

**Le spese cautelari all'ombra del deterrente**  
(Nota alla sentenza n. 278 del 2016 della Corte costituzionale)\*

di Graziano Gaspare Caruso\*\*  
(1 marzo 2017)

**SOMMARIO:** 1. La questione sottoposta alla Corte e il *decisum*. – 2. Gli obiettivi della legge n. 23 del 2014 e i contenuti del novellato art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992. – 3. La delega fiscale e i principi desumibili dalla più recente giurisprudenza costituzionale sull'eccesso di delega. – 4. Considerazioni conclusive.

*1. La questione sottoposta alla Corte e il decisum*

Con la sentenza n. 278 del 2016 la Corte costituzionale si è pronunciata sulla questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 9, comma 1, lettera *f*), del d.lgs. n. 156 del 2015, sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Treviso per violazione dell'art. 76 Cost. Il citato art. 9 introduce il comma *2-quater* nel testo dell'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, del seguente tenore: «Con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito».

Il giudice *a quo* aveva censurato la norma di cui sopra lamentando l'avvenuto travalicamento dei confini della delega da parte del legislatore delegato, rispetto a quanto stabilito dalla legge 11 marzo 2014, n. 23<sup>1</sup>. In particolare, la Commissione tributaria rimettente asseriva che la violazione dell'art. 76 Cost. era determinata dalla mancanza di una specifica norma di delega in relazione alle spese della fase cautelare, posto che l'art. 10, comma 1, lettera *b*), della legge n. 23 del 2014, al numero 11 prevede solamente «l'individuazione di criteri di maggiore rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca».

Il Giudice *a quo* adduceva ulteriori motivazioni a sostegno dell'incostituzionalità della norma in esame, ritenendo quest'ultima scollegata e non aderente ai principi e criteri direttivi stabiliti dal delegante. In particolare, a suo dire, la norma censurata non avrebbe rafforzato la tutela del contribuente, non essendo l'ordinanza cautelare impugnabile, e sarebbe escluso ogni possibile miglioramento della funzionalità della giurisdizione tributaria. La condanna alle spese della fase cautelare non è, infatti, immediatamente esecutiva e non potrebbe, pertanto, avere alcun effetto deterrente sulla proposizione dell'istanza cautelare.

La Corte costituzionale ha dichiarato la non fondatezza della questione sollevata, svolgendo una serie di argomentazioni che possono essere così riassunte: in primo luogo, «la previsione di cui all'art. 76 Cost. non osta all'emanazione, da

---

\* Scritto sottoposto a *referee*.

<sup>1</sup> “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita” (pubblicata in G.U. del 12.03.2014, n. 59).

parte del legislatore delegato, di norme che rappresentino un coerente sviluppo e un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, dovendosi escludere che la funzione del primo sia limitata ad una mera scansione linguistica di previsioni stabilite dal secondo».

Inoltre, aggiunge la Corte, «va riconosciuta, in capo al legislatore delegato, una “fisiologica [...] attività normativa di completamento e sviluppo delle scelte del delegante”, che deve, però, svolgersi nell’alveo delle scelte di fondo operate dal legislatore della delega, nel pieno rispetto della *ratio* di quest’ultima e in coerenza con il complessivo quadro normativo».

Infine, «la scelta del legislatore delegato di introdurre la condanna alle spese della fase cautelare rappresenta il corretto esercizio della fisiologica attività di riempimento che lega i due livelli normativi (sentenza n. 230 del 2010), in coerenza con la *ratio* della legge delega (sentenza n. 229 del 2014). La previsione di liquidare le spese della fase cautelare già alla chiusura di tale segmento processuale, infatti, costituisce un’applicazione del principio sostanziale della soccombenza con una regola più rigorosa, meramente processuale, che si limita ad anticipare e ad evidenziare l’incidenza di questa fase sulla distribuzione delle spese processuali, incidenza già implicita nel principio stesso. Tale anticipazione costituisce, inoltre, un naturale sviluppo del criterio direttivo dell’“incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria” (art. 10, comma 1, lettera *b*, della legge n. 23 del 2014), poiché rafforza l’efficacia deterrente della condanna alle spese, favorendo un più ragionato esercizio del diritto di azione».

## *2. Gli obiettivi della legge n. 23 del 2014 e i contenuti del novellato art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992*

Al fine di approfondire i passaggi centrali della motivazione della decisione, appare opportuno focalizzare l’attenzione sui contenuti e sulla *ratio* della c.d. “Delega fiscale”, contenuta nella legge 11 marzo 2014, n. 23, in virtù della quale il Governo ha adottato la normativa di riforma tributaria contenuta nel d.lgs. n. 156 del 2015.

Lo spirito della novella risiede, oltre che nella necessità di porre in essere azioni tese al contrasto dell’evasione, dell’elusione e dell’erosione fiscale, anche in quella di realizzare un’ incisiva opera di revisione in materia di contenzioso tributario.

In relazione a tale area di intervento, l’art. 10 della legge delega recita: «*il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all’articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell’organo giudicante, nonché per l’accrescimento dell’efficienza nell’esercizio dei poteri di riscossione delle entrate*».

Tra i vari principi e criteri direttivi ivi elencati, a cui il Governo si sarebbe dovuto attenere ai fini dell’emanazione dei successivi provvedimenti attuativi, al punto n. 11 della lettera *b*), si rinviene «*l’individuazione di criteri di maggior rigore nell’applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese di giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca*».

L’art. 9, comma 1, lettera *f*), del d.lgs. n. 156 del 2015 prevede una modifica all’art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, introducendo un comma 2-*quater* che recita: «*Con l’ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle*

*spese della relativa fase. La pronuncia delle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito».*

Il legislatore delegato si è chiaramente ispirato alla disposizione di cui all'art. 57 del c.p.a. e a quella di natura processual-civilistica da cui in parte deriva quest'ultima. Si tratta, peraltro, di una soluzione che, a suo tempo, è già stata contestata dalla dottrina più accorta, le cui posizioni vengono qui condivise, soprattutto in ordine al mal posizionamento di tali previsioni rispetto «all'assetto disciplinare della tutela cautelare del processo tributario, che ha natura rigorosamente incidentale e non presenta i connotati di autonomia provvedimentoale, che invece caratterizzano i provvedimenti cautelari nel processo amministrativo o in quello civile, nei quali, contro il provvedimento che decide sull'istanza cautelare, è previsto l'appello o il reclamo, mentre tanto l'uno che l'altro sono espressamente vietati nel processo tributario»<sup>2</sup>.

Altra parte della dottrina aveva ritenuto che la disposizione in esame fosse di dubbia rilevanza pratica<sup>3</sup>, e, dal canto proprio, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare nr. 38E del 29 dicembre 2015, si era arroccata su posizioni alquanto discutibili, ritenendo «che la non impugnabilità dell'ordinanza in esame non costituisca, comunque, un limite alla tutela della parte eventualmente dichiarata soccombente in ordine alle spese della fase cautelare. Il giudice conserva, invero, la possibilità di disporre diversamente in ordine alle spese della fase cautelare nel provvedimento adottato all'esito del giudizio. In questo caso, la sentenza che definisce il giudizio assorbe l'ordinanza sia sotto il profilo cautelare che nella disposizione sulle spese di lite. La parte che intenda dolersi della condanna alle spese della fase cautelare potrà, quindi, impugnare la sentenza nel relativo capo»<sup>4</sup>.

Giunti a questo punto, sorgono alcuni interrogativi, consequenziali alle precedenti riflessioni: può essere garantita la tutela del contribuente con una decisione sulle spese di giudizio in fase cautelare, assunta con ordinanza non impugnabile e tra l'altro non immediatamente esecutiva? Il deterrente cui sopra si fa riferimento può essere considerato tale, se si considera che l'eventuale condanna decisa con ordinanza potrebbe essere ribaltata nel giudizio di merito? Può essere garantita la funzionalità della giurisdizione tributaria grazie ad un (non) deterrente e ad una tutela non immediata del contribuente, anche in fase cautelare?

È evidente come sia opportuno guardare con attenzione alla natura ed allo spirito dell'innovazione legislativa, soprattutto per quanto attiene alla tanto declamata

---

<sup>2</sup> Cfr. C. GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto delegato sul contenzioso*, in *Corr. trib.*, 32-33/2015, p. 2473.

<sup>3</sup> Cfr. G. ILARDA, *La tutela cautelare nel processo tributario*, in <https://www.unipa.it>

<sup>4</sup> Sul punto cfr. C. GLENDI, *La nuova normativa sulle spese nel processo cautelare non ha applicazione retroattiva - Processo tributario - Problematiche contingenti e riflessioni sistematiche sulla nuova disciplina della decisione sulle spese nel giudizio cautelare tributario*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 3/2016, p. 240 secondo cui «la pronuncia sulle spese porta con sé i crismi di una qualche definitività. Incide, inoltre, su situazioni soggettive immediatamente meritevoli di tutela riparatoria in caso di errore. In altri termini, postula, l'esistenza di un qualche rimedio normativamente prefigurabile, sotto pena, in difetto, di una evidente statuizione d'incostituzionalità ex art. 24 Cost.»; l'autore precisa inoltre che «non può non rimarcarsi la profonda inadeguatezza di una tutela differita, in punto di spese, com'è quella prospettata dalla circolare dell'Agenzia, che passa in ogni caso attraverso l'indiretto filtro della decisione di merito, a tempi comunque dilatati, né, tanto meno, ragionevolmente predeterminabili, tanto più inadeguata proprio nei confronti della statuizione di condanna alle spese nei confronti degli enti impositori o esattori, per la quale è in oggi prevista "pro contribuente" l'esecutività provvisoria e quindi l'immediata proponibilità del giudizio di ottemperanza».

tutela del contribuente, che non viene affatto garantita, anche a causa dall'impossibilità di impugnare l'ordinanza che decide sulle spese cautelari, profilandosi una probabile ed ulteriore incostituzionalità per violazione degli artt. 24 e 111 Cost.<sup>5</sup>.

La tutela del contribuente non può rappresentare un elemento estraneo o comunque indipendente rispetto al più grande ingranaggio di cui fa parte; non può infatti sussistere alcuna piena funzionalità della giurisdizione tributaria se non vengono salvaguardate le garanzie costituzionalmente e legislativamente previste per le parti processuali. Peraltro, queste garanzie non sembrano rivenibili nel "deterrente", rappresentato dal timore di una eventuale condanna in fase cautelare per il contribuente più temerario<sup>6</sup>.

### 3. La delega fiscale e i principi desumibili dalla più recente giurisprudenza costituzionale sull'eccesso di delega

Com'è noto, le disposizioni contenute nella legge delega concorrono a formare, quali norme interposte, il parametro di costituzionalità dei decreti legislativi delegati (fra le tante, sent. n. 59 del 2016). Nel caso in questione il parametro di costituzionalità "predisposto" dal delegante sembra non essere stato rispettato dal delegato, incorrendo nell'eccesso rappresentato dalla Commissione rimettente anche guardando alla verifica della conformità della norma delegata rispetto alla norma delegante, per la quale è richiesto lo svolgimento di un duplice processo ermeneutico, condotto in parallelo: l'uno, concernente la norma che determina l'oggetto, i principi e i criteri direttivi della delega; l'altro, relativo alla norma delegata, da interpretare nel significato compatibile con questi ultimi (*ex multis* sent. n. 153 del 2014)<sup>7</sup>.

Applicando l'orientamento giurisprudenziale anzidetto ai disposti normativi in esame, ci si rende conto dello straripamento censurato, posto in essere dal legislatore delegato: il criterio del delegante mira a tutt'altro rispetto a quanto stabilito nel decreto legislativo attuativo, poiché nella legge delega l'obiettivo che si prefigge il legislatore concerne il principio della soccombenza, trascurando ogni riferimento alla decisione relativa alle spese nella fase cautelare.

Non può nemmeno essere condivisa la tesi, costituzionalmente orientata, secondo cui l'art. 76 Cost. non impedisce l'emanazione di norme che rappresentino un coerente sviluppo e, se del caso, anche un completamento delle scelte espresse

---

<sup>5</sup> Cfr. C. GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto delegato sul contenzioso*, cit.

<sup>6</sup> Cfr. M. LEO, *La riforma del contenzioso tributario: cose fatte e cose da fare*, in *Il Fisco*, 42/2015, il quale opportunamente sostiene che «potrebbe prestare, poi, il fianco a questioni di incostituzionalità la possibilità, per il contribuente, di subire una condanna alle spese nella fase endoprocedimentale della trattazione dell'istanza cautelare: in presenza di un'ordinanza non impugnabile, che decide anche sulle spese, e dell'assenza di autonomi rimedi, esperibili avverso detto provvedimento, appare evidente la presenza di un vuoto di tutela».

<sup>7</sup> Sulla giurisprudenza costituzionale in materia di delega legislativa si vedano, fra gli scritti più recenti, A. ANZON DEMMIG, *I problemi attuali del sindacato della Corte Costituzionale sulla delega legislativa*, in AA.VV., *La delega legislativa*, Atti del Seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 24 ottobre 2008, Giuffrè, Milano, 2009, pp. 3 ss.; A. ALBERTI, *La delegazione legislativa tra inquadramenti dogmatici e svolgimenti della prassi*, Giappichelli, Torino, 2015, spec. pp. 113 ss.; G. MARCHETTI, *La delegazione legislativa tra Parlamento e Governo: studio sulle recenti trasformazioni del modello costituzionale*, Giuffrè, Milano, 2016, spec. pp. 275 ss.

dal legislatore delegante (*ex multis* sent. n. 426 del 2006), dovendosi escludere che la funzione del legislatore delegato sia limitata ad una mera scansione linguistica delle previsioni stabilite dal primo (sent. n. 230 del 2010 e sent. n. 98 del 2008); è vero che neppure il silenzio del legislatore delegante sullo specifico tema può impedire, a certe condizioni, l'adozione di norme da parte del delegato (sent. n. 134 del 2013), trattandosi in tal caso di verificare che le scelte di quest'ultimo non siano in contrasto con gli indirizzi generali della stessa legge delega.

Il caso in esame sembra costituire la trasposizione concreta del contrasto anzidetto, che si evince soprattutto se si guarda ai due punti cardine, di significativo interesse e legislativamente cristallizzati, attorno a cui gravita la riforma processual-tributaria: ci si riferisce ai principi di tutela del contribuente e di economia processuale.

L'intento del legislatore delegante si incentra palesemente sul voler fornire una concreta risposta all'esigenza di equiparare integralmente il contenzioso tributario agli schemi propri di ogni tipo di giudizio democratico e costituzionalmente inteso, con la creazione di un giusto processo tributario.

Parte della dottrina, inoltre, ravvisando l'eccesso di delega contestato, ha affermato che, al di là dell'esplicito intento del legislatore, espresso chiaramente nella relazione illustrativa dove si legge che «trattasi di una disposizione che [...] mira ad evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare», la norma in questione è tesa palesemente solo a scoraggiare istanze cautelari temerarie, sia in primo grado che nel successivo grado di giudizio<sup>8</sup>.

Peraltro, merita di essere considerata anche la posizione di chi ritiene che, «a fronte di una composizione della norma che sembrerebbe piuttosto contorta», «il raggiungimento di un condivisibile incentivo deflativo di una fase cautelare – “pretestuosa” da parte del contribuente o ingiustificatamente “oltranzista” da parte dell'Ufficio – poteva ottenersi contemplando il semplice obbligo, in capo al giudice, di valutare nella liquidazione delle spese di soccombenza, all'atto della sentenza di merito, la voce aggiuntiva delle spese relative alla fase cautelare, rivelatasi coerente con la pronuncia finale resa dalla Commissione adita»<sup>9</sup>.

#### 4. Considerazioni conclusive

Infine, occorre considerare che un'eventuale condanna alle spese non comporterebbe, di per sé, alcun “sacrificio immediato” per il contribuente, in quanto la statuizione finale avverrà solo a conclusione del giudizio di merito, con la possibilità che la precedente decisione sulle spese della fase cautelare venga ribaltata.

È pur vero che, dati alla mano, dall'entrata in vigore del provvedimento in esame si è assistito ad una sensibile diminuzione delle istanze in fase cautelare. Tale fenomeno deflativo – che sia dovuto o meno all'impossibilità dell'impugnazione dell'ordinanza sfavorevole emessa in quella sede, ovvero al timore sempre in agguato del pagamento degli interessi maturati – non rappresenta, di certo, il portato dell'applicazione del principio della parità dialettica tra il fisco ed il contribuente, né costituisce un indizio dell'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria;

---

<sup>8</sup> P. AMODIO, *Alcuni rilievi critici sulla nuova tutela cautelare*, in *Il Tributario – Focus* del 26.01.2016, Giuffrè, Milano.

<sup>9</sup> A. RUSSO, *Revisione delle spese di lite nel processo tributario*, in *Il Fisco*, 2015.

esso, piuttosto, lascia solo trasparire il sempre più comune e diffuso sentimento di sfiducia negli attuali strumenti processuali di tutela.

\*\* Dottore in Giurisprudenza presso l'Università degli studi "Mediterranea" di Reggio Calabria.

Forum di Quaderni Costituzionali

zionali