



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



CORSO DI PERFEZIONAMENTO
IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

La tutela cautelare e la decisione semplificata

Avv. Giuseppe Paolo Raimondi

15 04 2026



La tutela cautelare ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992

Cos'è la tutela cautelare?



La prima risposta dell'ordinamento

La tutela cautelare è la prima delle risposte che l'ordinamento dà all'immediato bisogno di tutela giudiziale da parte del contribuente.



Evoluzione normativa

Si tratta di una conquista ottenuta con la riforma del 1992 la cui centralità è stata ribadita nel corso delle successive novelle al «processo tributario», e progressivamente estesa a tutti i gradi del giudizio che ci occupa.



La tutela cautelare ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992

Cos'è la tutela cautelare?

Il procedimento cautelare permea tutti gli ordinamenti processuali domestici. Si pensi, per esempio,



1) Procedimenti ex artt. 669-bis e ss c.p.c. (Libro IV titolo II- capo III c.p.c.)

- ✓ «Fumus boni juris»
- ✓ «periculum in mora»



2) Procedimento ex art. 5 D.Lgs. n. 150/2011 (Semplificazione de riti civili)

- comma 1 «gravi e circostanziate ragioni»
- comma 2 «pericolo imminente di danno grave e irreparabile»



3) Sospensione cautelare dell'atto amministrativo impugnato ex art. 55 D.Lgs. n. 104/2010

- «pregiudizio grave e irreparabile durante il tempo necessario a giungere alla decisione sul ricorso»



4) Misure cautelari previste dagli artt.272- 325 c.p.p.

Personalì (coercitive o interdittive) e reali



La tutela cautelare ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1992

Cos'è la tutela cautelare?

Nel procedimento tributario la tutela cautelare è prevista in plurime disposizioni:



a) Art 47 e 47-bis D.Lgs. N. 546/1992

(sospensione cautelare I grado e atti volti al recupero di aiuti di stato);



b) art. 52 e 62-bis D.Lgs. N. 546/1992

(sospensione cautelare del provvedimento del provvedimento e della sentenza di I grado nelle fasi di gravame);



c) Art 65, comma 3-bis, D.Lgs. N. 546/1992

(sospensione cautelare del provvedimento e della sentenza in caso di giudizio di revocazione);



La tutela cautelare ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1992

La tutela cautelare ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1992

Cos'è la tutela cautelare?

La disciplina tributaria conosce anche altre forme di cautela:

A favore del contribuente

- a) Art 39 DPR n. 602/1973 – sospensione d'ufficio della riscossione da parte dell'Ufficio dell' entrate o del centro di servizio (di fatto di scasso utilizzo - Fonte Marcheselli);

A favore del Fisco

- b) art. 77 DPR n. 602/1973 (Ipoteca esattoriale);
- c) Art 86 DPR n. 602/1973 (Fermo amministrativo esattoriale);
- d) Art 22 D.Lgs. n. 472/1997 (sospensione dei rimborsi);



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



La tutela cautelare *ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992* – La tutela nel I grado di giudizio

1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado presso la quale è pendente il giudizio, ovvero adita ai sensi dell'articolo 62-bis la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22 (*Regolare costituzione*).



La tutela cautelare ex art. 47 D.Lgs. n. 546/1992

A cosa serve la tutela cautelare nel processo tributario

Il requisito oggettivo della esecutività dell'atto impugnato

A) Riscossione frazionata (IRPEF, IRES, IRAP e IVA)



– riscossione di 1/3 della M.I.A. al momento della iscrizione a ruolo del ricorso ex art 68 D.Lgs. N. 546/1992

B) Atti immediatamente esecutivi



(imposte locali, cartelle di pagamento ex art 25 DPR 602/1973, imposte indirette -in parte-);

C) Atti non immediatamente esecutivi



(Riscossione delle sole sanzioni, accertamenti antiabuso, procedura in caso di disputa su doppia imposizione)



La tutela cautelare ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992 – La tutela



A) *Fumus Boni Juris*:
parvenza del buon
diritto del ricorrente

«quanto ho ragione in
prima battuta»



B) *Periculum in mora*:
pericolo di danno
grave e irreparabile

«quanto mi può fare
male il fisco»



**C) Il Giudizio di
bilanciamento**

una teoria interessante
e una questione irrisolta
e ancora dibattuta



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



L'art. 52, co. 2, del d.lgs. 546/1992 non richiama congiuntamente i canonici concetti del fumus boni iuris e del periculum in mora, ma richiede la sussistenza di "gravi e fondati motivi" per la sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata (requisito, quest'ultimo, che può sussistere nei confronti di qualsiasi parte appellante), o, comunque, di un "danno grave e irreparabile" per la sospensione dell'esecuzione dell'atto oggetto del giudizio (requisito, quest'ultimo, che può sussistere esclusivamente in capo al contribuente appellante). La sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata e dell'atto condividono il requisito della gravità, rispettivamente configurabile con delibazione in diritto (non disgiunta da quella sulla fondatezza della motivazione della sentenza impugnata) e con prognosi in fatto (accompagnata da una valutazione sulla irreparabilità alla luce dell'attività concretamente esercitata dall'intimato-istante). Il collegio è chiamato a verificare la sussistenza di gravi e fondati motivi o comunque del danno grave e irreparabile sulla base di un bilanciamento che deve avvenire secondo la metafora dei vasi comunicanti, potendo il maggior rilievo di uno compensare il minor rilievo dell'altro. Costituisce danno grave ciò che eccede il pregiudizio necessariamente subito dal debitore per l'esecuzione della sentenza, ove foriero di un inaccettabile squilibrio tra i vantaggi dell'esecutore ed i sacrifici dell'esecutato. La gravità del danno deve altresì essere inevitabile, nel senso che non può essere efficacemente ridotta ricorrendo alla rateazione del pagamento richiesto o ad altre misure finanziarie. Costituisce danno irreparabile ciò che l'esecuzione causa con la perdita o con la distruzione delle qualità essenziali o delle funzioni economiche del bene, senza la possibilità di un suo reintegro in natura o per equivalente in caso di accoglimento del ricorso. (cfr. Comm. trib. reg. Milano Lombardia sez. XX, 08.04.2021, n. 570, in Banca dati De Jure)



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



La tutela cautelare ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992 – il procedimento

2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima. L'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia.

3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio o del giudice monocratico. *-(omissis)-*

6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia .



La tutela cautelare ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992 – il procedimento

4. Il collegio o il giudice monocratico, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata nella stessa udienza di trattazione dell'istanza. L'ordinanza è immediatamente comunicata alle parti.

L'ordinanza cautelare collegiale è impugnabile innanzi alla corte di giustizia tributaria di secondo grado entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. Al procedimento si applicano le disposizioni di cui ai commi 2, 3 e 4, in quanto compatibili.

L'ordinanza cautelare del giudice monocratico è impugnabile solo con reclamo innanzi alla medesima corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione collegiale, da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. Al procedimento d'impugnazione si applicano le norme di cui ai commi 2, 3, 4, 5 e 6, in quanto compatibili, e l'ordinanza che decide sul reclamo non è impugnabile.

L'ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di secondo grado non è impugnabile.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



La tutela cautelare ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992 – la garanzia eventuale

5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale". Ai fini della disposizione di cui al periodo precedente, i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale" sono i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all' articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 , convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 , ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



La tutela cautelare ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992 – la natura transitoria

7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza.

8. In caso di mutamento delle circostanze la corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado presso la quale è pendente il giudizio su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4.

8-bis. Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

La tutela cautelare *ex art 47 D.Lgs. n. 546/1992* – la natura transitoria

Attenzione:

la natura della ordinanza cautelare è assolutamente transitoria.

Il provvedimento non può sopravvivere all'esito del giudizio di merito a cui accede.

La tutela cautelare *ex art 52, comma2, D.Lgs. n. 546/1992* – la sospensione dell’efficacia della sentenza di I grado

2. L'appellante può chiedere alla corte di giustizia tributaria di secondo grado di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi(1).



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



La tutela cautelare ex art 52, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992 – la sospensione dell'efficacia della sentenza di I grado

3. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima.
4. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, può disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.

La tutela cautelare ex art 62-bis, D.Lgs. n. 546/1992 – la sospensione dell'efficacia della sentenza di II grado

1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione puo' chiedere alla corte di giustizia tributaria che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutivita' allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile.
 2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile, comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.
 3. In caso di eccezionale urgenza il presidente puo' disporre con decreto motivato la sospensione dell'esecutivita' della sentenza fino alla pronuncia del collegio.
-

Il reclamo al provvedimento cautelare ex art 47, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992 – la procedura

Il procedimento di reclamo è previsto dall'art. 47, comma 4 del D.Lgs. 546/1992 come speculare al procedimento cautelare – si richiamano i commi 2, 3, 4, 5 e 6 della stessa norma.

Per quanto non previsto dall'art in questione ci si rifà alle norme di cui all'art. 669-terdecies c.p.c., 737 e 738 c.p.c.-

Il reclamo si propone con ricorso da notificare alle parti costituite entro 15 giorni dalla notifica della ordinanza cautelare da impugnare.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



La decisione semplificata

(la decisione con motivazione in forma semplificata)



Art 47-ter D.Lgs. n. 546/1992 - Decisione semplificata

Escluso il caso di pronuncia su reclamo, il collegio, in sede di decisione della domanda cautelare, trascorsi almeno venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso, accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria, sentite sul punto le parti costituite, può definire, in camera di consiglio, il giudizio con sentenza in forma semplificata ai sensi del comma 3, salvo che una delle parti dichiari di voler proporre motivi aggiunti ovvero regolamento di giurisdizione. Ove ne ricorrano i presupposti, il collegio dispone l'integrazione del contraddittorio o il rinvio per consentire la proposizione di motivi aggiunti ovvero del regolamento di giurisdizione, fissando contestualmente la data per il prosieguo della trattazione.

2. Le disposizioni del comma 1 si applicano anche quando la domanda cautelare è proposta innanzi al giudice monocratico.

3. Il giudice decide con sentenza in forma semplificata quando ravvisa la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso. La motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



APPLICAZIONE TEMPORALE



La decisione di merito semplificata si applica ai ricorsi notificati **dopo il 04.01.2024**, in forza della **novella** che ha introdotto tale modifica al procedimento tributario.

OPINIONE DOTTRINALE E AVVERTIMENTO



Si ritiene, secondo la dottrina più accorta (**Marcheselli**), che il Collegio o Giudice Monocratico debba **avvertire le parti** di volere procedere con decisione semplificata nell'udienza cautelare.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



FONDAZIONE
COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO



Attenzione: non è semplificata la decisione!

wa
rni
ng

Tecnicamente si parla di motivazione semplificata.

In sostanza, la motivazione del provvedimento decisorio può consistere in:

- **Riferimento sintetico** in punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo;
- **Precedente conforme**, laddove applicabile al caso di specie.

Quando il Collegio decide in forma semplificata?

Secondo il dettato della legge, il giudice è tenuto a utilizzare tale tecnica redazionale nei casi di:

01) La manifesta fondatezza

02) (Manifesta) inammissibilità

03) (Manifesta) improcedibilità

04) (Manifesta) infondatezza del ricorso



Si pensi, per esempio, a:

- 
- a) **inammissibilità del ricorso per tardiva iscrizione a ruolo** dello stesso
-elemento di fatto che non necessita di istruttoria-
 - b) **ammissibilità del ricorso per questione relativa alla decadenza dell'ufficio dall'accertare l'imposta** - per esempio la tardiva **notificazione** della cartella di pagamento in caso di accertamento ex art. 36-*bis* DPR 600/1973;
 - c) **casi di giudicato tributario esterno** -*questione giuridica ancora oggi dubbia-*





Tecniche di redazione della decisione semplificata:



(a) la motivazione deve indicare la fonte esterna;



(b) la fonte esterne deve essere conosciuta o agevolmente conoscibile;



(c) la motivazione deve fare risultare che la fonte esterna è stata autonomamente valutata;



(d) la motivazione deve fare risultare che le ragioni e i motivi richiamati sono convincenti

(Fonte: A. Marcheselli, *Commentario al contenzioso tributario*, 2025, Wolters Kluwers, Milano, commento all'art. 98 nuovo TU Processo tributario)



Questione dibattuta:

è ammissibile la motivazione in forma semplificata nel procedimento ordinario e al di fuori del I grado di giudizio?

Secondo la formulazione letterale della norma appare condivisibile ritenere che:

a)



la decisione semplificata appartenga solo al giudizio cautelare (e non anche al giudizio sul reclamo);

b)



la decisione semplificata possa essere utilizzata solo come rimedio al procedimento cautelare di I grado;



GIUSEPPE PAOLO RAIMONDI

A V V O C A T O

Corso Magenta n. 84
20025 Legnano (MI)

Tel. 0331.1710399
Cell. 388.1170797

giuseppe.raimondi@gprtaxlawcom.com

Contatti e Riferimenti di Studio