

TRIBUNALE DI NAPOLI — 28 aprile 1999 (ord.) — Est. Chiappetta — S.I.P.R.I.O. c. Finanza.

[6796/1128] Procedimento tributario (nuovo) - Sospensione dell'atto impugnato - Competenza - Sospensione ex art. 700 c.p.c. dell'esecuzione esattoriale - Ammissibilità.

(C.p.c., art. 615, 618, 700; d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, art. 53, 54, 60; d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30, l. 30 dicembre 1991 n. 413, art. 47; d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della legge 28 settembre 1998 n. 337).

*Il giudice ordinario può sospendere in via cautelare l'esecuzione esattoriale di un credito tributario ai sensi dell'art. 700 c.p.c., ove ricorra il fondato timore che, in attesa della pronuncia definitiva, si verifichi il pericolo di un pregiudizio irreparabile (1).*

(Omissis). — Il Giudice designato, sciogliendo la riserva; letti gli atti e i documenti di causa;

rilevato che, con il ricorso depositato il 31 marzo 1999, la S.I.P.R.I.O., ha inteso domandare la sospensione del pagamento di cui all'avviso di mora n. 2380224/4/000 del 30 novembre 1998, relativo alla cartella esattoriale, emessa in forza di avviso di accertamento n. 28/62 del 6 giugno 1997, notificato il 27 giugno 1997, con il quale era stato verificato che l'ammontare dei redditi relativi all'esercizio sociale dell'anno 1991 era di L. 2.425.569.000, rispetto a quello dichiarato di L. 43.708.000 per cui l'IRPEG, dovuta a conguaglio, era di L. 500.056.000, mentre l'ILOR era di L. 64.189.000;

considerato che, seppure è vero che, in linea di massima, l'autorità giudiziaria ordinaria difetta in modo assoluto di giurisdizione in tema di sospensione — ancorché richiesta in via urgente ai sensi dell'art. 700 c.p.c. — di un'ingiunzione fiscale, trattandosi di potere che spetta, in sede amministrativa, all'Intendente di finanza, a fronte delle cui determinazioni le posizioni del contribuente restano tutelabili dinanzi al giudice amministrativo, in sede di giurisdizione di legittimità (cfr. Cass. civ., Sez. un., 29 novembre 1993 n. 11812), deve rilevarsi che, nel caso in esame, la causa di merito instaurata dalla società ricorrente è volta — come detto — ad ottenere una pronuncia di accertamento negativo di ogni debenza del tributo, richiesto dall'Amministrazione Finanziaria, con conseguente effetto paralizzante della possibilità fiscale di agire in via esecutiva nei confronti della s.p.a. S.I.P.R.I.O.;

rilevato pertanto che la domanda, con cui si contesti detto potere sia sotto il profilo della legittimazione impositiva, sia sotto l'aspetto dell'inclusione del soggetto tra quelli tenuti al contributo, è devoluta alla cognizione del giudice ordinario (cfr. Cass. civ., Sez. un., 10 marzo 1992 n. 2852), siccome intesa alla tutela del diritto soggettivo del contribuente a non essere obbligato a prestazioni patrimoniali se non nei casi contemplati dalla legge;

osservato che, ancora da ultimo, (v. Tribunale Venezia 14 novembre 1996, in *Foro it.* 1998, I, 2716) è stato convincentemente affermato che il giudice ordinario può sospendere in via cautelare l'esecuzione esattoriale ai sensi dell'art. 700 c.p.c. e che la richiesta della ricorrente si basa proprio sulla contestazione della debenza delle somme oggetto del menzionato avviso, in quanto già esaminata, con esito ad essa favorevole, in sede di vari giudizi penali e civili, succedutisi nel tempo in vari circondari in Italia, a seguito delle indagini (e dei relativi rapporti giudiziari) della Guardia di Finanza, svolte a suo carico;

rilevato che, per le ragioni espresse, non appare contestabile nel caso *de quo* la giurisdizione dell'A.G.O., per impedire, nelle more giudiziali del processo di merito a farsi (e nel quale le deduzioni e le prospettazioni delle parti, in ordine alla prova della entità e debenza delle somme ingiunte potranno e dovranno trovare l'ampio spazio preveduto solo in quel processo e non in quello svolto nella presente sede cautelare), un esborso in danno del contribuente, comprensibile solo alla luce dell'ormai inammissibile principio del *solve et repete*, va affermato che spetta al giudice ordinario il potere cautelare per ordinare, proprio con riferimento all'invocato art. 700 c.p.c., la sospensione dell'esecutività di una ingiunzione fiscale siffatta, ove ricorra il fondato timore che, in attesa della pronuncia definitiva, si verifichi il pericolo di un pregiudizio irreparabile — non solo sotto il profilo economico —

per la parte ricorrente, che, nel caso di specie, attesa l'attività imprenditoriale svolta dalla società ricorrente e vista l'entità invero notevole dell'importo, che l'Amministrazione richiede a titolo di tributo, sembra invero realmente incombente;

considerato che, in accoglimento del ricorso proposto, deve perciò disporsi la sospensione dell'esecuzione del ruolo esattoriale che ne occupa. (*Omissis*)

(1) [6796/1128] **La sospensione dell'esecuzione esattoriale alla luce delle recenti innovazioni legislative e degli orientamenti giurisprudenziali in tema di tutela cautelare atipica.**

Il tema della sospensione concessa in via cautelare avverso l'esecuzione esattoriale costituisce uno dei dilemmi storici che solo di recente, con ferite sempre più profonde inferte allo *status quo ante*, sembra aver trovato una più o meno pacifica sistemazione giuridica.

A norma dell'art. 54 primo comma, del d.P.R. n. 602 del 1973, infatti, la procedura esecutiva non poteva essere sospesa dall'esattore, a meno che la sospensione non fosse disposta dall'intendente di finanza ai sensi dell'art. 53 o dal pretore a seguito della proposizione di opposizione di terzo. A sua volta l'art. 53 prevedeva che l'intendente di finanza (1) potesse sospendere gli atti esecutivi con provvedimento motivato. Il tutto in un quadro che non lasciava spazio alcuno all'esperibilità delle opposizioni di cui agli art. 615 ss. c.p.c. (2).

La giurisprudenza costante della Corte di cassazione aveva ribadito la legittimità del divieto *de quo* sulla base di un « difetto temporaneo di giurisdizione » (3); la tutela del contribuente veniva però garantita dalla possibilità di impugnare, in sede di contenzioso tributario, sia il ruolo che la cartella di pagamento (4).

In particolare, il sistema era completato dal disposto dell'art. 39 del d.P.R. citato, a norma del quale il ricorso contro il ruolo non aveva automatico effetto sospensivo ma tale sospensione poteva essere disposta dall'Intendente di finanza con provvedimento motivato e revocabile qualora sopraggiungesse un « fondato pericolo » per la riscossione. La mancanza in capo al giudice tributario del potere di sospendere l'efficacia *de qua* aveva provocato la formale ribellione dei giudici; quelli ordinari avevano iniziato ad utilizzare il rimedio di cui all'art. 700 c.p.c., quelli tributari, viceversa, avevano dedotto implicitamente dal sistema il potere di sospendere tanto la formazione del titolo, quanto l'intero procedimento esecutivo (5).

(1) Contro gli atti esecutivi dell'esattore, a norma di tale articolo, potevano 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, qualora il procedimento si svolgesse direttamente nei loro confronti quali responsabili in proprio del pagamento dell'imposta, anche gli amministratori, i liquidatori e i soci.

(2) Ai sensi dell'art. 54 secondo comma. Si prevedeva, all'ultimo comma dell'articolo ora menzionato, che tuttavia il contribuente, i coobbligati, il coniuge e i parenti e affini entro il terzo grado del contribuente o del coobbligato, potessero agire giudizialmente per ottenere il risarcimento del danno. Il controllo sulla regolarità del procedimento esecutivo veniva affidato, nella sostanza, al solo Intendente di finanza, data la natura meramente amministrativa della esecuzione esattoriale. In argomento, sulla qualificazione della espropriazione forzata esattoriale come avente natura amministrativa, cfr. GLENDI, *Natura giuridica dell'esecuzione forzata tributaria*, in *Dir. prat. trib.* 1992, I, 2241 ss. nonché, per una ricostruzione dei vari orientamenti dottrinali in tema di natura dell'esecuzione esattoriale, cfr. ASPRELLA, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Le nuove leggi civili commentate* 1999, 853, in particolare nota 58.

(3) Cfr. in proposito ASPRELLA, *loc. cit.*, in particolare la giurisprudenza richiamata alla nota 61.

(4) In argomento cfr. MONTEDORO, *Espropriazioni: rafforzati i rimedi giurisdizionali*, *La riforma della riscossione*, in *Guida al diritto* 1999 n. 3, p. 113 ss.

(5) In argomento cfr. MICHELI, *Sul potere di sospensione della riscossione delle imposte*, in questa *Rivista* 1980, I, 1603 ss.; MARONE, *È legittimo il difetto di potere delle Commissioni tributarie per la sospensione della riscossione delle imposte?*, *ivi* 1982, I, 1152; ASPRELLA, *op. cit.*, 855. Per una adeguata rassegna di giurisprudenza sia ordinaria che tributaria in materia, cfr. PERAGO, *Sospensione dell'esecuzione esattoriale e potere cautelare dell'A.G.O.*, in *Nuova giur. civ. comment.* 1988, II, 214 ss. L'Autrice ricorda, inoltre, come tale orientamento delle Commissioni tributarie si fondasse sulla considerazione che il potere di sospensione è un *quid minoris* rispetto al potere di annullamento ed è in esso ricompreso.

Sia secondo la Cassazione (6) che secondo la Corte costituzionale, il potere sospensivo *de quo*, invece, non può essere riconosciuto se non all'intendente di finanza ed è legittimo il sistema normativo che non lo configura in capo ai giudici tributari (7); ciò perché in questo ambito si manifesta in modo pregnante il principio della esecutorietà degli atti amministrativi (8) e la mancanza di un esplicito divieto di sospensione è temperata dal noto istituto della graduazione (9); né può ritenersi connaturata la tutela cautelare alla tutela giurisdizionale nel suo complesso (10). Per giungere a questa conclusione la Consulta e la Cassazione accedono alla teoria c.d. dichiarativa che configura l'oggetto del processo tributario non in termini di annullamento dell'atto impugnato ma di accertamento mero dell'esistenza e dell'entità dell'obbligo tributario (11).

L'entrata in vigore del nuovo contenzioso tributario rimette tutto in discussione: infatti a norma dell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 nel caso di esecuzione esattoriale relativa a crediti tributari è possibile impugnare sia il ruolo che la cartella di pagamento e l'avviso di mora; a norma dell'art. 47, inoltre, la Commissione provinciale competente, su istanza del ricorrente (12), può disporre la sospensione della procedura esecutiva (13) qualora dall'atto impugnato possa derivare un danno grave e irreparabile.

In realtà la formulazione della norma crea non irrilevanti problemi interpretativi: innanzitutto

(6) Per tutte cfr. Cass., sez. un. 26 novembre 1993 n. 11717, *Riv. legisl. fisc.* 1995, 179, secondo cui nel sistema del contenzioso tributario anteriore alla riforma operata con la l. n. 546 del 1992, un potere di sospensione in via di urgenza dell'atto impugnato esula dalle attribuzioni del giudice ordinario e di tutti gli altri giudici, essendo attribuito esclusivamente in via amministrativa all'intendente di finanza, contro le cui determinazioni le posizioni soggettive del contribuente sono tutelabili dinanzi al giudice amministrativo. La logica conseguenza è che sussiste difetto assoluto di giurisdizione del giudice ordinario rispetto alla domanda avanzata dal contribuente ed intesa ad ottenere la sospensione della riscossione coattiva con il rimedio di cui all'art. 700 c.p.c. Negli stessi termini cfr. Cass., sez. un. 20 ottobre 1983 n. 6151, *Foro it.* 1984, I, 3021; Cass. 20 gennaio 1987 n. 461, *ivi* 1987, I, 1368 e in *Dir. proc. amm.* 1987, 256 ss. con nota di CONSOLO, *In tema di giurisdizione a conoscere dei giudizi promossi avverso l'ingiunzione fiscale (anche in relazione alla pendenza di procedure concorsuali e soprattutto alla sospensione dell'esecuzione): l'ultima presa di posizione delle Sez. un. della S.C. (sent. n. 461 del 1987) ed altre ancora*; Cass., sez. un. 12 febbraio 1988 n. 1501; Cass., sez. un. 25 gennaio 1989 n. 439, in questa *Rivista* 1989, I, 842; Cass., sez. un. 13 febbraio 1990 n. 1021, *Rass. avv. Stato* 1990, I, 329; Cass., sez. un. 12 agosto 1992 n. 9546, *Giur. it.* 1993, I, 1, 794.

(7) Cfr. C. cost. 1° aprile 1982 n. 63, in questa *Rivista* 1982, I, 1147, con nota MARONE, *È legittimo il difetto di potere delle commissioni tributarie per la sospensione della riscossione delle imposte?*, cit.; *Foro it.* 1982, I, 1216 ss., con nota di PROTO PISANI, *In tema di significato costituzionale della tutela cautelare e di potere di sospensione dei giudici tributari*.

(8) Cfr. C. cost. 7 luglio 1962 n. 87, in questa *Rivista* 1962, II, 215; *Riv. dir. proc.* 1962, 933 ss. con nota di SCOCA, *La tutela del contribuente nel processo esecutivo esattoriale*.

(9) Questo sistema consente la riscossione del tributo per frazioni progressivamente crescenti in relazione all'andamento del processo e al suo svolgersi nei vari gradi di giudizio. In argomento cfr. GILARDI, LOI, SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, Milano 1997, 252 ss.

(10) Ma al riguardo cfr. C. cost. 28 giugno 1985 n. 190, in questa *Rivista* 1985, I, 2698 che ha riconosciuto la essenzialità della tutela cautelare ai fini della stessa effettività della tutela giurisdizionale nel suo complesso laddove il *periculum in mora* si configuri come pregiudizio irreparabile. Questa sentenza secondo voce autorevole, costituisce una esplicita ed autorevolissima smentita alle molte pericolose enunciazioni generali contenute nella motivazione di C. cost. n. 63 del 1982. Così si esprime PROTO PISANI, *Foro it.* 1985, I, 1884 ss.

(11) Sull'argomento cfr. GILARDI, LOI, SCUFFI, *Il nuovo processo tributario*, cit., 255 nonché GRASSI, *Atti impugnabili e oggetto del ricorso*, in *Fisco* 1996, 4826 ss.; in giurisprudenza cfr. altresì Cass., sez. un. 5 marzo 1980 n. 1471, in questa *Rivista* 1980, I, 1, 1274; *Giur. it.* 1980, I, 1, 1296 ss., con nota di GLENDI, *Ancora sulla sospensione cautelare e processo tributario*; *Giur. imp.* 1981, I, 140; *Vita not.*, 1980, I, 526; *Giust. trib.*, 1980, I, 529; *Rass. avv. Stato*, 1981, I, 345; Cass. 21 novembre 1984 n. 5943, in questa *Rivista* 1985, I, 1724; *Foro it.*, 1985, I, 1725 ss., con nota di COSTANTINO e in epoca ancora più risalente, Cass., sez. un. 1° ottobre 1978 n. 4507, in questa *Rivista* 1979, I, 74.

(12) Con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria.

(13) Sul tema cfr. LEND, « *Fumus boni iuris* » e « *periculum in mora* » nelle prime esperienze applicative dell'art. 47 d.lgs. n. 546 del 1992 da parte delle nuove commissioni tributarie provinciali, in *Dir. prat. trib.* 1997, II, 33 ss.

se la richiesta di sospensione possa accedere non solo agli atti di riscossione (14) ma anche a quelli di accertamento. Secondo una parte della dottrina la soluzione può essere positiva: il pericolo di pregiudizio, infatti, può verificarsi con riguardo alla riscossione — consentita dalla legge — a titolo provvisorio di una parte della imposta accertata (15). La norma non consente la possibilità di una sospensione *ante causam*, poiché il primo comma dichiara l'improcedibilità della richiesta di sospensione in mancanza della costituzione in giudizio del ricorrente. Essa è inoltre proponibile solo nell'ambito del giudizio di primo grado: limite che ha sollevato le critiche della dottrina dominante per il palese contrasto con la generalizzazione della previsione della riscuotibilità fino a due terzi dopo la decisione di primo grado (16).

I presupposti della norma sono da un lato l'impugnazione di un atto tributario, dall'altro lato la gravità e la irreparabilità del danno che può derivare al ricorrente dall'esecuzione coattiva dell'atto impugnato: la gravità deve essere valutata in concreto e, specificamente, con riguardo alle condizioni economiche soggettive del contribuente con una adeguata comparazione degli opposti interessi, quelli dell'amministrazione e del ricorrente (17); l'irreparabilità, d'altro canto, deve essere valutata con riguardo alla possibilità che la riscossione coattiva non sospesa possa provocare un pregiudizio definitivo e non risarcibile delle esigenze non solo di vita, ma anche professionali del ricorrente (18). L'intrinseca limitatezza della previsione ha posto il problema della compatibilità della sospensione in essa prevista con il rimedio atipico del provvedimento d'urgenza, ai sensi dell'art. 700 c.p.c.: tale estensione è ammessa da quanti ritengono che l'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 non sia sufficiente ad integrare il bisogno di tutela urgente dei ricorrenti e quindi residuino margini di *periculum in mora* ulteriori e non riconducibili alla astratta previsione legislativa (19). Dall'altro lato soccorrono le voci contrarie di chi ritiene che con l'introduzione dell'art. 47 il legislatore abbia voluto tacitare una volta per tutte — con un rimedio specifico e non diversamente eludibile — il dibattito giurisprudenziale e dottrinale sorto in materia, e che, pertanto, non residuino spazi di applicabilità di ulteriori rimedi cautelari, quali l'accertamento tecnico preventivo o i provvedimenti d'urgenza (20).

Risolto, a questa stregua, il problema della sospensione della esecuzione esattoriale con riferimento ai crediti tributari, rimaneva, invece, irrisolto, il correlato tema della sospensione in via cautelare della procedura di riscossione dei crediti non tributari (21), tutelati unicamente dalla già menzionata norma di cui all'art. 54 del d.P.R. n. 602 del 1973. Si aprono le porte alla sospensione della esecuzione esattoriale anche in questo ambito con una pronuncia della Corte costituzionale del 1995 che dichiara incostituzionale l'art. 1 della l. n. 3233 del 1928 nella parte in cui, richiamando la disciplina della riscossione delle imposte dirette per soddisfare crediti non tributari, esclude per

(14) Come l'iscrizione a ruolo, la cartella di pagamento, l'avviso di mora.

(15) Per la risposta positiva cfr. GLENDI, *Questioni formali nel processo tributario cautelare*, in *Corr. trib.* 1996, 2522 ss.; GILARDI, LOI, SCUFFI, *op. cit.*, 261. *Contra*, invece, A. e M. FINOCCHIARO, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano 1996, 654 ss., secondo cui non è prospettabile in relazione agli atti di accertamento o di rettifica il grave ed irreparabile danno.

(16) In proposito cfr. GILARDI, LOI, SCUFFI, *op. cit.*, 266-267.

(17) Tale gravità è stata ad esempio riscontrata quando vi sia una sproporzione eccezionale tra il vantaggio ricavato dall'amministrazione con l'esecuzione coattiva e il pregiudizio che deriva in capo al ricorrente, che deve essere superiore a quello che normalmente è conseguenza « obiettiva ed inevitabile dell'esecuzione forzata ». Così A. e M. FINOCCHIARO, *Commentario*, cit., 656-657.

(18) In proposito cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano 1999, 495. È stata ravvisata, ad esempio, nel caso in cui il contribuente non sia in grado, con i normali mezzi di ricorso al credito, di procurarsi la somma dovuta, con la conseguenza ulteriore che in caso di accoglimento del ricorso medesimo, il rimborso dovuto dall'amministrazione non sia sufficiente a ripristinare lo *status quo ante*. Così A. e M. FINOCCHIARO, *op. cit.*, 658.

(19) In questo senso BELLAGAMBA, *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino 1993, 164 ss. nonché DINI e MAMMONE, *I provvedimenti di urgenza nel diritto processuale civile e nel diritto del lavoro*, Milano 1996, 497 ss.

(20) Così RUSSO, *op. cit.*, 498. Nello stesso senso A. e M. FINOCCHIARO, *op. cit.*, 669-670.

(21) Il metodo della riscossione coattiva è utilizzato anche per la riscossione delle entrate non tributarie degli enti pubblici tramite disposizioni di rinvio contenute nelle leggi speciali e tramite il d.P.R. n. 43 del 1988 che ha generalizzato la riscossione coattiva per mezzo di ruolo di tutte le entrate pubbliche. Sul tema cfr. APICELLA, *Vacilla il dogma della intangibilità dell'esecuzione esattoriale*, in questa *Rivista* 1996, II, 2794 ss.

l'autorità giudiziaria ordinaria il potere di sospendere l'esecuzione allorché il soggetto passivo contesti l'esistenza o l'ammontare del credito (22).

L'iter delle declaratorie di incostituzionalità era soltanto iniziato (23): la Consulta recepisce in sostanza un orientamento della Corte di cassazione e di buona parte della dottrina secondo cui il soggetto passivo di una esecuzione esattoriale per crediti non tributari non può soffrire limitazioni nel proprio diritto alla tutela giurisdizionale piena, comprensiva, pertanto, anche della sospensione (24).

Il nuovo decreto legislativo sulla esecuzione esattoriale (25) risolve il complesso tema della sospensione dell'esecuzione esattoriale per le ipotesi non coperte dal menzionato art. 47 della legge sul contenzioso tributario, con la nuova formulazione dell'art. 60 del d.P.R. n. 602 del 1973. Secondo questa norma il giudice competente a conoscere le controversie riguardanti il ruolo può sospendere la procedura di riscossione coattiva qualora ricorrano gravi motivi. Se è iniziata la esecuzione ai gravi motivi deve aggiungersi anche il fondato pericolo di grave e irreparabile danno. Tutto questo nell'ambito di una riforma che consente l'esperimento dell'opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi senza limitazioni per le entrate non coperte dalle disposizioni di cui agli art. 19 e 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 (26). In sostanza per le entrate diverse da quelle elencate nell'art. 2 della legge sul contenzioso tributario e per le entrate non tributarie, il giudice ordinario può sospendere l'esecuzione se sussistono gravi motivi, mentre a norma dell'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 si può concedere la sospensione qualora sussista il pericolo di un grave e irreparabile danno. Nell'uno e nell'altro caso una volta iniziato il processo esecutivo quest'ultimo può essere sospeso qualora ricorrano gravi motivi e vi sia il fondato pericolo di un grave e irreparabile danno.

I gravi motivi di cui all'art. 60 potranno configurarsi quali violazioni di legge o illegittimità procedurali nell'esecuzione; la gravità e irreparabilità del danno avranno la solita valenza del *periculum in mora*, ovvero la impossibilità di una *restitutio in integrum* e la insostituibilità del bene pignorato (27).

Per quanto concerne, invece, la natura dei provvedimenti sospensivi stante il silenzio del legislatore delegato, bisogna distinguere a seconda della competenza del giudice dell'esecuzione o del giudice del merito. Nel primo caso i provvedimenti di sospensione possono essere opposti ai sensi dell'art. 617 c.p.c.; per i provvedimenti di competenza del giudice del merito si è prospettata la possibilità di una « equiparazione *quoad effectum* al regime valido per i provvedimenti di tale genere » (28) e, di conseguenza, una possibile reclamabilità ex art. 669-terdecies c.p.c., ferma, ovviamente la revocabilità ai sensi degli art. 177-178 c.p.c. (29).

L'ordinanza in epigrafe attiene, in particolare, ad una richiesta di sospensione ex art. 700 c.p.c. dell'esecuzione della cartella esattoriale finalizzata ad una domanda di accertamento negativo

(22) C. cost. 13 luglio 1995 n. 318, cit.; *Foro it.* 1995, I, 3092 ss., con nota di G. COSTANTINO, *Una svolta epocale nella giurisprudenza della Corte costituzionale: si apre una breccia per la sospensione giudiziale della esecuzione esattoriale*. Sulla non pertinenza del richiamo alla l. 13 dicembre 1928 n. 3233, cfr. ASPRELLA, *La nuova esecuzione esattoriale*, cit., 857 ss.

(23) Ed è proseguito fino ai nostri giorni: cfr. in argomento C. cost. 21 settembre 1995 n. 437, in questa *Rivista* 1996, I, 321 e *ivi*, 2787, con nota di APICELLA, cit.; *Foro it.* 1995, I, 3060 ss., con nota di COSTANTINO, *Cadono i limiti alla sospensione giudiziale della esecuzione esattoriale: passano i bersaglieri nella breccia aperta dalla sentenza n. 318 del 1995*; C. cost. 18 luglio 1997 n. 239, in questa *Rivista* 1997, I, 2364; *Foro it.* 1997, I, 3496 ss., con nota di 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*; C. cost., ord., 21 novembre 1997 n. 359, *ivi* 1998, I, 345 ss.; C. cost. 5 dicembre 1997 n. 372, in questa *Rivista* 1998, I, 325; C. cost. ord. 22 luglio 1998 n. 318, *Giust. cost.* 1998, 2329.

(24) In argomento cfr. APICELLA, *Vacilla il dogma*, cit., 2794 nonché BELLÉ, *Esecuzione in base a ruolo e tutela giurisdizionale*, in *Riv. dir. trib.* 1993, I, 168 ss.

(25) D.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46, *Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della l. 28 settembre 1998, n. 337*, in *Nuove leggi civili commentate* 1999, 884 ss.

(26) Sul tema dell'esperibilità delle opposizioni cfr. CUCCHI, *La nuova disciplina della riscossione coattiva mediante ruolo (c.d. esecuzione esattoriale)*, Padova 1999, 181 ss. ASPRELLA, *op. cit.*, 863 ss.

(27) In argomento cfr. MONTEDORO, *Espropriazioni: rafforzati i rimedi giurisdizionali*, cit., 118.

(28) Così ASPRELLA, *La nuova esecuzione*, cit., 866.

(29) COSTANTINO, *Sciolti il nodo della tutela*, cit., 13 ss.

proposta da una società che in vari giudizi sia penali che civili era risultata non debitrice delle somme indicate nell'avviso di accertamento.

Premessa necessaria di tutto il discorso è la esatta ripartizione tra la giurisdizione ordinaria e quella amministrativa in *subiecta materia*: al riguardo può dirsi, alla stregua dei principi generali in materia, che rientra nella giurisdizione del giudice amministrativo perché direttamente ricollegabile a posizioni di interesse legittimo, ogni domanda diretta a denunciare l'esercizio illegittimo del potere impositivo per errori o abusi nella liquidazione dei contributi o nei piani di classificazione dei beni e di riparto delle spese (30): rientra, viceversa, nella giurisdizione del giudice ordinario la contestazione del potere impositivo sotto il profilo della legittimazione attiva dell'ente impositore o della legittimazione passiva del contribuente nonché della legittimità del criterio in base al quale è stato determinato il contributo (31): in pratica quando il privato contesta in radice l'esistenza del potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria o lamenta che esso sia stato esercitato al di fuori dei limiti di legge (32). Ciò perché questa domanda afferisce direttamente alla tutela del diritto soggettivo vantato dal contribuente a non essere obbligato a prestazioni patrimoniali al di fuori dei casi previsti dalla legge. Questo potere del giudice ordinario non viola l'art. 4 della l. n. 2248 del 1865, all. E (33) poiché la sua giurisdizione si esplica sopra i « rapporti » e non sopra gli « atti »: in sostanza all'A.G.O. spetta di verificare in via sostanziale e procedimentale se la pubblica amministrazione ha correttamente esercitato le norme che regolano l'esercizio del suo potere impositivo, l'esistenza del diritto d'imposizione e i limiti della soggezione ad esso del contribuente.

La spettanza al giudice ordinario della giurisdizione in questo delicatissimo ambito si può ravvisare, ad esempio, in tutti i casi in cui l'azione esecutiva esercitata dall'ente impositore sia lesiva di diritti soggettivi e sostanzialmente inficiata da vizi di intensità tale da ritenere che l'atto impositivo emanato in assenza totale del diritto ad esso sottostante sia completamente inesistente, frutto di una *potestas publica nondum nata* (34). Secondo questa teoria l'atto illegittimo dell'amministrazione finanziaria è idoneo in quanto tale a pregiudicare un diritto soggettivo del contribuente convertendosi nell'illegittimità in un vero e proprio illecito: la violazione del principio civilistico del *neminem laedere* consentirebbe il superamento della preclusione posta dalla citata norma di cui all'art. 4 della l. n. 2248 del 1865 (35).

(30) In questa giurisdizione rientra, pertanto, il procedimento promosso per contestare i presupposti soggettivi ed oggettivi del potere impositivo: in materia il giudice ordinario non ha il potere di sospendere l'esecuzione nemmeno in via cautelare o d'urgenza. Così si esprime Cass., Sez. un. 10 marzo 1992 n. 2852.

(31) Poiché in materia di accertamento tributario esiste un vero e proprio diritto soggettivo del contribuente alla esatta applicazione dei criteri di determinazione del tributo. Così Cass., Sez. un. 10 marzo 1992 n. 2852, cit.

(32) Così MALAGÙ, *Tutela cautelare atipica ed esecuzione fiscale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.* 1983, 597-598.

(33) A norma di esso, infatti, « quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i Tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei Tribunali in quanto riguarda il caso deciso ». Dalla norma ora esaminata deriva l'esplicito divieto dell'esercizio di azioni di condanna con cui si imponga all'amministrazione di tenere o meno un certo comportamento; il divieto dell'esercizio di azioni possessorie, quali quelle di reintegrazione e di manutenzione ma anche di quelle quasi possessorie, come la denuncia di nuova opera o di danno temuto. Le uniche azioni ammissibili sono quindi quelle di accertamento e di condanna al pagamento di somme: con le prime il giudice deve accertare se il diritto vantato dall'attore sia stato leso dall'autorità amministrativa e dichiarare l'illiceità dell'attività da essa posta in essere. Dalla necessità che alla pronuncia di accertamento consegua un qualche potere soddisfacente del vanto del privato in capo al giudice ordinario, deriva la possibilità per esso di condannare la pubblica amministrazione al pagamento di somme di denaro, sia dovute per inadempimento di debiti, sia dovute per risarcimento del danno arrecato con i detti comportamenti lesivi (nel presupposto che la semplice condanna al pagamento di somme non compromette in alcun modo lo svolgimento delle funzioni amministrative e non importa una limitazione delle scelte discrezionali della p.a.). Cfr. in argomento CASSARINO, *Manuale*, cit., 92.

(34) In questo senso cfr. MALAGÙ, *Tutela cautelare atipica*, cit., 593 ss. In particolare sull'argomento si vedano le pagine di SANDULLI, *Lesione di diritti soggettivi per esercizio di potestas publica nondum nata*, in questa *Rivista* 1958, I, 2029 ss.

(35) Cfr. in proposito per la giurisprudenza Cass., Sez. un. 9 marzo 1978 n. 776, in questa

In quest'ottica nemmeno una eventuale sospensione in via cautelare ex art. 700 c.p.c. dell'esecuzione esattoriale potrebbe incidere sull'atto amministrativo ma soltanto attenersi funzionalmente ad una pronuncia di accertamento negativo dell'esistenza del debito tributario in capo al soggetto passivo della riscossione (36) o di condanna dell'amministrazione alla restituzione di somme.

Ovvie sono le difficoltà nella configurazione dei requisiti per la tutela cautelare atipica in questo ambito assolutamente particolare, attesa la assoluta peculiarità dell'opposto interesse dell'amministrazione finanziaria. Il pregiudizio irreparabile potrà certamente consistere, come nel caso di specie, nel pericolo di dover por termine all'attività imprenditoriale, commerciale o professionale esercitata a causa della mancanza di liquidità derivante dal pagamento dell'indebito, o la perdita degli indispensabili mezzi di sostentamento (37).

CRISTINA ASPRELLA.

TRIBUNALE DI ROMA — 5 marzo 1999 (ord.) — *Giud. Norelli* — Fall. Narducci (avv. Granzotto) c. CIA (avv. Modesti).

[7752/388] **Sentenza, ordinanza e decreto in materia civile - Ordinanza - Successiva alla chiusura dell'istruzione - Restituzione dei pagamenti ricevuti del fallito ex art. 44 l. fall. - Ammissibilità.** (C.p.c., art. 186-*quater*; r.d. 16 marzo 1942 n. 267, disciplina del fallimento, art. 44).

*L'ordinanza successiva alla chiusura dell'istruzione ex art. 186-*quater* c.p.c. può essere emanata nel giudizio di condanna al pagamento in ripetizione di una somma versata dal fallito durante il fallimento e perciò inefficace ex art. 44 l. fall. (1).*

(*Omissis*). — Rilevato che l'attore ha chiesto la condanna della società convenuta alla restituzione della somma di lire 12.619.435, pagata dalla fallita alla medesima società convenuta dopo la dichiarazione di fallimento, pronunciata da questo tribunale con sentenza in data 21 marzo 1996; e che lo stesso attore, con istanza formulata nel verbale dell'udienza dell'11 novembre 1998, ha chiesto che sia emessa ordinanza ex art. 186-*quater* c.p.c.; considerato che:

a) ricorrono le condizioni previste dalla norma richiamata, avendo la parte istante proposto domanda di condanna al pagamento in ripetizione di una somma di danaro ed essendo esaurita l'istruzione della causa;

b) il diritto alla restituzione della somma pagata dal fallito durante il fallimento scaturisce dalla inefficacia del pagamento ex art. 44 l. fall., la quale opera ex lege, sicché non occorre una sentenza, di natura costitutiva, che renda l'atto solutorio inefficace nei confronti dei creditori, come, invece, in ogni caso di azione revocatoria ex art. 67 l. fall.;

*Rivista* 1968, I, 773 ss.; in dottrina cfr. SATTÀ, *Principi di giustizia amministrativa*, Padova 1978, 61 nonché MALAGU, *loc. ult. cit.*

(36) In questi termini cfr. Trib. Venezia ord. 14 novembre 1996, *Foro it.* 1998, I, 2716 ss., con nota di COSTANTINO. L'ordinanza del Tribunale di Venezia ora menzionata riguarda però il settore delle controversie su entrate tributarie devolute alla cognizione del giudice ordinario, quali quelle previste dall'art. 16 della l. n. 408 del 1990 che regola il settore dell'imposta sugli spettacoli. In questo campo il dibattito dottrinale ferve: vi è chi nega la sospendibilità dell'esecuzione esattoriale ad opera del g.o. perché ad esso è inibita la modifica o l'annullamento degli atti amministrativi (così CAMPEIS, DE PAULI, *È tuttora inibita al giudice ordinario — anche ex art. 700 c.p.c. — ogni interferenza nell'esecuzione esattoriale*, in *Riv. dir. trib.* 1992, II, 432 ss.); vi è chi pur negando la sospendibilità richiede un urgente intervento legislativo al riguardo (così APICELLA, *Sulla sospensione cautelare della riscossione delle imposte dopo il d.P.R. n. 43 del 1988*, in questa *Rivista* 1995, I, 2826 ss.). Infine vi è chi ammette la concedibilità del rimedio atipico fondandosi sul sistema da noi già richiamato costruito con la l. n. 2248 del 1865 e dei principi costituzionali in tema di tutela d'urgenza (così CONSOLO, *Affievolimento dei diritti o affievolimento della tensione interpretativa verso soluzioni più appaganti?*, in *Riv. dir. trib.* 1997, II, 442 ss.).

(37) Cfr. in proposito GLENDI, *Sulla sospensione cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.* 1977, II, 932 ss. nonché MALAGU, *op. ult. cit.*, 603.