

I LIMITI DELLA TUTELA CAUTELARE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

ANTONIO PERRONE

Sommario: 1. Premessa e delimitazione del campo di indagine. 2. La funzione di “riequilibrio” della sospensione cautelare e l’esigenza di motivazione della relativa ordinanza. 3. Un possibile collegamento fra la tutela cautelare e la partecipazione del contribuente alla determinazione della fattispecie impositiva. Il diverso ruolo dei “giudizi” nel procedimento e nel processo. 3.1. (segue) La ricostruzione della fattispecie fiscale concreta. 3.2 (segue) Che rilevanza ha la (effettiva) partecipazione del contribuente al procedimento nel processo e, in particolare, nella fase cautelare? 3.3. (segue) L’alternativa “dogmatica”. 4. Il rapporto fra “diritto” di partecipazione e strumenti di tutela cautelare nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (cenni). Il *fil rouge* che lega la partecipazione endoprocedimentale del contribuente ed il rito cautelare. 5. L’art. 5-ter induce comunque ad attribuire una rilevanza alla “partecipazione” endoprocedimentale del contribuente nella successiva (ed eventuale) fase cautelare. 6. Il limite della tutela cautelare nei giudizi di rimborso. I termini della questione. 7. La configurazione del diritto alla restituzione come diritto soggettivo consente l’applicabilità della tutela cautelare ai giudizi di rimborso. 8. La configurazione unitaria del decisivo contributo dell’amministrazione alla determinazione della fattispecie fiscale concreta rende compatibile la tutela cautelare con i giudizi di rimborso

1. Premessa e delimitazione del campo di indagine

La disciplina della tutela cautelare nel giudizio tributario, soprattutto dopo che il D.lgs. n. 156 del 2015 – novellando l’art. 52 e introducendo l’art. 62-bis nel D.lgs. n. 546 del 1992 – ne ha previsto l’applicabilità anche nei giudizi di gravame – sembra oggi aver trovato un assetto definitivo. La definitività normativa dell’impianto, però, non ha sopito talune questioni di carattere esegetico riguardanti il perimetro di operatività dell’istituto, così come non ha risolto talaltre problematiche che, seppur attengono più che altro alla “prassi” applicativa ed attuativa dello stesso, non per questo non ingeriscono sui suoi limiti di efficacia. Talché, ancor oggi sembra attuale il tema della effettiva tutela (soprattutto del contribuente) nella tutela (cautelare).

Quanto al primo tipo di questioni basti pensare alla quanto meno discutibile fattura – ampiamente sottolineata in dottrina – dei richiamati artt. 52 e 62-bis. Sono noti i problemi connessi all’interpretazione che debba essere data al termine <<appellante>>, contenuto nell’art. 52, comma 2, ed identificato come colui che può chiedere, in presenza di <<gravi e fondati motivi>> (ponendo, in tal modo, l’ulteriore quesito se sia richiesto altresì il *periculum in mora*), alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l’esecutività della sentenza impugnata. Così come sono noti i dubbi esegetici concernenti l’utilizzo dell’avverbio <<comunque>> con il quale il legislatore ha introdotto, nei giudizi di gravame, la possibilità per il <<contribuente>> di chiedere la sospensione dell’esecuzione dell’atto, peraltro limitando i requisiti necessari per

concederla alla sola sussistenza del <<danno grave e irreparabile>> (e ponendo, di conseguenza, il problema se in quei giudizi sia necessaria o meno la delibazione del merito e cioè il *fumus boni juris*).

Nel primo tipo di questioni rientra altresì l'annoso problema della compatibilità della tutela cautelare con i giudizi di rimborso. Ma fra le stesse possono annoverarsi, sebbene abbiano riflesso solo indiretto sulla tutela cautelare, anche quella concernente il concetto dell'esecutività delle sentenze di primo grado (ora espressamente prevista dall'art. 67-*bis* del D.lgs. n. 546 del 1992) o quella dell'applicabilità del fermo amministrativo, previsto dall'art. 23, comma 1, del D.lgs. n. 472 del 1997, nei casi di rimborsi Iva per i quali il contribuente abbia già dato la garanzia prevista dall'art. 38-bis, 1° comma, d.p.r. n. 633 del 1972 (questione che dovrebbe, ad oggi, essere risolta a seguito della sentenza, a sez. un. della Suprema Corte, n. 2320/2020). E l'elenco potrebbe continuare.

Il secondo tipo di questioni, e cioè quelle attinenti alle modalità applicative dell'istituto, è stato forse meno approfondito in dottrina. E, probabilmente, su tale fronte, il limite principale (di effettiva tutela) è oggi da riscontrare nella prassi, che sembra assai diffusa, di rendere, a corredo dell'ordinanza di accoglimento o di rigetto, una motivazione ai limiti dell'insussistenza. Si badi, si è ben consci che la "motivazione" dell'ordinanza di sospensione (sia essa emessa in primo grado o in appello) deve essere calibrata alla funzione cautelare ed interinale dell'istituto, e cioè all'essere lo stesso, come rilevato da acuta dottrina, un "giudizio prognostico" di probabilità o di verosimiglianza sull'accoglibilità o meno delle ragioni del ricorrente valutate in contrapposto alle ragioni del resistente. La motivazione dell'ordinanza di sospensione non è certamente anticipazione della motivazione sentenza di merito (così come l'ordinanza in sé non è anticipazione della sentenza), ma deve invece dar conto della *delibazione* del merito e cioè della valutazione, seppur sommaria, dello stesso. Sommarietà, però, non è sinonimo di inesistenza o di inconsistenza, talché ci si attenderebbe qualcosa di più che non la mera formula di stile, oggi sovente adottata, circa la ricorrenza o meno dei presupposti per concedere la sospensione. E tale necessità rimane avvertita anche a fronte della consapevolezza della non impugnabilità dell'ordinanza, rimanendo convinti che la motivazione non sia funzionale solo all'impugnabilità del provvedimento, ma sia sostanziata alla sua natura di strumento di tutela giurisdizionale dell'istante che verrebbe insanabilmente mortificata dalla resa di un provvedimento cautelare (sia esso di accoglimento o di rigetto) di cui rimangano ignote le ragioni che giustificano il dispositivo.

Peraltro, la, seppur succinta, motivazione dell'ordinanza di sospensione non ha solo la funzione di rendere note quelle ragioni, ma può servire, altresì e laddove richiesto dal contribuente, a

valutare la proporzionalità della misura adottata in concreto rispetto alle reali esigenze cautelari del fisco.

Fatta questa sommaria ricostruzione delle questioni ancora aperte in tema di limiti della tutela cautelare e nella consapevolezza che l'estensione di questo lavoro impone una restrizione del campo di indagine (non potendosi affrontare *ex professo* tutte le tematiche sopra riassunte), centrerò la mia relazione su due questioni specifiche, entrambe concernenti i limiti della tutela cautelare nel primo grado di giudizio.

La prima questione attiene, per l'appunto, al limite di tutela che possa derivare al contribuente dall'adozione di un'ordinanza di sospensione priva di una sostanziale motivazione. Questione che verrà analizzata anche alla luce di una peculiare funzione che l'istituto della sospensione cautelare può avere nel primo grado di giudizio e con specifico riferimento agli atti c.d. "impoesattivi".

La seconda questione, per la quale si individueranno dei temi di contiguità con la prima, attiene al tema della praticabilità della tutela cautelare nei giudizi di rimborso.

2.- La funzione di "riequilibrio" della sospensione cautelare e l'esigenza di motivazione della relativa ordinanza

Non sembra errato sostenere – anche considerando talune recenti scelte operate dal nostro legislatore – che la motivazione dell'ordinanza di sospensione (e qui, come detto, il riferimento corre esclusivamente al primo grado di giudizio ed agli atti impoesattivi), possa avere una funzione di "riequilibrio" di una condizione di disparità fra le parti che consegue sia alle inevitabili modalità di accertamento del fatto fiscale, quanto alla circostanza che – anche dopo l'intervento apparentemente risolutivo, ma in realtà di scarsa incisività, attuato con l'introduzione (ad opera dell'art. 4-octies del D.L. n. 34/2019, a sua volta introdotto in sede di conversione dalla legge n. 58 del 2019) dell'art. 5-ter nel corpo del D.lgs. n. 218 del 1997 – la *partecipazione*¹ del contribuente (locuzione certamente preferibile, e non soltanto linguisticamente ma anche in senso ontologico, a quella di *contraddittorio anticipato*) alla funzione impositiva stenta a trovare un effettivo riconoscimento. Estendendo ancor di più tale riflessione, non sembra errato sostenere che la stessa

¹ La posizione giuridica soggettiva attiva del contribuente avente per oggetto la *partecipazione* all'esercizio del potere impositivo nella fase di ricostruzione della fattispecie, è stata definita tanto in termini di *interesse legittimo* al corretto esercizio della funzione impositiva, quanto in termini di *diritto di partecipazione* del contribuente. In quest'ultimo senso si è più volte espressa la Corte di Giustizia che ha configurato la partecipazione del contribuente alla fase procedimentale di esercizio dell'attività amministrativa di accertamento (o di irrogazione di sanzioni) in termini di diritto fondamentale. D'altro canto la configurazione di tale posizione giuridica soggettiva attiva in termini di *diritto di partecipazione* consente di configurare tale diritto come il riflesso dell'obbligo di cooperazione imposto all'Amm. Fin.

sospensione cautelare (e non soltanto, quindi, la motivazione della relativa ordinanza) nel primo grado di giudizio, possa avere il cennato ruolo di riequilibrio, essere cioè una sorta di “stanza di compensazione” in cui il giudice valuta l’executorietà dell’atto (e quindi gli effetti patrimoniali potenzialmente dannosi che esso è in grado di generare nel contribuente) - oggi per lo più automatica a seguito dell’introduzione degli accertamenti “impoesattivi” - tenendo anche conto delle modalità attraverso le quali è stata determinata la fattispecie di cui egli è chiamato ad avere cognizione e del ruolo, possibilmente di scarsa influenza, che il contribuente ha avuto nella suddetta determinazione. E ciò anche nell’ottica (se vogliamo moderna) del “giusto processo” e della parità delle parti.

3. Un possibile collegamento fra la tutela cautelare e la partecipazione del contribuente alla determinazione della fattispecie impositiva. Il diverso ruolo dei “giudizi” nel procedimento e nel processo.

Apparentemente il riferimento alle modalità di determinazione della fattispecie fiscale concreta ed alla *partecipazione* del contribuente alla funzione impositiva potrebbe sembrare ultroneo rispetto al tema della tutela cautelare, che attiene ovviamente al processo e non al procedimento d’imposizione. A ben riflettere, però, in ciò confortati anche da taluni spunti provenienti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, è forse possibile individuare un collegamento fra la fase procedimentale di determinazione della fattispecie fiscale concreta e la funzione di tutela giurisdizionale che è tipica della sospensione cautelare nell’evitare che il buon diritto (il *fumus boni juris*) dell’istante possa essere pregiudicato dal ritardo nella definizione del giudizio ordinario.

Per individuare siffatto collegamento occorre innanzitutto riflettere (come già si è fatto in precedenti occasioni di studio) sulla circostanza che tanto il procedimento, quanto il processo, mirano a ricostruire *fatti*, a ricondurli all’interno di una fattispecie e ad individuare le norme correttamente applicabili a tale fattispecie. Tutte queste operazioni consistono fondamentalmente in *giudizi*. E` un giudizio la prova di un fatto, e per l’esattezza è il giudizio sull’avvenuta dimostrazione dell’enunciato sopra un fatto, così come sono giudizi (se si vuole di carattere ermeneutico) l’individuazione della norma correttamente applicabile alla fattispecie, l’esegesi di quella norma, ecc. L’Amm. fin., quando ricostruisce la fattispecie che confluirà (eventualmente) nell’atto impositivo, esprime giudizi, sul fatto, sulla norma applicabile al fatto, sull’interpretazione della norma, ecc. Ugualmente, il giudice tributario, non diversamente da ogni altro giudice, esprime giudizi sull’idoneità degli elementi adottati dalle parti per dimostrare la veridicità degli

enunciati sopra i fatti, sull' idoneità delle argomentazioni delle parti ad inquadrare la fattispecie sotto l' egida di applicazione di una norma piuttosto che di un' altra, sul corretto significato da dare a quella norma, ecc. Orbene, sotto tale primo profilo la funzione del procedimento e del processo può dirsi convergente, poiché tanto l' uno quanto l' altro mirano alla ricostruzione dei fatti, all' inquadramento della fattispecie nella norma, all' interpretazione della norma, ecc., mirano dunque alla formulazione di *giudizi*.

V' è però un elemento di divergenza fra procedimento e processo che attiene in maggior misura alla ricostruzione del *fatto fiscale* e dunque al giudizio sulla prova del fatto (enunciato fattuale). Nel procedimento, infatti, la prova è assunta come *elemento* e non come *dimostrazione*; solo nel processo la prova assume (*recte*: può assumere) tale ultima fisionomia. Insomma, nel procedimento si acquisiscono *mezzi* ed *elementi* di prova (prova intesa come *evidence*); nel processo, invece, tali elementi possono trovare un giudizio di verifica ed eventuale conferma (prova intesa come *proof*). Naturalmente, poi, il grado di conferma giudiziale che la prova può ottenere dipende dalla più o meno marcata caratterizzazione epistemica del processo; dipende cioè da quanto più intenso e più penetrante sia il potere cognitivo del giudice. Se ciò è peculiare del giudizio *sul fatto*, tale divergenza non è però assente nel *giudizio di diritto*, poiché anche in questo caso la valutazione ed interpretazione giuridica operata nel procedimento deve ottenere *conferma* nel processo.

3.1. (segue) *La ricostruzione della fattispecie fiscale concreta*

Detto ciò, occorre adesso considerare che una tipica peculiarità del procedimento di ricostruzione del fatto fiscale è che gli elementi di prova (nonché le correlate valutazioni giuridiche) che verranno sottoposti al giudizio del giudice, almeno in prima battuta, vengono raccolti esclusivamente dall' Amm. Fin. senza che il contribuente possa partecipare. Ciò è inevitabile, poiché il contribuente – a differenza dell' amministrazione – sa come sono andati i fatti e, se ha commesso violazioni tributarie, è ragionevole supporre che non abbia lasciato tracce della sua evasione. Da ciò la necessita che nella prima fase di acquisizione degli elementi che formeranno oggetto della prova/giudizio, l' amministrazione agisca da sola, senza turbative o inquinamenti del materiale probatorio da parte del contribuente, ed è altrettanto naturale che l' amministrazione si formi da sola il proprio convincimento su come sono andati i fatti, su come essi debbano essere sussunti nella fattispecie, sulle norme applicabili alla fattispecie, ecc. Se vi è una iniziale condizione di svantaggio dell' amministrazione, che deve ricostruire accadimenti ad essa ignoti, essa viene quindi 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 per l'amministrazione.

In altra occasione di studio avevo convenuto di definire l'insieme dei giudizi autonomamente formulati dall'amministrazione come «allegazione fiscale della fattispecie». E' quest'ultima quella che finisce inevitabilmente con il confluire nell'atto d'imposizione che verrà poi sottoposto al vaglio del giudice.

Già questo primo ordine di riflessioni sembra creare quel collegamento che cercavamo fra la fase procedimentale di determinazione della fattispecie fiscale concreta e la sospensione cautelare nel processo. L'odierna caratteristica degli atti impositivi dell'Amm. fin., e cioè l'essere gli stessi atti <<impoesattivi>> (quantomeno per i tributi di maggiore importanza), rende infatti evidente che la determinazione *fiscale* della fattispecie non soltanto sortisce effetti d'imposizione, ma sortisce viepiù effetti esecutivi nei confronti del contribuente. Effetti che, almeno sotto il profilo procedimentale ed in assenza di una *partecipazione* del contribuente alla relativa fase, si determinano sulla base di una ricostruzione unilaterale, e tutta *fiscale*, della fattispecie. In altri termini, all'Amm. fin. è concesso (laddove non sia prevista una «*effettiva*» *partecipazione* del contribuente) di formare l'atto impositivo sulla base di giudizi da essa sola espressi ed è concessa altresì la potestà d'esecuzione di quell'atto, a meno che il giudice non la sospenda. L'insidiosità di tale somma di poteri sembra sia già stata additata dalla dottrina, soprattutto negli accertamenti *cd. redditometrici*. In quest'ottica dovrebbe sembrare già evidente quella funzione di *riequilibrio* che la tutela cautelare può svolgere, nella misura in cui il giudice, nel delibare il merito, dovrebbe tener conto della circostanza che, in assenza di una effettiva partecipazione del contribuente, la fattispecie è stata ricostruita in modo unilaterale; un'unilateralità *pro fiscali*.

Certo, non si può dimenticare che v'è il processo, ove il contribuente/ricorrente potrà ben formulare giudizi diversi, proporre ricostruzioni alternative del fatto, diverse interpretazioni della norma, ecc. Questa è però l'attività *difensiva* che la parte svolge nel processo e che ha come oggetto una fattispecie concreta alla cui determinazione ha concorso prevalentemente (se non esclusivamente) l'Amm. fin. Occorre, pertanto, chiedersi se al contribuente sia consentito soltanto svolgere un'attività difensiva con funzione *destruens* dell'«allegazione fiscale della fattispecie», attività che egli svolgerà *ex post* (nel processo), o se quegli possa anche partecipare, *ex ante* (nel procedimento), ad una fase *costruens* della fattispecie che approderà in giudizio attraverso l'atto d'imposizione. Altrimenti detto: davanti al giudice, con l'avviso di accertamento, dovrà (o potrà) approdare soltanto l'«allegazione fiscale della fattispecie» o deve, invece, approdare una fattispecie alla cui definizione abbia altresì partecipato il contribuente?

3.2 (*segue*) *Che rilevanza ha la (effettiva) partecipazione del contribuente al procedimento nel processo e, in particolare, nella fase cautelare?*

La domanda appena posta se dà già una risposta su come, a mio avviso, debba essere inteso il cd. <<contraddittorio endoprocedimentale>>, sottende poi il problema di quanta e quale rilevanza si debba dare allo stesso e, soprattutto, di quanta e quale rilevanza il nostro legislatore abbia effettivamente dato allo stesso. Sottende poi la questione (centrale in questa sede) del collegamento con la fase cautelare, in quanto occorre chiedersi: se al contribuente non è garantita una effettiva *partecipazione* - ove per ciò si intende che l'amministrazione debba non solo di valutare le sue ragioni, ma soprattutto motivare il perché non le abbia accolte - e se dunque permane più o meno intatta ciò che si è chiamata *allegazione fiscale della fattispecie*, ciò ha refluenza nel giudizio cautelare? Ed in particolare, ha refluenza sulla motivazione che deve corredare l'ordinanza di rigetto (o di accoglimento)?

Procedendo con ordine, quanto al *previo* contraddittorio, già in altre occasioni di studio avevo sostenuto che esso o è inteso in modo diverso da quello processuale o ha poca ragione di esistere. Il "contraddittorio" nel procedimento, a mio sommesso avviso, non è strumento di difesa nel senso tradizionale del termine, ma è strumento di partecipazione alla definizione della fattispecie. Riconoscerlo, dunque, non significa anticipare il contraddittorio processuale al procedimento (ragione per cui ci pare inappropriato il termine contraddittorio anticipato), ma riconoscere che entrambe le parti (fisco e contribuente) devono cooperare alla ricostruzione della fattispecie che approda in giudizio. Il contraddittorio ha quindi funzione diversa nel procedimento e nel processo: partecipativa nel primo, difensiva nel secondo. Per cui nel procedimento, più che parlare di contraddittorio, occorre riferirsi alla *partecipazione* del contribuente, che è tale solo se essa comporta altresì la *collaborazione* dell'Amm. (nel senso che quest'ultima deve ascoltare, valutare e motivare l'eventuale rigetto delle ragioni del contribuente).

Quanto, invece, all'eventuale refluenza che l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento possa avere nella fase del giudizio cautelare, ritengo che la questione debba essere affrontata guardando, questa volta, al processo - e non al procedimento - ed al rito cautelare in particolare.

Guardando, in prima battuta, al processo in sé, l'estensione che potrà avere la partecipazione del contribuente (nel procedimento), mi sembra dipenda dalla maggiore o minore propensione epistemica del giudizio. In altri termini, quanto più saranno estesi gli strumenti di cognizione del giudice, che gli permetteranno di bilanciare adeguatamente l'unilaterale ricostruzione *fiscale* della fattispecie (anche ampliando l'attività cognitiva oltre le ragioni difensive rassegnate dal ricorrente)

tanto meno sarà avvertita l'esigenza di garantire la *partecipazione* del contribuente alla determinazione della stessa. Di contro, quanto meno si estendono i poteri istruttori del giudice e la sua possibilità di discostarsi dalle ragioni difensive prospettate dal ricorrente, tanto più sarà necessitata l'esigenza di garantire al contribuente la *partecipazione* nella determinazione della fattispecie fiscale concreta che confluirà nell'avviso di accertamento ed (eventualmente) sul tavolo del giudice.

Guardando, invece, al rito cautelare propriamente inteso, si dovrà considerare che esso è basato non su *decisione*, ma su *delibazione* del merito e quindi su quel giudizio prognostico di cui si è già detto dianzi che, come acutamente rilevato in dottrina, dovrà adeguatamente bilanciare le due condizioni previste per legge (*fumus e periculum in mora*), poiché il buon diritto va valutato alla luce del pericolo nel ritardo, così come quest'ultimo deve essere parametrato al primo. Quanto incide, allora, su tale giudizio prognostico la circostanza che il contribuente abbia, non soltanto rassegnato le proprie difese nel ricorso, ma altresì partecipato alla ricostruzione della fattispecie concreta? Ma soprattutto - e di nuovo - quanto rilievo dovrà essere dato a tale circostanza nella pur succinta motivazione che dovrebbe corredare l'ordinanza?

3.3. (segue) *L'alternativa "dogmatica"*

La prima questione sollevata, e cioè quella della propensione epistemica del processo tributario, può essere in questa sede affrontata soltanto incidentalmente. A riguardo sembra sufficiente osservare che: (i) il processo tributario risponde più ad un modello «isonomico» che non ad un modello «asimmetrico» e, d'altro canto, se guardiamo ai poteri istruttori del giudice, ci rendiamo conto, che essi sono modellati esattamente su quelli dell'amministrazione finanziaria; (ii) quanto all'ampiezza della cognizione del giudicante, sembra che la tendenza del legislatore muova in senso controepistemico, poiché se già nella stesura originaria del D.lgs. n. 546 del 1992, i poteri istruttori delle commissioni tributarie erano confinati, con la riforma attuata nel 2005, precludendo la possibilità di ordinare la produzione dei documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia (attraverso l'abrogazione dell'art. 7, 3° comma), essi sono stati ridotti all'osso; (iii) nel rito tributario non è ammessa una prova di decisiva importanza qual è la prova testimoniale. Insomma, ferma la fase *destruens* e la possibilità per il ricorrente di destrutturare la ricostruzione della fattispecie operata dall'Ufficio, quanto alla fase *construens*, una volta che il diritto di partecipazione del contribuente alla costruzione della fattispecie fiscale non sia stato garantito in fase procedimentale, ci sembra che ci siano pochi spazi che consentano al giudicante di sopperire, con propri poteri istruttori, a tale mancanza.

Ben altro spessore ha, in questa sede specifica, la seconda questione sollevata e cioè la circostanza che nella fase cautelare il giudice si limita ad una *delibazione* del merito che, ove non sia effettivamente garantito un diritto di partecipazione del contribuente in fase procedimentale, avrà come oggetto una fattispecie a prevalente determinazione fiscale, dalla quale – viepiù – conseguono non solo effetti impositivi, ma anche esattivi.

A questo punto mi sembra che ci si trovi di fronte ad un'alternativa “dogmatica”.

Si può sostenere, infatti, che la modalità di determinazione del fatto o (più in generale) della fattispecie fiscale concreta è necessariamente unilaterale. L'attività di accertamento, in questa prospettiva, deve essere condotta solo dall'Ufficio. Al contribuente, di contro, sarà garantita esclusivamente la difesa nel processo. Vi sarebbe dunque, una fase *construens* a trazione fiscale ed una fase *destruens* che si attua attraverso l'impugnazione dell'atto e la contestuale prospettazione delle ragioni per cui la fattispecie ricostruita dall'Ufficio è da ritenersi illegittima o giuridicamente infondata. In questa prospettiva, da un canto non vi sarebbe spazio per una *partecipazione* del contribuente alla fase *costruens* e dall'altro, non ritenendo di doversi riconoscere tale partecipazione, non si dovrebbe neppure ipotizzare un “salto” di tutela per il contribuente, poiché tale tutela sarebbe ampiamente realizzata nel processo. Aderendo a tale impostazione il legislatore non dovrebbe né prevedere, né (ovviamente) disciplinare la partecipazione del contribuente alla fase procedimentale in cui si esplica la funzione impositiva. La conseguenza, quanto alla fase cautelare, è che la delibazione sommaria del merito dovrà essere fatta tenendo da un canto conto dell'atto d'imposizione e dall'altro del ricorso di parte. Il giudice, nella fase cautelare, non avrebbe dunque necessità di valutare se al contribuente sia stato dato alcuno spazio nella determinazione della fattispecie concreta, poiché è lo stesso legislatore che *a monte* non ha ritenuto funzionale a quella determinazione la partecipazione del contribuente (ritenendo che non vi sia alcuno specifico interesse del contribuente da tutelare). Né tanto meno, ed ovviamente, il giudice della fase cautelare avrebbe alcuna necessità di motivare sul punto.

Si può, di contro, sostenere che la determinazione della fattispecie fiscale non deve essere unilaterale, ma che – seppur con una funzione *sussidiaria* – il contribuente debba partecipare, e cioè deve poter *dire la sua*, se non dall'inizio quanto meno nel momento in cui l'attività istruttoria dell'Amm. Fin. possa dirsi terminata. In questo modo al contribuente non sarà soltanto riconosciuta una funzione *destruens* (di una fattispecie unilateralmente determinata) nel processo (che comunque c'è e rimane preponderante), ma gli sarà riconosciuto altresì un ruolo nella fase *costruens*. Aderendo a tale impostazione, il legislatore dovrebbe riconoscere siffatta *partecipazione* al procedimento e disciplinarne le modalità di esplicazione. La conseguenza,

quanto alla fase cautelare, è che nella deliberazione del merito il giudice dovrà (o dovrebbe) altresì valutare se la partecipazione in questione, cui il legislatore ha attribuito cittadinanza (evidentemente perché l'ha ritenuta strumentale ad una tutela del contribuente), sia stata o meno garantita. Sia chiaro, non intendo sostenere che laddove il giudice riconosca che via sia stata una violazione (o anche semplicemente una mortificazione) dell'interesse (ritenuto meritevole di tutela) del contribuente a partecipare debba giocoforza accogliere l'istanza cautelare del ricorrente, anche perché siffatta conclusione vincolerebbe il giudicante non soltanto nella sommaria deliberazione cautelare, ma anche nel giudizio di merito. Ritengo, invece, che l'accertamento della mancata (o solo "apparente") partecipazione di cui si discute, dovrebbe indurre il giudicante della deliberazione sommaria a valutare con maggiore attenzione le ragioni del contribuente (rispetto a quelle del fisco), e ciò per *riequilibrare* il "salto" di tutela avvenuto nel procedimento.

Ciò esplicita quanto detto all'inizio e cioè che la tutela cautelare, se si accede a questa seconda prospettazione che ammette la partecipazione del contribuente quale strumento idoneo a tutelare sue istanze riconosciute degne di tutela, dovrebbe avere (altresì e solo in questa ipotesi) una funzione di *riequilibrio* ed operare come una sorta di "stanza di compensazione" in cui il giudice valuta l'esecutorietà dell'atto tenendo anche conto delle modalità attraverso le quali è stata determinata la fattispecie concreta sottoposta alla sua cognizione e del ruolo, possibilmente di scarsa influenza, che il contribuente ha avuto nella suddetta determinazione. Ciò dovrebbe refluire altresì sulla motivazione dell'ordinanza che dovrebbe, seppur succintamente, dar conto di tale valutazione.

Non è mio intendimento, in questa sede, risolvere l'alternativa dogmatica che ho proposto (poiché, pur supposto che essa sia risolvibile, ciò implicherebbe delle considerazioni e riflessioni che vanno oltre i limiti di questo scritto). Intendo, invece, comprendere se *de jure condito* vi siano "indizi" che lascino presumere che il nostro legislatore l'abbia, più o meno frettolosamente, risolta. Così come intendo valutare taluni spunti di riflessione che mi sembra provengano dalla giurisprudenza unionale.

4. *Il rapporto fra "diritto" di partecipazione e strumenti di tutela cautelare nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (cenni). Il fil rouge che lega la partecipazione endoprocedimentale del contribuente ed il rito cautelare.*

Cominciando proprio da questi ultimi pare opportuno riferirsi a due sentenze dalla Corte di Giustizia, non recenti ma di sicuro interesse.

La prima è la sentenza «Texdata srl» del 26 settembre 2013 (nella causa C-418/11) ove la Corte è stata chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità con l'ordinamento dell'Unione di una norma del codice di commercio austriaco (art. 283 dell'*Unternehmensgesetzbuch*; UGB) che prevedeva l'immediata irrogazione di una sanzione nel caso di mancato rispetto del termine (nove mesi dalla chiusura del bilancio), previsto a carico delle società di capitali straniere, per pubblicare in lingua tedesca i conti annuali e i documenti contabili. Prescindendo dalle peculiarità della causa principale, rileva la circostanza che i Giudici di Lussemburgo abbiano, da un canto riconosciuto che i destinatari di un provvedimento amministrativo per loro pregiudizievole debbano esser «messi in condizione di far conoscere utilmente il loro punto di vista sugli elementi addebitati a loro carico», profilando questo diritto *ad essere sentito* dell'amministrato come diritto fondamentale, e dall'altro riconosciuto che il diritto in questione (come tutti i diritti fondamentali) può patire «restrizioni», a condizione che esse non siano «sproporzionate» e cioè tali da ledere la sostanza stessa del diritto. Nel caso in esame, secondo la Corte, pur essendovi stata la «restrizione» del diritto dell'amministrato, poiché quegli non era stato sentito prima dell'emanazione del provvedimento per lui lesivo, tale restrizione poteva considerarsi *proporzionata*, poiché l'amministrato, in base all'ordinamento domestico, aveva la possibilità di proporre reclamo motivato avverso il provvedimento a lui sfavorevole e tale reclamo avrebbe reso immediatamente inapplicabile il provvedimento stesso, avviando il processo ordinario nell'ambito del quale il diritto al contraddittorio sarebbe stato rispettato. Dunque la restrizione del *diritto di partecipazione* (così lo qualifica la Corte di giustizia) del destinatario del provvedimento alla fase procedimentale è stata ritenuta tollerabile (*id est*: «proporzionata») poiché non soltanto a quegli era garantito un diritto al reclamo motivato, ma anche perché quest'ultimo comportava l'immediata disapplicazione (e quindi la sospensione) del provvedimento lesivo, aprendo un processo in cui il contraddittorio era garantito. Sembra, dunque, che proprio l'automatica sospensione connessa alla presentazione del gravame, riportando in equilibrio la posizione dell'amministrato ed annullando l'originaria posizione di vantaggio dell'amministrazione (consistente nella possibilità di emettere il provvedimento lesivo *insciente domino*) sia l'elemento che la Corte ha ritenuto essere a garanzia della proporzionalità del sacrificio del diritto di partecipazione.

La seconda pronuncia è la nota sentenza Kamino (C-129/13), che è da un lato convergente con la sentenza *Texdata* – nella misura in cui afferma che il diritto di partecipazione del contribuente al procedimento mira ad «assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta» (punto 38) – e dall'altro ne è speculare, poiché la Corte ha ritenuto, questa volta, insufficiente la

previsione dell'articolo 7.2 dell'AWB olandese – che garantiva comunque al contribuente, destinatario del provvedimento lesivo, la possibilità di proporre reclamo – proprio in quanto il reclamo, in questo caso, non aveva «l'effetto di sospendere automaticamente l'esecuzione della decisione lesiva e di renderla immediatamente inapplicabile» (punto 64). Dunque, la circostanza dell'inidoneità del reclamo a garantire una sospensione immediata del provvedimento lesivo, rende questa volta non tollerabile (*id est*: sproporzionato) il sacrificio del diritto del contribuente ad essere sentito nel procedimento.

Analizzando le due sentenze richiamate, sembra che la Corte abbia inteso sostenere che è il grado complessivo di tutela, *anche cautelare o interinale*, che influenza il diritto (fondamentale) del contribuente di essere previamente sentito. Se la tutela *a posteriori* è effettiva, in quanto elimina la posizione di vantaggio dell'amministrazione e riporta questa ed il contribuente nella medesima posizione – il che si verifica ove sia prevista l'automatica sospensione del provvedimento lesivo a seguito della proposizione del reclamo – il diritto di partecipazione del contribuente può essere provvisoriamente sacrificato, a condizione che il successivo contraddittorio processuale sia pieno. Viceversa, se la tutela *a posteriori* rischia di non essere effettiva, poiché permane la posizione di vantaggio dell'amministrazione – ciò che si verifica quando la sospensione non è automatica – non è tollerabile il sacrificio del diritto di partecipazione del contribuente.

Mi sembra che le sentenze consentano qualche riflessione sulla questione di cui si discute, quanto meno nella misura in cui operano quel collegamento, cui si è più volte fatto cenno, fra l'effettività della partecipazione del contribuente al procedimento di determinazione della fattispecie concreta, da cui (potenzialmente) scaturirà un provvedimento lesivo nei suoi confronti, e la tutela cautelare nel processo. Pur senza estremizzare le conclusioni dei giudici unionali – ritenendo cioè tollerabile il sacrificio del diritto di partecipazione solo a fronte dell'automatica sospensione del provvedimento lesivo impugnato – sembra però possibile sostenere che l'effettività della partecipazione del contribuente al procedimento è elemento che il giudice potrà (se non *dovrà*) valutare in sede di tutela cautelare. Né sembra che la garanzia del contraddittorio nel processo possa essere invocata per sostenere il contrario, poiché nelle controversie decise dai Giudici di Lussemburgo non era in dubbio l'effettività del contraddittorio processuale nei due ordinamenti domestici (austriaco ed olandese), ma ciò non ha impedito alla Corte di chiedere l'ulteriore “garanzia” della sospensione automatica degli effetti del provvedimento lesivo impugnato quale condizione idonea ad assicurare la proporzionalità del sacrificio del diritto di partecipazione.

Se qualche conclusione volesse trarsi dall'analisi delle due sentenze, potrebbe sostenersi che vi è una sorta di *fil rouge* che lega la partecipazione del contribuente alla funzione impositiva ed il rito cautelare. Quest'ultimo, infatti, tutte le volte in cui il provvedimento adottato dall'amministrazione sia di per sé esecutivo, dovrebbe essere il luogo in cui il giudicante valuta se effettivamente al contribuente è stata garantita la possibilità di *dire la sua* durante la fase di formazione di quel provvedimento e, in quanto tale, dovrebbe essere il luogo in cui – attraverso quella valutazione – si riporta in equilibrio la posizione del contribuente rispetto a quella di un'amministrazione che abbina un potere impositivo a quello esattivo.

Non sembra errato, dunque, attribuire al giudice della fase cautelare, ove ciò sia richiesto dall'istante, l'obbligo di valutare altresì quanto il contribuente possa aver realmente partecipato alla formazione della fattispecie concreta "impoesattiva" e quanto le sue osservazioni siano state effettivamente considerate dall'ufficio impositore. Qualora da tale valutazione dovesse poi discendere che la partecipazione non vi è stata, o è stata solo "apparente", il giudice cautelare dovrebbe "compensare" tale condizione di disparità dando l'opportuno rilievo alle eccezioni difensive del ricorrente e motivando (seppur succintamente) sul punto.

5. L'art. 5-ter induce comunque ad attribuire una rilevanza alla "partecipazione" endoprocedimentale del contribuente nella successiva (ed eventuale) fase cautelare

Come detto, non è mia intenzione risolvere la questione dogmatica sopra prospettata, ma – dopo aver analizzato gli spunti di riflessione provenienti dalla Corte di giustizia – comprendere se ed in che misura il nostro legislatore l'abbia eventualmente risolta.

Non volendo (né potendo) ripercorrere l'intera parabola del c.d. "contraddittorio" nel procedimento, mi limiterò a segnalare che molte delle aspettative degli studiosi e degli operatori del settore sembra siano andate deluse. La norma dell'art. 5-ter del D.lgs. n. 218 del 1997, che in linea teorica avrebbe dovuto comportare il generale riconoscimento del *contraddittorio endoprocedimentale* nel nostro ordinamento, non soddisfa per molti versi e proprio nella lacunosità e vacuità della sua prospettazione è stata individuata, da accorta dottrina, la conferma della tesi secondo la quale non è corretto parlare di contraddittorio nel procedimento, perché l'istituto è tipico ed esclusivo del processo e per sua natura richiede una comparazione di fronte ad un organo terzo ed indipendente non ravvisabile nel c.d. contraddittorio *anticipato* alla fase procedimentale. In quest'ultima deve, quindi, più correttamente parlarsi di una partecipazione del contribuente.

I limiti principali della novella legislativa sono stati individuati nella sua operatività limitata, non rendendosi essa applicabile ai c.d. accertamenti parziali, nella eludibilità, da parte dell'ufficio, dell'obbligo di invio dell'invito a comparire nelle ipotesi di particolare urgenza specificamente motivata o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione (circostanza che è stata considerata una sorta di semplice *escamotage* che l'ufficio potrà adottare per eludere il relativo obbligo), ma soprattutto nel fatto che a fronte della previsione dell'obbligo di invito non è poi garantito l'effettivo confronto fra il contribuente e l'Amm. Fin.

Nell'ondata di critiche che ha travolto la norma in esame v'è però forse una previsione che merita attenzione, quanto meno ai fini della questione qui trattata. Il comma tre dell'art. 5-ter prevede infatti che, nel caso in cui non si addivenga ad un'adesione, l'avviso di accertamento deve essere <<specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio>>. La violazione dell'obbligo non è assistita dalla previsione di una sanzione in termini di invalidità dell'avviso e ciò indubbiamente ne depotenzia la portata.

Ciò detto, v'è da chiedersi, al di là del giudizio circa la sua rilevanza e utilità, quali spunti di riflessione suggerisce nel tema che ne occupa l'art. 5-ter.

In primo luogo rileva la circostanza che il nostro legislatore abbia comunque deciso di prevedere e disciplinare la partecipazione del contribuente alla fase amministrativa di accertamento. A fronte dell'opzione dogmatica sopra prospettata (§ 3.3) si è quindi optato per la soluzione secondo la quale la determinazione della fattispecie fiscale concreta non debba essere unilaterale (a trazione esclusivamente fiscale) ma partecipata, attribuendo quindi un qualche rilievo funzionale a tale partecipazione. Ciò, d'altro canto, significa che si è comunque ritenuto che vi sia un interesse del contribuente alla partecipazione degno di tutela. Questo è già un primo elemento di riflessione che induce a ritenere che nella successiva (ed eventuale) fase processuale non si possa non tener conto (*id est*: il giudice non possa non tener conto) della circostanza che il contribuente abbia effettivamente partecipato o meno. Ritengo che da tale accertamento il giudice possa (o debba) trarre elementi di valutazione. Una valutazione che dovrebbe essere maggiormente avvertita proprio nella fase cautelare, poiché in essa il giudice potrà considerare soltanto sommariamente le eccezioni c.d. *destruens* del contribuente (e cioè quelle rassegnate in ricorso). In altri termini, qualora l'istante opponga che la sua partecipazione al procedimento sia stata solo apparente, e che quindi la determinazione della fattispecie fiscale con effetti "impoesattivi" è stata a prevalente (se non assoluta) trazione fiscale, il giudice, riservandosi ovviamente un più approfondito esame delle ragioni difensive del contribuente (che potrà essere svolto nel giudizio

ordinario), nella delibazione del merito (*id est*: nella valutazione del *fumus boni juris*) dovrebbe dare il giusto peso alla dimostrata mortificazione di un interesse del contribuente che il nostro legislatore ha comunque ritenuto degno di tutela. E ciò dovrebbe inevitabilmente trasparire dalla, seppur succinta, motivazione dell'ordinanza con la quale esita il giudizio cautelare.

In secondo luogo, sembra che il nostro legislatore abbia comunque dato al giudice uno “strumento” per operare la valutazione di cui si è appena detto. L'ufficio, infatti, come visto, ai sensi del comma tre dell'art. 5-ter, deve motivare in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente. Ebbene, proprio l'effettività, la consistenza – e, perché no – l'ampiezza di tale motivazione sono strumenti che potranno consentire al giudicante, anche la di là dell'eventuale eccezione che l'istante proporrà sul punto, di comprendere se la partecipazione del contribuente vi sia stata e sia stata effettiva. E di ciò lo stesso giudice potrà dare atto nella motivazione dell'ordinanza cautelare.

In conclusione, al di là di quale possa essere l'opzione dogmatica più corretta, ritengo si debba prendere atto che il legislatore ha comunque previsto e disciplinato la partecipazione del contribuente alla fase di determinazione della fattispecie fiscale concreta e la circostanza che l'interesse del contribuente a partecipare sia stato ritenuto comunque degno di tutela dovrebbe avere una refluenza nel giudizio cautelare concernente gli atti “impoesattivi” e nella relativa motivazione, se non altro nella considerazione che l'effetto esecutivo (*ex lege*) di tali atti, nell'ipotesi di non effettiva o apparente partecipazione endoprocedimentale del contribuente, deriverà da una fattispecie concreta alla cui determinazione ha concorso esclusivamente l'amministrazione.

6. Il limite della tutela cautelare nei giudizi di rimborso. I termini della questione

L'esserci diffusamente soffermati sui rapporti o collegamenti esistenti fra le modalità di determinazione della fattispecie fiscale concreta ed il rito cautelare, induce adesso ad affrontare una differente questione, anch'essa attinente ai limiti della tutela cautelare, e nella quale si ritiene pur venga in evidenza il tema del rapporto fra fattispecie fiscale concreta e perimetro di operatività della sospensiva, con la differenza che tale rapporto dovrà essere qui analizzato non soltanto con riferimento alle modalità di determinazione della fattispecie ma soprattutto con riguardo ai suoi effetti giuridici, o – più esattamente – agli effetti giuridici che la legge ad essa collega. La questione alla quale mi riferisco è già nota in dottrina ed è quella della estensibilità del rito cautelare, in

primo grado, ai processi di rimborso conseguenti ad una domanda di restituzione del contribuente cui abbia fatto seguito un diniego espresso o tacito dell'amministrazione.

L'arco delle posizioni dottrinarie sul tema varia fra coloro che sostengono la non operatività della sospensione cautelare nei riti di rimborso e coloro i quali invece ritengono che le liti concernenti la restituzione dei tributi (o delle sanzioni) nulla abbiano di differente rispetto alle liti concernenti l'impugnazione di un atto d'imposizione, con la conseguenza di ammettere l'operatività della sospensione cautelare anche in queste ultime.

Intanto, ed a titolo di considerazione preliminare, ritengo assolutamente condivisibile quanto osservato in dottrina circa la possibile e concreta sussistenza del *periculum in mora*, inteso come pericolo "da ritardo", anche nelle liti di opposizione al diniego (espresso o tacito) di rimborso. Il *danno grave ed irreparabile*, infatti, non consegue esclusivamente dall'esercizio dell'attività di riscossione coattiva del tributo, ma ugualmente può conseguire dal mancato rimborso di una somma di denaro che il contribuente assume di aver indebitamente pagato. Soprattutto oggi, e non solo per le condizioni di precarietà indotte dall'emergenza pandemica, ma in generale per una condizione di crisi economica e finanziaria ormai perdurante da più di un decennio, la carenza di liquidità può rappresentare per un'azienda un problema altrettanto grave quanto gli esiti di un'azione esecutiva. La difficoltà di accedere a linee di credito bancario, il sovraindebitamento, la scarsa patrimonializzazione delle imprese, ecc., sono tutti fenomeni che conducono ad una situazione di instabilità patrimoniale e finanziaria che può essere risolta (o, più verosimilmente, attenuata) anche attraverso la restituzione di tributi (o di sanzioni) che il contribuente assume di aver illegittimamente pagato. In linea di principio, dunque, non sembra possibile escludere *a priori* la sussistenza del danno grave ed irreparabile nelle ipotesi di rimborso. Ovviamente, lo stesso andrà debitamente provato dall'istante il quale dovrà dimostrare gli effetti pregiudizievoli che possano scaturire dal ritardo nella restituzione delle somme richieste.

Il problema, dunque, sembra circoscriversi da un canto alla compatibilità dei giudizi di rimborso con la natura del rito cautelare e dall'altro alla idoneità dell'eventuale ordinanza di sospensione ad assicurare l'effetto di protezione dal rischio da ritardo. E' ovvio, infatti, che un provvedimento cautelare che si limitasse a sospendere gli effetti dell'atto di diniego senza però obbligare l'amministrazione al rimborso, chiaramente in maniera provvisoria ed eventualmente dietro prestazione di idonea garanzia, sarebbe *inutiliter dato*. E' centrale, dunque, la questione se l'ordinanza di sospensione possa comportare un immediato obbligo di restituzione (si ripete, provvisoria) in capo all'Amm. Fin. e se in tale effetto giuridico non si possa ravvisare una sorta di *surroga* del giudice all'amministrazione stessa, non essendo prevista normativamente, ed essendo

peraltro stata autorevolmente esclusa dalla dottrina che pur ritiene attuabile la sospensione cautelare nei riti di rimborso, la possibilità di accesso al giudizio di ottemperanza.

7. La configurazione del diritto alla restituzione come diritto soggettivo consente l'applicabilità della tutela cautelare ai giudizi di rimborso

Il tema in trattazione si interseca con quello affrontato in altra delle precedenti relazioni, ove acuta dottrina ha ritenuto che nelle controversie di rimborso la posizione giuridica soggettiva attiva del contribuente debba essere configurata in termini di diritto soggettivo (e non di interesse legittimo) ed il rapporto fra il contribuente e l'Amm. Fin. debba essere configurato nei termini di un rapporto obbligatorio propriamente detto.

Accedendo a tale configurazione giuridica del rapporto in questione, la problematica dell'operatività della sospensione cautelare nei giudizi di rimborso potrebbe trovare soluzione in senso positivo, poiché il diniego (espreso o tacito) alla restituzione del tributo avrebbe l'effetto di paralizzare il diritto soggettivo del contribuente alla restituzione di ciò che assume indebita e la sospensione cautelare di quel diniego sortirebbe, di contro, l'effetto giuridico di sospendere la paralisi (indotta dal diniego) consentendo al diritto al rimborso di riespandersi nella sua pienezza e determinando l'effetto collaterale di reviviscenza dell'obbligo dell'amministrazione speculare a quel diritto.

Così ragionando non sembra ipotizzabile alcuna forma di *surroga* del giudice cautelare nei confronti dell'ufficio fiscale, poiché l'obbligo del rimborso sussisterebbe *ex lege* come obbligo rispondente al (riespanso) diritto del contribuente alla restituzione; l'ordinanza cautelare di sospensione sul diniego, pertanto, non avrebbe l'effetto diretto di disporre il rimborso (provvisorio), sostituendosi in tal modo al provvedimento che dovrebbe essere emesso dall'ufficio, ma avrebbe l'effetto di rimuovere la temporanea paralisi del diritto del contribuente e quindi l'effetto di restituzione sarebbe collegato al diritto stesso la cui ampiezza è stata riattivata dal provvedimento cautelare.

L'argomentazione indubbiamente convince. Si vuole ciononostante provare a verificare la compatibilità del rito cautelare con il giudizio di rimborso anche assumendo che la natura di tale ultimo giudizio rimanga inalterata rispetto alla natura dei giudizi di opposizione agli atti impositivi.

8. *La configurazione unitaria del decisivo contributo dell'amministrazione alla determinazione della fattispecie fiscale concreta rende compatibile la tutela cautelare con i giudizi di rimborso*

Con riguardo al tema che ne occupa, è stato autorevolmente osservato come <<a livello sistematico non esista o sia meramente formale nell'ambito del prelievo la distinzione fra imposizione, riscossione e rimborsi, costituendo, se mai, queste (altrettante) specificazioni di una funzione *latu sensu* impositiva sostanzialmente unitaria>>; così come è stato osservato che <<i giudizi relativi ai rimborsi non hanno assolutamente nulla di diverso rispetto ai giudizi che riguardano gli altri atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992>>.

L'unitarietà della funzione (*latu sensu*) impositiva – estrinsecandosi nelle diverse forme dell'imposizione, della riscossione o del rimborso – induce, pertanto, alla configurazione altrettanto unitaria della posizione giuridica soggettiva attiva vantata dal contribuente nel processo. Orbene, è proprio muovendo da tale concezione unitaria della natura dell'interesse sottostante alle liti d'opposizione e di rimborso, cui consegue l'inesistenza di una sostanziale differenza fra il processo (ivi compresa la fase cautelare) concernente l'opposizione e quello concernente il rimborso, che si vuol sondare la compatibilità fra la tutela cautelare ed i giudizi aventi ad oggetto la restituzione.

Storicamente, l'ostacolo alla praticabilità della tutela cautelare in siffatti giudizi è stato riscontrato nella circostanza che il diniego di rimborso è atto "negativo" e pertanto la sospensione dello stesso non è idonea a sortire l'effetto richiesto dal ricorrente/istante, e cioè, per l'appunto, il rimborso, richiedendo quest'ultimo un'ulteriore attività amministrativa (tale ostacolo, come detto, verrebbe superato configurando un diritto soggettivo del contribuente al rimborso dell'indebito).

Invero, ritengo che la questione possa essere affrontata muovendo dal presupposto dell'unitarietà della funzione *latu sensu* impositiva che si estrinseca sempre e comunque (i) nel potere che è riconosciuto all'amministrazione di procedere alla ricostruzione della fattispecie giuridica concreta che verrà sottoposta al vaglio del giudice e (ii) negli effetti giuridici che la legge ricollega a quella fattispecie. Sotto tale profilo, l'aspetto unitario che è possibile riscontrare nelle liti d'opposizione ed in quelle di rimborso è comunque il decisivo contributo dell'amministrazione nella determinazione della fattispecie giuridica concreta. Ciò che è diverso, invece, sono le modalità attraverso cui l'amministrazione interviene nella definizione della stessa.

Nell'ipotesi degli atti <<impoesattivi>>, come si è visto dianzi, la determinazione della fattispecie è a prevalente trazione fiscale e la maggiore o minore estensione di tale prevalenza dipende dal riconoscimento o meno in capo al contribuente di una possibilità di *partecipare* a tale

determinazione. Nel caso dei rimborsi, invece, è il contribuente che procede in prima battuta alla determinazione della fattispecie concreta che potrà (eventualmente) essere sottoposta al vaglio del giudice, ma all'amministrazione è concesso o di procedere ad una ricostruzione diversa della fattispecie (nel caso del diniego espresso) o di non condividere la ricostruzione operata dal contribuente (nel caso del silenzio). Volendo, anche la mera e tacita non condivisione, cioè il silenzio, è pur sempre una ricostruzione "in negativo" della fattispecie che si estrinseca nel non ritenere legittima o fondata la ricostruzione operata dal contribuente e posta a fondamento dell'istanza di restituzione. E' utile rilevare che la dottrina ha sostenuto che nel caso di silenzio maturato sull'istanza non si configura un *silenzio-rifiuto* <<dalla cui rimozione deriverebbe soltanto l'obbligo di riprovvedere sull'istanza>>, ma un *silenzio-diniego* <<con valenza provvedimentale di segno negativo>>. Il silenzio, dunque, potrebbe intendersi come provvedimento il cui contenuto si estrinseca nella mera non condivisione della ricostruzione della fattispecie concreta operata dal contribuente. Tanto nel caso del diniego espresso, quanto nel caso del silenzio, è dunque consentita all'ufficio la possibilità di una ricostruzione "alternativa e fiscale" della fattispecie concreta

A tale fattispecie, poi, sono connessi degli effetti giuridici. Nel caso dell'avviso di accertamento la fattispecie ricostruita prevalentemente dall'amministrazione sortisce un effetto impositivo ed esattivo. Nel caso del diniego di rimborso, invece, la fattispecie "alternativa fiscale", pur sempre determinata dall'amministrazione – o attraverso una ricostruzione diversa o tramite la mera non condivisione della fattispecie ricostruita dal contribuente – sortisce l'effetto giuridico di inibire la richiesta di restituzione del contribuente.

Orbene, mi sembra che ciò che il ricorrente/istante chiede al giudice cautelare non sia diverso nelle due ipotesi, poiché egli chiede pur sempre di paralizzare gli effetti giuridici della fattispecie "fiscale". Nell'un caso chiede di paralizzare l'effetto esecutivo della fattispecie confluita nell'atto impositivo (e quindi l'esecutorietà dell'atto), nell'altro caso chiede di paralizzare l'effetto di diniego conseguente alla ricostruzione "alternativa" della fattispecie operata dall'ufficio. Il provvedimento di sospensione cautelare, se concesso, rende dunque provvisoriamente inoperanti gli effetti giuridici ricollegati alla fattispecie "fiscale" concreta, in quanto il giudice non soltanto ha riconosciuto l'esistenza di un danno grave ed irreparabile, ma *delibando* nel merito ha, seppur a seguito di valutazione sommaria, temporaneamente escluso la legittimità o la fondatezza della ricostruzione della fattispecie (o della fattispecie "alternativa") operata dall'ufficio. E ciò non muta in ragione della tipologia di fattispecie, così come non mutano gli effetti del provvedimento cautelare.

Nel caso dell'atto d'imposizione è temporaneamente sospeso l'effetto giuridico esecutivo conseguente alla ricostruzione della fattispecie operata (prevalentemente) dall'amministrazione (perché non condivisa dal giudice, seppur a seguito di delibazione sommaria), con la conseguenza che l'ufficio non può procedere all'attività di riscossione forzata. Nel caso del rimborso è sospeso l'effetto di paralisi della restituzione conseguente alla ricostruzione "alternativa e fiscale" della fattispecie operata dall'ufficio (perché non condivisa dal giudice, seppur a seguito di delibazione sommaria), con la conseguenza che, essendo temporaneamente sterilizzato l'effetto di paralisi, l'ufficio deve procedere al rimborso. Nell'un caso e nell'altro vi è sempre l'obbligo dell'ufficio di adeguarsi al comando del giudice, che avendo riconosciuto la sussistenza del *periculum* ed avendo, seppur a seguito di delibazione, disconosciuto la (legittimità e/o fondatezza della) ricostruzione della fattispecie fiscale, ne ha provvisoriamente sospeso gli effetti giuridici. In tal senso, se non si è mal interpretato il pensiero della dottrina, deve essere intesa la conclusione secondo cui <<debbono essere in via cautelare sospesi gli effetti preclusivi dell'attività di rimborso, ripristinando quindi l'obbligo di rimborso da parte dell'ufficio>>.

Pertanto, provvedendo sulla richiesta di sospensione cautelare del diniego di restituzione, non sembra che il giudice si sostituisca all'amministrazione, ma egli si limita – come avviene in tutte le ipotesi di pronuncia cautelare di accoglimento dell'istanza – a paralizzare temporaneamente gli effetti giuridici della fattispecie "fiscale" concreta facendo in modo che essi non possano più inibire la richiesta di rimborso ed obbligando, pertanto, l'ufficio a provvedere.

In conclusione sembra plausibile ammettere la compatibilità del rito cautelare, in primo grado, con i giudizi di rimborso. Sia accedendo alla tesi dell'esistenza di un diritto soggettivo del contribuente alla restituzione e quindi alla tesi della diversità (sotto tale profilo) del giudizio di rimborso rispetto a quello d'opposizione all'atto impositivo, sia mantenendo inalterata la natura dei giudizi e la posizione giuridica soggettiva attiva del contribuente negli stessi, non dovrebbe escludersi la possibilità che, mercé il provvedimento cautelare, il contribuente possa ottenere una sospensiva (eventualmente condizionata alla prestazione di idonea garanzia) il cui effetto immediato sia quello di ottenere un provvisorio rimborso.