diritti* (a cura di Mazzamuto), Napoli, 1989, p. 13; M. Taruffo, *Note sul diritto alla condanna e all'esecuzione*, in Riv. crit. dir. priv., 1986, p. 640 ss.

Eppure, agli inizi del nuovo millennio, la Corte compiva, ancora in materia tributaria, un distinguo rispetto all'affermazione di un principio ormai pacifico tanto per il processo civile quanto per quello amministrativo.

Occupandosi della tutela cautelare tributaria nei gradi di giudizio successivi al primo, la Corte affermava¹⁷⁵ che il principio in forza del quale la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 della Costituzione è sicuramente riferibile, per la sua generalità, anche al processo tributario. La Corte precisava però che la garanzia costituzionale della tutela cautelare debba ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela.

Da ciò discende, proseguiva la Corte, che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive alla pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore ed è escluso, pertanto, che la mancata previsione di uno strumento cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo sia in contrasto con l'art. 24 Cost.

La Corte giudicava altresì insussistente la denunciata disparità di trattamento tra le controversie devolute alla cognizione del giudice ordinario, nelle quali sarebbe possibile sospendere l'esecuzione della sentenza, e le controversie attribuite alla giurisdizione delle commissioni tributarie, per le quali tale possibilità di sospensione non era prevista. Sotto tale aspetto il Giudice delle Leggi escludeva categoricamente l'esistenza di un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità tra i vari

¹⁷⁵ Corte cost., sent. 31 maggio 2000, n. 165.

tipi di processo, concludendo che la scelta di non estendere la tutela cautelare, nel processo tributario, ai gradi di giudizio successivi al primo fosse, anche in riferimento al parametro di cui all'art. 3 Cost., legittimo esercizio di discrezionalità legislativa.

La dottrina non mancò di criticare l'impostazione della Corte¹⁷⁶ e sottolineare come nella specificità delle pronunce in materia tributaria incubasse il “germe dell'irrazionalità” cercando, nella giurisprudenza comunitaria, nuova linfa per la battaglia per una tutela cautelare unificata nei diversi gradi del giudizio tributario¹⁷⁷.

A distanza di un decennio da quest'ultima pronuncia la Corte veniva nuovamente investita della questione di legittimità costituzionale della normativa processualtributaria nella parte in cui non prevedeva la tutela cautelare nei gradi successivi al primo.

Anche in tale circostanza, la Corte adottava un atteggiamento meno netto di quello che già venticinque anni prima aveva caratterizzato le pronunce in materia amministrativa prima e civile poi.

La Corte aggirava infatti la questione, offrendo una soluzione interpretativa del diritto positivo, costituzionalmente orientata, che consentisse di applicare al processo tributario gli istituti processualcivilistici della sospensione dell'esecutività della sentenza in appello e nelle more del giudizio di legittimità¹⁷⁸.

Quest'ultima pronuncia, pur avendo aperto un significativo spiraglio sotto il profilo pratico¹⁷⁹, mette in risalto tutta la ritrosia della Corte ad affermare,

¹⁷⁶ C. Glendi, *La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita*, in *Corr. trib.*, 2000, pag. 1893 e ss.

¹⁷⁷ L. Trombella, *La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia europea*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 5, 2009, pag. 475.

¹⁷⁸ Corte cost., sent. 17 giugno 2010, n. 217.

¹⁷⁹ P. Accordino, *La Corte costituzionale apre uno spiraglio per un révirement sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 47; P.C. Ruggieri, *Spunti di riflessione sull'adeguamento della giustizia tributaria ai principi costituzionali processuali*, in *Corr.*

come pur aveva fatto da tempo con riguardo al processo civile ed amministrativo, la rilevanza costituzionale della tutela cautelare.

Tale ritrosia diventa ancor più marcata se la si confronta con la giurisprudenza costituzionale formatasi intorno all'esecuzione esattoriale di crediti non tributari.

Già nel 1995 la Corte aveva affermato l'incostituzionalità della norma disciplinante la riscossione delle entrate a favore dell'ente autonomo per l'acquedotto pugliese, nella parte in cui richiamando la disciplina sulla riscossione delle imposte dirette per la soddisfazione di crediti non tributari escludeva il potere dell'autorità giudiziaria ordinaria di sospendere l'esecuzione allorché il soggetto passivo contesti l'esistenza o l'ammontare del credito¹⁸⁰.

Sebbene la pronuncia avesse a riguardo una norma speciale, autorevolissima dottrina¹⁸¹ non mancò di evidenziare come la pronuncia segnasse una "svolta epocale". Venne infatti rimarcato come al di là della disposizione legislativa indicata, ad essere gravata di costituzionalità era la norma - generale- in materia di riscossione che consentiva al solo intendente di finanza di sospendere l'esecuzione esattoriale, in quanto in contrasto tanto con il principio di uguaglianza *ex art. 3* quanto con la garanzia del diritto di azione e di difesa *ex art. 24 Cost.*

Seguì a strettissimo giro, nel medesimo anno, una seconda pronuncia¹⁸² con la quale la Corte generalizzò il principio di diritto affermato con riferimento alla riscossione delle entrate dell'acquedotto pugliese, affermando un generale potere del giudice ordinario di sospendere l'esecuzione dei ruoli

Giur., 2011, 476; V. Azzoni, *Un passo avanti verso la completa tutela del contribuente anche in fase cautelare*, in *Bollettino trib.*, 2011, 1155; F. D'Ayala Valva, *Sulla necessità dei rimedi di sospensione cautelare processualciviltistici per un giusto processo tributario*, in *Bollettino trib.*, 2011, 725.

¹⁸⁰ Corte cost., sent. 13 luglio 1995, n. 318.

¹⁸¹ G. Costantino, *Una svolta epocale nella giurisprudenza della Corte costituzionale; si apre una breccia per la sospensione giudiziale dell'esecuzione esattoriale*, in *Foro it.*, 1995, I, 3092.

¹⁸² Corte cost., sent. 21 settembre 1995, n. 437.

relativi ad entrate di natura non tributaria. Parve allora che la pronuncia, da collocarsi in linea con la 190/1985, potesse “fare giustizia” dell’esclusione della tutela cautelare dal novero dei requisiti essenziali della tutela giurisdizionale affermata con la pronuncia 63/1982, smentendola definitivamente¹⁸³.

Appena due anni dopo la Corte tornò parzialmente sui suoi passi¹⁸⁴ e nel dichiarare l’illegittimità costituzionale della norma disciplinante la riscossione dei contributi previdenziali della cassa previdenziale degli ingegneri e architetti disconosceva la portata generale del principio affermata con la pronuncia 437/1995.

La dottrina evidenziò allora come il *révirement* della Corte rendeva necessarie tante pronunce di incostituzionalità quante erano le norme di rimando alla disciplina della riscossione mediante ruolo di crediti non tributari nella parte in cui queste impedivano all’autorità giudiziaria di pronunciare la sospensione della riscossione ed auspicava che le successive pronunce potessero condurre ad una presa d’atto dei problemi sottesi all’esecuzione esattoriale¹⁸⁵.

Solo recentissimamente, in un quadro normativo ormai mutato e sicuramente più garantista per il contribuente la Corte ha posto “l’ultimo tassello”¹⁸⁶ affermando che la pur marcata peculiarità dei crediti tributari, garantiti da una disciplina di favore per l’amministrazione fiscale, non è però tale da giustificare che, nelle ipotesi in cui il contribuente contesti il diritto di procedere a riscossione coattiva e sussista la giurisdizione del giudice ordinario, non vi sia una risposta di giustizia se non dopo la

¹⁸³ G. Costantino, *Cadono i limiti alla sospensione giudiziale della esecuzione esattoriale: passano i bersaglieri nella breccia aperta dalla sentenza n. 318 del 1995*, in *Foro it.*, 1995, I, 3060.

¹⁸⁴ Corte cost., sent. 18 luglio 1997, n. 239.

¹⁸⁵ G. Costantino, *Illegittime le norme di rinvio alla esecuzione esattoriale - I bersaglieri passano in fila indiana nella breccia aperta da Corte cost. n. 318 del 1995*, in *Foro it.*, 1997, I, 3496.

¹⁸⁶ Corte cost., sent. 31 maggio 2018, n. 114.

chiusura della procedura di riscossione ed in termini meramente risarcitori¹⁸⁷.

Pur non riguardando in specifico il processo amministrativo, è utile riportare, per il suo contenuto, la sentenza 30 novembre 2007, n. 403 per comprendere quanto siano chiari il ruolo ed il valore affermati nel nostro ordinamento, oramai da tempo, circa l'evoluzione della tutela cautelare, nel quadro generale dei diritti di difesa.

Nello specifico la Consulta affronta il tema della proponibilità o meno di un'istanza di tipo cautelare prima del tentativo obbligatorio di conciliazione, previsto come condizione di procedibilità. Richiamandosi alla sua precedente giurisprudenza nonché a quella comunitaria, essa ritiene, la tutela cautelare, in quanto preordinata ad assicurare l'effettività della tutela giurisdizionale, in particolare a non lasciare vanificato l'accertamento del diritto, uno strumento fondamentale e inerente a qualsiasi sistema processuale, anche indipendentemente da una previsione espressa. E a simili enunciazioni non può non riconoscersi portata generale, ove si tenga conto dell'identità degli interessi costituzionalmente rilevanti coinvolti in tutte le procedure rispetto alle quali è prescritto l'obbligatorio tentativo di conciliazione.

Esse risultano, d'altra parte, anche coerenti con l'affermazione secondo cui non contrasta con l'art. 24 Cost. la previsione di uno strumento quale il tentativo obbligatorio di conciliazione, in quanto essa è finalizzata ad assicurare l'interesse generale al soddisfacimento più immediato delle situazioni sostanziali realizzato attraverso la composizione preventiva della lite rispetto a quello conseguito attraverso il processo. Detto interesse, a giudizio della Corte, svanisce in riferimento all'azione cautelare, proprio in considerazione delle particolari esigenze che si vogliono tutelare con i

¹⁸⁷ G. Costantino, *La tutela del soggetto passivo nella riscossione coattiva*, in *Foro it.* 2018, V, c. 310.

procedimenti cautelari, esigenze che richiedono una risposta immediata. Non può, infatti, ritenersi che il tentativo obbligatorio di conciliazione, se considerato condizione di procedibilità anche per l'azione cautelare, assicuri un soddisfacimento più immediato rispetto a quello conseguibile mediante tale forma di protezione.

2.- Il rilievo comunitario della tutela cautelare

L'analisi del rilievo comunitario della tutela cautelare non può che partire dal diritto positivo e, in particolare, dalla disciplina dei giudizi innanzi il Tribunale e la Corte di giustizia dell'Unione europea.

Il Trattato sull'Unione europea prevede¹⁸⁸ che, sebbene la proposizione del ricorso alla Corte di giustizia dell'Unione europea non sospenda *ex se* l'atto impugnato la Corte possa, “quando reputi che le circostanze lo richiedano”, disporre la sospensione dell'esecuzione o, in ogni caso, ordinare i provvedimenti provvisori ritenuti necessari.

Le norme del Trattato offrono pochi ma granitici punti fermi: la tutela cautelare è offerta a condizione che vi sia un giudizio pendente e la natura del provvedimento è atipica, essendo consentito tanto di sospendere l'atto impugnato quanto di adottare ogni diverso provvedimento ritenuto necessario.

Ulteriori indicazioni sono offerte poi dal regolamento di procedura della Corte di giustizia¹⁸⁹, il quale chiarisce, sotto il profilo dei requisiti necessari ai fini dell'adozione del provvedimento, che il richiedente debba precisare, con la domanda di sospensione, i motivi che provino l'urgenza e gli argomenti di fatto e di diritto che giustifichino *prima facie* l'adozione del provvedimento provvisorio.

¹⁸⁸ Artt. 278 e 279 TUE (già artt. 242 e 243 TCE).

¹⁸⁹ Artt. 160 e ss, Regolamento di procedura della Corte di giustizia.

Sotto il profilo procedurale la norma lascia poi ampio margine discrezionale alla Corte, prevedendo che il presidente possa accogliere la domanda anche inaudita altera parte o, al contrario, fissare un termine per la controparte per presentare osservazioni o ancora, ove lo ritenga opportuno, disporre un'istruttoria.

La decisione sulla domanda è affidata al presidente salvo che questi intenda deferirne l'esame alla Corte, la pronuncia è adottata con ordinanza motivata non impugnabile, la medesima ordinanza può fissare la data di cessazione di efficacia del provvedimento ma, in ogni caso, questa cessa di produrre effetti dalla pronuncia della sentenza definitiva. Ancora, l'ordinanza può essere modificata o revocata in qualsiasi momento a fronte del mutamento delle circostanze così come, in caso di rigetto, la parte che l'ha richiesta può proporre un'ulteriore domanda basata su fatti nuovi.

A fronte di tale quadro normativo assume natura quasi didascalica l'inciso previsto al IV comma dell'art. 162 il quale precisa che "l'ordinanza ha carattere provvisorio e lascia impregiudicata la decisione della Corte nel merito".

La tutela cautelare offerta dall'ordinamento comunitario, sebbene appaia prima facie grossolana, soprattutto se paragonata all'ordinamento interno, ha dimostrato di possedere la capacità di adattarsi, forse proprio grazie alla concisione delle norme che la disciplinano, alle esigenze dei tempi.

Prova di questa capacità di adattamento è data dall'elaborazione di un terzo requisito, di introduzione giurisprudenziale, valutato dalla Corte ai fini del rilascio del provvedimento cautelare e che si aggiunge ai tradizionali *fumus boni iuris* e *periculum in mora*: il bilanciamento di interessi.

La Corte qualifica tale requisito non già come mero bilanciamento dei diversi interessi delle parti del giudizio bensì come equilibrio anche rispetto

alle posizioni di terzi che potrebbero essere lesi dalla concessione o dal diniego del provvedimento.

La giurisprudenza comunitaria si fa, in questo modo, “motore dell’armonizzazione europea” votando la funzione giurisdizionale, anche attraverso la tutela cautelare, ad assicurare il progressivo sviluppo dell’ordinamento¹⁹⁰.

Gli spunti provenienti dal diritto comunitario non si limitano però al solo dettato normativo riguardante il processo innanzi la Corte di giustizia.

Al contrario, più che sul piano del diritto processuale comunitario, il piano più utile a saggiare la rilevanza della tutela cautelare per l’ordinamento comunitario è quello della giurisprudenza della Corte avviata con la ben nota sentenza *Factortame*¹⁹¹.

Con la sentenza in commento, passata nei manuali come una pronuncia che ha ribadito il primato del diritto comunitario sul diritto interno, la Corte ha riconosciuto rilievo comunitario alla tutela cautelare.

La sentenza afferma infatti che le limitazioni al rilascio di misure cautelari idonee a garantire l’effettività di una norma comunitaria si pongono in contrasto con i principii fondamentali dei Trattati e devono quindi essere disapplicate ad opera del giudice nazionale.

A questa prima pronuncia seguirono a stretto giro prima la sentenza *Zuckerfabrik*¹⁹² e successivamente la sentenza *Atlanta*¹⁹³ con le quali la

¹⁹⁰ . A. Masucci, *La lunga marcia della Corte di Lussemburgo verso una tutela cautelare europea*, in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1996, 1155; D. De Pretis, *La tutela giurisdizionale amministrativa europea ed i principii del processo*, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 2002, 683; L. Querzola, *Appunti sulle condizioni per la concessione della tutela cautelare nell’ordinamento comunitario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2001, pag. 501.

¹⁹¹ C.G. Cee, sent. 19 giugno 1990, nel procedimento C-213/89 con nota di C. Consolo, *Fondamento «comunitario» della giurisdizione cautelare*, in *Giur. It.*, 1991, pag. 11.

¹⁹² C.G. Cee, sent. 21 febbraio 1991 in causa C-143/88 e C-92/89.

¹⁹³ C.G. Cee, sent. 9 novembre 1995 in causa C-465/93 con nota di E. Chiti, *Misure cautelari positive ed effettività del diritto comunitario*, in *Giorn. dir. amm.*, 1996, 4, pag. 333, in *Foro amm.*, 1996, 9, 2543, con nota di R. Caranta, *L’ampliamento degli strumenti di tutela cautelare e la progressiva «comunitarizzazione» delle regole processuali nazionali* e in *Riv. it. dir. pubb. com.*, 1996, 985, con

Corte ha sciolto, positivamente, la questione circa l'ammissibilità di provvedimenti cautelari non solo sospensivi dell'esecuzione di un provvedimento contestato per contrasto con la normativa comunitaria, ma anche provvedimenti provvisori che modifichino o disciplinino a vantaggio dei singoli le situazioni di diritto o i rapporti giuridici controversi.

Il quadro giurisprudenziale offerto dalla Corte europea ha consentito alla dottrina¹⁹⁴ di affermare il rilievo comunitario del principio di effettività¹⁹⁵, che reca quale corollario la necessaria garanzia di una adeguata tutela cautelare.

I principi affermati dalla Corte di giustizia hanno poi trovato diretta applicazione nell'ordinamento interno dopo che, con l'ordinanza 29 aprile 2004¹⁹⁶, la Corte di Giustizia si è pronunciata sul grado di effettività della disciplina processuale italiana in materia di appalti pubblici.

La pronuncia ha affermato che, onde consentire che la normativa nazionale possa ritenersi compatibile col grado di protezione da assicurare alle situazioni giuridiche "comunitarie", la stessa deve garantire la possibilità di adottare qualsiasi provvedimento provvisorio, anche precedente alla proposizione del ricorso di merito. Per conformarsi alla statuizione comunitaria il legislatore italiano è dapprima intervenuto, con l'art. 245 del d. lgs. 12 aprile 2006, n. 163, nella sola materia oggetto della pronuncia; dopodiché, con l'entrata in vigore del codice del processo amministrativo di

nota di C. Lamberti, *Principio di effettività della tutela giurisdizionale e diritto comunitario: a proposito del potere del giudice nazionale di concedere provvedimenti cautelari «positivi»*.

¹⁹⁴ Da ultimo F. Patroni Griffi, *Corti nazionali e corti europee: verso un diritto europeo dei giudici oltre la crisi del processo di integrazione?*, in Riv. ital. dir. pubblico comunitario, fasc.2, 1 aprile 2017, pag. 448.

¹⁹⁵ Rilievo confermato anche dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea in forza del quale "ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice".

¹⁹⁶ C. Giust. CE, 29 aprile 2004, n. 202/03, in *Foro amm.-Tar*, 2004, 5, 1223, con nota di R. Leonardi, *La Corte di Giustizia interviene nel controverso dibattito italiano in materia di tutela cautelare ante causam*.

cui si dirà in seguito, ha esteso la tutela cautelare *ante causam* a tutte le materie di competenza del giudice amministrativo. La giurisprudenza comunitaria ha quindi fatto da guida, tanto per i principi generali affermati, quanto per le pronunce adottate con specifico riferimento all'ordinamento italiano, per condurre lo stesso vero un ordinamento processuale che offra una piena tutela cautelare.

3.- La tutela cautelare nel processo amministrativo

Il percorso evolutivo seguito dal processo amministrativo è per molti versi rappresentativo di come un rito che nasce di stampo prettamente impugnatorio abbia saputo, sin dagli anni Settanta, far fronte alle esigenze di tutela che si facevano sempre più insistenti per raggiungere, attraverso diverse tappe di evoluzione giurisprudenziale e normativa una più piena tutela, spesso perseguita seguendo il faro del processo civile.

Già quarant'anni orsono gli interpreti iniziarono ad avvertire, complice l'aumento del contenzioso e la conseguenziale dilatazione dei tempi definizione del procedimento, aggravata dalla irrisarcibilità degli interessi legittimi e, soprattutto, la carenza di tutela cautelare per la tutela di interessi pretensivi, l'inadeguatezza del procedimento cautelare nel processo amministrativo¹⁹⁷.

La Corte costituzionale avviò, a partite dagli anni Settanta, con una serie di pronunce, un processo di sempre maggiore centralizzazione della tutela cautelare. Il punto di avvio è tradizionalmente riconosciuto nella pronuncia della Corte costituzionale 27 dicembre 1974 n. 284¹⁹⁸. La Consulta, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 13, ultimo comma, della l. 22

¹⁹⁷ F. Caringella, *Corso di diritto processuale amministrativo*, Giuffrè editore, Milano, 2003, pag. 985.

¹⁹⁸ Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 284, con nota di A. PACE, «Effettività» del diritto di difesa e potere giudiziario di cautela, in *Giur. cost.*, 1974, II, 3349

ottobre 1971, n. 865, la c.d. legge sulla casa, ha evidenziato il carattere essenziale della tutela cautelare e la sua stretta relazione con la fase di merito nel processo amministrativo riconoscendo come tra il potere di annullamento e quello di sospensione esista un vincolo tale per cui l'esclusione della tutela cautelare, per determinate tipologie di provvedimenti, dovrebbe essere subordinata ad uno stretto scrutinio di ragionevolezza. La sentenza ha qualificato, dunque, la tutela cautelare come un principio generale derogabile solo in rare occasioni, corroborate da ragionevoli giustificazioni.

Il predetto principio veniva poi ripreso dalla sentenza 1° febbraio 1982, n. 8¹⁹⁹, che ha rappresentato un nuovo avanzamento nel percorso seguito dalla giurisprudenza costituzionale in materia cautelare. La Consulta dichiarava in quell'occasione l'illegittimità costituzionale dell'art. 5, ultimo comma, l. 3 gennaio 1978, n. 1, nella parte in cui escludeva l'appellabilità dinanzi al Consiglio di Stato delle pronunce cautelari dei T.A.R. in materia di esecuzione di opere pubbliche e d'impianti e costruzioni industriali.

Veniva così riconosciuta la rilevanza costituzionale del principio dell'appellabilità delle ordinanze cautelari del giudice amministrativo. Per la Corte costituzionale il principio del doppio grado di giurisdizione nel processo amministrativo trova copertura costituzionale nel combinato disposto degli artt. 100, comma 1, e 125, comma 2, della Costituzione, che impediscono al legislatore di configurare i tribunali regionali come organi decisori di unico grado.

Il percorso evolutivo giunse ad un nuovo arresto con la nota sentenza 28 giugno 1985, n. 190 con la quale la Corte costituzionale affermava, pur in modo non ancora risolutivo, la definitiva copertura costituzionale della

¹⁹⁹ Corte cost., 1° febbraio 1982, n. 8, in *Dir. proc. amm.*, 1983, 310, con nota di F.G. Scoca, *Processo cautelare amministrativo e costituzione*.

tutela cautelare. La Consulta rilevava come anche nel contenzioso amministrativo dovesse trovare applicazione il principio per cui la durata del processo non deve andare a discapito dell'attore che ha ragione e ha attribuito al giudice amministrativo il potere di adottare tutte le misure interinali idonee ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito, aprendo così la strada, anche nel processo amministrativo, all'introduzione della tutela cautelare atipica²⁰⁰.

La pronuncia assume rilevanza specifica anche con riferimento alla materia tributaria in virtù del richiamo operato alla sentenza n. 63 del 1982, con la quale la Corte aveva negato il potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie. La Consulta si era infatti preoccupata di escludere che l'affermazione della pienezza della tutela cautelare del giudice amministrativo si ponesse in contrasto con l'orientamento seguito in campo tributario. Sebbene le giustificazioni rassegnate dalla Corte a tal proposito non paiano pienamente convincenti²⁰¹, la statuizione riveste grande importanza per il fatto stesso di aver prospettato l'esistenza di un contrasto. Un ulteriore passaggio del percorso giurisprudenziale in esame è rappresentato dalla sentenza 16 luglio 1996, n. 249²⁰², con cui la Corte costituzionale ha affermato l'essenzialità della tutela cautelare amministrativa quale corollario dell'effettività della tutela giurisdizionale.

Mentre con la pronuncia n. 284 del 1974 la tutela cautelare era stata considerata espressione di un mero principio generale, derogabile dal legislatore, con la sentenza del 1996 la Consulta ha riconosciuto che la

²⁰⁰ G. Roherssen, *La giustizia amministrativa nella Costituzione*, Milano, 1988, 77, ha osservato che il principio di effettività della tutela giurisdizionale, nonché il principio di razionalità, così come affermati nella sentenza n. 190/1985, non avrebbero potuto non avere risonanza bel al di là della materia del pubblico impiego, oggetto della pronuncia.

²⁰¹ F. Maffezzoni, *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 283 ss.

²⁰² Corte cost., 16 luglio 1996, n. 249, in *Giust. civ.*, 1997, I, 33, con nota di R. Caranta, *La nuova disciplina dei ricorsi giurisdizionali in materia di appalti di lavori pubblici al vaglio della Corte costituzionale*.

disponibilità delle misure cautelari è strumentale all'effettività della tutela giurisdizionale. La cautela costituisce infatti espressione dell'art. 24 della Costituzione e, come tale, corollario del principio secondo cui la durata del processo non deve andare a detrimento della parte che ha ragione.

Punto di arrivo di questo iter evolutivo, accompagnato dalla giurisprudenza comunitaria già citata in precedenza, è rappresentato, sotto il profilo normativo, dall'art. 44 della legge delega 18 giugno 2009 n. 69 il quale demandava al Governo il riassetto del processo avanti ai tribunali amministrativi regionali e al Consiglio di Stato, "al fine di adeguare le norme vigenti alla giurisprudenza della Corte costituzionale e delle giurisdizioni superiori, di coordinarle con le norme del codice di procedura civile in quanto espressione di principi generali e di assicurare la concentrazione delle tutele".

Per quanto attiene poi in particolare la tutela cautelare la medesima norma dettava poi, alla lett. f) i criteri per la riforma della stessa imponendo al legislatore delegato la generalizzazione di quella ante causam e la previsione di un procedimento cautelare in caso di ricorso per cassazione avverso le sentenze del Consiglio di Stato.

Frutto della delega è il vigente Codice del processo amministrativo, adottato con il D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, il quale al Titolo II del Libro II disciplina, in sette articoli, il procedimento cautelare.

Prima che il dettato normativo in materia cautelare però, ai fini del presente studio, viene in rilievo il diverso ruolo che la disciplina processualamministrativa riconosce oggi espressamente al Codice di procedura civile.

La dottrina²⁰³ non ha mancato di rimarcare come la scelta stessa di realizzare il riassetto della disciplina del processo amministrativo a mezzo di un codice costituisca un coordinamento con il Codice di procedura civile. Tale coordinamento emerge tanto dal punto di vista formale, evidente nella scelta della struttura del codice, quanto di carattere sostanziale, attraverso la disciplina dei singoli istituti. La medesima dottrina ritiene quindi che il tratto più rilevante di coordinamento sia l'abbandono della prospettiva tradizionale della giustizia amministrativa per abbracciare l'autonomia dell'azione dalla situazione sostanziale, caratterizzante la procedura civile. Norma di coordinamento tra i due sistemi processuali è l'art. 39 c.p.a., rubricato "rinvio esterno", il quale prevede che per quanto non disciplinato dal codice trovino applicazione le disposizioni del Codice di procedura civile "in quanto compatibili o espressione di principi generali".

La portata sistematica di tale norma è evidente; come è stato autorevolmente rimarcato il rinvio esterno, così come anche il richiamo a specifiche disposizioni e la trascrizione di altre del Codice di procedura civile, segna il riconoscimento della prevalenza della elaborazione teorica processualcivilistica in funzione della comprensione e della operatività di ogni modello processuale²⁰⁴.

Riconosciuto il valore del richiamo esterno, resta da comprendere la portata del giudizio di compatibilità e l'individuazione dei "principi generali" dalle norme processualcivilistiche, valutazioni che il legislatore rimette all'interprete. A tal proposito la dottrina²⁰⁵ ha individuato diversi principi di portata generale, tra i quali quello più rilevante, che pare svolgere un ruolo

²⁰³ A. Pajno, *Il Codice del processo amministrativo ed il superamento del sistema della giustizia amministrativa. Una introduzione al Libro I*, in *Dir. proc. amm.*, fasc.1, 2011, pag. 100.

²⁰⁴ G. Costantino, *Note a prima lettura sul codice del processo amministrativo. Appio Claudio e l'apprendista stregone*, in *Foro it.*, 2010, V, 237.

²⁰⁵ D. Dalfino, *Disposizioni di rinvio e principi generali*, in *Foro it.*, 2010, parte V, col. 228.

assorbente, è il principio di effettività, e cioè che il processo sia in grado di assicurare lo specifico bene della vita richiesto, nei limiti di una giusta durata secondo parametri predeterminati e che offra un sistema efficace e completo di strumenti tecnici di tutela.

Individuato il principio di effettività quale principio generale ed assodato che la tutela cautelare ne sia un corollario, si può apprezzare ancora di più come i criteri dettati dal legislatore delegato per il riordino del procedimento cautelare nel processo amministrativo, poi trasfusi negli articoli 55-63 c.p.a. ed applicabili anche alle impugnazioni, siano il riconoscimento della forza attrattiva esercitata dal processo civile, quale portatore di principi generali dell'intera materia processuale.

Tanto premesso circa il rapporto fra i principi processualcivilistici ed il nuovo codice del processo amministrativo, passando della disciplina positiva da questo introdotta in materia cautelare in prima istanza si rileva come alcuni autori abbiano paventato il rischio di una “cautelarizzazione” del processo amministrativo²⁰⁶, in cui la fase cautelare, quasi con una forza centripeta, va ad assorbire tutto il processo, esaurendo nella stessa la risposta giudiziale predisposta e fornita dall'ordinamento. Certo, questa tendenza deriva innanzitutto dalla necessità di provvedere in tempi brevi ad una istanza, qual è quella cautelare, che richiede indubbiamente prontezza di risposta²⁰⁷; tuttavia questa non può andare a detrimento, secondo la dottrina prevalente, della cognizione piena che solo la trattazione della fase di merito può dare.

L'art. 55 del codice, riportando, al comma 1, l'esatta disposizione dell'abrogato art. 21, c. 8, legge TAR, e quindi imponendo sempre al ricorrente l'allegazione “di subire un danno grave e irreparabile durante il

²⁰⁶ M. V. Lumetti, *Processo amministrativo e tutela cautelare*, Padova, 2012, p. 14.

²⁰⁷ D. De Carolis, *Tutela cautelare e atti negativi*, in M. Rossi Sanchini, *La tutela cautelare nel processo amministrativo*, Milano, 2006, p. 122.

tempo necessario a giungere alla decisione sul ricorso”, allo stesso tempo, al comma 4, sancisce che “La domanda cautelare è improcedibile finché non è presentata l’istanza di fissazione dell’udienza di merito, salvo che essa debba essere fissata d’ufficio” e, al successivo comma 11 dispone che “l’ordinanza con cui è disposta una misura cautelare fissa la data di discussione del ricorso nel merito. In caso di mancata fissazione dell’udienza, il Consiglio di Stato, se conferma in appello la misura cautelare, dispone che il tribunale amministrativo regionale provveda alla fissazione della stessa con priorità. A tal fine l’ordinanza è trasmessa a cura della segreteria al primo giudice”.

L’art. 60 conferma la procedura, prevista anche nella precedente legge TAR, che, come una sorta di “giudizio immediato”, consente la definizione del giudizio già in sede cautelare, quindi con rito camerale e non in pubblica udienza, con sentenza in forma semplificata. Rispetto alla previgente disciplina vi sono però delle differenze, derivanti da una maggiore attenzione ai diritti di difesa. Oltre all’accertamento della completezza del contraddittorio e dell’istruttoria, e all’audizione delle parti costituite, l’art. 60 prevede che devono essere trascorsi almeno venti giorni dall’ultima notificazione del ricorso, e fa salva l’ipotesi in cui una delle parti dichiara che intende proporre motivi aggiunti, ricorso incidentale o regolamento di giurisdizione o di competenza, nel qual caso dispone il rinvio per l’esercizio di questi diritti con fissazione della data di trattazione. Il giudizio in questione è oggi alternativo all’emissione di misure cautelari, in quanto non si contempla più, come nel vecchio art. 21, c. 10, legge TAR, in caso di rinvio della trattazione, una loro possibile adozione “ove ne sia il caso”. La ragione è da ricercarsi nella previsione nell’art. 60 circa l’emissione di una sentenza in forma semplificata. Al riguardo dispone l’art. 74 c.p.a. che questo tipo di decisione è possibile nei casi di manifesta fondatezza o di

manifesta irricevibilità, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso.

Per alcune materie però il Codice prevede che, oltre ad una accelerazione verso la decisione sul merito, sia garantita anche una tutela cautelare. Ci si riferisce al c.d. “rito abbreviato” di cui all’art. 119 c.p.a. e già previsto dall’art. 23-bis della legge TAR. In virtù di questa disposizione, solo per le materie ivi elencate, tutti i termini processuali sono dimezzati, ad eccezione di quelli previsti per la notificazione del ricorso introduttivo, del ricorso incidentale e dei motivi aggiunti, e per l’appello delle misure cautelari. Inoltre, poi, facendo salva l’applicazione dell’art. 60, valutata la sussistenza di profili di fondatezza del ricorso e di un pregiudizio grave e irreparabile, il TAR fissa con ordinanza la discussione del merito alla prima udienza successiva alla scadenza del termine di trenta giorni dalla data di deposito dell’ordinanza stessa, la quale può, in caso di estrema gravità ed urgenza (gli stessi requisiti, più pregnanti, richiesti ex art. 60 c.p.a. per la tutela monocratica presidenziale), disporre le opportune misure cautelari.

Non va dimenticato un altro possibile esito interessante la domanda cautelare, ossia il c.d. “merito a breve” di cui all’art. 55, c. 10. Questa soluzione passa da una valutazione da parte del Collegio giudicante della posizione del ricorrente, le cui esigenze devono essere “apprezzabili favorevolmente e tutelabili adeguatamente con la sollecita definizione del giudizio nel merito” nel qual caso viene fissata con ordinanza la data di discussione nel merito.

Il riferimento ad un apprezzamento favorevole della posizione del ricorrente lascia presupporre un esito positivo della vertenza. Nell’ipotesi di cui all’art. 60, l’esito circa la domanda del ricorrente, non è scontato, potendo la sentenza di merito essere di accoglimento così come di rigetto. Nell’art. 119 vi è indubbiamente una valorizzazione della probabile

fondatezza del ricorso, ed è difficile che l'esito della fase cautelare possa essere ribaltato nel merito, a meno che, a causa della compressione dei diritti di difesa dovuta ai termini dimezzati di questo rito, in pubblica udienza non si riesca ad approfondire le proprie posizioni, ad esempio anche per il tramite dell'accoglimento dal parte del Collegio giudicante di istanze istruttorie.

Quel che è certo, comunque, è che in tutte questi casi, già in sede cautelare, abbiamo una valutazione del merito della vicenda processuale, che passa o da elementi manifesti o dalla considerazione di profili di fondatezza o da un apprezzamento favorevole della posizione del ricorrente, di modo da "saltare" la risposta cautelare (artt. 55, c. 10, e 60) o da avere comunque una sua accelerazione verso il merito (art. 119).

Queste previsioni si possono leggere come un'affermazione del rapporto strumentale: il legislatore, oltre a costruire meccanismi procedurali che legano ancor di più il momento cautelare con quello di merito, sembra quasi voler evitare, laddove non occorra, la risposta cautelare, in quanto essa non è il prodotto di una cognizione piena.

Le stesse disposizioni possono, però, portare ad una lettura differente che vede la fase cautelare come, ancora una volta, centrale nel processo amministrativo: infatti, è soltanto passando attraverso lo strumento cautelare che è possibile avere una decisione nel merito a breve (art. 55, c. 10), o una sentenza che definisca subito la vertenza nella prima udienza camerale fissata per la domanda cautelare (art. 60), o ancora, in certe materie, un provvedimento cautelare con contestuale fissazione della discussione di merito entro massimo trenta giorni (art. 119).

Certamente, queste modalità di definizione del giudizio rispondono ad un'esigenza di accelerazione della tutela ma, allo stesso tempo, il codice intende considerare altri aspetti. Per un verso, la fase cautelare subisce

l'attenzione riservata dal legislatore delegato ad altri interessi, ritenuti meritevoli di tutela. Per altro verso, poi, pur se si vuole dare nuovo smalto al rapporto strumentale, la qualità della tutela cautelare non cambia, anzi si rafforza. Sul punto, la centralità della fase cautelare nel processo amministrativo, oltre a trovare conferma sul piano formale nel richiamo espresso nel Codice ai principi dell'effettività della tutela e del giusto procedimento, viene consolidata, ad esempio, con l'estensione del raggio d'azione della tutela cautelare *ante causam* (art. 61), nonché con la rilevanza riconosciuta al comportamento del soggetto leso ai fini del risarcimento del danno (art. 30).

L'autonomia procedurale, di cui si è prima discusso, trova conferma non solo nell'art. 57 del codice che prevede, nell'ordinanza cautelare, la decisione sulle spese di lite relative alla stessa fase, statuizione che, sotto la vigenza della legge TAR, pur contemplata, aveva carattere facoltativo e provvisorio in quanto trovava definizione solo con la successiva sentenza di merito, ma anche nell'art. 55 al comma 3 ove si contempla la proposizione della domanda cautelare sia a mezzo dello stesso ricorso di merito introduttivo del giudizio che con atto distinto, ipotesi che, in precedenza, pur non indicata dal dettato normativo, era praticata, a seconda delle specifiche esigenze di tutela della posizione del ricorrente.

In realtà parte della dottrina²⁰⁸ ha lamentato la mancanza di un'autonomia decisoria del provvedimento cautelare, il quale dovrebbe essere, invece, autosufficiente, prescindendo dagli accadimenti processuali successivi ed in particolare indipendentemente dal merito. Alla base di questo ragionamento vi è innanzitutto il carattere sempre più anticipatorio dell'ordinanza cautelare, che, come visto, addirittura può generare effetti irreversibili. Il

²⁰⁸ A. M. Sandulli, *La gestione del nuovo processo amministrativo: adeguamenti organizzativi e riforme strutturali. La fase cautelare*, in www.federalismi.it n. 18/2010.

giudizio di merito, nella pratica, è molto spesso – ed è difficile non condividere l'assunto – una mera ripetizione di quanto già valutato in precedenza. La dottrina²⁰⁹ parla a tal proposito di uno “spreco di attività” in quanto, ad esempio, a fronte di un’ordinanza cautelare ben motivata, la decisione di merito si risolve nella riproposizione dello stesso schema motivazionale.

Un’autonomia siffatta ha chiaramente a suo modello il processo civile, all’interno del quale in alcune (e non poche) ipotesi, tra cui il procedimento ex art. 700 c.p.c., l’instaurazione del giudizio di merito è rimessa alla facoltà delle parti in causa, ed in specifico a quella parte, evidentemente, che ritiene di conseguire con una cognizione piena un risultato diverso da quello ottenuto in sede di cognizione sommaria cautelare. Ancora di più, l’estinzione del giudizio di merito non determina l’inefficacia del provvedimento cautelare, che continua a produrre i suoi effetti.

Nel processo civile quindi il rapporto strumentale tra la fase cautelare e la fase di merito, pur se in astratto permane, in realtà è ipotetico; alla stessa conclusione non si può arrivare guardando al processo amministrativo in quanto, anche se “in crisi” o attenuato, non viene mai dichiarato sciolto, ma anzi il nuovo Codice ha inteso, con alcune sue disposizioni, rinvigorirlo, nel tentativo di “prevenire i casi di misure cautelari indefinitivamente efficaci senza essere mai riassorbite dalla sentenza di merito”.

Autorevole dottrina²¹⁰ ha rilevato, alla base di tale quadro, una differenza più specifica che risiede nel fatto che nell’ambito del processo amministrativo non è contemplata la distinzione, invece divenuta centrale nel giudizio civile, tra “tutela cautelare di tipo conservativo, a stretta strumentalità” e “tutela cautelare di tipo anticipatorio, a strumentalità

²⁰⁹ L. Viola, *I tempi del processo amministrativo: le scelte sbagliate del nuovo codice*, in *Foro Amm.-TAR*, 11, 2011, 3809.

²¹⁰ M. Bove, *La tutela cautelare nel processo amministrativo*, in www.judicium.it.

attenuata”, distinzione che vede solo la prima comportare necessariamente la conseguente instaurazione della causa di merito.

In conclusione, non si può che riaffermare le caratteristiche della tutela cautelare nel processo amministrativo per come è ed è rimasta anche dopo l'adozione del codice. Essa, infatti, è tutt'altro che un incidente processuale, ma è invece centrale, svolgendo una funzione di raccordo tra l'introduzione del giudizio e la decisione²¹¹, e costituendo il primo contatto tra le parti e il giudice, come innanzi ad un giudice istruttore²¹². Anche dal punto di vista della sua evoluzione, essa è stata inversamente proporzionale a quella del giudizio di merito, spesso destinato alla sopravvenuta carenza di interesse o alla perenzione.

A tal proposito, basti guardare alla dinamica che interessa l'udienza di merito, la cui fissazione quasi mai avviene automaticamente e che, a seguito di avviso di perenzione inviato alle parti dal tribunale adito, è destinata ad estinguersi se non si rinnova l'istanza di fissazione.

Nella concreta applicazione dei poteri cautelari da parte dei tribunali amministrativi poi, la motivazione delle ordinanze cautelari ha valicato il semplice obiettivo del controllo sulle stesse per generare una dinamica tale per cui, a fronte di un'ordinanza cautelare di non accoglimento che reca un'esplicita valutazione negativa del *fumus*, conduca il richiedente a non coltivare più in maniera convinta il proprio ricorso, destinandolo alla perenzione.

In sostanza, quindi, a fronte di una strumentalità che, pur sottoposta ad alterne pressioni, mai viene smentita né dalla dottrina né dalla giurisprudenza, all'atto pratico, si ricercano alle volte escamotage processuali, che, come quello appena descritto, tendono a dare, al di là delle

²¹¹ C.E. Gallo, *Il codice del processo amministrativo: una prima lettura*, in *Urb. e app.*, 2010, 1022.

²¹² M. Andreis, *La tutela cautelare*, in R. Caranta, *Il nuovo processo amministrativo*, Torino, 2011.

modalità previste dagli artt. 60 e 119, nonché all'art. 55, c. 10, c.p.a., una definizione sostanziale *de facto* della vertenza già in sede cautelare, conferendo a quest'ultima un valore se non maggiore, comunque diverso da quello che gli andrebbe attribuito in base al necessario rapporto strumentale che la lega al merito.

Cap. IV - Le esigenze di tutela cautelare nel processo tributario ed i vuoti di tutela

1.- Il titolo esecutivo tributario e l'esecuzione tributaria

La disamina delle esigenze cautelari nell'ambito del processo tributario ha come opportuno punto di partenza l'analisi del modo attraverso il quale l'amministrazione finanziaria, l'ente impositore titolare del tributo reclamato o l'agente della riscossione possano azionare la pretesa impositiva.

L'attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta ha come obbiettivo conclusivo l'adempimento del contribuente, questo può avvenire spontaneamente oppure in via coattiva. Tralasciando i vari mezzi di adempimento spontaneo e stringendo il campo di osservazione ai mezzi di adempimento coatto, si può facilmente constatare come la disciplina che ha caratterizzato le modalità con le quali gli enti impositori recuperano coattivamente i tributi affondi le proprie radici agli albori dello stato unitario²¹³.

Fu la c.d. legge Sella²¹⁴ infatti, ispirandosi ai principi attuati nel Lombardo-Veneto sin dal 1816, ad introdurre, con il c.d. ruolo di imposta, la

²¹³ S. La Rosa, voce *Riscossione delle imposte*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1992, p. 1, evidenzia come in passato «della riscossione delle imposte veniva generalmente data una nozione molto lata e comprensiva di tutte le modalità attuative dei prelievi tributari; modalità che venivano poi distinte nelle tre grandi aree dei versamenti diretti da parte del contribuente, delle ritenute alla fonte da parte di soggetti diversi dal contribuente, e dei prelievi autoritativamente realizzati attraverso appositi atti amministrativi (iscrizioni a ruolo ed ingiunzioni fiscali). La crescente articolazione e diversificazione delle discipline positive ha tuttavia indotto a ritenere preferibile una nozione assai più restrittiva della riscossione, che viene ormai generalmente riferita solo alla terza delle anzidette situazioni».

²¹⁴ L. 20 aprile 1871, n. 192, sull'argomento G. Marongiu, *Storia del fisco in Italia 1861/1876*, vol. I, Einaudi, Torino, 1996.

riscossione delle imposte dirette a mezzo di esattori, terzi rispetto al titolare del tributo, retribuiti ad aggio²¹⁵.

Alla legge Sella seguirono, agli inizi del secolo scorso, prima l'adozione del Testo unico per la riscossione delle imposte²¹⁶, con il quale si introdusse la c.d. ingiunzione fiscale²¹⁷, un mezzo concorrente con la riscossione mediante ruolo e destinato al recupero delle imposte indirette, delle tasse e delle entrate non tributarie e, successivamente, l'adozione del Testo unico delle leggi per la riscossione delle imposte dirette, che teneva fermo lo strumento della riscossione mediante ruolo²¹⁸.

Soffermandosi brevemente sull'ingiunzione fiscale, in linea generale questa era emessa, come il ruolo, o a seguito di dichiarazione o in forza di un accertamento, direttamente dagli uffici competenti per l'applicazione delle imposte, senza quindi l'intervento del riscossore, ed inviata al Pretore che apponeva su di essa il visto di esecutorietà²¹⁹. Lo strumento dell'ingiunzione fiscale è giunto sostanzialmente intatto sino ai giorni nostri, salvo un brevissimo periodo del 2007 in cui, un'infelice intervento normativo, aveva fatto dubitare circa la sua abrogazione²²⁰.

²¹⁵ I. Maggi, *Legge sulla riscossione delle imposte dirette*, Torino, 1880; R. Sera, *Commentario della legge sulla riscossione delle imposte dirette*, Frascati, 1903; G. Alessio, *Saggio sul sistema tributario in Italia e suoi effetti economico-sociali*, Torino, 1887, vol. II, p. 890.

²¹⁶ R.D. 14 aprile 1910, n. 639, T.U. per la riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato e degli altri enti pubblici, dei proventi del demanio e dei pubblici servizi e delle tasse sugli affari.

²¹⁷ G. Pistilli, *La riscossione delle entrate patrimoniali*, Milano, 1916; G. Moffa, *Il procedimento esecutivo per la riscossione delle entrate patrimoniali degli enti pubblici*, Padova, 1931.

²¹⁸ R.D. 17 ottobre 1922, n. 1401.

²¹⁹ V. Piacentini, *Requisiti del visto di esecutorietà sulla copia notificata dell'ingiunzione fiscale*, in Comm. Centr. Imp., 1970, II, pag. 319.

²²⁰ L'art. 1 della L.n. 24 dicembre 2007, n. 244, legge finanziaria per il 2008, aveva abrogato il comma VI dell'art. 52, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il quale prevedeva espressamente che le entrate di province e comuni potessero essere effettuate alternativamente attraverso il ruolo ovvero per il tramite dell'ingiunzione di cui al R.D. 639/1910. I dubbi che immediatamente seguirono indussero il governo, nell'ambito del decreto-legge dedicato alla proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria, il n. 248 del 31 dicembre 2007, ad esplicitare, con l'art. 36, il comma, che la riscossione coattiva dei tributi e di tutte le altre entrate degli enti locali continua a potere essere effettuata alternativamente a mezzo del ruolo o dell'ingiunzione.

Tornando al ruolo, mezzo per la riscossione delle imposte dirette, il sistema delineato dalle disposizioni adottate agli inizi del ventesimo secolo è rimasto intatto sino agli anni '70 del secolo scorso, quando la grande riforma tributaria avviata con legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971, pur con notevoli interventi innovativi in molteplici aspetti della disciplina tributaria sostanziale e processuale, confermava il ruolo quale mezzo per la riscossione in una disciplina che, novellata ancora negli anni, rimane tutt'oggi vigente²²¹.

Il c.d. ruolo altro non è che un elenco, consegnato dall'ente impositore al riscossore, in cui vengono iscritti tutti i debitori d'imposta e le somme da essi dovute, con il compito specifico di provvedere alla riscossione, anche coattiva, degli importi ivi indicati. L'iscrizione in detto elenco determina l'esigibilità del credito d'imposta ed il potere di realizzarlo coattivamente e, in questo senso, il ruolo assolve la funzione tipica del titolo esecutivo ed appare assimilabile ai titoli esecutivi "di parte"²²² o stragiudiziali²²³.

Rispetto ai titoli esecutivi stragiudiziali deve però essere subito posta in risalto una differenza sostanziale: i primi sono di natura negoziale²²⁴ e, quindi, presuppongono la partecipazione del debitore nella formazione del titolo medesimo²²⁵. Al contrario, il ruolo viene formato unilateralmente dall'ente impositore.

²²¹ La legge delega l. 9 ottobre 1971, n. 825 aprì le porte ad una revisione complessiva del sistema tributario, portata poi a compimento con l'adozione di diversi decreti attraverso i quali, oltre ad intervenire sulle norme sostanziali in materia di imposta e procedurali, si adottò, con il d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, un'unica legge organica per la riscossione.

²²² G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, pag. 199.

²²³ R. Vaccarella, *Diffusione e controllo dei titoli esecutivi non giudiziali*, in *Riv.dir proc. civ.*, 1992, pagg. 47 e ss.

²²⁴ A. Massari, voce *Titolo esecutivo*, in *Novissimo Dig.it. XIX*, Torino, 1973, pag. 375 e ss.; C. Mandrioli, *L'azione esecutiva*, Milano, 1955, pag. 373.

²²⁵ Certa dottrina, valorizzando la partecipazione del debitore al procedimento di formazione del titolo stragiudiziale, si è spinta sino a paragonare il contenuto ad un atto di accertamento giudiziale. In tal senso I. Andolina, *Contributo alla dottrina del titolo esecutivo*, Milano, 1982, pagg. 35 e ss.

Il ruolo può poi limitarsi ad essere atto di mera riscossione ma può assolvere anche alla funzione di atto complesso, con il quale determinare l'imponibile, liquidare l'imposta e irrogare le sanzioni²²⁶.

La dottrina tradizionale ravvisava il fondamento dell'esecutorietà del ruolo nel carattere autoritativo dello stesso, argomentando come la capacità di consentire l'esecuzione anche contro la volontà del destinatario ed a prescindere dall'intervento giudiziale fosse parte del potere di imperio²²⁷.

Questa lontana interpretazione fu superata dalla constatazione che imperatività ed esecutorietà si pongono su piani diversi, facendosi così largo in dottrina il concetto di esecutorietà come vero e proprio potere di autotutela esecutiva attribuito alla pubblica amministrazione per la realizzazione coattiva delle proprie pretese²²⁸.

La formulazione originale della disciplina distingueva i ruoli in principali, suppletivi, speciali e straordinari²²⁹. I ruoli principali erano destinati al recupero delle imposte liquidate in base alla dichiarazione, si tratta dei casi di omesso o carente versamento e di controllo formale²³⁰. Nei ruoli suppletivi venivano iscritte le maggiori imposte liquidate in base agli accertamenti d'ufficio ed in rettifica. I ruoli speciali erano destinati al recupero delle ritenute alla fonte, tanto in base alle dichiarazioni dei

²²⁶ N. Dolfi, *Riscossione delle imposte dirette*, in *Nov. Dig. It. App.*, Torino, 1986, vol. XVI, pagg. 66 e ss.

²²⁷ E. Allorio, C. Magnani, *Riscossione coattiva delle imposte*, Torino, 1969, pag. 34 e ss.; A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, pag. 235.

²²⁸ G.A. Micheli, *Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, vo. I, pag. 331 e ss.; G. Tremonti, *Esecuzione e definitività*, Milano, 1977, pag. 247 e ss.; E. De Mita, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, pag. 109 e ss.

²²⁹ L'Art. 11, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nella versione enunciava che "I ruoli si distinguono in principali, suppletivi, speciali e straordinari". La distinzione è venuta meno a seguito del Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, il cui art. 3 ha riscritto l'art. 11 D.P.R. 602/1973 nei seguenti termini "[...] I ruoli si distinguono in ordinari e straordinari. I ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione".

²³⁰

sostituti d'imposta quanto quelle liquidate in base agli accertamenti in rettifica e d'ufficio. Infine, i ruoli straordinari erano destinati iscritte le imposte per le quali sussista fondato pericolo per la riscossione.

La distinzione, che aveva ricadute sul procedimento di formazione del ruolo ed in particolare sui termini per la composizione e la notifica dello stesso, è venuta meno alla fine del secolo scorso con la legge di riforma della riscossione finalizzata, fra l'altro, a semplificare e snellire le procedure²³¹.

Ancora, una ulteriore classificazione riguarda l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio, nel caso in cui abbia a riguardo imposte e sanzioni risultanti da accertamenti non definitivi, per i quali il contribuente abbia presentato ricorso e sia pendente il giudizio, ovvero a titolo definitivo, se si tratta di somme risultanti da accertamenti definitivi, perché non impugnati o perché oggetto di sentenza passata in giudicato, o liquidate in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

Anche questa distinzione riveste ormai uno scarso valore sistematico. Costituisce ormai principio consolidato e pacifico²³² quello secondo il quale la dichiarazione dei redditi, ove errata, sia emendabile in sede giudiziale. L'emendamento alla dichiarazione in sede giudiziale avviene per l'appunto attraverso l'impugnazione della cartella di pagamento e, quindi, del ruolo ad essa sottostante, del quale costituisce estrinsecazione. Perde quindi di ogni senso sistematico catalogare l'iscrizione o ruolo delle imposte dichiarate e non versate come imposte "definitive", se con questa tralatizia definizione si vuole intendere non più sindacabili nel *quantum*.

²³¹ D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

²³² Cass. SS.UU., sentt. 25 ottobre 2002, n. 15063; 30 giugno 2016 n. 13378; Cass. Civ., sentt. 20 aprile 2018, n. 9849; 28 gennaio 2020, n. 1862.

Guardando al procedimento di formazione, prima di essere consegnato al concessionario, il ruolo riceveva il visto di esecutorietà dall'intendente di finanza, al quale era demandato l'accertamento, meramente formale, circa la conformità del ruolo alle disposizioni sulla riscossione. Oggi questa funzione è assolta direttamente dall'amministrazione che emette il ruolo.

Consegnato il ruolo al riscossore, questi provvede a notificare al contribuente non già il titolo esecutivo, bensì la cartella di pagamento, che è ne costituisce estrinsecazione, il mezzo con il quale viene portata a conoscenza del contribuente l'esistenza del ruolo, rimanendo quest'ultimo e solo questo il titolo in ragione del quale l'amministrazione finanziaria è legittimata all'esecuzione.

La previsione di un titolo esecutivo di formazione amministrativa e non giudiziale né negoziale era evidentemente finalizzata a garantire la riscossione in tempi rapidi ma, al contrario, la eccessiva procedimentalizzazione dell'iter di formazione del ruolo e di notifica della cartella aveva reso il sistema della riscossione farraginoso e lento²³³.

La conclamata farraginosità del sistema di riscossione, presidiato da termini di decadenza e adempimenti formali che aggravavano l'attività di recupero e moltiplicavano le possibilità di contenziosi dilatori, combinata con le sempre crescenti esigenze di cassa delle finanze pubbliche ha indotto il legislatore del 2010 a superare, almeno parzialmente, a distanza di quasi centoquaranta anni dalla sua adozione²³⁴, il modello del ruolo ed adottare la

²³³ C. Attardi, *D.l. 31 maggio 2010, n. 78 convertito – accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici*, in *Fisco*, 2010, 39 – parte 1, 6323.

²³⁴ Il ruolo aveva in realtà già vissuto una prima fase recessiva già a partire dagli anni '70 con la riforma tributaria con la quale si erano moltiplicati gli obblighi di ritenute, versamento diretto ed acconti. Sull'argomento G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, pagg. 154 e ss.; A. Basciu, *Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?*, in *Riv. Dir. fin.*, 1983, I, pagg. 468 e ss.

"concentrazione della riscossione nell'accertamento", facendo di questo un titolo esecutivo²³⁵.

La scelta del legislatore rappresenta una rivoluzione copernicana in tema di riscossione coattiva, all'insegna dell'attribuzione allo stesso avviso d'accertamento della funzione di titolo esecutivo tributario²³⁶.

In forza della citata novella, operante per gli atti notificati a partire dal 1° luglio 2011 e relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, l'avviso d'accertamento emesso dall'Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva deve contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso, della somma prevista a titolo provvisorio per la riscossione provvisoria in pendenza di giudizio.

L'avviso di accertamento assume quindi di per sé efficacia esecutiva e contiene, oltre agli elementi essenziali previsti per l'atto impositivo²³⁷, anche

²³⁵ Art. 29 D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, recante le misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica finalizzate a correggere l'andamento dei conti pubblici per il biennio 2011-2012.

²³⁶ F. Tundo, *L'avviso di accertamento quale atto di riscossione*, in *Corr. trib.*, 2010, pag. 2653; A. Cissello-F. Gasparrino, *D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito: il "nuovo" avviso di accertamento*, in *Fisco* n. 32, 2010, fascicolo n. 1, pag. 5145; C. Glendi, *"Luci" e "ombre" sulla Manovra 2010*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2645, P. Coppola, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. Trib.*, 2011, 6, 1421.

²³⁷ L'art. 7 della L. 27 luglio 2000, n. 212, Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, prescrive che *"Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili"*. Analogamente, per quanto specificamente riguarda le imposte sui redditi, l'art 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede che *"Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei*

l'intimazione ad adempiere, tanto che autorevole dottrina²³⁸ ha coniato il termine di atto "impoesattivo", proprio per rimarcare il cumulo della funzione di accertamento e di titolo esecutivo in un unico atto complesso.

Una volta notificato il nuovo avviso di accertamento esecutivo, gli effetti pregiudizievoli costituiti dall'avvio dell'esecuzione e dall'aggravamento delle somme dovute in relazione al non tempestivo adempimento si muovono su di un binario estremamente spedito. Se fino ai sessanta giorni dalla notifica dell'atto sono dovuti, solo, gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, dal primo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, le somme richieste in pagamento devono essere maggiorate degli interessi di mora e, dal trentunesimo giorno successivo al termine ultimo per la presentazione del ricorso, il carico viene ulteriormente maggiorato dalle spettanze dell'Agente della riscossione: l'aggio della riscossione ed il rimborso delle spese relative alle procedure esecutive.

Nell'originario impianto della riforma del 2010 poi, oltre alla concentrazione della riscossione nell'accertamento si prevedevano alcune modifiche anche al sistema della tutela cautelare giudiziale, introducendo un termine massimo di durata di 150 giorni dell'efficacia del provvedimento di

contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e ad esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma".

²³⁸ C. Glendi - V. Uckmar, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pagg. 7 e ss.; M. Bruzzone, *L'avviso di accertamento diventa "titolo esecutivo" per imposte sui redditi ed IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, pag. 2230.

sospensione giudiziale²³⁹. Immediatamente la dottrina si sollevò individuando fondati dubbi di legittimità costituzionale della predeterminata limitazione temporale dell'efficacia della sospensione giudiziale²⁴⁰.

I dubbi vennero peraltro suffragati da una pronuncia della Corte Costituzionale²⁴¹, emanata nelle more della conversione in legge del provvedimento, con la quale il giudice delle leggi aveva affermato che la perdita di efficacia del provvedimento di sospensiva per effetto del mero decorso del termine, avrebbe privato il giudice di ogni potere valutativo sulla persistenza o l'aggravamento delle circostanze che avevano determinato la concessione della tutela cautelare ed avrebbe così snaturato l'essenza stessa di detta tutela.

Alle critiche seguì una nuova modifica con la previsione che, in caso di richiesta di sospensione giudiziale, l'esecuzione forzata sarebbe stata sospesa, fino al provvedimento del giudice e, in ogni caso, per un periodo non superiore a 120 giorni dalla data di notifica dell'istanza stessa.

Si era quindi introdotta una sospensione legale dell'esecuzione, legata alla proposizione dell'istanza cautelare e destinata a durare 120 giorni dalla data di notifica della stessa, termine da considerarsi quindi massimo sempreché, nelle more, il giudice non si fosse pronunciato.

Infine, nell'arco di appena un anno dall'introduzione dell'avviso di accertamento c.d. impositivo, con un'ultima novella il legislatore ha previsto che, al fine di “ridurre il peso della burocrazia che grava sulle

²³⁹ art. 38, IX comma, D.L. n. 78/2010.

²⁴⁰ C. Glendi, “Nuove frontiere per la tutela cautelare”, in Corr. trib., n. 27/2010, pag. 216; Id, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in Corr. trib., n. 30/2010, pag. 2401; A. Colli Vignarelli, *La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione*, in “Riv. dir. trib.”, 2011, pag. 431.

²⁴¹ Corte Cost. sent. 23 luglio 2010, n. 281 pronunciata nel giudizio di legittimità dell'art. 1, comma 3, del D.L. 8 aprile 2008, n. 59 per violazione dell'art. 24 e 111 della Cost.

imprese e più in generale sui contribuenti”²⁴², la riscossione venga in ogni caso sospesa *ex lege*, ad esclusione delle azioni cautelari e conservative, per un periodo di centottanta giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione, indipendentemente dalla intervenuta o meno proposizione dell'istanza cautelare la quale, ove venga accordata dal giudice tributario, produce i suoi effetti sino al deposito della sentenza.

Con una disciplina che ricalca la funzione del vecchio ruolo straordinario, anche per l'atto impositivo è però previsto che, in caso di fondato pericolo per la riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica dell'atto, in deroga alla ordinaria riscossione frazionata possa essere affidata la riscossione integrale delle somme in essi indicate anche prima del decorso di trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento.

Il nuovo atto impositivo, pur avendo esteso recentissimamente il proprio raggio di azione, avendo trovato applicazione anche in materia di tributi locali²⁴³, non ha però del tutto esautorato la funzione del ruolo, il quale continua ad operare per le fattispecie di recuperi di omesso o carente versamento e di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni²⁴⁴.

²⁴² Come testualmente esplicita l'art. 7 del D.L. 13 maggio 2011, convertito con modificazioni dalla L. 12 luglio 2011, n. 106, il quale ha introdotto all'art. 29, I comma lett. b) del D.L. 31/05/2010 n. 78 la sospensione legale della riscossione per 180 giorni dall'affidamento del carico all'agente della riscossione.

²⁴³ Art. 1, comma 792, L. 27 dicembre 2019, n. 160.

²⁴⁴ Il confine che distingue il controllo automatizzato e formale, previsto dagli artt. 36 bis e ter del D.P.R. 602/1973 e l'accertamento disciplinato dal D.P.R. 600/1973 è solo in apparenza marcato in maniera netta. In realtà la giurisprudenza di legittimità si è più volte interrogata sul corretto utilizzo di un o dell'altro strumento, affermando che il discrimine debba essere individuato dalla funzione esercitata dall'atto: ove questo si liti ad un mero controllo cartolare della dichiarazione sulla base dei dati forniti dal contribuente, o ad una mera correzione di errori materiali o di calcolo, allora sarà legittimo l'utilizzo del ruolo. Al contrario, ove la pretesa impositiva trovi la propria giustificazione in valutazioni fattuali e/o giuridiche, l'amministrazione finanziaria sarà tenuta a procedere con l'avviso di accertamento *cfr* Cass. Civ., sentt. 21 marzo 2019, n. 7960; 23 novembre 2018 n. 30391; 28 novembre 2018, n. 30791; 8 giugno 2018, n. 14949.

Tanto che si tratti di ruolo o di avviso di accertamento esecutivo, si è detto che la peculiarità del titolo esecutivo tributario rispetto a quello stragiudiziale risiede nella circostanza che il secondo abbia natura negoziale e, pertanto, presupponga la partecipazione del debitore alla formazione del titolo medesimo, mentre il primo è di formazione unilaterale, proveniente dall'ente creditore.

Una sorta di riequilibrio tra la posizione del contribuente debitore e l'erario creditore nella formazione del titolo esecutivo deriva dalle sempre maggiori garanzie riguardo il contraddittorio endoprocedimentale nella formazione dell'atto impositivo che, anche grazie alle spinte provenienti dal diritto comunitario, sta assumendo una rilevanza sempre maggiore²⁴⁵.

La partecipazione del contribuente al procedimento di formazione dell'avviso di accertamento, seppur rilevante ai fini della cognizione degli elementi che l'amministrazione finanziaria pone a fondamento della propria pretesa impositiva, non può però paragonarsi ad un atto negoziale. Pur nel

²⁴⁵ Il diritto al contraddittorio era garantito dall'art. 12 L.n. 212/2000, Statuto dei diritti del contribuente, solo nel caso di accesso dei verificatori presso il contribuente. In quel caso, a seguito della chiusura delle operazioni di verifica, al contribuente è garantito un termine di sessanta giorni per presentare all'accertatore osservazioni e richieste che devono essere valutate per l'emanazione dell'avviso di accertamento.

Altri casi di obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale erano previsti per singole tipologie di accertamento, come quello basato sui c.d. studi di settore.

Per quanto attiene invece la generalità delle verifiche c.d. a tavolino, effettuate cioè senza l'accesso ai locali del contribuente, in assenza di una norma paragonabile all'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente si riteneva che non sussistesse alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale.

Un primo passo verso la generalizzazione del contraddittorio endoprocedimentale si è compiuto grazie alla sent. Cass. SS UU, 9 dicembre 2015, n. 24823, la quale ha affermato il principio in forza del quale, almeno in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta l'invalidità dell'atto.

Da ultimo il legislatore, con l'art. 4 *octies* del D.l. 30 aprile 2019, n. 34, ha introdotto nel D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, l'art. 5 ter, che impone all'amministrazione finanziaria, in tutti casi di verifiche c.d. a tavolino, di procedere, prima di emettere l'avviso di accertamento, ad invitare preventivamente il contribuente per attivare il procedimento di adesione.

Oggi sono quindi esclusi dall'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente gli avvisi di accertamento parziali ed i casi di motivata urgenza, che legittimano l'Agenzia delle Entrate a procedere alla formazione dell'atto impositivo anche in assenza di contraddittorio preventivo.

pieno rispetto del diritto al contraddittorio endoprocedimentale, l'atto impositivo rimane un provvedimento unilaterale, subito dal contribuente.

Passando all'esecuzione tributaria, come per la formazione del titolo esecutivo, anche questa è assistita ad una disciplina speciale²⁴⁶ finalizzata a garantire un rapido soddisfacimento del credito erariale, principalmente caratterizzata dalla facoltà di procedere all'espropriazione senza il preventivo intervento dell'autorità giudiziaria.

La specialità della disciplina in argomento ha diviso la dottrina sul tema della natura della esecuzione forzata tributaria²⁴⁷.

Almeno sino all'adozione della novella del 1999, un orientamento maggioritario ne affermava il prevalente carattere di procedimento amministrativo²⁴⁸, di autotutela esecutiva unilaterale, mentre altri la inquadravano come una *species* del *genus* esecuzione forzata ordinaria²⁴⁹.

In posizione intermedia si sosteneva da altri il carattere ibrido della esecuzione esattoriale, nella quale il riscossore cumulava in sé aspetti o posizioni che nel processo espropriativo ordinario spettano al creditore ed all'ufficiale giudiziario.

²⁴⁶ Artt. 45 e ss del D.P.R. 602/1973.

²⁴⁷ M. Giorgetti, *Profili dell'espropriazione forzata tributaria*, in *Dir. e prat. Trib.*, 2005, 3, 10777.

²⁴⁸ G. Falsitta, *Riscossione delle imposte dirette*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1969, vol XVI, pag. 69, B. Cocivera, *Manuale della riscossione delle imposte dirette*, Milano, 1971, pag. 227; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pagg. 705 e ss.; M. Basilivecchia, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, vol. XL, Milano, 1199.

²⁴⁹ L. Montesano, *Sulla funzione dell'esecuzione esattoriale*, in *Riv. Trim. dir. proc. civ.*, 1958, pag. 914 e ss.; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pagg. 462 e ss.; S. La China, *L'esecuzione forzata e le disposizioni generali del codice civile*, Milano, 1970, pag. 62; G. Costantino, *Le espropriazioni forzate speciali*, Milano, 1984, pagg. 36 e ss.; G. Bongiorno, *L'autotutela esecutiva*, Milano, 1989, pagg. 58 e ss.

Autorevole dottrina²⁵⁰ ha affermato come la specialità della disciplina della esecuzione tributaria non troverebbe fondamento nel *privilegium fisci*, né nella natura del credito azionato.

Ciò, in primo luogo, perché il procedimento della riscossione mediante ruolo risulta applicabile anche a crediti di natura non tributaria. La natura del credito detta il grado di privilegio dello stesso, ma non può condurre a consentire la previsione di particolari forme di realizzazione del credito a scapito di altri creditori in quanto l'ordine in base al quale questi possono essere soddisfatti dipende esclusivamente dalle cause di prelazione e non può invece dipendere dalla struttura del procedimento espropriativo.

L'esclusione di ogni forma di controllo giudiziale preventivo sull'attività del riscossore viene, in questa prospettiva, ricondotta quindi non alla natura tributaria del credito, bensì da un lato alla professionalità del creditore procedente e, dall'altro, alla rigidità del procedimento che, contrariamente a quanto previsto dagli ordinari mezzi di esecuzione, non offre un ventaglio di alternative ma solo limitate opzioni, predeterminate dalla legge.

Un altro tratto caratterizzante l'esecuzione tributaria è la limitazione degli strumenti di tutela del contribuente pignorato, essendo espressamente preclusa²⁵¹ la proponibilità dell'opposizione all'esecuzione, se non per la pignorabilità dei beni, e la proponibilità dell'opposizione agli atti esecutivi relativa alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

La limitazione degli strumenti di tutela ha recentemente visto un allentamento grazie all'intervento della Corte Costituzionale che, con la sent. 114/2018, che si analizzerà più approfonditamente nel prosieguo, ha

²⁵⁰ G. Costantino, *La tutela del soggetto passivo nella riscossione coattiva*, in Foro it., 2018, parte V, col. 310.

²⁵¹ Art. 57, D.P.R. 602/1973.

dichiarato l'illegittimità costituzionale della inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione con riguardo agli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere.

Il quadro appena descritto consente di analizzare in maniera più puntuale dove risiedano le esigenze di tutela cautelare del contribuente, distinguendo la fase di accertamento e quella di riscossione.

2.- Le esigenze di tutela cautelare del contribuente rispetto all'accertamento: dalla riscossione in pendenza di giudizio agli ulteriori effetti pregiudizievoli

Come anticipato in precedenza, a partire dal trentunesimo giorno successivo al termine per la notifica del ricorso, quindi scaduti novanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento, le somme con esso reclamate passano in carico all'agente della riscossione per il recupero.

Nel caso in cui il ricorso sia stato proposto le somme vengono iscritte a ruolo in via provvisoria e parziale: nella misura di un terzo delle sole imposte accertate e relativi interessi²⁵² durante il primo grado; nella misura di due terzi delle imposte o nella diversa misura stabilita dalla sentenza, a seguito della sentenza della commissione provinciale e per l'ammontare residuo all'esito della pronuncia della commissione regionale²⁵³. Le sanzioni accessorie sono invece eseguite solo una volta che l'avviso impugnato sia divenuto definitivo²⁵⁴.

²⁵² Art. 15, D.P.R. 602/1973.

²⁵³ Art. 68, D.Lgs. 546/1992.

²⁵⁴ Art. 19, D.Lgs. 472/1997.

Una prima, evidente, esigenza cautelare nasce quindi dal rischio di escussione per le somme che la normativa prevede come escutibili, a titolo provvisorio, nelle more de giudizio.

Le esigenze cautelari non si fermano però a questo, sussistendo un ventaglio di conseguenze ulteriormente pregiudizievoli derivanti dalla riscossione provvisoria.

Porsi in posizione di inadempimento rispetto all'atto impositivo impugnato configura una situazione d' irregolarità che comporta: a) l'impossibilità di ottenere certificati di regolarità fiscale, imposti dalla normativa di settore per la partecipazione a gare e appalti²⁵⁵; b) l'impossibilità di ottenere rimborsi d'imposta, che saranno paralizzati in misura pari al debito reclamato con l'atto impositivo²⁵⁶; c) le amministrazioni e società pubbliche, prima di effettuare un pagamento a qualunque titolo purché sopra una determinata soglia (10.000,00 euro prima e, dal gennaio 2018, 5.000,00 euro), nei confronti del contribuente, sono tenute a verificare l'eventuale stato di irregolarità e, in caso affermativo, non procedono al pagamento ma segnalano la circostanza all'agente della riscossione ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione sulle somme oggetto del pagamento²⁵⁷.

Le ulteriori conseguenze pregiudizievoli derivanti dall'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio trovano spazio con estrema difficoltà nel procedimento cautelare innanzi le commissioni tributarie e, in ogni caso, sempre in via mediata.

Vero è che la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato, ove concessa, paralizza le ulteriori conseguenze pregiudizievoli ma, al contrario,

²⁵⁵ Art. 17 bis, D.Lgs. 241/1997.

²⁵⁶ Art. 23, D.Lgs. 472/1997.

²⁵⁷ Art. 48 bis, D.P.R. 602/1973.

è impossibile paralizzare direttamente quest'ultime senza ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

I due profili, ovvero il rischio derivante dalla incombente riscossione da una parte e le ulteriori conseguenze pregiudizievoli dall'altra, seppur contigui, non sono però affatto sovrapponibili.

Le discrasie si registrano in primo luogo sotto il profilo temporale. Ancor di più a seguito della introdotta sospensione legale della riscossione di 180 giorni, l'eventualità che il contribuente impossibilitato ad adempiere possa essere sottoposto ad esecuzione non incombe nell'immediatezza della proposizione del ricorso. Al contrario, come detto, già decorsi trenta giorni dalla proposizione del ricorso in ricorrente si trova in condizione di irregolarità con le conseguenze che da ciò discendono. Può quindi accadere che il rischio di danno derivante dall'esecuzione non sia imminente, perché l'avvio dell'esecuzione dista almeno duecentodieci giorni dalla notifica del ricorso ma, al contrario, è imminente il rischio di vedersi escludere da una gara o di veder bloccati i pagamenti della pubblica amministrazione o un rimborso d'imposta.

Ancora, i profili di rischio possono non coesistere. Così, ad esempio, l'esecuzione può non rappresentare un danno grave ed irreparabile ma le ulteriori conseguenze pregiudizievoli sì.

L'esempio tipico è rappresentato da tutta quella gamma di contribuenti, imprese ma anche persone fisiche, con un alto valore patrimoniale ma finanziariamente non in grado di adempiere a quanto reclamato dall'amministrazione finanziaria.

In circostanze simili non sussiste il danno grave ed irreparabile idoneo a poter ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ma,

essendo la sospensione dell'esecuzione l'unico provvedimento cautelare adottabile da parte del giudice tributario, il contribuente non potrà reclamare una tutela cautelare specificamente mirata a scongiurare le ulteriori conseguenze pregiudizievoli.

3.- Le esigenze di tutela cautelare del contribuente rispetto alla esecuzione tributaria

Lo storico favore del legislatore verso una rapida esecuzione del credito tributario è reso manifesto dal fatto che, tanto con la normativa dettata dal testo unico delle imposte dirette, il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, tanto con la successiva disciplina adottata con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e sino alla sua riforma, introdotta con D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, il sistema della riscossione fosse caratterizzato da un sostanziale *solve et repete*²⁵⁸.

L'ordinamento consentiva infatti al contribuente esecutato unicamente di agire per ottenere il risarcimento del danno cagionato dall'esattore e solo all'esito del compimento dell'esecuzione medesima, mentre erano espressamente precluse le opposizioni regolate dagli articoli da 615 a 618 del codice di procedura²⁵⁹.

²⁵⁸ In tal senso P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 377.

²⁵⁹ L'art. 54 del D.P.R. 602/1973, nella formulazione vigente sino al 1/07/1999, che ricalca quanto già previsto dall'art. 209 D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, prevedeva che *"La procedura esecutiva non può essere sospesa dall'esattore se la sospensione non sia disposta dall'intendente di finanza ai sensi dell'art. 53 o dal pretore in seguito ad opposizione di terzo."*

Le opposizioni regolate dagli articoli da 615 a 618 del codice di procedura civile non sono ammesse. I soggetti indicati dal primo comma dell'articolo precedente che si ritengono lesi dall'esecuzione esattoriale possono agire in sede giudiziaria contro l'esattore, dopo il compimento della esecuzione stessa, ai soli fini del risarcimento dei danni. L'esattore risponde dei danni e delle spese del giudizio anche con la cauzione prestata, salvi i diritti degli enti impositori".

La sospensione della procedura esecutiva era ammessa esclusivamente a seguito di provvedimento dell'intendente di finanza al quale il contribuente ed i coobbligati potevano ricorrere in via amministrativa, mentre non era previsto alcuno strumento giurisdizionale²⁶⁰.

Proprio per la carenza di una tutela cautelare giudiziale in sede esecutiva le norme in questione furono oggetto, nel corso degli anni, di diverse ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale la quale, però, con orientamento granitico²⁶¹ dichiarava l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale, affermando che la garanzia cautelare legata alla sospensione della esecuzione della provvisoria iscrizione a ruolo non fosse ricompresa fra le garanzie fondamentali tutelate dalla Costituzione in materia giudiziaria, valendo a tutelare la posizione del contribuente la corresponsione degli interessi moratori da parte dell'erario nel caso di restituzione delle somme provvisoriamente riscosse.

Fu il legislatore delegato del 1999, nel dettare il riordino della disciplina della riscossione e del rapporto con i concessionari, ad avvicinare l'esecuzione in base al ruolo a quella ordinaria. Fra i segnali di tale avvicinamento vi era appunto la previsione, per la prima volta,

²⁶⁰ L'art. 53 del D.P.R. 602/1973, nella formulazione vigente sino al 1/07/1999 che ricalca quanto già previsto dall'art. 208 D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, prevedeva che *"Contro gli atti esecutivi dell'esattore possono ricorrere all'intendente di finanza il contribuente, i coobbligati, il coniuge e i parenti e affini fino al terzo grado del contribuente o dei coobbligati nonché, quando il procedimento si svolga direttamente nei loro confronti quali responsabili in proprio del pagamento dell'imposta, gli amministratori, i liquidatori e i soci di cui all'articolo 36.*

Il ricorso non è ammesso nei casi in cui è esperibile l'opposizione prevista dall'art. 619 del codice di procedura civile.

L'intendente di finanza decide nel termine di trenta giorni dalla presentazione del ricorso, dopo aver sentito l'ufficio delle imposte ed avere invitato l'esattore a presentare le deduzioni entro quindici giorni. Può frattanto sospendere ggi atti esecutivi con provvedimento motivato.

I provvedimenti dell'intendente di finanza sono definitivi".

²⁶¹ Per quanto attiene agli artt. 208 e 209 D.P.R. 645/1958, Corte Cost., sentt. 7 luglio 1962, n. 87, ord. 16 marzo 1963, n. 29. Per quanto riguarda invece gli artt. 53 e 54, D.P.R. 602/1973, Corte Cost., sentt. 29 marzo 1983, n. 198, 26 novembre 1987, n. 428. In tal senso anche Cass. SS.UU., sentt. 21 novembre 1984, n. 5943; 14 maggio 1987, n. 4438.

dell'ammissibilità delle opposizioni processualcivilistiche, seppure con forti limitazioni.

Il novellato art. 57 del D.P.R. 602/1973 ammette quindi oggi la proposizione dell'opposizione all'esecuzione, limitatamente alle questioni di pignorabilità dei beni, e l'opposizione agli atti esecutivi, ad esclusione di quelle relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Tralasciando per il momento le ultime rilevanti novità giurisprudenziali che hanno caratterizzato la nuova formulazione della norma in esame, che saranno oggetto di più approfondita indagine nel successivo capitolo, per quanto specificamente attiene l'individuazione delle esigenze cautelari, deve rilevarsi come la disciplina codicistica trovi, in quella speciale, una ulteriore deroga e limitazione della tutela giudiziale del contribuente.

Se, da una parte, vi è chi rileva come l'esclusione di contestazioni in merito alla regolarità formale e alla notifica del titolo esecutivo trovi giustificazione nel fatto che il ruolo e la cartella di pagamento possano essere impugnati dinnanzi alle commissioni tributarie ex art. 19, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 546/1992²⁶², la preclusione rispetto all'ammissibilità dell'opposizione all'esecuzione per motivi di merito ha suscitato in dottrina sospetti di incostituzionalità della previsione²⁶³ e ha condotto in più occasioni alla rimessione della questione di legittimità alla Consulta²⁶⁴.

Con specifico riguardo alla tutela cautelare del contribuente nell'ambito della riscossione coattiva rileva poi l'art. 60, d.p.r. 602/1973, che prevede

²⁶² M. Giorgetti, *L'esecuzione esattoriale e i suoi rimedi*, in Riv. dott. comm., 2006, 4, p. 901.

²⁶³ J.V. D'Amico, *Profili problematici dell'esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l'esclusione dell'opposizione all'esecuzione?*, in www.judicium.it; A. Scala, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. trib.*, 2008, 5, p. 1299 ss.

²⁶⁴ Corte Cost. 6 luglio 2001, n. 242, in *Giur. cost.*, 2001, 4; 27 marzo 2009, n. 93, in *Giur. cost.*, 2009, 2, p. 831; e 13 aprile 2011, n. 133, in *Giur. cost.*, 2011, 2, p. 1753.

che il giudice dell'esecuzione non possa sospendere il processo esecutivo²⁶⁵, salvo che ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno.

L'applicazione della norma in commento è però evidentemente condizionata dalla circostanza che vi sia un giudice dell'esecuzione cui domandare la sospensione, potendo trovare applicazione solo laddove il giudice dell'esecuzione sia stato già ritualmente adito con una opposizione esecutiva che possa ritenersi ammissibile.

Il menzionato art. 57 limita fortemente però le ipotesi di ammissibilità dell'opposizione limitate le ipotesi che ciò accada e, pertanto riduce i margini di applicazione dell'art. 60, conducendo, di fatto, ad una forte limitazione della possibilità di tutela cautelare da parte del contribuente nell'esecuzione esattoriale.

D'altra parte, che la previsione delle opposizioni all'esecuzione e agli atti esecutivi fosse, nella prospettiva del legislatore, ultronea è confermato dalla Relazione illustrativa al d.lgs. 46/1999, laddove è testualmente affermato che «l'impugnazione innanzi alle Commissioni tributarie rende inutile la previsione di un'opposizione ex art. 615 c.p.c. o ex art. 617».

La limitata tutela, anche cautelare, riconosciuta al debitore tributario nell'ambito della riscossione esattoriale accresce non poco le possibilità che questi sia assoggettato ad una esecuzione ingiusta.

²⁶⁵ Circa la natura cautelare del provvedimento di sospensione dell'esecuzione ad opera del giudice dell'esecuzione si rinvia a R. Oriani, *La sospensione dell'esecuzione (sul combinato disposto degli artt. 615 e 625 c.p.c.)*, in *Riv. esec. forz.*, 2006, 2, spec. p. 220.

4.- Le misure cautelari pro fisco ed il difficile equilibrio con la tutela cautelare del contribuente

Come per il contribuente, l'ordinamento offre anche all'amministrazione finanziaria la possibilità di richiedere delle misure cautelari, finalizzate a tutelare il credito erariale.

Il primo mezzo *latu sensu* cautelare che l'ordinamento offre all'ente impositore è la possibilità di iscrivere le imposte reclamate al ruolo straordinario o, in caso di atti imposables, di affidare il carico per la riscossione anteriormente al termine di trenta giorni previsto in casi di ordinarietà ed integralmente, in deroga alle regole sulla riscossione frazionata²⁶⁶.

Si tratta di fattispecie in cui, riscontrando la sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione, l'amministrazione può imprimere una accelerazione all'avvio dell'esecuzione.

In tali circostanze la tutela del contribuente deve essere esercitata congiuntamente a quella rispetto all'atto impugnato, accertamento o cartella di pagamento che sia.

È infatti consolidato ormai l'orientamento giurisprudenziale che afferma che, nel caso in cui l'ente impositore opti per il ruolo straordinario,

²⁶⁶ L'art. 15 bis del D.P.R. 602/1973 afferma che *"In deroga all'articolo 15, nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo"*. Per quanto invece concerne l'avviso di accertamento esecutivo, l'art. 29, I comma lett. c) del D.l. 78/2010, nella formulazione originaria prevedeva che *"in presenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti di cui alla lettera a), la riscossione delle somme in essi indicate, nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni, può essere affidata in carico agli agenti della riscossione anche prima dei termini previsti alle lettere a) e b)"* norma alla quale, nell'ottica di ancora maggior speditezza della riscossione, è stato aggiunto che *"Nell'ipotesi di cui alla presente lettera, e ove gli agenti della riscossione, successivamente all'affidamento in carico degli atti di cui alla lettera a), vengano a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione, non opera la sospensione di cui alla lettera b) e l'agente della riscossione non invia l'informativa di cui alla lettera b)"*.

l'individuazione del fondato pericolo per la riscossione deve essere oggetto di uno specifico passaggio motivazionale dell'atto medesimo, proprio al fine di consentire al giudice tributario di valutarne la legittimità e la fondatezza e, se del caso, dichiararne la illegittimità, ripristinando gli ordinari termini di riscossione²⁶⁷.

Anche l'agente della riscossione può ricorrere, quando sia stata notificata l'intimazione o la cartella di pagamento e sia inutilmente decorso il termine per il pagamento, a strumenti tipicamente cautelari quali l'iscrizione di ipoteca²⁶⁸ ed il fermo di beni mobili registrati²⁶⁹.

Entrambi i provvedimenti devono essere anticipati da un preavviso che, sebbene non costituisca un atto autonomamente impugnabile, è stato ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità ricorribile innanzi al giudice tributario, sussistendo l'interesse del contribuente ad anticipare la tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva senza dover attendere la notifica dell'atto espressamente qualificato come impugnabile²⁷⁰.

Rispetto a queste misure, la tutela cautelare del contribuente è esperibile solo avverso l'atto prodromico. Il giudice tributario è infatti dotato esclusivamente della facoltà di sospendere l'esecuzione e, pertanto, una volta che l'iscrizione ipotecaria o il fermo amministrativo sia intervenuto, non potrà disporre la rimozione in via cautelare ma, esclusivamente, in via principale all'esito del giudizio sulla legittimità o fondatezza dell'operato dell'amministrazione finanziaria.

²⁶⁷ Da ultimo Cass. Civ., ord. 8 giugno 2021, 15940; 14 aprile 2020, n. 7795.

²⁶⁸ Art. 77, D.P.R. 602/1973.

²⁶⁹ Art. 86, D.P.R. 602/1973.

²⁷⁰ Cass. SS. UU. n. 19667/14 e Cass. 14045/2017.

Ben più complessa è la vicenda afferente misure cautelari che l'ente impositore può domandare al giudice tributario.

All'amministrazione finanziaria è infatti concesso, laddove ritenga che nelle more del tempo necessario per giungere alla definitività della pretesa impositiva sussista il rischio di perdere la garanzia del proprio credito derivante da accertamento, atto di contestazione o processo verbale di constatazione, di adire il giudice tributario al fine di richiedere l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati o l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda²⁷¹.

Si tratta dell'unico caso nel quale il processo tributario viene avviato dall'amministrazione e non dal soggetto passivo, che dà vita ad un giudizio atipico, destinato a concludersi con una sentenza che non ha alcuna valenza rispetto al giudizio circa la fondatezza della pretesa dell'amministrazione, giudizio del quale il giudice tributario sarà investito esclusivamente per il tramite dell'impugnazione dell'atto impositivo da parte del contribuente.

Una ulteriore peculiarità delle misure cautelari in commento è rappresentata da una sorta di affievolimento del requisito del *fumus boni iuris*, la cui sussistenza viene spesso valutata unicamente in ragione dell'esistenza medesima dell'atto impositivo o del processo verbale di constatazione²⁷².

²⁷¹ Art. 22, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

²⁷² Tesi propugnata soprattutto dalla prassi dell'amministrazione finanziaria. La Circolare 6/07/2001, n. 66, al punto n. 4 afferma che *"In ordine al primo requisito [ndr il fumus boni iuris], va ricordato che, stante il tenore letterale del comma 1 del citato art. 22, la sua esistenza presuppone necessariamente l'avvenuta notifica dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione della sanzione o del processo verbale di constatazione. Tenuto conto che detti atti devono essere obbligatoriamente motivati o - nel caso del processo verbale di constatazione - circostanziati, gli uffici in sede di richiesta della misura cautelare possono, in linea di massima, limitarsi ad indicare il titolo in base al quale la richiesta stessa viene inoltrata"*. Tesi poi confermata, seppur con maggior pudore, anche dalla successiva Circolare 15 febbraio 2010, n. 4/E, con la quale dopo aver ribadito l'autosufficienza dell'esistenza dell'atto impositivo ai fini dell'esposizione del *fumus boni iuris* si

Le misure cautelari pro fisco generano un vero e proprio corto circuito rispetto alla tutela cautelare del contribuente. Ciò, in primo luogo, in quanto la sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato richiesta ed eventualmente anche ottenuta da parte del contribuente non preclude all'amministrazione finanziaria di richiedere le misure cautelari, le quali per l'appunto non hanno ad oggetto l'esecuzione del credito erariale bensì la garanzia del suo futuro soddisfacimento.

In secondo luogo, perché il *periculum in mora*, presupposto per l'ottenimento da parte del contribuente della sospensione cautelare, rischia di divenire argomento proprio per la speculare richiesta di misura cautelare da parte dell'Ufficio.

Se il *periculum in mora* che il contribuente è tenuto ad esplicitare ai fini dell'ottenimento della sospensione della riscossione è la prova non già del semplice danno determinato dalla riscossione in pendenza di giudizio, bensì di un danno grave ed irreparabile, tale cioè da non poter essere ristorato dal successivo accoglimento del ricorso e consequenziale restituzione di quanto riscosso nelle more del giudizio, è evidente come l'oggetto del *periculum in mora* si trovi a coincidere proprio con quel rischio di perdere definitivamente la garanzia del proprio credito che legittima, per l'erario, la richiesta di misure cautelari²⁷³.

Altra dottrina ha invece affermato la diversa natura del fondato pericolo per la riscossione rispetto al rischio di danno grave ed irreparabile²⁷⁴. In questa prospettiva il "fondato pericolo per la riscossione" ricorrerebbe solo in caso di grave squilibrio patrimoniale, mentre il rischio di danno grave ed

afferma "Occorre, tuttavia, sottolineare la fondamentale importanza di una puntuale ed esauriente motivazione della richiesta; pertanto, gli Uffici porranno particolare cura nel motivare le proprie istanze".

²⁷³ M. Basilvecchia, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rass. Trib.*, 2013, 2, 479.

²⁷⁴ S. Galeazzi, *Il fondato pericolo per la riscossione*, in *Rass. Trib.*, 2014, 2, 353.

irreparabile si configurerebbe in tutti i casi in cui il contribuente, pur dotato sotto il profilo patrimoniale, non si trovi in condizioni finanziarie tali da poter sopportare l'esborso richiesto senza grave danno. In sostanza, l'esborso immediato di una somma elevata potrebbe non essere sostenibile dal punto di vista finanziario, non disponendo di mezzi adeguati, senza che ciò configuri di per sé il pericolo per la riscossione che, al contrario, deve avere riguardo ad indici patrimoniali e non finanziari.

Quest'ultima tesi, seppur suggestiva si scontra con la realtà nella quale, spesso, una netta separazione fra profilo finanziario e profilo patrimoniale è tutt'altro che agevole. Fra l'altro, pare inverosimile poter fondatamente prospettare un rischio di danno grave ed irreparabile tutte le volte in cui il patrimonio del contribuente, ove alienato, possa soddisfare il credito erariale.

È invece altamente più verosimile che, nella varia casistica in cui si fronteggino istanze cautelari da parte del contribuente e dell'amministrazione finanziaria, il *periculum in mora* venga a coincidere.

Esempio tipico è quello della società o dell'imprenditore che, a causa della pretesa impositiva avanzata e per l'incapacità di farvi fronte, rischi con l'esecuzione di vedere travolta la propria attività, esponendosi anche all'eventualità di subire una istanza di fallimento.

Se l'imprenditore allega il rischio che l'esecuzione provvisoria e, peraltro, parziale dell'accertato possa pregiudicarne irrimediabilmente la sopravvivenza, rende palese il pericolo di non poter far fronte a quanto richiesto dall'amministrazione finanziaria, legittimandone la richiesta di misura cautelare.

La semplice adozione delle misure cautelari poi, anche in costanza di sospensione giudiziale della riscossione, porta con sé dei rischi di danno per il contribuente la cui valutazione non trova adeguato spazio nel procedimento innanzi al giudice tributario.

L'iscrizione di ipoteca o il sequestro conservativo dei beni, inclusa l'azienda, può infatti scatenare diverse conseguenze pregiudizievoli, quali ad esempio la possibilità per gli istituti di credito di rivalutare gli affidamenti concessi e chiederne il rientro.

Il danno derivante dall'esecuzione di misure cautelari in pendenza di giudizio non è cautelato né all'interno del procedimento per l'adozione delle misure medesime né all'interno del giudizio principale di accertamento della debenza dei tributi reclamati dall'amministrazione finanziaria.

All'interno del primo procedimento, infatti, il giudice non è tenuto ad operare alcun bilanciamento fra le contrapposte esigenze cautelari. Oggetto del procedimento è infatti esclusivamente la sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione e, come prospettato innanzi, l'esposizione da parte del contribuente di un proprio *periculum in mora* derivante dall'esecuzione delle misure cautelari richieste dall'ente impositore rischia di corroborare la tesi erariale.

Nell'ambito del giudizio principale poi, la sospensione della riscossione eventualmente disposta non produce alcun effetto rispetto la proponibilità, per l'ente impositore, dell'istanza per l'adozione di misure cautelari o sulla legittimità delle stesse, ove già adottate.

5.- Le esigenze cautelari nelle liti da rimborso

Ultimo, ma non per questo meno rilevante, profilo del rapporto tributario rispetto al quale si evidenzia una esigenza cautelare è quello afferente le liti da rimborso.

In tali fattispecie, nelle quali il rapporto tipico del processo tributario è invertito, essendo il contribuente ad avanzare una pretesa nei confronti dell'erario, si avverte maggiormente la distanza con il modello civilistico ed il vuoto di tutela.

Com'è noto, nell'ambito del rapporto negoziale è consentito al creditore che vanti un credito certo, liquido ed esigibile di adire il giudice e attraverso un procedimento sommario che, almeno nella sua prima fase, è caratterizzato dall'assenza di contraddittorio, ottenere un'ingiunzione di pagamento nei confronti del proprio debitore.

In alcune fattispecie poi l'ingiunzione, che di norma diviene esecutiva solo a seguito della mancata opposizione o all'esito del giudizio introdotto con la stessa, può essere dichiarata dal giudice provvisoriamente esecutiva.

Fra le ipotesi che legittimano l'esecuzione provvisoria ricorre il pericolo di grave pregiudizio nel ritardo. È di immediata evidenza come tale previsione abbia natura cautelare, tanto che recente dottrina ne ha affermato la reclamabilità secondo le regole del procedimento cautelare uniforme²⁷⁵.

Al contrario, al contribuente che si trovi a vantare un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria è preclusa la possibilità di ottenere, in via cautelare, una provvisoria esecutorietà della propria domanda di rimborso,

²⁷⁵ R. Conte, *Procedimento di ingiunzione*, in *Commentario del codice di procedura civile* a cura di S. Chiarloni, Bologna 2012, pagg. 329 e ss.; L. Bianchi, *Inammissibilità del reclamo cautelare contro il provvedimento che ha disposto la provvisoria esecutorietà del decreto ingiuntivo opposto?*, in *Giur. it.* 2007, 1479.

la quale potrà divenire esecutiva soltanto con la pronuncia di merito del giudice tributario all'esito del giudizio.

In proposito è stato in dottrina²⁷⁶ sostenuto che, avverso il diniego di rimborso, la misura della sospensiva è del tutto inadeguata, poiché non si potrebbe, per suo tramite, ottenere ciò che sia stato illegittimamente negato dall'Amministrazione finanziaria, essendo invece necessaria una misura sostitutiva del provvedimento negativo impugnato oggi assente nel diritto positivo.

Altra dottrina²⁷⁷ ha però provato, animata dall'intento di estendere la tutela cautelare, ad affermare una dilatazione dello strumento della sospensiva sino ad abbracciare i provvedimenti a contenuto negativo, sostenendo che il provvedimento di sospensione conseguibile per il tramite dello strumento posto dall'art. 47 d.lgs. n. 546/1992 non incida direttamente sugli effetti degli atti impugnati, bensì interferisce sulle attività consequenziali e cioè sull'esecuzione degli atti stessi. In tale prospettiva la sospensione non inciderebbe sull'efficacia dell'atto ma sulla sua esecuzione. Sarebbe quindi ammessa la sospensione del «diniego di rimborso» richiesto dal contribuente all'Amministrazione finanziaria: in particolare, oggetto della sospensione sarebbero in tal caso gli effetti preclusivi dell'attività di rimborso, ripristinando quindi l'obbligo di rimborso da parte dell'ufficio²⁷⁸.

²⁷⁶ S. Menchini, Art. 47, in T. Baglione, S. Menchini, M. Miccinesi, *Il nuovo processo tributario-Commentario*, Milano, 2004, 2ª ed., p. 471 ss.

²⁷⁷ G. D'Abruzzo, *Il procedimento cautelare nella riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 197 ss; C. Glendi, voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1999, p. 1 ss.

²⁷⁸ C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato, (art 47 del Dlgs 546 del 1992 e norme complementari)*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 144.

6.- La non impugnabilità dell'ordinanza cautelare

Il provvedimento con il quale la Commissione tributaria provinciale pronuncia sull'istanza di sospensione cautelare ex art. 47, si è detto, è stabilito dal legislatore in una «ordinanza motivata non impugnabile».

L'obbligo di motivazione dell'ordinanza cautelare non è quindi legato ad un sistema di controllo sulla medesima, in quanto l'ordinanza cautelare non è impugnabile.

In linea generale, l'obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali è tendenzialmente sempre previsto in funzione di un possibile controllo da parte di un diverso organo giudicante, così però non avviene con riferimento all'ordinanza cautelare nel processo tributario.

Al riguardo parte della dottrina si è criticamente interrogata sulla utilità della previsione della motivazione dell'ordinanza ex art. 47 quando questa non sia tuttavia impugnabile²⁷⁹, mentre altri autori²⁸⁰ hanno rilevato come l'obbligo di motivazione non sia preordinato esclusivamente all'impugnazione del provvedimento, atteso che la motivazione può, ad esempio, essere funzionale a sollecitare il potere di revoca o modifica, nel caso in cui si verifichi un mutamento delle circostanze.

Avverso l'ordinanza cautelare si esclude poi l'esperibilità del ricorso straordinario ai sensi dell'art. 111 Cost. in quanto il provvedimento in argomento difetterebbe dei requisiti della decisorietà e definitività che ne consentirebbero la ricorribilità in Cassazione²⁸¹.

²⁷⁹ E. Grassi, *La tutela cautelare nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, p. 1520; P. Accordino, *Considerazioni in tema di non impugnabilità dell'ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata da asistematicità*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 1, p. 44.

²⁸⁰ C. Glendi, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato*, cit., p. 81.

²⁸¹ S. Menchini, *Art. 47*, cit., p. 489; P. Accordino, *Considerazioni*, cit., p. 45.

La non impugnabilità dell'ordinanza cautelare rappresenta un carattere esclusivo del processo tributario nel raffronto con la corrispondente disciplina dettata per il processo civile e per quello amministrativo.

Si è affermato in proposito che tale “incongruenza” sia dovuta al «mancato allineamento» dell'ordine processuale tributario con gli altri due²⁸². Si è altresì evidenziato come la previsione contenuta nell'art. 47 si caratterizzerebbe per essere «asistemica» se posta in raffronto con l'art. 1, comma 2, del medesimo decreto legislativo 546/1992 e non in linea con gli standard comunitari²⁸³.

Cap. V - I confini fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria

Premessa

Il confine con la giurisdizione civile può oggi solo all'apparenza sembrare nettamente delineato dall'art. 2 del D.Lgs. 546/1992 il quale, nel definire l'oggetto della giurisdizione tributaria, espressamente esclude da questa le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'intimazione ad adempiere di cui all'articolo 50 del D.P.R. n. 602/1973.

Al contrario, la distinzione delle giurisdizioni così delineata ha lasciato aperti diversi interrogativi, uno dei quali ha visto negli ultimi anni concentrarsi l'attenzione di giurisprudenza e dottrina, rappresentato dall'individuazione del giudice munito di giurisdizione per contrastare la riscossione non preceduta dalla notifica dell'atto impositivo.

²⁸² G. D'Abruzzo, op. cit., p. 230.

²⁸³ R. Rinaldi, *La sospensione degli effetti delle sentenze da parte del giudice tributario tra scelte normative ed istanze di principio*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 138.

1.- La ricerca di un confine definito tra giurisdizione ordinaria e speciale

L'orientamento giurisprudenziale²⁸⁴ tradizionale affermava graniticamente che il contribuente, nei cui confronti fosse stato eseguito da parte dell'agente della riscossione un pignoramento, mobiliare, immobiliare o presso terzi, fosse comunque legittimato a proporre opposizione agli atti esecutivi davanti al giudice ordinario nelle forme di cui all'art. 617 c.p.c.

Tale orientamento pareva porsi in contrasto con altre pronunce che al contrario affermavano la legittimazione a proporre ricorso al giudice tributario, escludendo l'opposizione innanzi al giudice ordinario in quanto l'oggetto della stessa è limitato dalla legittimità del titolo e della sua notificazione²⁸⁵.

A dirimere l'apparente contrasto intervennero due pronunce delle Sezioni Unite, n. 13913/17 e la n. 13916/17, entrambe pubblicate il 5 giugno, per affermare l'innovativo principio di diritto secondo il quale l'opposizione agli atti esecutivi riguardante l'atto di pignoramento, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento o degli atti presupposti del pignoramento, va proposta, ai sensi degli artt. 2, comma 1, secondo periodo, 19 del D. Lgs. n. 546 del 1992, 57 del D.P.R. n. 602 del 1973 e 617 c.p.c., davanti al giudice tributario, del quale sussiste la giurisdizione, ove venga impugnata anche la prodromica cartella di pagamento per vizio di notifica.

²⁸⁴ Cass., SS.UU., 29 aprile 2015, n. 8618; Sez. III, 7 maggio 2015, n. 9246; Sez. III, 27 novembre 2015, n. 24235; SS.UU., 27 ottobre 2016, n. 21690.

²⁸⁵ Cass. SS.UU. 5 luglio 2011, n. 14667; Sez. V - tributaria 6 dicembre 2016, n. 24915.

A distanza di pochi mesi la Sezione VI si è pronunciata però in senso diametralmente opposto. Con la sent. 7 settembre 2017, n. 20928, la Corte, argomentando che l'ammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi dipende dall'atto impugnato e non dal vizio dedotto, affermava che mentre il contribuente non può impugnare dinanzi al giudice ordinario la cartella di pagamento o l'avviso di mora, la cui cognizione è riservata al giudice tributario, può proporre opposizione avverso il pignoramento, oltre che per vizi suoi propri, anche per far valere la nullità derivata, conseguente all'omessa notificazione degli atti presupposti e, cioè, della cartella di pagamento o dell'intimazione ad adempiere.

Ancora dopo un mese intervenivano le Sezioni Unite per riaffermare la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario nel caso di opposizione riguardante l'atto di precetto, che si assume viziato per l'omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento di natura tributaria.

Il rapido susseguirsi di pronunce tanto innovative lasciava alla dottrina il compito di ricondurre a sistema i principi affermati²⁸⁶. Salvo rare aperture, le pronunce furono oggetto di dura critica²⁸⁷ tanto per gli argomenti utilizzati quanto per gli approdi cui questi conducevano.

La stessa dottrina coglieva quindi l'occasione per svolgere delle considerazioni di sistema sul doppio binario di tutela e sulla paventata opportunità di ipotizzare un'unica via di tutela, in capo al giudice tributario,

²⁸⁶ M. Basilavecchia, *Anche il pignoramento può essere atto impugnabile*, in *Corr. trib.*, 2017, 30, 2388 ss.; G. Tabet, *In tema di pignoramento "a sorpresa"*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 1120 ss.; C. Glendi, *Le Sezioni Unite della Cassazione "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, in *G.T. - Riv. giur. trib.*, 2017, 10, 762; D. Carnimeo, *È devoluta al giudice tributario la cognizione dell'opposizione avverso un atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della presupposta cartella di pagamento*, in *Boll. trib.*, 2017, 19, 1443 ss.; F. Russo, *Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1, II, 368 ss.

²⁸⁷ C. Glendi, *Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria*, in *Corr. Giur.*, 2018, 5, 677.

individuando però nella differenza di poteri di cui è dotato il giudice ordinario rispetto a quello tributario l'argomento per rigettare tale ipotesi.

Un tassello nuovo nel complicato mosaico del confine fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria l'ha posto poi la Corte costituzionale, con la sentenza n. 118 del 2018²⁸⁸, con la quale ha dichiarato incostituzionale l'art. 57, 1° comma, lett. a) d.p.r. n. 602 del 1973, nella parte in cui non prevedeva che, nelle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'intimazione, fossero ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.

La Corte cost. colmava così quel vuoto di tutela rappresentato da quei motivi sino ad allora non denunciabili né davanti al giudice tributario, perché non rientranti nell'oggetto della giurisdizione tributaria, né in sede di opposizione all'esecuzione, stante il divieto di cui al citato art. 57, che l'ammetteva soltanto con riguardo a questioni relative alla pignorabilità dei beni.

La pronuncia è di estremo interesse perché compie una ricostruzione dell'evoluzione della disciplina processualtributaria e, in particolare, sotto il profilo della tutela cautelare. In primo luogo, la Corte seppur a fatica riconosce come nel sistema normativo *ante* riforma del 1992 la tutela del contribuente fosse limitata e, di fatto, prevalentemente successiva alla riscossione. Riconosce come, con l'introduzione della nuova disciplina del contenzioso tributario (D.lgs. n. 546/1992) e con quella della riscossione mediante ruolo (D.lgs. n. 46/1999), il quadro normativo muti radicalmente in termini di maggior tutela per il contribuente.

²⁸⁸ In *Dir. e Prat. Trib.*, 2018, 6, 2675 con nota di S. Dalla Bontà, *La Corte costituzionale rivede i limiti all'opposizione all'esecuzione nella riscossione tributaria. La felice risposta ad un lungo assedio.*

Passando alla valutazione della conformità al dettato costituzionale della disposizione denunciata (l'art. 57 D.P.R. 602/1973), la Corte afferma che in essa convivono due norme, delle quali una conforme al dettato costituzionale e l'altra no.

La norma è contraria ai canoni costituzionali nella parte in cui preclude l'opposizione all'esecuzione *ex* art. 615 cod. proc. civ. anche per le fattispecie in cui la giurisdizione del giudice tributario non sia affatto configurabile e non venga in rilievo perché l'oggetto dell'opposizione si pone a valle dell'area di quest'ultima.

Si tratta di una serie di ipotesi nelle quali, sussistendo la giurisdizione del giudice ordinario, perché la controversia si colloca a valle della giurisdizione del giudice tributario *ex* art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e qualificandosi l'azione esercitata dal contribuente assoggettato alla riscossione come opposizione all'esecuzione *ex* art. 615 cod. proc. civ., perché si contesta il diritto di procedere a riscossione coattiva, c'è una carenza di tutela giurisdizionale perché il censurato art. 57 non ammette siffatta opposizione innanzi al giudice dell'esecuzione e non sarebbe possibile il ricorso al giudice tributario perché, in tesi, carente di giurisdizione.

Per converso, gli stessi argomenti conducono a ritenere conforme al dettato costituzionale l'art. 57 nella parte in cui preclude l'opposizione all'esecuzione per tutti quei casi in cui venga contestato il titolo della riscossione coattiva. La predetta controversia appartiene infatti alla giurisdizione del giudice tributario e l'atto processuale di impulso è il ricorso *ex* art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, proponibile avverso il ruolo e la cartella di pagamento, e non già l'opposizione all'esecuzione *ex* art. 615 cod. proc. civ.

Non esisterebbe quindi, in questo caso, un vuoto di tutela derivante dalla prevista inammissibilità dell'opposizione agli atti esecutivi riguardante la regolarità formale e la notificazione del titolo esecutivo. La norma costituisce solo una puntualizzazione del criterio di riparto della giurisdizione. Analogamente, la prevista inammissibilità dell'opposizione all'esecuzione, quando riguarda atti che radicano la giurisdizione del giudice tributario, non segna una carenza di tutela del contribuente assoggettato a riscossione esattoriale, perché questa c'è comunque innanzi ad un giudice, quello tributario. L'inammissibilità dell'opposizione ex art. 615 cod. proc. civ. si collega e si salda, in "simmetria complementare", con la proponibilità del ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, assicurando, in questa parte, la continuità della tutela giurisdizionale. D'altra parte, argomenta la Corte, l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. – che non è soggetta a termine di decadenza – non può assurgere ad una funzione recuperatoria di un ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 non proposto affatto o non proposto nel prescritto termine di decadenza di sessanta giorni.

Ancora, un altro recente passo verso la definizione del confine fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria è stato compiuto dalle Sezioni unite con la pronuncia n. 34447/2019²⁸⁹.

In quell'occasione il massimo consesso del giudice di legittimità, ha enunciato il principio di diritto secondo il quale, qualora in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita, da parte del curatore, la prescrizione del credito tributario maturato successivamente alla cartella di pagamento, di essa debba conoscere il giudice delegato in sede di verifica

²⁸⁹ In *Corr. trib.*, 2020, 3, 275 ss con nota di G. Glendi, *Eccezione di prescrizione in sede fallimentare tra giurisdizione tributaria e ordinaria*; in *Dir. prat. trib.*, 2, 2020, con nota di A. Bambino, *Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario in tema di prescrizione dell'obbligazione tributaria in ambito fallimentare: il revirement delle Sezioni Unite*.

dei crediti e il tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e d'insinuazione tardiva e non il giudice tributario.

Autorevole dottrina²⁹⁰ ha offerto una lettura della pronuncia che va oltre il principio di diritto enunciato, limitato alla sola materia delle procedure concorsuali, per farne un prisma per una lettura a più ampio raggio, volto ad individuare con maggiore precisione i confini fra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria.

Così, in primo luogo, si è affermato che la pronuncia in commento individua un confine preciso, costituito dall'avvio dell'esecuzione e, quindi, del pignoramento.

Ciò posto, l'autore ricorda come il pignoramento sia fattispecie composita e generatrice di una vastissima e densissima sfera di effetti giuridici, di natura processuale e sostanziale, in grado di incidere non solo nei confronti del debitore esecutato ma anche di terzi.

Questa "trama di effetti giuridici", trascendendo la sfera della mera correlazione binaria tra ente impositore e contribuente in termini di potere e di interesse legittimo ed incidendo nella oggettiva presenza di un groviglio di diritti soggettivi di proprietà, di altri diritti reali e di situazioni possessorie, del debitore e di altri soggetti ancora, conduce a che le controversie che ne possano sorgere non possono, *de plano*, essere lasciate al giudice speciale ma debbono essere demandate, in ragione dell'incidenza su questi effetti e sulle situazioni soggettive che vi sono correlate, al giudice dei diritti, e cioè al giudice ordinario e, in specie, al giudice ordinario che si occupa dell'esecuzione forzata.

²⁹⁰ C. Glendi, *Dei naturali confini della giurisdizione special tributaria sul versante dell'esecuzione forzata*; in *Corriere Giur.*, 2020, 5, 659.

Ad appena pochi mesi di distanza, però, le Sezioni unite sono tornate sul tema e, con l'ord., 14 aprile 2020, n. 7822, hanno rovesciato ancora i termini della questione, ritornando ad avvalorare l'orientamento inaugurato da Cass. n. 13913/2017. La pronuncia, complessa e densa di argomenti stratificati, pare ambire ad essere un manifesto dei criteri in base ai quali decidere le questioni di giurisdizione in materia di riscossione.

Il Supremo Giudice avvia il proprio impianto argomentativo con un inquadramento programmatico basato sull'affermata sussistenza, nel caso scrutinato, di un cumulo condizionale di domande.

Mettendo da parte il tema del cumulo di domande, quanto alla centrale questione del riparto di giurisdizione, la Corte qui afferma che qualsivoglia vizio afferente il procedimento notificatorio degli atti preliminari all'esecuzione vada dedotto in sede di impugnazione dell'atto, davanti al giudice tributario, nel termine di sessanta giorni dal pignoramento, svolgendo la domanda del contribuente una funzione simile a quella del rimedio di cui all'art. 617 c.p.c., ma rientrante nel paradigma dell'impugnazione degli atti di cui all'art. 19 d.leg. 546/92.

Argomento in tal senso sarebbe offerto da una lettura *a contrario* dell'art. 2, secondo la quale sono inclusi nella giurisdizione tributaria tutti gli atti funzionali all'esecuzione fino alla notifica della cartella (e dell'intimazione di pagamento). In tale prospettiva, l'avvenuta notifica del primo atto esecutivo non muta l'individuazione del giudice fornito di giurisdizione, in quanto è solo dal momento della notifica che si possono far valere vizi formali o sostanziali dell'azione esecutiva.

Rispetto a tale iter argomentativo si è criticamente argomentato²⁹¹ come la tesi della Corte trascuri l'oggetto dell'opposizione del contribuente, la quale è rivolta al pignoramento con il fine di ottenerne la cancellazione. L'interesse a far valere il vizio della notificazione sorge infatti per effetto dell'aggressione esecutiva e non per l'astratto legittimo svolgimento delle attività preparatorie.

Quanto poi alle questioni proponibili ex art. 615 c.p.c., la pronuncia in rassegna le individua nei: *a)* fatti successivi alla notificazione della cartella o dell'intimazione di pagamento, ove ovviamente una valida notificazione vi sia stata; *b)* fatti incidenti sulla pretesa tributaria dedotti dal contribuente che si verifichino in una situazione di mancanza, nullità, inesistenza della notifica della cartella e dunque di avvenuta conoscenza di tali atti solo a seguito del compimento di un atto esecutivo, purché il fatto estintivo, modificativo o impeditivo del diritto di agire in via esecutiva sia indipendente dall'accertamento del vizio della notifica. Ciò significa, secondo la Corte, che se il debitore eccepisce la prescrizione maturata al momento del pignoramento, ma per effetto di un vizio della notifica della cartella, la giurisdizione non può che spettare al giudice tributario. Al contrario, la giurisdizione è del giudice ordinario.

L'attribuzione della giurisdizione relativa ai vizi/inesistenza della notificazione degli atti preliminari al processo esecutivo o al giudice speciale, anche successivamente al pignoramento, pone poi il problema di consentire al debitore, che vuole arrestare l'esecuzione in corso, di ottenerne la sospensione. Sul punto le Sezioni unite affermano,

²⁹¹ A. Scala, *Riscossione coattiva, riparto di giurisdizione, motivi dell'opposizione; parlano (ma non convincono) le sezioni unite* (Nota a Cass. civ., sez. un., 14 aprile 2020, n. 7822, Soc. mastino c. Agenzia demanio), in *Foro it.*, 2020, I, 2765. In senso critico anche C. Glendi, *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale)ordinanza della SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*, in *Corr. Giur.*, 2020, 7, 932.

perentoriamente, che un tale potere di sospensione può essere esercitato dal giudice speciale, ex art. 47 d.leg. 546/92, e che il provvedimento di sospensione dell'efficacia esecutiva della cartella sarebbe immediatamente efficace nel processo esecutivo, così come accadrebbe in caso di sospensione dell'esecuzione disposta dal giudice davanti al quale l'impugnazione è proposta. Più precisamente, secondo le Sezioni unite, il giudice tributario può disporre tutele equivalenti a quelle sommarie interne ai procedimenti oppositivi, alla stregua di quanto disposto dall'art. 623 c.p.c., con un provvedimento che il giudice dell'esecuzione è chiamato ad applicare, intervenendo sul processo in corso in conseguenza.

Se è giusto il tentativo di riconoscere la possibilità al debitore di ottenere tutele cautelari equivalenti a quelle riconosciutegli davanti al giudice ordinario in pendenza dell'opposizione, più di un dubbio suscita il ragionamento della Corte.

In primo luogo, non convince l'assimilazione tra poteri cautelari esercitabili dal giudice dell'esecuzione e dalle commissioni tributarie; mentre il primo ha la possibilità di sospendere il processo esecutivo in corso, le seconde possono sospendere l'esecutività dell'atto impugnato, il quale però, una volta iniziata l'esecuzione, ha già esaurito la sua efficacia, di modo che per arrivare alla sospensione del processo esecutivo in corso si deve passare per una non agevole equiparazione tra sospensione disposta dal giudice speciale e fattispecie indicata dall'art. 623 c.p.c.

In ogni caso poi, le utilità cautelari conseguibili dal debitore nelle due giurisdizioni non sono equivalenti. Si pensi al fatto che, ottenuta la sospensione dal giudice dell'esecuzione, il debitore potrebbe giovare del disposto dell'art. 624 c.p.c. e ottenere l'estinzione del pignoramento,

eventualità del tutto da escludere nel caso di giurisdizione del giudice speciale e di esercizio del relativo potere cautelare.

Infine, quale ulteriore elemento di recentissima novità e complicazione nel rapporto fra le due giurisdizioni, si pone la recente previsione di una forte limitazione alla possibilità di impugnare il ruolo, introdotta nel 2021²⁹².

La norma, nata dell'evidente tentativo di limitare l'accesso alla tutela giurisdizionale²⁹³, mette in evidente crisi il criterio cardine del riparto

²⁹² L'art. 3 bis del D.l. 21 ottobre 2021, n.146 testualmente prevede che:

All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente:

"4-bis. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione".

²⁹³ Lascia sbigottiti a tal proposito la lettura degli atti parlamentari di approvazione della norma e, in particolare, del dossier n. 468/1 D.L. 146/2021 – A.S. 2426, che lascia pochi dubbi sulla portata di "controriforma" della disposizione: *"La norma appare volta a contrastare la proliferazione avvenuta negli ultimi anni di controversie di impugnazione degli estratti di ruolo, in particolare, dopo l'emanazione della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, n. 19704/2015, con la quale è stata ritenuta "ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario". Conseguentemente la consegna dell'estratto di ruolo a seguito dell'istanza del contribuente gli consente di impugnare l'atto non notificato (cartella e/o ruolo) che contiene la pretesa impositiva. In altre parole l'impugnazione dell'estratto del ruolo non è stata ritenuta ammissibile in sé, ma è stata ammessa l'opposizione al ruolo oppure alla cartella, della cui esistenza si è avuta legittima conoscenza a seguito del rilascio dell'estratto stesso ad istanza del contribuente, proprio per far valere l'invalidità della notifica (o omessa notifica).*

Tale interpretazione è stata confermata anche dalla recente ordinanza della Corte di cassazione n. 27860 del 12 ottobre 2021, nella quale si sottolinea che, secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale della Corte, benché l'estratto di ruolo non sia atto autonomamente impugnabile, in quanto documento interno all'amministrazione, il contribuente debitore può far valere immediatamente le sue ragioni avverso la cartella di pagamento, della cui esistenza sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato dal concessionario per la riscossione, a prescindere dalla notificazione della cartella congiuntamente all'estratto di ruolo, se il contribuente allegghi di non aver mai avuto conoscenza, in precedenza, di questa per un vizio di notifica.

A tale proposito nella Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria (30 giugno 2021) si rappresenta che è bene osservare che circa il 40 % delle cause

offerto dalla Corte di cassazione, impedendo, o quantomeno fortemente limitando, a seconda di come si atteggerà la giurisprudenza ordinaria in sede di opposizione, al contribuente che non versi nelle situazioni legittimanti l'impugnazione del ruolo di poter accedere alla tutela giurisdizionale in relazione ad un atto impositivo che assuma invalidamente notificato.

2.- Le conseguenze del difetto di giurisdizione sul provvedimento cautelare

Tratteggiato il delicato e tutt'altro che definito tema del confine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria, è doveroso interrogarsi su cosa avvenga ad un provvedimento cautelare adottato dal giudice che poi declini o veda declinare la propria giurisdizione.

L'art. 3, I comma, D.Lgs. 546/1992, chiaramente riprendendo il disposto dell'art. 37 c.p.c., prevede che "il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo". Il comma II della medesima disposizione ammette poi entro il rito tributario il regolamento di giurisdizione ai sensi dell'art. 41, I comma c.p.c.

Quanto all'art. 3, I comma, risulta che esso subisce nell'interpretazione giurisprudenziale gli stessi limiti cui soggiace l'art. 37 c.p.c.: il rilievo del

contro l'Agente della riscossione consegue all'impugnazione di estratti di ruolo – relativi a crediti affidati all'Agente della riscossione fin dall'anno 2000, riportati in oltre 137 milioni di cartelle di pagamento – e determina ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi. Infatti, nel solo anno 2020 – anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia dell'Agente della riscossione a causa della sospensione delle attività, derivante dalla situazione sanitaria emergenziale – il 40,6 % dei ricorsi in ingresso (ossia circa 55.000 ricorsi su circa 135.000 complessivamente introdotti), trae origine dall'impugnazione di estratti di ruolo. Nel testo della citata si evidenzia che si è assistito ad un aumento esponenziale delle cause radicate innanzi alle Commissioni Tributarie, ai Giudici di Pace e, più in generale, alla Magistratura ordinaria per far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l'Agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esse sottese, e perfino nei casi in cui vi avesse rinunciato, anche nell'esercizio dell'autotutela".

difetto di giurisdizione trova impedimento nella pronuncia esplicita o implicita compiuta in primo grado, mentre l'apposita istanza impugnatoria consente di mantenere in vita la discussione sul riparto sia in appello che in cassazione²⁹⁴.

Anche quanto all'esperibilità del regolamento di giurisdizione ex art. 41 c.p.c., la restrittiva posizione delle sezioni unite affermata dopo il 1995 e ribadita con riferimento all'art. 59 L.n. 69/2009, si riflette sulla portata dell'art. 3, II comma, derivandone gli stessi limiti.

In particolare, è da ritenere che valga anche innanzi alle commissioni tributarie l'esclusione del regolamento ad istanza di parte successivamente alla declinatoria altrove pronunciata ed alla nuova iniziativa innanzi ad esse. Applicabile dovrebbe invece risultare il disposto dell'art. 59, III comma, L.n. 69/2009, potendo dunque la commissione tributaria, indicata in altro comparto come dotata di giurisdizione, dopo la tempestiva reiterata iniziativa innanzi ad essa, proporre il regolamento d'ufficio.

Più in generale risulta applicabile al caso in cui la declinatoria coinvolga il giudice tributario il nucleo essenziale dell'art. 59 L.n. 69/2009, così come chiaramente si deduce dalla lettera del suo primo comma e dalla menzione ivi contenuta alla "materia tributaria".

Ciò posto, deve essere indagata la sorte del provvedimento cautelare nel passaggio dall'una all'altra giurisdizione.

L'art. 59 non offre spunti a riguardo e, nel silenzio della norma, la dottrina²⁹⁵ opta per la tendenziale permanenza dell'efficacia della misura,

²⁹⁴ G. Gioia, Commento all'Art. 3 D.Lgs. 546/1992, in C. Consolo C. Glendi, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, III ed., Padova, 2012, pag. 50.

²⁹⁵ L. Bianchi, *La questione di giurisdizione nell'ordinamento italiano (con particolare riguardo al processo tributario) ed in quello tedesco: un confronto in prospettiva di futuri interventi sull'art. 59 l. n. 69 del 2009*, in *Dir. prat. trib.* 2016, fasc. 5, pt. 1, pp. 1920-1992.

salva la possibilità di effettuare, da parte del secondo giudice, le necessarie modificazioni in ragione della disciplina della tutela cautelare della giurisdizione di arrivo.

Tale scelta esegetica si fonda la necessità, desunta dall'art. 24, I comma Cost., di tutelare la posizione attorea in presenza dell'erronea scelta del comparto sia in grado di giustificare non solo la retrodatazione degli effetti della seconda domanda, ma anche il permanere degli effetti del provvedimento cautelare emanato prima della declinatoria, essendo la tutela cautelare una componente ineliminabile del diritto di azione.

Se quindi il provvedimento cautelare adottato dal giudice sfornito di giurisdizione pare essere destinato a mantenere i suoi effetti in caso di *traslatio*, alla luce delle considerazioni svolte circa le esigenze cautelari che la riscossione pone potrebbe in astratto verificarsi che il provvedimento cautelare concesso dal giudice ordinario possa non trovare rispondenza nella semplice sospensione dell'esecuzione ammessa nel processo tributario.

In tale circostanza di certo la *traslatio* si fa più spinosa, ponendo al giudice speciale destinatario della giurisdizione di valutare la compatibilità dell'eventuale cautela atipica concessa con il rito tributario.

Cap. VI - La tutela cautelare tributaria nel quadro di una teoria generale del processo

1.- La ragionevolezza della differenziazione della tutela cautelare tributaria rispetto agli altri rami dell'ordinamento

Concluso l'esame, a grandi falcate e senza ambizione di esaustività, dei tratti salienti e delle traiettorie evolutive della tutela cautelare fuori dal piccolo recinto del processo tributario, si proverà a ricondurre a sistema gli spunti raccolti per provare a rispondere, in maniera più compiuta, all'interrogativo

iniziale, costituito dalla valutazione di adeguatezza della tutela cautelare nel processo tributario.

Per compiere tale valutazione si tornerà su quelli che si sono, sin da subito, evidenziati come il banco di prova dell'adeguatezza del procedimento cautelare: l'impugnabilità dell'ordinanza cautelare; l'oggetto e la portata di questa, la sua esperibilità nelle diverse fasi dell'accertamento e della riscossione del tributo.

Quanto al tema della non impugnabilità, riscontrato come tale previsione costituisca un *unicum* del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, l'interrogativo si sposta sul piano costituzionale, se cioè sia conforme ai principi costituzionali l'assenza di un doppio grado cautelare o, più correttamente, di un vaglio rispetto ai provvedimenti cautelari adottati.

In altri termini, pare opportuno verificare se alla luce dei principi affermati nella Carta costituzionale, così come interpretati dalla Consulta, si possa ritenere conforme a Costituzione la norma che per il processo tributario dispone la non impugnabilità dell'ordinanza cautelare.

La risposta all'interrogativo è, nella giurisprudenza del giudice delle leggi, negativa: non sussiste nel nostro ordinamento un principio generale che imponga il doppio grado di giudizio²⁹⁶ e, pertanto, tantomeno in sede cautelare. La Consulta afferma il costante principio della “non necessaria previsione di un doppio grado di merito per la realizzazione del diritto di difesa”. L'affermazione, pur se formulata in termini generali, pare suscettiva di essere agevolmente estesa alle misure cautelari.

²⁹⁶ C. Cost. 16 maggio 2008, n. 144, in *Foro it.*, 2009, 10, I, p. 2634; in *Guida al dir.*, 2008, 22, p. 30, con nota di Sacchetti; in *Riv. it. dir. lav.*, 2008, 4, p. 778, con nota di Corsini; *Giust. civ.*, 2008, 7-8, p. 1599, Id., 2009, p. 299, con nota di Giordano; Id., 2009, 11, p. 2357, con nota di Granata; C. Cost., 20 novembre 1995, n. 487, in *Giur. it.*, 1996, I, p. 457; in *Giust. pen.*, 1996, I, p. 33; in *Cass. pen.*, 1996, p. 1063; in *Dir. pen. e proc.*, 1996, 32; C. Cost., n. 110 del 1963.

Particolare attenzione merita la sentenza della Corte Costituzionale n. 253 del 1994, con la quale la Consulta era stata chiamata a pronunciare sulla legittimità costituzionale dell'art. 669-terdecies c.p.c. nella parte in cui non ammetteva la reclamabilità del provvedimento di rigetto della domanda cautelare.

Neppure dalla lettura di tale pronuncia pare si possa rinvenire l'affermazione della esistenza di un principio di rilievo costituzionale che imponga la previsione di un meccanismo di controllo avverso il provvedimento cautelare.

Ciò che afferma invece la Consulta, in termini generali, è che “la disponibilità delle misure cautelari costituisce espressione precipua del “principio per il quale la durata del processo non deve andare in danno dell'attore che ha ragione”; che “in un processo come quello civile, in cui per definizione le parti si contrappongono in posizione paritaria, il principio sancito dall'art. 3, primo comma, della Costituzione, implica necessariamente la piena uguaglianza delle parti stesse dinanzi al giudice ed impone al legislatore di disciplinare la distribuzione dei poteri, doveri ed oneri processuali secondo criteri di pieno equilibrio”; che “l'equivalenza nell'attribuzione dei mezzi processuali esperibili dalle parti [...] è in rapporto di necessaria strumentalità con le garanzie di azione e di difesa sancite dall'art. 24 della Costituzione”.

Con specifico riferimento allo strumento del reclamo, la Corte afferma che esso si concreta in una *revisio prioris instantiae*; che consente, da parte di un giudice diverso e collegiale, il controllo sugli *errores* in procedendo e in iudicando eventualmente commessi dal giudice della cautela; che tra i rimedi del reclamo cautelare e della riproposizione dell'istanza cautelare non vi è rapporto di equivalenza in termini di garanzia, posto che sul reclamo di

cui all'art. 669terdecies è chiamato a decidere un giudice diverso da quello che ha pronunciato il provvedimento impugnato, mentre la riproposizione dell'istanza ai sensi dell'art. 669septies si rivolge al medesimo giudice che ha già respinto la richiesta di misura cautelare; e che i rimedi della reclamabilità e della riproponibilità (nei limiti sopra esposti) dell'istanza cautelare operano su piani diversi, non sovrapponibili ma complementari, sì che disponibilità del secondo non esclude la necessità di riconoscere la funzione di riequilibrio dei poteri delle parti, che opera il primo.

Il reclamo, per la Corte, attribuisce maggiori garanzie rispetto alla mera possibilità di riproporre l'istanza, e non è rimedio a questa "sovrapponibile", ma "complementare". Inoltre, la riproponibilità dell'istanza "non esclude la necessità di riconoscere la funzione di riequilibrio dei poteri delle parti, che opera" il reclamo.

Si potrebbe far derivare dalle parole della Corte l'affermazione del principio per il quale "la mancanza dello strumento del reclamo non è compensabile con la previsione della riproponibilità dell'istanza cautelare". Il che equivarrebbe, forse, ad affermare la necessità della previsione –anche- dello strumento del reclamo quando sia solo prevista la possibilità di riproporre l'istanza cautelare. Il principio così derivato sarebbe utilmente trasponibile al processo tributario, dove appunto è prevista la possibilità di chiedere la revoca o modifica della misura cautelare, la riproponibilità dell'istanza, ma è posto divieto di impugnazione avverso il provvedimento cautelare. L'operazione parrebbe tuttavia una forzatura.

Invero, la Consulta non sembra affermare affatto la necessità del reclamo *tout court*, ma piuttosto la sua necessità nella misura in cui occorra ad operare un riequilibrio dei poteri delle parti che, nel processo civile, si deve ritenere imposto dalla posizione di parità tra le parti medesime.

La posizione di parità tra le parti del processo imporrebbe dunque di garantire, ex artt. 3 e 24 Cost., un equilibrio tra i poteri processuali riconosciuti alle stesse.

Il principio della necessaria corrispondenza tra condizione paritaria delle parti in giudizio e uguaglianza dei poteri processuali a queste accordate potrebbe non operare dunque quando una delle due parti non sia già in condizione di parità con l'altra: in tal caso sarebbe giustificata una disciplina differenziata quanto all'attribuzione dei mezzi processuali esperibili dalle parti, pare di intendere, nel rispetto di un criterio di ragionevolezza.

Occorre domandarsi se tale principio possa riportarsi anche al processo tributario.

La dottrina ha affermato con forza la necessità di riconoscere il principio di parità delle parti anche con riguardo al contenzioso tributario²⁹⁷.

D'altra parte, a conforto dell'affermazione circa la necessità di garantire la parità delle parti, anche la giurisprudenza espressamente afferma la vigenza, nel modello processuale tributario, dei principi costituzionali della parità delle parti nel processo²⁹⁸, del giusto processo²⁹⁹ e della effettività del diritto di difesa³⁰⁰.

²⁹⁷ ; E. Grassi, *La ricercata, e non ancora raggiunta, parità delle parti nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 4, p. 1176 ss.; G. Falsitta, *Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della "parità delle parti" sancita dai principi del giusto processo*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, p. 900; A. Turchi, *La disciplina della costituzione in giudizio altera le condizioni di parità delle parti nel processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 625 ss.

²⁹⁸ C. 30 settembre 2011, n. 20028, in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 9, p. 1376; 28 ottobre 2009, n. 22769, in *Dir. e giustizia*, 2009; 9 giugno 2009, n. 13201, in *Dir. e giustizia*, 2009, con nota di Iannaccone; 12 marzo 2009, n. 5926, in *Dir. e giustizia*, 2009; 22 settembre 2006, n. 20526, in *Giust. civ.*, 2007, 3, I, p. 612; 16 maggio 2005, n. 10267, in *Giust. civ., Mass.*, 2005, 5; 15 aprile 2003, n. 5957, in *Giust. civ., Mass.* 2003, 4, e in *GT-Riv. giur. trib.*, 2003, p. 1049; 26 marzo 2003, n. 4423, in *Giust. civ., Mass.*, 2003, p. 602; 25 marzo 2002, n. 4269, in *Giust. civ., Mass.*, 2002, p. 517, e in *Corr. trib.*, 2002, p. 3366, con nota di Pace.

²⁹⁹ C. 2 marzo 2012, n. 3277, in *Giust. civ., Mass.*, 2012, 3, p. 260; 30 settembre 2011, n. 20028; 31 maggio 2011, n. 11986, in *Giust. civ., Mass.*, 2011, 5, p. 830; 14 maggio 2010, n. 11785, in *Giust. civ.*,

In questo quadro, pare non trovare agevole giustificazione l'attribuzione all'amministrazione finanziaria o all'agente della riscossione di una posizione di privilegio, in sede processuale, sul richiamo all'ossequio di un preteso principio dell'interesse fiscale alla riscossione delle imposte³⁰¹ che non potrebbe affatto essere considerato prevalente rispetto all'interesse del contribuente anche in sede contenziosa.

Affermata la validità, anche per il processo tributario, della regola della parità delle parti in giudizio, si deve indagare in cosa questa possa consistere in concreto o, in altri termini, quali siano le conseguenze pratiche dell'affermazione del principio rispetto ai mezzi a disposizione delle parti in giudizio.

Di certo appare riduttivo affermare, in maniera del tutto formalistica, che alle parti debbano essere conferiti identici poteri formali, essendo invece opportuno, proprio nell'ottica costituzionale, verificare che gli strumenti offerti impediscano, nella sostanza, che ad alcuna delle parti sia riconosciuta una posizione di prevalenza sostanziale³⁰².

Da quanto descritto nei capitoli precedenti si può agevolmente constatare come nel processo tributario la disparità delle condizioni di partenza sia legata al meccanismo stesso del prelievo fiscale e, prima ancora, alla natura pubblica degli interessi di cui è portatrice l'amministrazione finanziaria.

La diseguale posizione sostanziale tra contribuente e amministrazione finanziaria dovrebbe trovare un "riequilibrio" sul piano processuale,

Mass., 2010, 5, p. 752; 7 agosto 2009, n. 18139, in *Giust. civ., Mass.*, 2009, p. 7-8; 16 maggio 2007, n. 11221, in *Dir. e giustizia*, 2007, e in *Boll. trib.*, 2008, 2, p. 156, con nota di Iannaccone; SS. UU., 22 febbraio 2007, n. 4109, in *Guida al diritto*, 2007, 13, p. 94, con nota di M. Finocchiaro; 15 aprile 2003, n. 5957, cit.; 25 marzo 2002, n. 4269.

³⁰⁰ C. 14 maggio 2010, n. 11785; 16 maggio 2007, n. 11221; 25 marzo 2002, n. 4269.

³⁰¹ S. Colella, *Tutela del contribuente e riscossione dei tributi*, in *Dir e prat. trib.*, 2010, 5, p. 894.

³⁰² N. Rascio, *Contraddittorio tra le parti, condizioni di parità, giudice terzo e imparziale*, in *Riv. dir. civ.*, 2001, I, p. 610.

attraverso il riconoscimento di poteri non riconosciuti, o riconosciuti con diversa estensione, ad una delle parti.

Con specifico riferimento alla reclamabilità dell'ordinanza cautelare nel processo tributario, l'operatività del principio della parità delle parti dovrebbe condurre ad affermare la necessità della previsione dello strumento del reclamo dell'ordinanza cautelare pronunciata ai sensi dell'art. 47 d.lgs. 546/1992.

Andrebbe cioè riconosciuto al contribuente il rimedio del reclamo avverso l'ordinanza cautelare che rigetti l'istanza di sospensiva, consentendo di riequilibrare la posizione delle parti in giudizio non già sotto il profilo dello strumentario cautelare, ma sotto lo specifico profilo della disparità in punto di riscossione parziale dell'imposta in via amministrativa. La disparità di partenza si constata infatti nella disciplina della riscossione frazionata del tributo nella fase amministrativa e la conseguente necessità di ristabilire la parità delle parti all'interno del giudizio ove le garanzie per il contribuente siano costituite da un doppio grado cautelare.

Ancora, l'esperibilità ed il tipo di provvedimento cautelare costituiscono il secondo dei menzionati banchi di prova. Come detto, al giudice tributario è consentito unicamente, a seguito della proposizione del ricorso, concedere la sospensione dell'atto impugnato, sono invece esclusi provvedimenti di natura diversa, atipica ed *ante causam*.

Si è visto nei capitoli precedenti come il processo amministrativo abbia abbracciato i principi processualciviltistici circa la atipicità del provvedimento cautelare e l'esperibilità della domanda cautelare *ante causam*. L'art. 61 c.p.a., ha introdotto nel processo amministrativo una previsione

“analoga” a quella contenuta nell’art. 700 del codice di procedura civile consentendo oggi, nel processo amministrativo, domandare una misura cautelare, anche atipica, prima della proposizione del ricorso, sussistendo le condizioni stabilite dalla norma.

La portata del menzionato art. 61 pare oltrepassare i limiti del processo amministrativo per assurgere ad un ruolo sistematico, avendo per la prima volta offerto una protezione cautelare *ante causam* generalizzata ai portatori di interessi legittimi, prima assente nell’ordinamento, superando la dottrina tradizionale secondo la quale è esclusa dalla portata dell’art. 700 c.p.c. la tutela di posizioni giuridiche soggettive diverse dai diritti³⁰³.

L’introduzione dell’art. 61 c.p.a. consente quindi di affermare che la tutela cautelare *ante causam* d’urgenza è accordata anche ai portatori di interessi legittimi, nel processo amministrativo, a prescindere dall’azione in concreto esperita. Sempre sotto il profilo sistematico, ulteriore portato dell’art. 61 è l’affermazione di una tutela cautelare *ante causam* rispetto a giudizi a carattere costitutivo e di accertamento.

Dal complessivo quadro disegnato dal legislatore per il processo amministrativo con il codice pare di potere derivare che in quel giudizio, a prescindere dalla situazione giuridica di cui si domandi tutela, che sia diritto soggettivo o interesse legittimo, e della qualificazione della azione esperita come di accertamento o costitutiva, al ricorrente sia accordata una protezione cautelare “piena”, comprensiva di misure atipiche e d’urgenza *ante causam*.

Ciò posto, l’interrogativo si sposta sulla rilevanza delle osservazioni svolte con riferimento al processo amministrativo rispetto a quello tributario,

³⁰³ G. Verde, *Diritto processuale civile, IV, Procedimenti speciali*, Bologna, 2010, p. 81 e ss.

ovvero a verificare se la asserita portata sistematica dell'art. 61 c.p.a. possa in qualche modo rilevare ai fini dell'indagine sul procedimento cautelare tributario.

In primo luogo, la assenza di una tutela cautelare atipica e *ante causam* in campo tributario non potrebbe più trovare valide giustificazioni nel fatto che non sarebbe ammessa, più in generale, nel nostro ordinamento, siffatta protezione quando si domandi la tutela di interessi legittimi, oppure quando sia da introdurre un giudizio costitutivo o di accertamento.

In altri termini, che si intenda aderire alla costruzione teorica del processo tributario come giudizio di annullamento per la protezione di situazioni giuridiche di interesse legittimo oppure a quella che lo concepisce come giudizio di accertamento di situazioni di diritto soggettivo, non sembra in ogni caso possibile escludere, la possibilità di forme di tutela cautelare atipica e *ante causam*.

Inoltre, è opportuno notare come l'introduzione, nel processo amministrativo, della tutela cautelare *ante causam* e la conferma della possibilità di ricorrere a misure a contenuto atipico appaiano come "espressione" e diretta conseguenza dei principi della effettività e del giusto processo che hanno modellato la novella³⁰⁴.

Pare dunque possa dirsi che la previsione di una forma di protezione cautelare atipica e *ante causam*, nel processo amministrativo, risponda all'esigenza, preannunziata nell'*incipit* del codice, di garantire un processo giusto, in condizioni di parità, e la possibilità di conseguire, per il ricorrente,

³⁰⁴ L'art. 1 c.p.a., rubricato "Effettività", dispone che "La giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo; l'art. 2 c.p.a., rubricato "Giusto processo" stabilisce, al comma primo, che "Il processo amministrativo attua i principi della parità delle parti, del contraddittorio e del giusto processo previsto dall'articolo 111, primo comma, della Costituzione".

una tutela piena ed effettiva, in attuazione dell'art. 111, comma 2 della Costituzione³⁰⁵.

Una lettura in tal senso delle norme del novellato processo amministrativo potrebbe quindi condurre a sostenere che il legislatore, in quel ramo dell'ordinamento, abbia asserito che la necessità del riconoscimento delle più ampie forme di tutela cautelare (ivi comprese quella a contenuto atipico e d'urgenza *ante causam*) discenda, quale doverosa conseguenza, dalla applicazione dei principi del giusto processo, della parità delle parti e della effettività della tutela giurisdizionale.

Se ne potrebbe inferire che, derivando da principi costituzionali in materia di processo, la medesima ampiezza della protezione cautelare sia da assicurare in ogni modello processuale e, dunque, anche nel processo tributario.

Argomentando *a contrario* si finirebbe costretti a dover affermare che per il solo processo tributario non operino i principi del giusto processo, della parità delle parti e della effettività della tutela giurisdizionale che si riconosce invece operare nei modelli processuali civile e amministrativo.

È evidente come un esito di questo tipo sia irricevibile e come un trattamento “differenziato” per il solo modello tributario, possa dirsi conforme a Costituzione soltanto nella misura in cui tale differenziazione non appaia manifestamente irragionevole o palesemente arbitraria. La ragionevolezza della differenziazione dei modelli processuali potrebbe trovare giustificazione esclusivamente nella necessità di proteggere un interesse costituzionalmente rilevante, tale da degradare i principi della parità delle parti, del giusto processo e della effettività della tutela.

³⁰⁵ M.A. Sandulli, *La fase cautelare*, in *Dir. proc. Amm.*, 2010, 4, p. 1130.

A parere di chi scrive, l'interesse pubblico ad una stabile riscossione delle imposte, seppur costituzionalmente rilevante, come visto in precedenza, non può espandersi al punto di soffocare l'interesse del contribuente ad una parità delle armi non meramente formale, ma sostanziale ed effettiva, nell'ambito del processo.

Non si rinvencono in sostanza ragioni idonee a giustificare l'assenza di una forma di tutela cautelare atipica ed *ante causam* nel processo tributario anzi, al contrario, il raffronto con gli altri modelli processuali del nostro ordinamento rende manifesto come il riconoscimento delle predette forme di protezione cautelare discenda e trovi radice costituzionale nei principi del giusto processo, della parità delle parti e della effettività della tutela giurisdizionale affermati dall'art. 111, comma 2, Cost.

Resta in fine da analizzare l'ultimo banco di prova dell'adeguatezza degli strumenti di tutela cautelare offerti al contribuente, costituito dalle garanzie offerte in sede di esecuzione.

Il raffronto della posizione e degli strumenti cautelari di cui gode il debitore esecutato rispetto a quanto l'ordinamento offre al contribuente sottoposto a riscossione coattiva, rende manifesto il dubbio di una non piena realizzazione della garanzia di effettività della tutela giurisdizionale del contribuente.

Le descritte forti limitazioni alla tutela in sede esecutiva del contribuente dovrebbero trovare *ratio* e giustificazione nell'argomento che egli ha facoltà e onere, prima che si giunga alla fase della riscossione coattiva, di adire la Commissione tributaria impugnando il provvedimento amministrativo che contiene la pretesa fiscale ed i successivi atti prodromici all'espropriazione forzata.

Pare però doveroso interrogarsi sulla conformità ai principi costituzionali di una tutela, anche cautelare, differenziata per situazioni giuridiche “omogenee”, solo perché avanzata dinanzi a giudici diversi.

La risposta potrebbe essere affermativa, facendo leva sulla facoltà del legislatore, di approntare discipline diverse per diversi modelli processuali, con il già menzionato principio, affermato dalla Corte Costituzionale, della «non necessaria uniformità» tra differenti tipi di giudizio.

È risalente e consolidato, nella giurisprudenza della Consulta, l'affermazione del principio per cui l'ossequio al disposto dell'art. 24 Cost. non implica la necessaria uniformità delle regole procedurali tra differenti tipi di giudizio. Il diritto di difesa e di tutela giurisdizionale, sanciti dall'art. 24 Cost., possono ricevere una differente regolamentazione da parte del legislatore in considerazione della situazione sostanziale da regolare e delle caratteristiche strutturali dei singoli procedimenti³⁰⁶.

È quindi pacifico il principio secondo il quale è consentito al legislatore, valutando la diversa struttura dei procedimenti, i diritti e gli interessi in gioco, le peculiari finalità dei vari stati e gradi della procedura, dettare specifiche modalità per l'esercizio del diritto di difesa.

La giustificazione della differenziazione nelle forme di tutela può quindi ricercarsi: nella diversità della situazione sostanziale da regolare, nella peculiarità della struttura di un modello processuale ovvero nel diverso esito del bilanciamento di diritti ed interessi in gioco.

La legittimità di una differente regolamentazione dovrebbe quindi essere correttamente ricollegata ad una oggettiva diversità di alcuna delle

³⁰⁶ C. Cost. 18 maggio 1972, n. 80, 28 giugno 1985, n. 191, 18 maggio 1989, n. 251, 19 marzo 1996, n. 82, 10 marzo 2006, n. 101, 6 luglio 1972, n. 125, 12 novembre 1974, n. 255, 18 giugno 1979, n. 49.

menzionate condizioni, emergente dal raffronto delle fattispecie considerate.

Nell'analisi delle differenze di tutela cautelare accordata al debitore comune esecutato rispetto al contribuente sottoposto a riscossione, si potrebbe provare, al fine di affermare la legittimità costituzionale della differenziazione, ad individuare la diversità delle due fattispecie nella differente natura del credito in contestazione.

Si potrebbe quindi provare a sostenere che la differente natura del credito possa dare luogo a rapporti differenti, tali da giustificare un trattamento cautelare differenziato che non si ponga in contrasto con principi costituzionali. Argomentare in tal senso equivarrebbe però ad affermare che le differenti regole procedurali per diversi modelli processuali sarebbe giustificata, avendo riguardo alla presenza in concreto di un interesse “prevalente” costituito dal preteso pagamento di crediti di natura tributaria, ancora, il c.d. “interesse fiscale”.

Ancora una volta però, a parere di chi scrive, il pur legittimo interesse pubblico alla stabile riscossione delle entrate tributarie può imporre un contemperamento con quello del contribuente ad una adeguata tutela giudiziale, ma non certo una riduzione di quest'ultimo a favore del primo.

Pur ammettendo una prevalenza dell'interesse dell'amministrazione finanziaria che legittima, sotto il profilo della disciplina del rapporto sostanziale, una differenziazione in senso più favorevole rispetto agli strumenti di recupero del credito garantiti al creditore privato, tale prevalenza deve restare fuori dalla porta del processo. Varcata la porta della giurisdizione, l'ordinamento deve garantire alle parti di poter “giocare ad

armi pari”, offrendo strumenti di difesa adeguati se del caso anche a ribilanciare lo squilibrio -legittimo- nella disciplina sostanziale del rapporto.

Il rispetto del principio costituzionale della parità delle parti nell’ambito della giurisdizione potrebbe, in quest’ottica, rendere “inoperante”, una volta giunta alla sede processuale, il criterio della comparazione tra “diritti ed interessi in gioco” il quale, per conseguenza, non sarebbe parametro idoneo a valutare la diversità di tutele cautelari accordate.

Esclusa la rilevanza degli interessi in gioco nell’ambito processuale, resta da indagare se vi sia una effettiva diversità di posizioni giuridiche soggettive tale da legittimare la differenziazione di tutela cautelare nel processo tributario rispetto a quanto avviene negli altri rami dell’ordinamento.

Richiamato quanto esposto in materia di oggetto del processo tributario e, successivamente, sull’evoluzione del processo normativo, può concludersi che tanto che si propenda per la qualificazione dell’oggetto del primo sotto la categoria di diritti soggetti, quanto che invece si propenda per la categoria degli interessi legittimi, la differenziazione di tutela pare ingiustificata.

Abbracciando la prima delle qualificazioni prospettate, e concludendo quindi che oggetto del processo tributario siano diritti soggettivi, iscrivibili nello schema diritto-obbligo, si deve rilevare che, ove esistesse la giurisdizione del giudice speciale, queste sarebbero senz’altro di spettanza del giudice ordinario. Da ciò discenderebbe quindi la manifesta arbitrarietà della differenziazione degli strumenti di tutela per rapporti giuridici analoghi, sol perché affidati alla giurisdizione del giudice speciale.

Accogliendo invece la qualificazione delle posizioni soggettive nel processo tributario in termini di interessi legittimi solo apparentemente tale opzione

interpretativa potrebbe condurre ad affermare come ragionevole la differenziazione degli strumenti di tutela cautelare.

Infatti, come rilevato analizzando l'evoluzione giurisprudenziale prima, e normativa poi, che ha caratterizzato il processo amministrativo, sembra potersi inferire come, oggi, le garanzie processuali in generale e in specie della protezione cautelare, offerte dall'ordinamento ai portatori di interessi legittimi non sia affatto diversa e deteriore rispetto a chi sia titolare di una posizione di diritto soggettivo. A seguito dell'introduzione del codice del processo amministrativo, infatti, a prescindere dalla qualificazione della situazione giuridica di cui si domandi tutela, al ricorrente sia accordata una protezione cautelare "piena", comprensiva di misure atipiche e d'urgenza *ante causam*.

In definitiva, prescindendo dall'adesione all'una o all'altra delle teorie relative all'oggetto del processo tributario non sembrerebbe "reggere" la giustificazione di una differente protezione cautelare.

2.- Conclusioni

Pur nella ragionata convinzione della inidoneità della tutela cautelare tributaria ad offrire ancora oggi un adeguato strumento di garanzia per il contribuente, convinzione suffragata dai precedenti argomenti, non può sottacersi come l'assunto di partenza del presente studio, che ha individuato nel processo civile un modello da usare quale comparazione per verificare l'adeguatezza di quello speciale, abbia trovato conforto e conferma.

Si è visto come il modello del processo civile funge da polo attrattivo per i diversi modelli di processi speciali, i quali con tempi diversi hanno teso e tendono tutt'ora all'avvicinamento a quello.

Si è visto inoltre come, oltre questa prima funzione uniformatrice, il processo civile funge anche da termine di paragone per affermare o negare legittimità alle eventuali differenze processuali.

Guardando quindi alle prospettive future, considerando che il cantiere della riforma della giustizia tributaria, della quale si dibatte da tempo³⁰⁷, è ad oggi aperto, l'auspicio che si può ricavare dal presente studio è che, nel rispetto delle specificità della giurisdizione speciale, il modello processuale possa guardare con sempre maggiore attenzione al processo civile per giungere ad una effettiva parità delle parti anche nel processo tributario.

³⁰⁷ per una ricognizione analitica della questione C. Glendi, *La riforma della giustizia tributaria*, 2021.

BIBLIOGRAFIA

- Attardi C. “D.l. 31 maggio 2010, n. 78 convertito – accertamento esecutivo e superamento del ruolo: profili sistematici”, in Fisco, 2010.
- Masucci A. “La lunga marcia della Corte di Lussemburgo verso una tutela cautelare europea”, in Riv. It. dir. pubb. com., 1996.
- D’Amico J.V. “Profili problematici dell’esecuzione esattoriale mediante ruolo: è legittima l’esclusione dell’opposizione all’esecuzione?”, in www.judicium.it.
- Accordino P. “La Corte costituzionale apre uno spiraglio per un révirement sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario”, in Riv. dir. trib., 2011.
- Accordino P. “Considerazioni in tema di non impugnabilità dell’ordinanza collegiale di sospensione cautelare nel processo tributario: una scelta viziata da asistematicità”, in Riv. dir. trib., 2008.
- Aiudi B. “Perquisizioni e documenti fiscali”, in Boll. trib., 1982.
- Albenzio G. “Nota a TAR Lombardia, sez. I, 29 gennaio 1986, n. 66”, in Foro it., 1986.
- Albenzio G. “Ipotesi per l’attribuzione alle commissioni tributarie della potestà a decidere sul provvedimento amministrativo di reiezione dell’istanza di sospensione

dell'esecuzione fiscale”, in Foro Italiano, 1987.

Albertini F.V. “Nullità dell'accertamento fondato su prove raccolte in violazione dell'art. 52, comma 2, del DPR n. 633/1972: una conferma della Commissione centrale”, in Boll. trib., 1988.

Alemanno L.,
Rau C. “Il nuovo contenzioso tributario”, Milano, 1996.

Alessio G. “Saggio sul sistema tributario in Italia e suoi effetti economici e sociali”, Torino, 1887.

Aliotta A. “L'effetto devolutivo del reclamo cautelare”, in Giusto proc. civ., 2012.

Allorio E. “Diritto processuale tributario”, 1942.

Allorio E. “Diritto processuale tributario”, V Ed., Torino, 1969.

Allorio E. “Per una nozione del processo cautelare”, in Riv. dir. proc. civ., 1936.

Allorio E.,
Magnani C. voce “Processo tributario” in Novissimo Digesto italiano, Torino, 1968, XIII.

Allorio E.,
Magnani C. “Riscossione coattiva delle imposte”, Torino, 1969.

Andolina I. “Contributo alla dottrina del titolo esecutivo”, Milano,

1982.

- Andreis M. “La tutela cautelare”, in R. Caranta, *Il nuovo processo amministrativo*, Torino, 2011.
- Andrioli V. “In tema di provvedimenti d’urgenza”, in *Foro it.*, 1943.
- Arieta G. “I provvedimenti d’urgenza ex art. 700 c.p.c.”, Padova, 1985.
- Auletta F. “Variazioni sul tema del giudicato cautelare”, *Giur. it.*, 1996.
- Azzoni V. “Un passo avanti verso la completa tutela del contribuente anche in fase cautelare”, in *Bollettino trib.*, 2011.
- Balbi N. “Provvedimenti d’urgenza”, in *Dig. disc. Priv.*, XVI, Torino, 2004.
- Balena G. “Istituzioni di diritto processuale civile”, Bari, 2015.
- Bambino A. “Il riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice ordinario in tema di prescrizione dell'obbligazione tributaria in ambito fallimentare: il revirement delle Sezioni Unite”, in *Dir. prat. trib.*, 2020.
- Barletta A. “La riproposizione della domanda cautelare”, Milano

2008.

- Basciu A. “Verso la scomparsa del ruolo esattoriale?”, in Riv. Dir. fin., 1983.
- Basilavecchia M. “Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario”, in Boll. trib., 1990.
- Basilavecchia M. “Anche il pignoramento può essere atto impugnabile”, in Corr. trib., 2017.
- Basilavecchia M. “L’immediatezza nella trattazione dell’istanza cautelare”, in Riv. dir. trib., 2008.
- Basilavecchia M. voce “Riscossione delle imposte”, in Enc. Dir., vol. XL, Milano.
- Basilavecchia M. “Misure cautelari e riscossione”, in Rass. Trib., 2013.
- Batistoni Ferrara F. voce “Obbligazioni nel diritto tributario”, in Dig. comm., III, Torino, 1994.
- Bellè B. “La tutela cautelare nel processo tributario”, Dir. prat. trib., 2005.
- Betti E. “Istituzioni di diritto romano”, Padova, 1942.
- Betti E. “Diritto processuale civile italiano”, Roma, 1936.
- Bianchi L. “Inammissibilità del reclamo cautelare contro il provvedimento che ha disposto la provvisoria

esecutorietà del decreto ingiuntivo opposto?”, in *Giur. it.*, 2007.

Bianchi L. “La questione di giurisdizione nell'ordinamento italiano (con particolare riguardo al processo tributario) ed in quello tedesco: un confronto in prospettiva di futuri interventi sull'art. 59 l. n. 69 del 2009”, in *Dir. prat. trib.*, 2016.

Biscardi A. “La protezione interdittale nel diritto romano”, Padova, 1938.

Blandini M. “Il nuovo processo tributario”, Milano, 1996.

Bongiorno G. “L'autotutela esecutiva”, Milano, 1989.

Bove M. “La tutela cautelare nel processo amministrativo”, in www.judicium.it.

Branca G. “Danno temuto e danno da cose inanimate in diritto romano”, 1937.

Bruni M. “Tutela d'urgenza e diritti di credito”, in *Giust. civ.*, 1986.

Bruzzone M. “L'avviso di accertamento diventa "titolo esecutivo" per imposte sui redditi ed IVA”, in *Corr. Trib.*, 2010.

Calamandrei P. “Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari”, Padova, 1936.

- Calamandrei P. “La sentenza dichiarativa di fallimento come provvedimento cautelare”, in Riv. dir. comm., 1936.
- Calvosa C. “La tutela cautelare (profilo sistematico)”, Torino, 1963.
- Capolupo S. “Il nuovo regime della sospensione dell’atto impositivo”, in Il Fisco, 1996.
- Caponi R. “La nuova disciplina dei procedimenti cautelari in generale”, in Foro it., 2006.
- Caranta R. “L’ampliamento degli strumenti di tutela cautelare e la progressiva «comunitarizzazione» delle regole processuali nazionali nota a sent. 9 novembre 1995 in causa C-465/93”, in Foro amm., 1996.
- Caranta R. “La nuova disciplina dei ricorsi giurisdizionali in materia di appalti di lavori pubblici al vaglio della Corte costituzionale, nota a Corte cost., 16 luglio 1996, n. 249”, in Giust. civ., 1997.
- Caringella F. Corso di diritto processuale amministrativo, Milano, 2003
- Carnacini T. “Considerazioni sul ‘Diritto processuale tributario’ di Enrico Allorio”, in Riv. Dir. Fin., 1943.
- Carnelutti F. “Lezioni di diritto processuale civile”, Padova, 1933.

- Carnelutti F. "Sistema di diritto processuale civile", Padova, 1936.
- Carnimeo D. "È devoluta al giudice tributario la cognizione dell'opposizione avverso un atto di pignoramento non preceduto dalla notifica della presupposta cartella di pagamento", in Boll. trib., 2017.
- Carratta A. "Profili sistematici della tutela anticipatoria", Torino, 1997.
- Carratta A. "La fase cognitiva", in AA.VV., I procedimenti cautelari, Bologna, 2013.
- Carratta A. "Profili sistematici della tutela anticipatoria", Torino, 1997.
- Cecchella C. "Il processo cautelare - Commentario", Torino 1997
- Cerino Canova A. "I provvedimenti d'urgenza nelle controversie di lavoro", in Mass. Giur. lav., 1981.
- Chiovenda G. "L'Azione nel sistema dei diritti", Bologna, 1903.
- Chiovenda G. "Istituzioni di diritto processuale civile", Napoli, 1953.
- Chiti E. "Misure cautelari positive ed effettività del diritto comunitario, nota a C.G. Cee, nota a sent. 9 novembre 1995 in causa C-465/93", in Giorn. dir. amm., 1996.
- Cicognani A. "Il pensiero di E. Allorio nell'ordinamento tributario odierno e nella recente giurisprudenza della Suprema

- Corte”, in Riv. dir. fin., 1988.
- Cicognani A. “Studi in onore di Enrico Allorio”, Milano, 1989.
- Cipolla G. “L'accertamento contabile e l'accertamento extracontabile” negli artt. 54 e 55 DPR n. 633/1972, in Riv. dir. trib., 2000.
- Cipriani F. “Il procedimento cautelare tra efficienza e garanzie”, in Giusto proc. civ., 2006.
- Cissello A.,
Gasparrino F. “D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito: il "nuovo" avviso di accertamento”, in Fisco, 2010.
- Cocivera B. “Manuale della riscossione delle imposte dirette”, Milano, 1971.
- Colella S. “Tutela del contribuente e riscossione dei tributi”, in Dir e prat. trib., 2010.
- Colli Vignarelli
A. “Orientamenti giurisprudenziali vecchi e nuovi in materia di tutela cautelare tributaria”, in Rass. trib., 1988.
- Colli Vignarelli
A. “Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario”, in Rass. trib., 1996.
- Colli Vignarelli
A. “La tutela cautelare tributaria nei giudizi di impugnazione”, in Riv. dir. trib., 2011.

- Consolo C. “La sospensione della riscossione fiscale. Sguardo retrospettivo ed analisi critica del progetto di legge approvato dal Senato”, in *Il Fisco*, 1989.
- Consolo C. “Enrico Allorio e mezzo secolo di Sua direzione della Giurisprudenza Italiana”, in *Giur. It*, 1995.
- Consolo C. “Tutela cautelare ed imposizione indiretta: potere inibitorio (almeno) dell'intendente di Finanza? nota a Cass., SS. UU., 20 ottobre 1983 n. 6151”, in *Rass. trib.*, 1984.
- Consolo C. “Lineamenti per l'elaborazione (specie de iure condendo) di un'inibitoria giurisdizionale in materia tributaria”, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983.
- Consolo C. “Periculum in mora e fumus boni iuris, in *Il nuovo processo cautelare. Problemi e casi*”, Torino, 1998.
- Consolo C. “Sui limiti alla riproposizione della domanda cautelare respinta (il rigore non vale solo per le decisioni di c.d. “merito cautelare”)”, in *Giur. it.*, 1995.
- Consolo C. “Fondamento «comunitario» della giurisdizione cautelare, nota a C.G. Cee, sent. 19 giugno 1990, nel procedimento C-213/89”, in *Giur. It.*, 1991.
- Consolo C.,
D'Ascola P. voce “Giudicato tributario”, in *Enc. Dir.*, 2001.

- Consolo C., “Commentario alla riforma del processo civile”,
Luiso F., Sassani Milano, 1996.
B.
- Conte R. “Tutela d’urgenza fra diritto di difesa, anticipazione del
provvedimento ed irreparabilità del pregiudizio”, in
Riv. dir. proc., 1995.
- Conte R. “Procedimento di ingiunzione”, in Commentario del
codice di procedura civile a cura di S. Chiarloni,
Bologna, 2012.
- Coppola P. “La concentrazione della riscossione nell’accertamento:
una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e
coerenza interna”, in Rass. Trib., 2011.
- Costantino G. “Introduzione alla lettura delle leggi 26 novembre
1990, n. 353 e 21 novembre 1991, n. 374”, in Quest.
giust., 1991.
- Costantino G. “Una svolta epocale nella giurisprudenza della Corte
costituzionale; si apre una breccia per la sospensione
giudiziale dell’esecuzione esattoriale”, in Foro it., 1995.
- Costantino G. “Cadono i limiti alla sospensione giudiziale della
esecuzione esattoriale: passano i bersaglieri nella
breccia aperta dalla sentenza n. 318 del 1995”, in Foro
it., 1995.

- Costantino G. “Illegittime le norme di rinvio alla esecuzione esattoriale - I bersaglieri passano in fila indiana nella breccia aperta da Corte cost. n. 318 del 1995”, in Foro it., 1997.
- Costantino G. “La tutela del soggetto passivo nella riscossione coattiva”, in Foro it. 2018.
- Costantino G. “Note a prima lettura sul codice del processo amministrativo. Appio Claudio e l'apprendista stregone”, in Foro it., 2010.
- Costantino G. “Le espropriazioni forzate speciali”, Milano, 1984.
- Costantino G. “La tutela del soggetto passivo nella riscossione coattiva”, in Foro it., 2018.
- Cuffaro V. “Nota a Pret. Roma, ord. 14 febbraio 1983”, in Giur. it., 1983.
- D'Abruzzo G. “Il procedimento cautelare nella riforma del processo tributario”, in Riv. dir. trib., 1997.
- D'Ayala Valva F. “Sulla necessità dei rimedi di sospensione cautelare processualcivilistici per un giusto processo tributario”, in Bollettino trib., 2011.
- Dalfino D. “Disposizioni di rinvio e principi generali”, in Foro it., 2010.

- Dalla Bontà S. “La Corte costituzionale rivede i limiti all’opposizione all’esecuzione nella riscossione tributaria. La felice risposta ad un lungo assedio”, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2018.
- Damiani F.S. “La tutela cautelare anticipatoria profili storico-sistematici”, Napoli, 2018.
- De Carolis D. “Tutela cautelare e atti negativi, in M. Rossi Sanchini, *La tutela cautelare nel processo amministrativo*”, Milano, 2006.
- De Martino F. “La giurisdizione nel diritto romano”, 1937.
- De Mita E. “Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi”, Milano, 1979.
- De Pretis D. “La tutela giurisdizionale amministrativa europea ed i principi del processo”, in *Riv. trim. dir. pubb.*, 2002.
- Della Pietra G. “Procedimento possessorio, Contributo allo studio della tutela del possesso”, Torino 2003.
- Di Cola L. “Brevi note sull’istruttoria del procedimento sommario societario”, in *Giur It.*, 2006.
- Di Majo A. “Forme e tecniche di tutela, in *Processo e tecniche di attuazione dei diritti (a cura di Mazzamuto)*”, Napoli, 1989.

- Diana A.G. “Procedimenti cautelari e possessori”, Milano, 2010.
- Dini E.A. “I provvedimenti d’urgenza”, Milano 1973.
- Dittrich L. “Il provvedimento d’urgenza ex art. 700 c.p.c.”, in Il processo cautelare, a cura di Tarzia G., Saletti A., Padova, 2011.
- Dolfin N. “Riscossione delle imposte dirette”, in Nov. Dig. It. App., Torino, 1986.
- Drigani O.,
Lunelli R. “Guida al nuovo processo tributario”, Milano, 1996.
- Falcone G. “Le sospensive tributarie e l’opera dell’interprete”, in Il Fisco, 1996.
- Falsitta G. “Manuale di diritto tributario”, Padova, 1997.
- Falsitta G. “Riscossione coattiva dei tributi e garanzia del cittadino”, in Procedimenti tributari e garanzie del cittadino, Padova, 1984.
- Falsitta G. “Riscossione delle imposte dirette”, in Nov. Dig. It., Torino, 1969.
- Falsitta G. “Abuso di interpretazione autentica, obiter dictum e rispetto della “parità delle parti” sancita dai principi del giusto processo”, in Riv. dir. trib., 2006.

- Fantozzi A. “Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria” in Riv. dir. trib., 2004.
- Fazzalari E. “Diffusione del processo e compito della dottrina”, in Riv. trim dir. e proc. civ., 1958.
- Fazzalari E. “Appunti di teoria generale del processo”, 1966.
- Ferrà G. “Legittimi i reclami contro i provvedimenti di rigetto della domanda cautelare”, in Corr. trib., 1995.
- Finocchiaro A.,
Finocchiaro M. “Commentario al nuovo contenzioso tributario”, Milano, 1996.
- Frisina P. “La tutela cautelare d’urgenza dei diritti a prestazioni pecuniarie nota a Pret. Roma, ord. 31 luglio 1986”, in Riv. dir. proc., 1986.
- Frisina P. “La tutela anticipatoria, profili funzionali e strutturali”, in Riv. dir. proc. civ., 1986.
- Galeazzi S. “Il fondato pericolo per la riscossione”, in Rass. Trib., 2014.
- Gallo C.E. “Il codice del processo amministrativo: una prima lettura”, in Urb. e app., 2010.
- Gandolfi G. “Contributo allo studio del processo interdittale romano”, Milano, 1955.

- Gardani D.L. “La sospensione cautelare nel nuovo contenzioso tributario”, in Riv. dir. fin. sc. fin, 1994.
- Giannini A.D. “Il rapporto giuridico d’imposta”, Milano, 1937.
- Giannini A.D. “Istituzioni di diritto tributario”, Milano, 1956
- Gilardi G., Loi V., Patrone G., Scuffi M. “Il nuovo processo tributario”, Milano, 1997.
- Gioffredi C. “Osservazioni sul procedimento interdittale in Contributi allo studio del processo civile romano”, Milano, 1947.
- Gioia G. Commento all’Art. 3 D.Lgs. 546/1992, in C. Consolo C. Glendi, Commentario breve alle leggi sul processo tributario, Padova, 2012.
- Giorgetti M. “Profili dell’espropriazione forzata tributaria”, in Dir. e prat. Trib., 2005.
- Giorgetti M. “L’esecuzione esattoriale e i suoi rimedi”, in Riv. dott. comm., 2006.
- Giorgianni M. “Considerazioni generali”, in Processo e tecniche di attuazione dei diritti (a cura di Mazzamuto), Napoli, 1989.
- Giovannini A. “Riflessioni in margine all’oggetto della domanda nel

processo tributario”, in Riv. dir. trib., 1998.

Glendi C. “L’oggetto del processo tributario”, Padova, 1984.

Glendi C. “Sulla sospensione cautelare nel processo tributario nota a Comm. trib. 1° grado di Milano, 7 febbraio 1977”, in Dir. prat. trib., 1977.

Glendi C. “Ancora sulla sospensione cautelare nel processo tributario nota a Cass. SS.UU., sent. 5 marzo 1980 Sent. n. 1471”, in Riv. dir. fin., 1980.

Glendi C. “Nuove esperienze giurisprudenziali sulla tutela cautelare in materia tributaria, nota a Pret. Scalea, 19 aprile 1984”, in Dir. prat. trib., 1985.

Glendi C. “La tutela cautelare in materia tributaria”, in Dir. prat. trib., 1985.

Glendi C. “La tutela cautelare deve trovare spazio anche nel giudizio di appello”, in Corr. trib., 2005.

Glendi C. “Nuovi orizzonti per la tutela cautelare del contribuente durante il giudizio contro la decisione del giudice tributario di secondo grado in cassazione (e non solo)”, in Diritto e Fiscalità dell’assicurazione, 2013.

Glendi C. “Sospensione della riscossione e legittimazione passiva del concessionario, nota a Comm. trib. prov. Bologna,

sez. V, ord. 13 luglio 2005”, in GT – Riv. giur. trib., 2005.

Glendi C. “Ancora sul nuovo processo cautelare, nota a Comm. trib. prov. Rieti, sez. I, ord. 25 giugno 1996”, in GT – Riv. giur. trib., 1996.

Glendi C. “Commentario delle leggi sul contenzioso tributario”, Milano, 1990.

Glendi C. “La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (Art. 47 del d. lgs. 546/1992 e norme complementari)”, in Dir. prat. trib., 1999.

Glendi C. “La tutela cautelare oltre il primo grado non è costituzionalmente garantita”, in Corr. trib., 2000.

Glendi C. “"Luci" e "ombre" sulla Manovra 2010”, in Corr. trib., 2010.

Glendi C. “Nuove frontiere per la tutela cautelare”, in Corr. trib., 2010.

Glendi C. “Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado”, in Corr. trib., 2010.

Glendi C. voce “Procedimenti cautelari (dir. trib.)”, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1999.

Glendi C. “Le Sezioni Unite della Cassazione "stravolgono" i

confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata”, in G.T. - Riv. giur. trib., 2017.

Glendi C. “Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull’opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria”, in Corr. Giur., 2018.

Glendi C. “Dei naturali confini della giurisdizione special tributaria sul versante dell’esecuzione forzata”, in Corriere Giur., 2020.

Glendi C. “Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza della SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)”, in Corr. Giur., 2020.

Glendi C. “La riforma della giustizia tributaria”, Padova, 2021.

Glendi C. “Eccezione di prescrizione in sede fallimentare tra giurisdizione tributaria e ordinaria”, in Corr. trib., 2020.

Glendi C.,
Uckmar V. “La concentrazione della riscossione nell'accertamento”, Padova, 2011.

Granelli A.E. “Ancora sulla sospensione in corso di causa dell’azione esecutiva tributaria”, in Boll. trib., 1978.

Grassi E. “La tutela cautelare nel nuovo processo tributario”, in

Dir. prat. trib., 1996.

- Grassi E. “La ricercata, e non ancora raggiunta, parità delle parti nel processo tributario”, in Rass. trib., 2003.
- Ingrosso G. “Istituzioni di diritto finanziario”, Napoli, 1937.
- L. Salvaneschi “La domanda e il procedimento”, in Il nuovo processo cautelare, G. Tarzia (a cura di), Padova, 1993.
- La China S. “L’esecuzione forzata e le disposizioni generali del codice civile”, Milano, 1970.
- La Rosa S. voce “Riscossione delle imposte”, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1992.
- Lamberti C. “Principio di effettività della tutela giurisdizionale e diritto comunitario: a proposito del potere del giudice nazionale di concedere provvedimenti cautelari «positivi» nazionali nota a sent. 9 novembre 1995 in causa C-465/93” in Riv. it. dir. pubbl. com., 1996.
- Lancellotti F. “Osservazioni critiche intorno all’autonomia processuale della tutela cautelare”, in Riv. dir. proc. civ., 1939.
- Lauria M. “Jurisdictio” in Studi in onore di Pietro Bonfante nel XL anno di insegnamento, Milano, 1930.
- Leonardi R. “La Corte di Giustizia interviene nel controverso

dibattito italiano in materia di tutela cautelare ante causam, nota a C. Giust. CE, 29 aprile 2004, n. 202/03”, in Foro amm.-Tar, 2004.

Liebman E.T. “Unità del procedimento cautelare”, in Riv. dir. proc., 1954.

Luiso F. “Diritto processuale civile”, Milano 2017.

Lumetti M. V. “Processo amministrativo e tutela cautelare”, Padova, 2012.

Lupi R. “Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore” in Rass. trib., 2002.

Lupi R. “Diritto amministrativo dei tributi”, Roma, 2017.

Maffezzoni F. “Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa”, in Dir. prat. trib., 1986.

Maffezzoni F. “Si ripropone la questione della tutela cautelare nel giudizio tributario, nota a Pret. Prato, 5 aprile 1982”, in Boll. trib., 1982.

Maggi I. “Legge sulla riscossione delle imposte dirette”, Torino, 1880.

Magliaro A. “Fase cautelare e anomala anticipazione del giudizio di merito, nota a Comm. trib. reg. Puglia, 8 marzo 2007”, in Giust. trib., 2008.

- Magnani C. “La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria”, in Dir. prat. trib., 1978.
- Mandrioli C. “I provvedimenti d’urgenza: deviazioni e proposte”, in Riv. Dir. Proc., 1985.
- Mandrioli C. “Le modifiche del processo civile”, Torino, 1991.
- Mandrioli C. “Per una nozione strutturale dei provvedimenti anticipatori o interinali”, in Riv. dir. proc. civ., 1964.
- Mandrioli C. “Funzione anticipatrice e natura cautelare nei provvedimenti presidenziali e nei provvedimenti d’urgenza”, in Giur. it., 1953.
- Mandrioli C. “L’azione esecutiva”, Milano, 1955.
- Manzon E.,
Modolo A. “La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria”, in Riv. dir. trib., 2001.
- Martini R.,
Biscardi A. “La tutela interdittale ed il relativo processo. Corso di lezioni 1955-56”, in Riv. dir. rom., 2002.
- Massari A. voce “Titolo esecutivo”, in Novissimo Dig.it., Torino, 1973.

- Mazzamuto S. “Provvedimenti d’urgenza e reintegrazione nel posto del lavoro”, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 1973.
- Menchini S. “Commento all'art. 47 del d.lgs. 546/1992”, in Il nuovo processo tributario. Commentario, Milano a cura di Baglione T., Menchini S., Miccinesi M., 2004.
- Micheli G.A. “Corso di diritto processuale civile”, Milano, 1959.
- Micheli G.A. “Corso di diritto tributario”, Torino, 1974.
- Micheli G.A. “Note esegetiche in tema di esecuzione esattoriale”, in Opere minori di diritto tributario, Milano, 1982.
- Moffa G. “Il procedimento esecutivo per la riscossione delle entrate patrimoniali degli enti pubblici”, Padova, 1931.
- Montesano L. “Problemi attuali e riforme opportune dei provvedimenti cautelari, e in specie d’urgenza, nel processo civile italiano”, in Riv.dir. proc., 1985.
- Montesano L. “Luci ed ombre in leggi e proposte di tutele differenziate nel processo civile”, in Riv. dir. proc. civ., 1979.
- Montesano L. “Sulla funzione dell’esecuzione esattoriale”, in Riv. Trim. dir. proc. civ., 1958.
- Montesano L., Arieta G. “Il nuovo processo civile – Legge 353/1990”, Napoli, 1991.

- Monzillo A. voce “Stipulatio praetoria” in *Novissimo Digesto*, Torino, 1971, XVIII.
- Mortara L. “Commentario del codice e delle leggi di procedura civile”, Milano, 1923.
- Oriani R. “La sospensione dell’esecuzione (sul combinato disposto degli artt. 615 e 625 c.p.c.)”, in *Riv. esec. forz.*, 2006.
- Pace A. “«Effettività» del diritto di difesa e potere giudiziario di cautela, nota a Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 284” in *Giur. cost.*, 1974.
- Pajno A. “Il Codice del processo amministrativo ed il superamento del sistema della giustizia amministrativa. Una introduzione al Libro I”, in *Dir. proc. amm.*, 2011.
- Paoli U.E. “La difesa del possesso nel diritto attico”, 1937.
- Patroni Griffi F. “Corti nazionali e corti europee: verso un diritto europeo dei giudici oltre la crisi del processo di integrazione?”, in *Riv. ital. dir. pubblico comunitario*, 2017.
- Pavan A. “La tutela cautelare nel nuovo Codice del processo amministrativo”, Milano, 2010.
- Piacentini V. “Requisiti del visto di esecutorietà sulla copia notificata

- dell'ingiunzione fiscale”, in Comm. Centr. Imp., 1970.
- Pistilli G. “La riscossione delle entrate patrimoniali”, Milano, 1916.
- Poddighe A. “Giusto processo e processo tributario”, Milano, 2010.
- Proto Pisani A. “La nuova disciplina del processo civile”, Napoli, 1991.
- Proto Pisani A. “voce Procedimenti cautelari”, in Enc. Giur., Roma, 1991.
- Proto Pisani A. “Problemi della c.d. tutela cautelare differenziata”, in Appunti sulla giustizia civile, Bari, 1982.
- Proto Pisani A. “I provvedimenti d’urgenza”, in Appunti sulla giustizia civile, Bari, 1982.
- Proto Pisani A. “Usi e abusi della procedura camerale ex art. 737 c.p.c.”, in Riv. dir. civ., 1990.
- Proto Pisani A. “L’istruzione nei procedimenti sommari”, in Foro it., 2002.
- Proto Pisani A. “La nuova disciplina dei procedimenti cautelari in generale”, in Foro it., 1991.
- Proto Pisani A. “Rilevanza costituzionale del principio secondo cui la durata del processo non deve andare a danno dell’attore che ha ragione (nota a Corte cost., 28

giugno 1985, n. 190)”, in Foro it., 1985.

- Pugliese M. “Istituzioni di diritto finanziario”, Padova, 1937.
- Querzola L. “La tutela anticipatoria fra procedimento cautelare e giudizio di merito”, Bologna, 2006.
- Querzola L. “Appunti sulle condizioni per la concessione della tutela cautelare nell'ordinamento comunitario”, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2001.
- Ramajoli M. “Giusto processo amministrativo e giusto processo tributario”, in Rass. Trib., 2013.
- Rascio N. “Contraddittorio tra le parti, condizioni di parità, giudice terzo e imparziale”, in Riv. dir. civ., 2001.
- Recchioni S. “Il Processo cautelare uniforme”, in I procedimenti sommari e speciali, a cura di S. Chiarloni, C. Consolo, Torino 2005.
- Recchioni S. “Diritto processuale cautelare”, Torino 2015.
- Ricci G. “Principi di diritto processuale generale”, 2015.
- Rinaldi R. “La sospensione degli effetti delle sentenze da parte del giudice tributario tra scelte normative ed istanze di principio”, in Riv. dir. trib., 2001.
- Rocco A. “L'interpretazione delle leggi processuali”, in Studi

giuridici, 1932.

- Rocco U. “Trattato di diritto processuale civile”, Torino 1960.
- Roherssen G. “La giustizia amministrativa nella Costituzione”, Milano, 1988.
- Ruggieri P.C. “Spunti di riflessione sull’adeguamento della giustizia tributaria ai principi costituzionali processuali”, in Corr. Giur., 2011.
- Russo F. “Atto di pignoramento e giurisdizione tributaria”, in Dir. prat. trib., 2018.
- Russo P. “Manuale di diritto tributario, Parte Generale”, Milano, 2002.
- Russo P. voce “Processo tributario”, in Enc. Dir., XXXVI, Milano, 1987, p. 770.
- Russo P. “Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria”, Milano, 1969.
- Russo P. “Manuale di diritto tributario”, Milano, 1999.
- Russo P.,
Fransoni G. “Commento a Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209”, in Fisco, 2002.
- Salvini L. “La partecipazione del privato all'accertamento”, Padova, 1990.

- Sandulli A. M. “La gestione del nuovo processo amministrativo: adeguamenti organizzativi e riforme strutturali. La fase cautelare”, in www.federalismi.it, 2010.
- Sandulli M.A. “La fase cautelare”, in *Dir. proc. Amm.*, 2010.
- Santamaria B “Attività ispettiva e tutela del contribuente”, in *Dir. prat. trib.*, 1980.
- Satta S. “Diritto processuale civile”, 1948.
- Satta S. “Limiti di applicazione dei provvedimenti di urgenza”, in *Foro it.*, 1953.
- Satta S. “Provvedimenti d’urgenza e urgenza di provvedimenti”, in *Mass. giur. lav.*, 1962.
- Satta S. “Ancora sui provvedimenti d’urgenza in materia di lavoro”, *Mass. giur. lav.*, 1968.
- Satta S. “Provvedimento d’urgenza e rapporto di lavoro”, *Mass. Giur. lav.*, 1971.
- Scala A. “La tutela del contribuente nella riscossione coattiva”, in *Rass. trib.*, 2008.
- Scala A. “Riscossione coattiva, riparto di giurisdizione, motivi dell'opposizione; parlano (ma non convincono) le sezioni unite (Nota a Cass. civ., sez. un., 14 aprile 2020, n. 7822, Soc. mastino c. Agenzia demanio)”, in *Foro*

it., 2020.

- Scarano L. “Pregiudizio irreparabile del credito e tutela atipica d’urgenza, nota a Pret. Gorizia, decr. 8 gennaio 1990”, in Giur. it., 1991.
- Scialolia V. “Procedura civile romana”, 1936.
- Scoca F.G. “Brevi considerazioni sul modello del processo tributario”, in Dir. Prat. Trib., 2015.
- Scoca F.G. “Processo cautelare amministrativo e costituzione, nota a Corte cost., 1° febbraio 1982, n. 8”, in Dir. proc. amm., 1983.
- Scoca S.S. “Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente”, in Dir. e prat. trib., 2015.
- Scuffi M. “Gli interventi della Corte costituzionale sul processo tributario, in Istanze costituzionali e sovranazionali nel diritto tributario”, Vicalvi (Fr), 2016
- Sera R. “Commentario della legge sulla riscossione delle imposte dirette”, Frascati, 1903.
- Serio G. “La tutela cautelare nella riscossione dei tributi nota a Cons. giust. amm. Sicilia, 20 novembre 1986, n. 169, in Foro amm., 1986.
- Stevanato D. “Vizi dell’istruttoria ed illegittimità dell’avviso di

- accertamento”, in *Rass. trib.*, 1990.
- Tabet G. “In tema di pignoramento "a sorpresa"”, in *Rass. trib.*, 2017.
- Taruffo M. “Il giudizio prognostico del giudice tra scienza privata e prova scientifica, in *Sui confini. Scritti sulla giustizia civile*”, Bologna, 2002.
- Taruffo M. “Note sul diritto alla condanna e all’esecuzione”, in *Riv. crit. dir. priv.*, 1986.
- Tarzia G. “Sulla strumentalità dell’accertamento tecnico preventivo”, in *Giur. it.*, 1967.
- Tarzia G. “Il nuovo processo cautelare”, Padova, 1993.
- Tarzia G. “Rimedi processuali contro i provvedimenti d’urgenza”, in *Riv. dir. proc.*, 1986.
- Tesauro F. “Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio”, in *Rass. Trib.*, 2016.
- Tesauro F. voce “Processo tributario”, in *Dig. comm.*, Torino, 1995.
- Tesauro F. “Sul potere di sospensione cautelare delle commissioni tributarie”, in *Boll. trib.*, 1978.
- Tesauro F. “Ancora sul potere di sospensione cautelare delle

- commissioni tributarie”, in Boll. trib. 1979.
- Tesauo F. “Ancora in tema di sospensione della riscossione da parte delle commissioni tributarie”, in Giur. it., 1980.
- Tesauo F. “Istituzioni di diritto tributario”, Torino, 2017.
- Tesauo F. “Manuale del processo tributario”, Torino, 2020
- Tesoro G. “Principi di diritto tributario”, Bari, 1938.
- Tinelli G. “Brevi note sulla competenza del giudice amministrativo in materia di sospensione della riscossione dei tributi diretti iscritti a ruolo, nota a Cons. di Stato, sez. IV, 20 dicembre 1985, n. 620”, in Rass. trib., 1986.
- Tommaseo F. “Variazioni sulla clausola di compatibilità (note in margine all’art. 669 quaterdecies c.p.c.)”, in Riv. dir. proc., 1993.
- Tommaseo F. “I provvedimenti d’urgenza”, Padova 1983.
- Tommaseo F. “Il fondamento costituzionale della tutela cautelare, in Scritti in onore di C. Punzi”, III, Torino, 2008
- Tosi L. “L’azione cautelare dopo la riforma del processo tributario”, in Boll. trib., 1993
- Tremonti G. “Imposizione e definitività nel diritto tributario”,

Milano, 1977.

- Trombella L. “La tutela cautelare in appello alla luce delle sentenze della Corte di Giustizia europea”, in Riv. dir. trib., 2009.
- Trovato S. “La sospensione cautelare dell’atto impugnato nel nuovo processo cautelare”, in Il Fisco, 1994.
- Tundo F. “L’avviso di accertamento quale atto di riscossione”, in Corr. trib., 2010.
- Turchi A. “I poteri delle parti nel processo tributario”, Torino, 2003.
- Turchi A. “La disciplina della costituzione in giudizio altera le condizioni di parità delle parti nel processo tributario”, in Riv. giur. trib., 2009.
- Uckmar V. “La rinascita del «solve et repete» in Procedimenti tributari e garanzie del cittadino”, Padova, 1984.
- Vaccarella R. “Il procedimento cautelare dopo l’intervento della Corte costituzionale sul reclamo avverso provvedimenti negativi”, in Giust. civ., 1995.
- Vaccarella R. “Diffusione e controllo dei titoli esecutivi non giudiziali”, in Riv.dir proc. civ., 1992.
- Verde G. “Diritto processuale civile, IV, Procedimenti speciali”,

Bologna, 2010.

Viola L. “I tempi del processo amministrativo: le scelte sbagliate del nuovo codice, in Foro Amm.-TAR, 2011”

Vullo E. “I provvedimenti d’urgenza, in I procedimenti sommari e speciali, II, Procedimenti cautelari” a cura di Chiarloni e Consolo, Torino, 2005

Vullo E. “L’attuazione dei provvedimenti cautelari”, Torino, 2001.