



## APPROFONDIMENTO

# Le garanzie per la sospensione della sentenza di appello

di Arnaldo Amatucci

La sospensione della sentenza di appello emessa dalla Commissione tributaria regionale, riconosciuta legittima dalla sentenza del Supremo Collegio n. 2845/2012, è concedibile condizionatamente alla prestazione di idonea garanzia.

Nell'art. 373 del codice di procedura civile cui detta sentenza fa riferimento, la forma della garanzia è identificata nella cauzione: si ritiene però che questa identificazione non precluda la possibilità di condizionare detto provvedimento nei casi in cui la garanzia sia prestata tramite fideiussione bancaria o assicurativa, atteso che il legislatore tributario, all'interno dell'art. 47, comma 5, del D.Lgs. n. 546/1992, ha previsto queste ultime forme come equipollenti alla cauzione, dovendosi inoltre tener conto che il dettato sulla sospensione dell'art. 373 del codice di procedura civile richiama a suo fondamento i requisiti classici del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, presenti anche nella sospensione ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 e quindi che le due normative sono sostanzialmente identificabili.

### 1. Premessa

Il problema della **sospensione** della sentenza di **appello** è stato risolto recentemente dal Supremo Collegio attraverso la sent. n. 2845 del 24 febbraio 2012<sup>1</sup>, con precisazione che il secondo

<sup>1</sup> In "il fisco" n. 12/2012, fascicolo n. 1, pag. 1802. Si veda per un primo commento, S. Sereni, *È possibile sospende-*

periodo del comma 1 dell'art. 373 del codice di procedura civile esprime un dettato che, appartenendo al procedimento per **cassazione** in quanto tale, deve ritenersi estensibile a tutte le fattispecie rientranti in tale ambito. Ne segue che anche il ricorso per cassazione proposto contro una sentenza della Commissione tributaria regionale, appartenendo questo alla predetta area, è regolato dalla predetta disposizione.

Il contribuente che abbia proposto il ricorso è pertanto abilitato alle iniziative che l'art. 373, comma 1, del codice di procedura civile prevede al secondo periodo, al fine di provocare la decisione sulla sospensione dell'**esecuzione** della sentenza di appello, a lui sfavorevole. Sarà sua cura formulare specifica istanza a detto Giudice (il Presidente della Commissione tributaria regionale), fondando la stessa sui requisiti richiesti per tale provvedimento, identificabili nel *fumus boni iuris* e nel *periculum in mora*, nell'accezione che questi hanno tradizionalmente ricevuto, non prevedendosi nell'art. 373 del codice di procedura civile alcuna particolarità al riguardo. Il Presidente della Commissione tributaria regionale, ricevuta l'istanza, salva l'ipotesi in cui per l'eccezionale urgenza provveda all'immediata sospensione dell'esecuzione, fissa alle parti un'udienza specifica, ordinando la loro **comparizione** o dinanzi a sé ovvero in sede collegiale. La norma non spiega le condizioni di detta scelta e quindi pare rimettere al Presidente la valutazione in merito.

### 2. Prestazione di una cauzione

Ove la Commissione tributaria regionale, come

*re la sentenza d'appello del giudice tributario*, in "il fisco" n. 11/2012, fascicolo n. 2, pag. 1690.

sopra individuata, provveda alla concessione della sospensione, è data alla stessa la facoltà di condizionarne l'efficacia alla prestazione di una congrua **cauzione**, prescindendo in questo caso dalle ragioni esposte nell'istanza. L'art. 373 del codice di procedura civile non spiega i contenuti che si è inteso riferire al termine cauzione e quindi induce a riflettere sul punto. È da domandarsi allora se, ai fini della interpretazione di detta nozione, non possa attingersi alle specificazioni contenute all'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e quindi se la Commissione tributaria regionale possa, a garanzia del **credito Erariale**, consentire che il contribuente provveda a presentare **fideiussione bancaria** o **assicurativa** nei modi e termini indicati nel suo provvedimento di sospensione.

Sul piano meramente letterale, la risposta appare negativa, poiché il testo dell'art. 373 del codice di procedura civile non richiama le predette forme di garanzia. Né d'altra parte può ritenersi la loro assimilabilità alla cauzione, posto che questa ha un contenuto preciso, caratterizzato dalla corresponsione di **risorse monetarie**. Non è così però sul piano razionale.

La preoccupazione del legislatore non ha una motivazione diversa nel dettato dell'art. 373 del codice di procedura civile e in quello dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992: in ambedue i casi l'intendimento è quello di garantire un credito dello Stato. La garanzia del citato art. 47 tutela un credito affermato dall'Agenzia delle Entrate all'interno dell'avviso di accertamento, ma **giuridicamente incerto** in quanto non validato in sede giudiziale. La stessa situazione si ripete per il credito dell'Ufficio che consegue dalla sentenza della Comm. trib. reg., in questo caso però, pur se ancora incerto, questo è assistito da una decisione giudiziale. La differenza, tuttavia, non si riflette sul piano della garanzia, prescindendo questa dalla condizione giuridica del **credito azionato**. In ambedue i casi le garanzie devono essere idonee al fine per cui vengono richieste. Il termine "idonea" riferito alla garanzia non è riprodotto all'art. 373 del codice di procedura civile, ma deve intendersi assolutamente implicito.

A seguito di queste precisazioni, occorre domandarsi se il legislatore tributario, avendo **aggiunto** alla **garanzia** della cauzione, quelle della fideiussione bancaria o assicurativa, abbia voluto intendere qualcosa di diverso rispetto a quanto dettato all'art. 373 del codice di procedura civile, ovvero abbia inteso semplicemente richiamare forme di **garanzia equivalenti** e altrettanto i-

donee a soddisfare le esigenze ad essa richieste. Questa seconda interpretazione è presente nel testo letterale dell'art. 47, poiché il richiamo alla idonea garanzia rende evidente come tale qualificazione si intenda riferita a tutte le forme (cauzione, fideiussione bancaria o assicurativa) espressamente richiamate al comma 5 di detta norma. Si capisce pertanto che cauzione e fideiussione bancaria e assicurativa sono valutate sullo stesso piano e che quindi, stante la loro **equipollenza**, ciascuna delle stesse può garantire il rischio insito nel provvedimento di sospensione.

Dunque, non si può ritenere che vi siano contrasti sostanziali tra l'art. 373 del codice di procedura civile e l'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992.

Il problema merita di essere esaminato anche da altro angolo.

Il dettato dell'art. 373 del codice di procedura civile prevede una pronuncia giudiziale sulla sospensione estranea al procedimento in Cassazione, affidando la stessa alla Commissione tributaria regionale quando il **merito** della controversia ha natura fiscale.

È pertanto implicita la possibilità per quest'ultima di interpretare il termine "garanzia" con riferimento alla formulazione che detto termine ha ricevuto nel D.Lgs. n. 546/1992. Il rispetto dell'art. 373 del codice di procedura civile impone alla Commissione tributaria regionale di assumere i criteri del **fumus** e del **periculum** a fondamento dell'accoglimento dell'istanza, ma il tema della garanzia è oggettivamente distaccato in quanto prescinde dal merito: l'istanza di sospensione può non avere i predetti requisiti, ma la Commissione tributaria regionale è facoltizzata a concederla ugualmente su prestazione di garanzia da parte del contribuente, assolta la quale, quindi, il provvedimento sospensivo assume piena **efficacia**.

Non si vede dunque ragione per cui il Giudice tributario, pienamente legittimato a decidere sulla sospensione, non possa assumere a tale fine la disciplina che questa ha ricevuto nell'ambito della normativa tributaria al ricordato art. 47. Anche perché in tal modo, come si è prima accennato, non si contraddice il dettato dell'art. 373 del codice di procedura civile, avendo il legislatore esteso l'ambito della garanzia attraverso forme che ha ritenuto equipollenti a quella indicata nella predetta norma. Così facendo, la Comm. trib. reg. non farebbe altro che applicare un principio di legge interno alla disciplina che le è propria, senza deviare dal dettato dell'art.

373 del codice di procedura civile.

Il ragionamento non vale qualora si pretendesse di equiparare alla cauzione forme diverse da quelle disciplinate all'art. 47 quali il **sequestro** di beni o l'**iscrizione ipotecaria**, dovendosi tener conto che queste forme non sono richiamate espressamente in detta norma, non essendosi fatto alcun riferimento alle stesse.

Queste conclusioni traggono conforto anche dall'interpretazione razionale dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992. In esso, infatti, per l'applicazione di discipline diverse da quella tributaria si pretende la dimostrazione della loro compatibilità con quest'ultima. Conseguentemente, ove la garanzia prevista all'art. 373 del codice di procedura civile non fosse tale da **coincidere** sostanzialmente con quella dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, non dovrebbe darsi luogo alla sua applicazione. È vero che tale affermazione non può prescindere dal fatto che, come sottolinea la richiamata sentenza del Supremo Collegio, l'art. 373 del codice di procedura civile è norma che attiene al procedimento per cassazione, distaccandosi in tal modo dalla disciplina sul **processo tributario**, che per tale fase giudiziale fa riferimento al codice di procedura civile, ma il tema della ga-

ranza appartiene ad una disciplina utilizzata in via generale, presente in procedimenti diversi, compreso quello tributario.

Dunque, quando si affida alla Comm. trib. reg. il compito della decisione sulla sospensione, detto tema non può ritenersi estraneo al dettato presente in quest'ultima disciplina.

La conclusione non trova ostacolo nella raccomandazione che la Corte di Cassazione ha espresso nel finale della sua decisione quando, per ragioni che peraltro **non appaiono** troppo **condivisibili**, suggerisce al Giudice Tributario di valutare con particolare **rigore** i requisiti del *fumus* e del *periculum*, essendo evidente come la questione della garanzia si ponga su altro piano e quindi non possa ritenersi turbata dalle precauzioni che la Corte prospetta.

Sulla base delle considerazioni che precedono, lo scrivente ritiene che nella formulazione dell'istanza di sospensione il contribuente **dichiari**, per il caso in cui si ritengano non presenti gli elementi del *fumus* e del *periculum*, di essere disponibili a offrire garanzia tramite cauzione, fideiussione bancaria o assicurativa, con richiesta di indicazione di un termine congruo ai fini di tale adempimento.