

CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **109/2012** (ECLI:IT:COST:2012:109)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**

Presidente: **QUARANTA** - Redattore: **GALLO F.**

Udienza Pubblica del ; Decisione del **16/04/2012**

Deposito del **26/04/2012**; Pubblicazione in G. U. **02/05/2012**

Norme impugnate: Art. 49, c. 1°, del decreto legislativo 31/12/1992, n. 546.

Massime: **36293**

Atti decisi: **ord. 236/2011**

SENTENZA N. 109

ANNO 2012

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Alfonso QUARANTA; Giudici : Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Alessandro CRISCUOLO, Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), promosso dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia, nel procedimento cautelare vertente tra la s.p.a. Mazzoni Pietro e l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale II di Milano, con

ordinanza pronunciata il 19 maggio 2011 e depositata il 24 maggio successivo, iscritta al n. 236 del registro ordinanze 2011 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 48, prima serie speciale, dell'anno 2011.

Udito nella camera di consiglio del 4 aprile 2012 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto in fatto

1.- Nel corso di un procedimento instaurato a séguito dell'istanza proposta da una contribuente per ottenere, in via cautelare, la sospensione dell'esecuzione di tre sentenze tributarie di secondo grado impugnate per cassazione, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, con ordinanza pronunciata il 19 maggio 2011 e depositata il 24 maggio successivo, ha sollevato - in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, primo comma, 111, primo e secondo comma (entrambi i commi anche in relazione all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata ed eseguita con legge 4 agosto 1955, n. 848, a sua volta «in relazione all'art. 10 Cost.»), e 113 della Costituzione - questione di legittimità dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413). La disposizione denunciata stabilisce che «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». Il primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ. prevede, a sua volta, che «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407», Il primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ., infine, stabilisce che «Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa e che sia prestata congrua cauzione». In particolare, la Commissione tributaria regionale ha denunciato il menzionato art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui «non prevede la possibilità di sospensione dell'esecutività della sentenza di appello impugnata con ricorso per cassazione, quando dalla sua esecuzione possa derivare all'esecutato un "grave ed irreparabile danno"».

2. - Il giudice rimettente riferisce, in punto di fatto, che: a) con tre proprie sentenze, emesse in sede di appello, aveva rigettato - in riforma delle sentenze di primo grado ed in accoglimento dei gravami proposti dall'Agenzia delle entrate nei confronti della contribuente - i ricorsi proposti da una società per azioni avverso gli avvisi di accertamento con i quali l'amministrazione finanziaria aveva richiesto il pagamento di alcuni tributi (l'IVA degli anni 2001 e 2002; l'IVA, l'IRPEG e l'IRAP del 2003) in ragione dell'asserita omessa fatturazione della cessione di materiale e dell'omessa regolarizzazione di fatture passive; b) le decisioni di appello erano motivate con il rilievo della mancanza della prova dell'assunto della ricorrente secondo cui i materiali acquistati dalla società per espletare un appalto ad essa commesso dalla s.p.a. Telecom erano stati consegnati alle imprese subappaltatrici solo «in conto lavorazione» e non a titolo di cessione non fatturata (cessione, invece, desumibile dalla dicitura «addebito materiali», risultante dalla documentazione acquisita in giudizio); c) la società contribuente aveva successivamente presentato tre distinti ricorsi per cassazione avverso le predette sentenze di appello, sostanzialmente riproponendo le censure rivolte agli avvisi di accertamento; d) nelle more dei giudizi di cassazione, la medesima contribuente aveva presentato alla Commissione tributaria regionale un'istanza di sospensione dell'esecuzione delle impugnate sentenze di secondo grado, invocando l'applicazione dell'art. 373 del codice di procedura civile e deducendo, quanto al *fumus boni iuris*, le stesse argomentazioni contenute nei ricorsi per cassazione e, quanto al *periculum in mora*, che dall'esecuzione della sentenza

poteva derivarle grave ed irreparabile danno, in considerazione dell'elevato importo della pretesa tributaria nonché delle difficoltà economiche in cui versava, tali da farle rischiare il dissesto, con conseguente perdita del posto di lavoro di tutti i propri 433 dipendenti.

3.- La Commissione tributaria regionale premette altresí, in punto di diritto, che - come eccepito dalla resistente Agenzia delle entrate - il denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 esclude espressamente l'applicabilità al processo tributario dell'art. 337 cod. proc. civ. e quindi, secondo «la grande maggioranza degli interpreti», esclude l'applicabilità anche dell'art. 373 cod. proc. civ., da esso richiamato, il quale prevede, al secondo periodo del primo comma, che «il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione».

4.- Tanto premesso, il giudice a quo dichiara di riproporre, nella sostanza, le argomentazioni svolte dalla ordinanza n. 322 del 2009, emessa in data 13 ottobre 2008 dalla Commissione tributaria regionale della Campania, con la quale era stata sollevata analoga questione di legittimità costituzionale, dichiarata manifestamente inammissibile dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 217 del 2010. In particolare, il giudice rimettente afferma che la disposizione denunciata - nel consentire all'amministrazione finanziaria di procedere alla riscossione del tributo e degli accessori durante la pendenza del giudizio, senza prevedere in favore del contribuente, dal grado di appello in poi, alcuno strumento di tutela cautelare (salva la possibilità di ottenere, durante il giudizio di appello, la sospensione delle sole sanzioni, ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, recante «Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662»)- viola: 1) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost., perché nel caso in cui - come nella specie - le pronunce di appello abbiano riformato le sentenze di primo grado favorevoli al contribuente, irragionevolmente sottrae «almeno un grado di tutela cautelare» e provoca il «sacrificio inevitabile ed irreparabile dei diritti del contribuente», nonostante che il sistema processuale sia stato creato «a garanzia di diritti soggettivi tributari» e nonostante che la giurisprudenza della Corte di giustizia CE tenda ad «ampliare l'ambito applicativo della tutela cautelare»; 2) l'art. 24 Cost., perché - pur essendo la disponibilità di misure cautelari una componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost. - consente «l'assoggettamento del presunto debitore ad esecuzione forzata», imponendogli una sorta di solve et repete, con le ben note difficoltà di esperire procedimenti di ottemperanza o di esecuzione forzata nei confronti dell'amministrazione finanziaria rimasta soccombente al termine del giudizio, così che l'eventuale vittoria finale in giudizio «potrebbe configurarsi inidonea a costituire presupposto concreto per il ristoro»; 3) l'art. 53, primo comma, Cost., perché, in contraddizione con il principio di «accertata capacità contributiva», consente all'amministrazione finanziaria un «incontrastabile» prelievo di risorse, anche ove: 3.1.) il prelievo crei il pericolo di un grave ed irreparabile danno al contribuente; 3.2.) la situazione debitoria del contribuente non sia stata ancora definitivamente accertata; 3.3.) la decisione di appello sia, oltre che «provvisoria», anche «apparentemente erronea»; 4) l'art. 111, primo comma, Cost. e 6, comma 1, della sopra menzionata Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, «in relazione all'art. 10 Cost.», perché la limitatezza della tutela cautelare del contribuente nel processo tributario (limitatezza che non trova analogie neppure nell'ordinario processo amministrativo, il quale prevede una più ampia tutela negli artt. 98 e 111 dell'Allegato 1 al decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, intitolato «Attuazione dell'articolo 44 della legge 18 giugno 2009, n. 69, recante delega al governo per il riordino del processo amministrativo») non può giustificarsi né su un inesistente principio costituzionale di preminenza dell'interesse dell'amministrazione finanziaria alla riscossione dei tributi né sulla disciplina della riscossione frazionata di essi in pendenza di giudizio (cioè su una disciplina posta a tutela della sola amministrazione e comunque non sufficiente a garantire le ragioni del contribuente), con la conseguenza che l'irragionevolezza della differenziazione, sotto il profilo della tutela cautelare, di tale modello processuale rispetto a tutti gli altri

modelli, impedisce di qualificare il processo tributario come «giusto processo»; 5) l'art. 111, secondo comma, primo periodo, Cost., perché obbliga il contribuente a soggiacere - «in attesa della conclusione della controversia, e delle decisioni di appello prima e di cassazione poi» - all'azione di riscossione dell'amministrazione «senza tutela specifica» e, quindi, non «in condizioni di parità» rispetto a questa; 6) gli artt. 111, secondo comma, secondo periodo, Cost. e 6, comma 1, della citata Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, «in relazione all'art. 10 Cost.», perché rende irragionevoli i tempi del giudizio, in quanto «il ritardo di giustizia» può «tradursi, attraverso il meccanismo di una esecuzione "provvisoria" che prescinda dal rischio di danno grave ed irreparabile per l'esecutato, in una sostanziale forma di "giustizia negata"»; 7) l'art. 113 Cost. (secondo cui la tutela giurisdizionale dei diritti ed interessi legittimi è «sempre» ammessa), perché sottrae al soccombente in appello ogni rimedio cautelare avverso l'attuazione di una pretesa tributaria che sia stata riconosciuta fondata solo da sentenze di secondo grado «non definitive» e «di dubbia legittimità».

5.- In ordine alla rilevanza della sollevata questione, il rimettente afferma che ricorrerebbero, nella specie, i presupposti per l'accoglimento dell'istanza di sospensione, dovendo ritenersi sussistenti: a) il *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare, data la non esauriente motivazione delle sentenze impugnate per cassazione (basate sul «labile e non privo di equivocità» elemento letterale della dizione «addebito materiali» riscontrata nella documentazione relativa alla consegna dei materiali alle imprese subappaltatrici) e dato il contrasto di tali sentenze con numerose pronunce di primo grado emesse dalle Commissioni tributarie territorialmente competenti, le quali avevano accolto, invece, le convergenti ragioni della società contribuente e dei suoi subappaltatori; b) il *periculum in mora*, in quanto il pagamento (anche rateale) dell'importo complessivo indicato negli avvisi di accertamento, per l'entità del suo ammontare (pari a diversi milioni di euro), può cagionare alla ricorrente il dissesto o comunque elevatissime difficoltà economiche, tanto da comportare inevitabilmente una diminuzione di competitività e da rendere problematica per il futuro ogni successiva eventuale riconquista delle quote di mercato e dei livelli di occupazione attuali.

Infine, sempre con riferimento alla rilevanza della questione, il giudice a quo rileva che - contrariamente a quanto prospettato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 217 del 2010 - la denunciata disposizione non può essere interpretata in modo da superare i suddetti dubbi di costituzionalità. Il rimettente perviene a tale conclusione in base a tre argomentazioni: una letterale; una sistematica; una autoritativa (fondata, cioè, sulla prevalente interpretazione dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 fornita dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza, anche costituzionale).

In primo luogo, sotto il profilo della lettera della legge, il giudice osserva che, mentre l'art. 47 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede la possibilità di sospendere l'atto impugnato in pendenza del giudizio di primo grado, il denunciato art. 49 dello stesso decreto legislativo espressamente esclude l'applicazione dell'intero primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ. alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie, con ciò intendendo vietare in ogni caso la sospensione dell'esecutività delle decisioni tributarie. In caso contrario, prosegue il giudice, il legislatore avrebbe statuito «in forma chiara e diretta» l'applicabilità dell'art. 373 cod. proc. civ. alle impugnazioni delle sentenze tributarie. Ad avviso del rimettente, l'articolo impugnato, nell'escludere l'applicazione del divieto di sospendere l'esecuzione delle sentenze impugnate contenuto nel primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ., vieta, nello stesso tempo, di sospenderne l'esecuzione anche nei casi in cui il secondo comma dello stesso art. 373 avrebbe consentito, invece, tale sospensione. La Commissione tributaria regionale, in particolare, afferma che è «del tutto oscuro il meccanismo interpretativo diretto» a rendere applicabile alle sentenze tributarie l'art. 373 cod. proc. civ. e ritiene altresì «non significativa» la circostanza che la lettera della disposizione denunciata che è inapplicabile a tali sentenze sia la regola del divieto di sospensione (posta dal primo periodo del primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ.) sia l'eccezionale possibilità di sospensione (prevista dal secondo periodo dello stesso primo

comma dell'art. 373).

In secondo luogo, sotto il profilo sistematico, la Commissione tributaria rileva che: a) la disposizione denunciata, in quanto norma speciale riguardante le sentenze tributarie di appello, rende inapplicabile la disciplina cautelare dettata per il procedimento di primo grado (l'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce, infatti, che nel procedimento di appello si osservano le norme previste per il procedimento di primo grado solo «in quanto applicabili»); b) la normativa processuale tributaria, sul punto, è «specificata» e «prescinde totalmente dalla disciplina dell'esecutività delle sentenze civili»; c) l'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, nell'introdurre la possibilità, in grado di appello, della sospensione dell'esecuzione delle sole sanzioni, presuppone che il combinato disposto degli artt. 47, 49 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preveda già tale potere.

In terzo luogo, sotto il profilo dei precedenti in materia, il giudice a quo osserva che la disposizione denunciata è stata intesa come espressiva del divieto di sospendere l'esecuzione delle sentenze tributarie d'appello sia dall'Amministrazione finanziaria (circolare 98/E/2006; circolare 73/E/2001); sia dalla giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione (sentenze n. 21121 e n. 7815 del 2010, ancorché anteriori alla sopra citata sentenza della Corte costituzionale n. 217 del 2010); sia dalla stessa giurisprudenza della Corte costituzionale (sentenza n. 165 del 2000; nonché «un corollario di ordinanze tra il 2000 ed il 2001»).

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria regionale della Lombardia dubita - in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, primo comma, 111, primo e secondo comma (entrambi i commi in relazione all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata ed eseguita con legge 4 agosto 1955, n. 848, a sua volta «in relazione all'art. 10 Cost.»), e 113 della Costituzione - della legittimità dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), il quale stabilisce che «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». La suddetta Commissione tributaria - preso atto che, in base al primo comma dell'art. 337 del codice di procedura civile, «L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407» e che, in forza del primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ., «Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa e che sia prestata congrua cauzione» - afferma che il denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 viola gli evocati parametri costituzionali, nella parte in cui «non prevede la possibilità di sospensione dell'esecutività della sentenza di appello impugnata con ricorso per cassazione, quando dalla sua esecuzione possa derivare all'esecutato un "grave ed irreparabile danno"».

In particolare, secondo la medesima Commissione, la disposizione censurata si pone in contrasto con: a) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3, primo comma, Cost., perché nel caso di ricorso per cassazione avverso pronunce di appello riformatrici di sentenze di primo grado favorevoli al contribuente (come nella specie), irragionevolmente sottrae «almeno un grado di tutela cautelare» e provoca il «sacrificio inevitabile ed irreparabile dei diritti del contribuente», rendendo privi di garanzia processuale i «diritti soggettivi tributari»; b) l'art. 24 Cost., perché, nonostante che la disponibilità di misure cautelari sia essenziale al diritto di

difesa giudiziale, consente «l'assoggettamento del presunto debitore ad esecuzione forzata», imponendogli una sorta di solve et repete, così che la sua vittoria finale in giudizio «potrebbe configurarsi inidonea a costituire presupposto concreto per il ristoro»; c) l'art. 53, primo comma, Cost., perché, in violazione del principio di «accertata capacità contributiva», consente all'amministrazione finanziaria, sulla base di una sentenza ancora non definitiva, un «incontrastabile» prelievo delle risorse del contribuente, anche quando la sentenza sia «apparentemente erronea» ed il prelievo crei il pericolo di un grave ed irreparabile danno al contribuente medesimo; d) l'art. 111, primo comma, Cost. e 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, «in relazione all'art. 10 Cost.», perché, limitando irragionevolmente la tutela cautelare del contribuente, impedisce che il processo tributario possa considerarsi un «giusto processo»; e) l'art. 111, secondo comma, primo periodo, Cost., perché obbliga il contribuente, nelle more della definizione del giudizio, a soggiacere, privo di tutela specifica, all'azione di riscossione dell'amministrazione e, quindi, non lo pone «in condizioni di parità» rispetto a questa; f) gli artt. 111, secondo comma, secondo periodo, Cost. e 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, «in relazione all'art. 10 Cost.», perché rende irragionevoli i tempi del giudizio, in quanto «il ritardo di giustizia» può «tradursi, attraverso il meccanismo di una esecuzione "provvisoria" che prescinda dal rischio di danno grave ed irreparabile per l'esecutato, in una sostanziale forma di "giustizia negata"»; g) l'art. 113 Cost., perché, sottraendo al soccombente in appello ogni rimedio cautelare avverso la sentenza di secondo grado impugnata per cassazione, viola il principio secondo cui la tutela giurisdizionale dei diritti ed interessi legittimi è «sempre» ammessa.

2.- La questione non è fondata, perché la disposizione impugnata può essere interpretata in modo da superare i prospettati dubbi di legittimità costituzionale.

2.1.- Il giudice a quo muove dal presupposto interpretativo che il denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 esclude l'applicabilità dell'art. 373 cod. proc. civ. alla sentenza tributaria di appello e, quindi, la possibilità, prevista da tale articolo, di sospendere l'esecuzione della sentenza di appello impugnata con ricorso per cassazione, nel caso in cui dalla sua esecuzione possa derivare un «grave ed irreparabile danno».

Il rimettente basa tale assunto interpretativo su tre distinte argomentazioni, nessuna delle quali è, però, fondata.

2.1.1.- In primo luogo, la Commissione tributaria regionale osserva, dal punto di vista delle littera legis, che il denunciato comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992, escludendo espressamente l'applicazione del primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ. al caso di impugnazione delle sentenze tributarie, vieta la sospensione dell'esecuzione di dette sentenze.

Come già osservato da questa Corte nella sentenza n. 217 del 2010, la lettera della disposizione impugnata consente un'interpretazione diversa da quella accolta dal rimettente. Quest'ultima disposizione testualmente stabilisce che è «esclusa» l'applicazione al processo tributario dell'art. 337 cod. proc. civ. Il primo comma di tale articolo, a sua volta, statuisce che l'impugnazione delle sentenze non ha effetto sospensivo dell'esecuzione di queste, fatte «salve le disposizioni degli artt. 283, 373 [...] e 407». Il primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ. (fatto salvo, come visto, dal primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ.), da un lato, ribadisce che il ricorso per cassazione, al pari delle altre impugnazioni, non sospende l'esecuzione della sentenza e, dall'altro, consente che il giudice di appello, «su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno», disponga «che la esecuzione sia sospesa e che sia prestata congrua cauzione». Una siffatta concatenazione di norme può essere intesa anche nel senso che è «esclusa» l'applicazione al processo tributario della regola (fissata dal primo comma dell'art. 337 cod. proc. civ.) secondo cui le impugnazioni delle sentenze non hanno effetto sospensivo dell'esecuzione di queste. In tal modo si renderebbero applicabili, proprio perché non più «eccezionali», le ipotesi di sospensione cautelare dell'esecuzione della

sentenza impugnata previste dagli «artt. 283, 373 [...] e 407» cod. proc. civ. e fatte salve dallo stesso art. 337 del medesimo codice.

In particolare, nella citata sentenza di questa Corte n. 217 del 2010 si è prospettata una «possibile interpretazione» della disposizione denunciata, articolata sui seguenti passaggi argomentativi: 1) «il contenuto normativo dell'art. 337 cod. proc. civ. (inapplicabile al processo tributario, per l'espresso disposto della norma censurata) è costituito da una regola ("L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa") e da una eccezione alla stessa regola ("salve le disposizioni degli artt. [...] 373 [...]")»; 2) «l'art. 373 consta anch'esso, al primo comma, di una regola (primo periodo: "Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza") e di una eccezione (secondo periodo: "Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave ed irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione"); 3) «l'inapplicabilità al processo tributario - in forza della disposizione censurata - della regola, sostanzialmente identica [della non sospendibilità della sentenza per effetto dell'impugnazione della sentenza], contenuta nell'art. 337 cod. proc. civ. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate "eccezioni" alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospendibilità ope iudicis dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione».

2.1.2.- Con la seconda argomentazione il rimettente rileva che: a) la disposizione denunciata, in quanto norma speciale riguardante le sentenze tributarie di appello, rende inapplicabile la disciplina cautelare dettata per il procedimento di primo grado (l'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 stabilisce, infatti, che nel procedimento di appello si osservano le norme previste per il procedimento di primo grado solo «in quanto applicabili»); b) la normativa processuale tributaria, sul punto, è «specificata» e «prescinde totalmente dalla disciplina dell'esecutività delle sentenze civili»; c) l'art. 19 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), nell'introdurre la possibilità, in grado di appello, della sospensione dell'esecuzione delle sole sanzioni, presuppone che il combinato disposto degli artt. 47, 49 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992 non preveda il potere di sospendere l'esecuzione della sentenza.

Anche tali rilievi non sono di ostacolo alla suddetta interpretazione adeguatrice. È sufficiente osservare al riguardo, seguendo l'ordine argomentativo del rimettente, che: a) non è pertinente il richiamo all'art. 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, perché la sollevata questione attiene all'applicabilità alle sentenze tributarie di appello del secondo periodo del primo comma dell'art. 373 cod. proc. civ., che prevede la sospensione dell'esecuzione di tali sentenze, e non attiene all'applicabilità nel grado di appello di norme previste per il procedimento di primo grado; b) l'interpretazione della disposizione denunciata, contrariamente a quanto sembra sostenere il rimettente, concerne la specifica disciplina del processo tributario; c) la previsione della sospensione, in grado di appello, dell'esecuzione delle sanzioni tributarie, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, riguarda la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato e non della sentenza di appello impugnata per cassazione.

Né potrebbe obiettarsi che la disciplina della riscossione frazionata dei tributi in pendenza del giudizio surrogerebbe, rendendola inutile, la sospensione dell'esecuzione delle sentenze impuginate per cassazione. Come riconosciuto dallo stesso rimettente, infatti, tale disciplina è dettata prevalentemente a tutela dell'amministrazione e, comunque, nella sua parzialità, non è sufficiente a garantire in via cautelare le ragioni del contribuente nell'ipotesi di impugnazione per cassazione della sentenza tributaria d'appello.

2.1.3.- Con la terza argomentazione, il giudice a quo deduce che l'interpretazione da lui accolta della disposizione denunciata è stata sostenuta sia dall'Amministrazione finanziaria, sia

dalla giurisprudenza consolidata della Corte di cassazione, sia dalla giurisprudenza di questa stessa Corte.

Tale argomentazione non può considerarsi decisiva, data l'incontestata mancanza di un diritto vivente circa l'interpretazione della suddetta disposizione che escluda l'applicazione al processo tributario dell'art. 373 del cod. proc. civ. Assume, dunque, rilievo la plausibilità della prospettata interpretazione adeguatrice.

Come già rilevato, con la più volte citata sentenza n. 217 del 2010 questa Corte ha prospettato la possibilità di interpretare il comma 1 dell'art. 49 del d.lgs. n. 546 del 1992 nel senso che esso non impedisce al giudice di sospendere l'esecuzione delle sentenze tributarie d'appello ai sensi dell'art. 373 cod. proc. civ. La giurisprudenza è ormai prevalentemente orientata a ritenere possibile tale interpretazione. In particolare, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 2845 del 2012 (la più recente resa in materia da tale Corte e l'unica che abbia vagliato ex professo la suddetta interpretazione adeguatrice), nel richiamare espressamente a sostegno la suddetta sentenza n. 217 del 2010, ha pronunciato, nell'esercizio della propria funzione nomofilattica, il seguente principio di diritto: «Al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle commissioni tributarie regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione». Anche lo stesso organo giurisdizionale rimettente, successivamente all'ordinanza introduttiva del presente giudizio, ha riconosciuto, con sentenza n. 9 del 20 giugno 2011, che la lettura dell'art. 49, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 data da questa Corte con la sentenza n. 217 del 2010 ha fornito una condivisibile possibilità di «rimeditazione interpretativa» dell'intera disciplina relativa alla sospensione cautelare dell'esecuzione delle sentenze tributarie sia di primo che di secondo grado.

2.2.- Dalla riscontrata possibilità di un'interpretazione conforme a Costituzione della disposizione denunciata discende, dunque, la non fondatezza della questione.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con l'ordinanza indicata in epigrafe, in riferimento agli artt. 3, primo comma, 24, 53, primo comma, 111, primo e secondo comma (entrambi i commi anche in relazione all'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata ed eseguita con legge 4 agosto 1955, n. 848, a sua volta in relazione all'art. 10 della Costituzione), e 113 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 16 aprile 2012.

F.to:

Alfonso QUARANTA, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Gabriella MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 26 aprile 2012.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: MELATTI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.