

Artt. 47, 52 comma 2, 62-bis, 67-bis, 68, 69 D.Lgs. n. 546/1992  
 Art. 15 D.P.R. n. 602/1973  
 Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. I, Ord., 16 gennaio 2018, n. 26

a cura di **Giancarlo Marzo**  
 Avvocato del Foro di Bari e di **Irene Barbieri** Avvocato del Foro di Palmi

# La tutela cautelare nel processo tributario

## Riscossione frazionata e tutela cautelare: il difficile bilanciamento tra interessi pubblici e privati

Per comprendere la *ratio* della tutela cautelare in seno al processo tributario, è necessario partire dal carattere impugnatorio di quest'ultimo. In effetti, il giudizio dinnanzi alle Commissioni Tributarie si atteggia a sindacato di legittimità degli atti impositivi adottati unilateralmente dall'Amministrazione finanziaria che, in quanto espressione del suo potere d'imperio, risultano idonei a incidere nella sfera giuridica del destinatario a prescindere dalla sua volontà. Gli avvisi di accertamento, quindi, una volta superato il vaglio giurisdizionale, assumono carattere di definitività e, per l'effetto, diventano, a pieno, titolo esecutivo per l'avvio della riscossione coattiva del credito vantato nei confronti del contribuente, laddove non spontaneamente soddisfatto.

Tuttavia, se si attendesse la conclusione del processo nei suoi vari gradi prima di consentire il soddisfacimento della pretesa erariale, si finirebbe per mettere a repentaglio il diritto di credito dell'Amministrazione stessa, potendo il soggetto passivo, nelle more del giudizio, sottrarre in maniera fraudolenta i propri beni al Fisco. Senza contare il pregiudizio che deriverebbe alle esigenze di cassa dello Stato, visti i profili di finanza pubblica sottesi al diritto tributario. Non a caso, la funzione primaria dei tributi è ravvisabile nella copertura della spesa pubblica. L'imposizione fiscale, invero, rappresenta il modo principale per acquisire risorse da destinare ai bisogni della collettività, che possono appunto essere soddisfatte soltanto nella misura in cui lo Stato riesca a rintracciare, anche attingendo alle economie private dei consociati, adeguati mezzi finanziari. Dunque, i pubblici servizi posti in essere dallo Stato a favore dell'intera

comunità rimangono strettamente legati all'*an* e al *quantum* delle risorse di cui il governo dispone per attuare il proprio programma politico, le quali devono necessariamente essere effettive e tempestive. Pertanto, non c'è da stupirsi se l'interesse dello Stato-comunità rimane il recupero quanto più celere possibile delle somme presuntivamente evase dal cittadino. Donde il principio di cui al D.Lgs. n. 156/2015, dell'immediata esecutività dell'atto impositivo e delle sentenze tributarie non ancora passate in giudicato.

Questo significa che già in pendenza di giudizio, il Legislatore riconosce alla P.A. il potere di riscuotere a titolo provvisorio e in via frazionata la pretesa erariale controversa. Quale logico corollario, la proposizione del ricorso in Commissione tributaria non sospende, di norma, la riscossione, che prosegue con una diversa modulazione a seconda della natura giuridica delle somme dovute. Precisamente, ai sensi dell'art. 68 del D. Lgs. n. 5246/1992, da leggere in combinato disposto con l'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973, il contribuente dovrà pagare:

- › entro il termine di 60 giorni dalla ricezione dell'atto, previsto per la proposizione del ricorso, 1/3 delle somme richieste a titolo di tributi e interessi, non essendo invece ammessa alcuna riscossione immediata per le sanzioni;
- › dopo la sentenza sfavorevole di primo grado, fino ai 2/3 di tributi e interessi e 1/3 delle sanzioni, per poi procedere con il versamento dell'ammontare residuo all'esito del giudizio sfavorevole di secon-

### LA QUESTIONE

È possibile ottenere una sospensione della provvisoria esecutività dell'avviso di accertamento impugnato o delle sentenze tributarie? Quali sono le condizioni a tal fine necessarie e i relativi effetti?