

# **UNIONE REGIONALE FORENSE DELLE MARCHE**

## **WEBINAR**

**Venerdì 18 ottobre 2024**

- **RIFORMA TRIBUTARIA: UNO SGUARDO ALLE NOVITA'**

Relatore: Dott. Sandro GIANNI

-Vice Presidente Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Pesaro-

# TUTELA CAUTELARE

- **1.1 Tutela cautelare**
- In primo luogo, occorre precisare che la tutela cautelare nel processo tributario pone in una certa sicurezza il soggetto ricorrente nelle more del giudizio, in ordine agli effetti pregiudizievoli degli atti tributari, che, in quanto immediatamente esecutivi, pensiamo agli avvisi di accertamento in imposables legittimano.
  - In ogni caso, comunque, l'ente creditore ha la riscossione delle somme pretese in mancanza di apposita sospensiva.
  - Evidentemente, la tutela cautelare può essere richiesta a fronte di una potenziale fondatezza del proposto ricorso e per un verosimile danno grave ed irreparabile, sulla base di una valutazione di carattere sommario da parte del giudice tributario.

# TUTELA CAUTELARE

- Conseguentemente, si deve qui porre pure in evidenza, che il contribuente non deve limitarsi a chiedere la sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato, ma deve anche chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto originario, al fine di evitare che, ad esempio, l'ufficio finanziario procedente iscriva al ruolo o continui a richiedere il pagamento dell'originaria iscrizione a ruolo, anche a titolo di un terzo, in ipotesi di sentenza, già emessa in primo grado ai sensi dell'art.15, comma 1, D.P.R. n.602/1973.
- Evidentemente, la proposizione della domanda cautelare, comunque, dà luogo ad una sorta di procedimento incidentale, che si pone nell'ambito del processo relativo all'atto, che è oggetto di sospensiva.

# SOSPENSIONE ATTO IMPUGNATO

- **2.2 Sospensione atto impugnato**
- In particolare, occorre ricordare che l'art.47, D.lgs. n. 546/1992 riconosce al ricorrente la possibilità di chiedere alla Corte di giustizia tributaria di primo grado la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato con la proposizione di apposita istanza inserita nel ricorso, o formulata con atto separato, debitamente notificato alle parti, e depositato in segreteria.
  - La motivazione dell'istanza di sospensione deve esplicitare le ragioni di fatto e gli elementi di diritto che siano stati posti a sostegno della necessità di scongiurare il grave ed irreparabile danno che potrebbe derivare dall'immediata esecuzione dell'atto impugnato al contribuente, il cosiddetto *periculum in mora* ed una prognosi favorevole dell'esito della impugnativa, cioè il cosiddetto *fumus boni iuris*, così legittimando, dunque, il giudice ad accordare la richiesta della tutela cautelare.

# SOSPENSIONE ATTO IMPUGNATO

- Evidentemente, dopo la presentazione dell'istanza di sospensione, il presidente della sezione provvederà, con apposito decreto, alla fissazione dell'udienza per la trattazione della prima Camera di Consiglio utile, disponendone la comunicazione alle parti almeno 5 giorni prima, ciò ai sensi delle modifiche apportate al citato art.47, D.lgs. n.546/1992.
- La Corte, sentite le parti in Camera di Consiglio e delibato il merito, si pronuncia sulla medesima istanza di sospensione nella udienza di trattazione dell'istanza stessa, salvo nei casi di eccezionale urgenza in cui è lo stesso presidente della sezione che ha delibato il merito della insorta questione dispone, con proprio decreto motivato, la provvisoria esecuzione fino alla pronuncia del collegio o del giudice monocratico, e ciò ai sensi dell'art.1, comma 1, lettera s) punto 3, Decreto legislativo, n.220/2023.
- Si precisa ulteriormente che l'art.47 prevede che la data dell'udienza di trattazione delle istanze di sospensione non può essere fissata oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della stessa.
- L'udienza di trattazione delle istanze di sospensione non può coincidere con l'udienza di trattazione e del merito della controversia.

# SOSPENSIONE ATTO IMPUGNATO

- La prestazione della garanzia è esclusa, comunque, per quei ricorrenti con il cosiddetto bollino di affidabilità fiscale, ai sensi dell'art.9 *bis*, di cui al decreto-legge 26 Aprile 17, n.50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 di giugno 2017, n.96, al quale sia attribuito appunto un punteggio di affidabilità, pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi di imposta precedente a quello di proposizione del ricorso, per il quale tale punteggio siano disponibili.
- Evidentemente, la sospensione della riscossione degli importi di cui al primo comma dell'art.15 DPR n.602/1973 è concesso anche in caso di accoglimento dell'istanza di sospensione ai sensi dell'art.47, decreto legislativo n.546/1992.
- Inoltre, occorre quindi pure ricordare che, per i giudizi instaurati con ricorso notificato dal 5 gennaio 2024, l'art.47 del decreto legislativo n.5, 546/1992, così modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera s) decreto legislativo n.220/2023, dispone che il giudice monocratico può pronunciarsi sulla sospensione dell'atto impugnato, disposta dal Presidente, se ricorra un caso di eccezionale urgenza in camera di consiglio, e deliberato il merito provvede con ordinanza motivata nella stessa udienza di trattazione dell'istanza di tale ordinanza è immediatamente comunicata alle parti, salvo disposizione dello stesso giudice monocratico e comunque non oltre i 5 giorni.

# SOSPENSIONE ATTO IMPUGNATO

- Inoltre, l'ordinanza cautelare collegiale è impugnabile dinanzi alla Corte di giustizia e di secondo grado entro il termine perentorio di 15 giorni dalla sua comunicazione a dalla alla parte dalla segreteria.
- Infine, l'ordinanza cautelare del giudice monocratico è impugnabile solo con un reclamo innanzi alla medesima Corte di giustizia di primo grado in composizione collegiale da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio, pure qui di 15 giorni, dalla comunicazione alla parte dalla segreteria.
- L'ordinanza cautelare della Corte di giustizia di secondo grado non è impugnabile. Infatti, il nuovo art.47 *ter*, decreto legislativo 546/1992, così introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera T, decreto legislativo n.220/2023, consente al giudice tributario, sia monocratico sia collegiale, la possibilità di definire le cause nel merito, in sede di decisione della domanda cautelare.
- La decisione del merito non può, tuttavia, avvenire in caso di pronuncia in ordine al reclamo.

# SOSPENSIONE ATTO IMPUGNATO

- **La Corte, comunque, trascorsi almeno 20 giorni dall'ultima notificazione del ricorso, una volta verificato il puntuale compimento del contraddittorio e della fase istruttoria, sentite le parti costituite, può definire in camera di consiglio il giudizio con una sentenza in forma semplificata, così riconoscendo il diritto ad entrambe le parti di chiedere un termine per presentare eventuali motivi aggiunti ed eventuale regolamento di giurisdizione, in tale ipotesi, se necessario, il giudice dispone la integrazione del contraddittorio e fissa contestualmente alla data per il conseguimento della trattazione. **La decisione, con sentenza in forma semplificata, è consentita esclusivamente nei casi di manifesta fondatezza ovvero di inammissibilità o di improcedibilità o di infondatezza del ricorso e la motivazione nella forma semplificata, può risolversi in una sintetica esposizione dei punti di fatto e di diritto ritenuti decisivi, ovvero facendo riferimento ad un precedente giurisprudenziale.****



# NECESSITÀ DELLA MOTIVAZIONE NELL'ORDINANZA CAUTELARE. PRIME DECISIONI A RIGUARDO.

- **3.3 Necessità della motivazione nell'ordinanza cautelare. prime decisioni a riguardo.**
  - In primo luogo, occorre qui osservare la funzione di riequilibrio della sospensione cautelare e l'esigenza di motivazione della relativa sentenza. Infatti, anche considerando alcune scelte recenti, così operate dal legislatore, la motivazione dell'ordinanza di sospensione deve avere una funzione di riequilibrio di una condizione di disparità tra le parti che consegue, sia in ordine alle inevitabili modalità dell'accertamento del fatto fiscale, quanto la circostanza che, attuato con l'introduzione dell'art. 4-octies decreto legge n.34/2019, a sua volta introdotto in sede di conversione della legge n.58/2019 dell'art. 5-ter, nel corpo del decreto legislativo n. 218/1997, la partecipazione del contribuente alla funzione impositiva stenta a trovare un effettivo riconoscimento; da qui, l'esigenza che la stessa sospensione cautelare e non soltanto, quindi, la motivazione della relativa ordinanza del primo grado del giudizio, può avere il ruolo di riequilibrio, cioè una sorta di stanza di compensazione in cui il giudice tributario valuta la esecutorietà dell'atto e, quindi, gli effetti patrimoniali potenzialmente dannosi che sono in grado di generare nel contribuente l'eventuale danno irreparabile, attesa la introduzione degli accertamenti imposables.

# **NECESSITÀ DELLA MOTIVAZIONE NELL'ORDINANZA CAUTELARE. PRIME DECISIONI A RIGUARDO.**

- Pertanto, al fine di individuare il collegamento, occorre riflettere sulla circostanza, che tanto il procedimento, quanto il processo, mirano a ricostruire fatti, per ricondurli all'interno di una fattispecie, individuando le norme correttamente applicabili.
  - Conseguentemente, la fase cautelare rappresenta un giudizio, in ordine alla prova di un fatto e, per l'esattezza, il giudizio sull'avvenuta dimostrazione del fatto enunciato, nonché l'individuazione della norma correttamente applicabile alla fattispecie.
  - Il giudice tributario, non diversamente da ogni altro giudice, esprime giudizi sulla idoneità degli elementi adottati dalle parti, per dimostrare la veridicità degli enunciati e la idoneità delle argomentazioni delle parti, al fine di inquadrare la fattispecie sotto l'applicazione di una norma piuttosto di un'altra e sul corretto significato da dare a quella norma.
  - Pertanto, la funzione del procedimento e del processo sono l'uno quanto l'altro volti alla ricostruzione dei fatti e all'inquadramento della fattispecie della norma e mirano, quindi, alla formulazione dei giudizi.

# **NECESSITÀ DELLA MOTIVAZIONE NELL'ORDINANZA CAUTELARE. PRIME DECISIONI A RIGUARDO.**

- Inoltre, vi è un elemento di divergenza tra procedimento e processo che attiene, in ordine alla maggiore misura e/o ricostruzione del fatto fiscale e, dunque, al giudizio sulla prova del fatto; nel procedimento la prova è assunta come elemento e come dimostrazione, ma solo nel processo la prova assume tale ultima fisionomia, nonostante le perplessità sulla introduzione della prova nel diritto tributario.
- Vero è che una tipica peculiarità del procedimento di ricostruzione del fatto fiscale e che gli elementi di prova, che verranno sottoposti al giudizio del giudice tributario, almeno in prima battuta, vengono raccolti esclusivamente dall'amministrazione finanziaria (da ora anche A.F.) senza che il contribuente vi possa partecipare.
- Evidentemente, da ciò deriva la necessità, che, nella prima fase di acquisizione degli elementi, che formeranno oggetto della prova e/o giudizio, l'amministrazione agisca da sola senza turbative e inquinamenti di materiale proprietario da parte del contribuente, ma è altrettanto naturale, che l'amministrazione finanziaria si formi da sola il proprio convincimento su come sono andati i fatti, su come essi debbono essere assunti nella fattispecie, sulle norme applicabili, se vi è un'iniziale condizione di svantaggio dell'amministrazione che deve ricostruire accadimenti ad esse ignoti.

# NECESSITÀ DELLA MOTIVAZIONE NELL'ORDINANZA CAUTELARE. PRIME DECISIONI A RIGUARDO.

- Tale situazione viene riequilibrata consentendo in prima istanza esclusivamente alla stessa la possibilità di ricostruire la fattispecie, il che fatalmente si trasforma in una posizione, questa volta di vantaggio dell'amministrazione.
- L'odierna caratteristica degli atti impositivi dell'amministrazione finanziaria, cioè l'essere gli stessi ampi e atti impositivi, rende evidente che la determinazione fiscale della fattispecie, non soltanto sortisce effetti dell'imposizione, ma sortisce ancora di più effetti esecutivi nei confronti del contribuente.
- In questa ottica deve essere già evidente quella funzione di riequilibrio che la tutela cautelare può svolgere nella misura in cui il giudice tributario, nel delibare il merito, dovrebbe tener conto della circostanza, che in assenza di un'effettiva partecipazione del contribuente, la fattispecie è stata ricostruita in modo unilaterale.
- A questo punto deve essere presa in considerazione la recente giurisprudenza, nel senso che, si sono avuti alcuni casi nei quali si è preso atto di quanto esplicitato appena in precedenza; ciò nel senso che risulta essere stato presentato anche alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, per esempio istanza di sospensione, relativamente ad una ordinanza interlocutoria reclamata, che non reca però motivazione alcuna, a supporto del rigetto, e che, per contro, la reclamante ha provveduto a proprio sostegno in fattispecie riferita alla disciplina sulle società non operative e/o di comodo.

# NECESSITÀ DELLA MOTIVAZIONE NELL'ORDINANZA CAUTELARE. PRIME DECISIONI A RIGUARDO.

- In questo caso, occorre rilevare che, con riferimento al requisito del *periculum in mora* il patrimonio netto della società ammontava ad un certo livello, ed i canoni di locazione attenevano a beni vetusti collocati in zone poco appetibili, come dimostrato dalla circostanza, che si erano susseguiti diversi conduttori nel caso di specie, con canoni che erano stati appena sufficienti a coprire le spese di gestione, come dimostravano le perdite dichiarate negli anni che tributaria di primo grado, comunque, si era già pronunciata su precedenti annualità.
- Pertanto, su tale rilievo, in assenza di motivazione non espressa dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado, si rendeva necessario alla stessa Corte di giustizia tributaria di secondo grado, di pronunciarsi anche sulle spese del procedimento cautelare.

# NECESSITÀ DELLA MOTIVAZIONE NELL'ORDINANZA CAUTELARE. PRIME DECISIONI A RIGUARDO.

- **La Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, investita con reclamo in ordine alla sottesa questione**, dovendo decidere sulla istanza di sospensione dell'avviso di accertamento impugnato, atteso che la CGT di primo grado di Pesaro ha rigettato l'istanza di sospensione cautelare, ma senza una circostanziata motivazione, letti gli atti ed i documenti di causa, ed udito il relatore, ha emesso l'ordinanza interlocutoria, in data 24-30/04/2024 (cfr., **Ordinanza n.287/2024**) così sospendendo l'esecutività della impugnata cartella esattoriale.
- È del tutto evidente, perciò, che con un provvedimento emesso in Camera di Consiglio il 24 Aprile del 2024, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, in accoglimento del proposto reclamo e di riforma della impugnata ordinanza cautelare, ha disposto la sospensione dell'esecuzione della cartella esattoriale impugnata e di ogni altro successivo ad essa correlato, condannando anche l'Ufficio finanziario resistente alla rifusione in favore della reclamante società delle spese della presente fase cautelare, come ivi disposto.

# CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.

- **4.1 Considerazioni conclusive.**

- Evidentemente, l'impugnazione dell'ordinanza cautelare, come prevista dall'art.47, decreto legislativo, n.546/1992, così come modificato dall'art.1, comma 1, lettera s), del decreto legislativo n.220/2023 consente l'impugnazione della ordinanza interlocutoria cautelare, nel caso come sopra esposto, in assenza di una qualsiasi motivazione.
- La richiamata ordinanza interlocutoria della Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, di cui in premessa, è stata ripresa anche da alcune riviste di settore, in particolare si deve qui citare *ilcaso.it*, ove è stato posto in evidenza che necessita di motivazione l'ordinanza cautelare e rappresenta, comunque, una autonomia rispetto al processo di merito.
  - Nel diritto tributario, dunque, l'ordinanza che provvede in ordine all'istanza di sospensione esecuzione deve fornire, cioè, la motivazione in ordine alla sussistenza o meno dei presupposti di cui all'art.47, decreto legislativo n.546/1992, citato in ordine al cosiddetto *fumus boni iuris* e in ordine al *periculum in mora* e cioè al danno pregiudizio grave e irreparabile che sarebbe subito dal ricorrente.

**GRAZIE PER L'ATTENZIONE**