



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 NEL GIUDIZIO DI TERZO GRADO**

AVV. CARLO SALLUSTIO

22 04 2026

## Evoluzione della tutela cautelare

D.Lgs. 156/2015: estensione della tutela, prima limitata quasi esclusivamente al primo grado, anche ai gradi successivi:

- Sospensione in Appello (Art. 52): l'esecutività della sentenza di primo grado è sospendibile per "*gravi e fondati motivi*".
- Sospensione in Cassazione (Art. 62-bis): Possibile istanza alla Corte di Giustizia Tributaria che ha emesso la sentenza impugnata per sospenderne l'esecuzione al fine di evitare un "*danno grave e irreparabile*".
- Sospensione Sanzioni: generalizzazione della sospensione per le sanzioni amministrative tributarie senza necessità di prestare garanzia, salvo casi specifici

## Evoluzione della tutela cautelare

L. n. 130/2022: riforma finalizzata a rendere la tutela cautelare più effettiva e rapida

Corsia Preferenziale: ex Art. 47, comma 3, D.Lgs. 546/929, obbligo di fissare l'udienza di suspensiva entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza.

Decisione Separata: netta separazione tra la fase cautelare (ordinanza immediata) e la decisione di merito, per evitare che l'attesa del giudizio finale renda vana la tutela.

## Evoluzione della tutela cautelare

D.Lgs. 220/2023: impugnabilità e semplificazione. Dal 5 gennaio 2024:

### Impugnabilità dell'Ordinanza Cautelare

- Art. 47-bis, D.Lgs. 546/92: Ordinanze del Giudice Monocratico reclamabili dinanzi alla Corte in composizione collegiale.
- Art. 47, co.7, D.Lgs. 546/92: Ordinanze collegiali di 1° grado appellabili presso la Corte di 2° grado.

Sentenza in Forma Semplificata ex Art. 47, comma 6, D.Lgs. 546/92: se durante l'udienza cautelare il giudice ravvisa la "*manifesta infondatezza*" o l'inammissibilità del ricorso, può definire il giudizio con una sentenza sintetica.

## Disposizioni sulla tutela cautelare nei vari gradi di giudizio

**Art. 47, D. Lgs. 546/1992:** sospensione dell'**atto** nelle more del giudizio di primo grado, in appello e nelle more del giudizio di cassazione

**Art. 52, D.Lgs. 546/1992:** sospensione **sentenza** di I grado

**Art. 62-bis, D.Lgs. 546/92:** sospensione **sentenza** di II grado

## Art. 62-bis. Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione.

*«1. La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla corte di giustizia tributaria che ha pronunciato la **sentenza impugnata** di **sospenderne in tutto o in parte l'esecutività** allo scopo di **evitare un danno grave e irreparabile**».*

Riferimento solo alla sentenza. L'oggetto del processo tributario e il ruolo della sentenza per le teorie costitutiva e dichiarativa

## Art. 62-bis. Situazione ante D.Lgs. 220/2023

I dubbi ante riforma sulla sentenza totalmente sfavorevole al contribuente e sul ruolo della sospensione dell'atto. I problemi legati alla riscossione in pendenza di I grado (su cui non incide la sospensione della riscossione frazionata ex art. 68 D.Lgs. 546/92).

Situazioni paradossali del passato: **CTR Lombardia, n. 1630/2016**

*È inammissibile per carenza d'interesse l'istanza di sospensione avente ad oggetto la sentenza di secondo grado che ha confermato una sentenza di primo grado che ha respinto l'originario ricorso, in quanto la sospensione di una pronuncia dichiarativa lascerebbe imm modificata la situazione antecedente alla decisione della Commissione Regionale, non potendo così impedire gli effetti prodotti dall'atto impugnato.*

## Art. 62-bis. Relazione con l'art. 47

*Segue.* Con il D.Lgs. 220/2023: **Art. 47**, norma generale sulla sospensione dell'atto che integra gli **artt. 52 e 62-bis**, relativi alla sospensione della sentenza: «**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»

NB Ex art. 62-bis: **istanza solo con atto separato** (non nel ricorso per cassazione)

## Art. 62-bis. Fumus boni iuris

Il ***fumus boni iuris*** non è richiesto. In tal senso sia amm.ne (Circolare n. 38/E del 2015) che giurisprudenza:

**CGT II Lazio, n. 6220/2025** *"L'art. 62-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 (...) in conformità al principio espresso dall'art. 373, comma 1, c.p.c., subordina la sospensione alla sola verifica del periculum in mora, essendo preclusa in questa sede ogni valutazione sul fumus boni iuris del ricorso per cassazione, rimesso alla cognizione del giudice di legittimità"*

**CGT II Abruzzo n. 45/2024 (idem n. 887/2023)** *"La richiesta di sospensione dell'efficacia della sentenza impugnata in Cassazione appare fondata in ordine al periculum in mora, non spettando a questa Corte occuparsi del fumus boni iuris"* (concessa sospensione sia della sentenza che dell'atto)

## Art. 62-bis. Fumus boni iuris

Il D.Lgs. n. 156/2015 ha modificato l'art. 62-bis del D.Lgs. n. 546/1992 in senso sostanzialmente analogo all'art. 373 c.p.c., e come in quest'ultimo caso attribuisce **rilievo esclusivamente al requisito del *periculum in mora*** (cfr. relazione al D.Lgs. cit.).

Non esiste per il Giudice regionale la possibilità di valutare il *fumus boni iuris*, posto che tale elemento è stato già valutato in senso affermativo dalla C.G.T. II Grado che ha emesso la sentenza impugnata innanzi alla Suprema Corte

## Art. 62-bis. Nozione di periculum in mora

*Ex multis C. Cost. n. 21/2010* «*L'irreparabilità del danno di cui all'art. 373 cod. proc. civ. [ma il punto rileva anche per l'art. 62-bis cit.] va intesa, quantomeno, nel senso di un intollerabile scarto tra il pregiudizio derivante dall'esecuzione della sentenza nelle more del giudizio di cassazione e le concrete possibilità di risarcimento in caso di accoglimento del ricorso per cassazione*». Giurisprudenza di merito: il danno grave e irreparabile postula un pregiudizio arrecato dall'esecuzione duraturo e irrisolvibile, tale, cioè, da compromettere lo svolgimento dell'attività di impresa ed impedire, in caso di accoglimento definitivo del ricorso, la concreta possibilità per l'istante di ottenere il risarcimento del pregiudizio subito in ragione dell'esecuzione stessa (cfr., ad es., **CTR Lombardia, Sez. 19, ordinanza n. 454/2018**).

## Art. 62-bis. Nozione di periculum in mora

Chiarimento su articolazione della prova del danno grave e irreparabile

**CTR Lombardia, Sez. 19, ordinanza n. 572/2018**

non è sufficiente il semplice richiamo all'importo dovuto, dovendo l'istante **dimostrare**, attraverso elementi specifici e qualificati, che **il pagamento pregiudicherebbe i diritti primari della persona in maniera grave e duratura**. Tale tipologia di danno, dunque, non si esaurisce in un esborso monetario ma consiste in una conseguenza grave e duratura sui diritti primari della persona o sullo svolgimento dell'attività d'impresa.

## Art. 62-bis. Peculiarità circa l'organo decidente

**Decide lo stesso organo giudicante che ha pronunciato il merito in appello.**

L'istanza cautelare potrebbe essere assegnata alla medesima sezione e, potenzialmente, allo stesso collegio.

Orientamento Giurisprudenziale: la partecipazione al giudizio di merito non obbliga il giudice ad astenersi nella successiva fase cautelare, poiché non si configura un "pregiudizio" ai sensi dell'art. 51 c.p.c. , in quanto la natura del giudizio cautelare (sommatoria e basata sul rischio di danno) è distinta da quella del giudizio di merito. Tema comunque ridimensionato laddove si ritenga che oggetto della cautelare è solo il *periculum in mora*

## Art. 62-bis. Procedimento e non impugnabilità dell'ordinanza sulla sospensione.

«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 può disporre con decreto motivato la **sospensione dell'esecutività della sentenza fino alla pronuncia del collegio.**

4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio, **provvede con ordinanza motivata non impugnabile.**

5. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis.

## Art. 62-bis. Ratio della non impugnabilità dell'ordinanza sulla sospensione.

1. La natura del giudizio di Cassazione: si è evitato un "terzo grado" di merito sulla sospensiva avanti al giudice di legittimità (difetta un giudice "superiore" che possa riesaminare la questione perché la Cassazione, non ha poteri cautelari sul merito della pretesa tributaria).
3. Uniformazione dell'art. 62-bis all'art. 373 c.p.c., sulla sospensione dell'esecuzione delle sentenze civili impugnate in Cassazione (anche nel rito civile l'ordinanza non è impugnabile)

**NB Sempre possibile presentare nuova istanza ove via un mutamento delle circostanze su cui si è pronunciato il giudice di appello!**

## Art. 62-bis. Non applicabile la previsione della decisione in forma semplificata (Art. 47-ter)

Ragione logico-giuridica: **perdita della «potestas decidendi»** da parte della Corte di Giustizia Tributaria di II grado (ha già emesso la sentenza di merito e il processo si è spostato davanti alla Corte di Cassazione).

Difetto di giurisdizione sul merito: la CGT II Grado agisce solo come un "giudice della cautela" per un processo che pende altrove. L'art. 62-bis come norma eccezionale che attribuisce a un giudice (che ha già deciso) il compito di valutare se sospendere l'esecuzione della propria sentenza per evitare un danno irreparabile.

## Art. 62-bis. Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione.

«6. La corte di giustizia tributaria **non può pronunciarsi** sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante **non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza**».

Natura giuridica: condizione procedibilità (presupposto preliminare rispetto alla valutazione del *periculum in mora*). Non si specificano le modalità di prova del deposito. Per la Circolare 38E del 2015, occorre produrre il **certificato di avvenuto deposito del ricorso**.

Se l'istanza è prodotta in contemporanea con il ricorso per Cassazione, meglio produrre provvisoriamente visura del portale pubblico del Ministero di Giustizia, attestante data di deposito del ricorso, il numero di RG e la sentenza impugnata.

## Art. 62-bis. Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione.

*«5. La sospensione può essere subordinata alla prestazione della **garanzia di cui all'articolo 69, comma 2. Si applica la disposizione dell'articolo 47, comma 8-bis**».*

Non richiamato il comma 5 *«**La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale"**»,* ove ossia *«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 (...) 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».*

## Riferimenti

Avv. Carlo Sallustio  
Nunziante-Magrone  
[c.sallustio@nmlex.it](mailto:c.sallustio@nmlex.it)