

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROMA

5° CICLO DI INCONTRI DI AGGIORNAMENTO

PRATICO-PROFESSIONALE

(Con il patrocinio del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria)

UN CONFRONTO DIALETTICO TRA GIUDICI DI MERITO E DI LEGITTIMITA'

con la partecipazione di MARIO CICALA (già Presidente della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione)

e di ANTONINO DI BLASI (Consigliere di Cassazione per meriti insigni)

PROGRAMMA MODIFICATO

a seguito del D.M. 6 febbraio 2017, n. 22 (G.U 13/3)

4 aprile 2017

L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE TRIBUTARIE FAVOREVOLI AL CONTRIBUENTE – PROBLEMI APERTI

Avv. Prof. Mario Cicala - già presidente della Sezione Tributaria della Cassazione

Avv. Alessandro Riccioni – dottore di ricerca di diritto processuale tributario

Avvertenza

Questo scritto non adempie a quello che è il ruolo abituale degli appunti distribuiti in occasione di un incontro di studio: offrire al lettore modelli operativi.

Infatti “fotografa” uno stato di incertezza in cui le sentenze spesso assumono un ruolo “trainante”, ponendo in evidenza principi prima ignorati o malconosciuti,

mentre le leggi (specie quelle elaborate dalla Amministrazione) disciplinano profili di dettaglio perseguendo interessi (anche apprezzabili come quelli patrimoniali dello Stato) senza alcun inquadramento in una visione di insieme.

In questa situazione la giurisprudenza di merito (ed i difensori delle parti) assumono una funzione creativa, che può risultare scoordinata in attesa di interventi chiarificatori della Corte di Cassazione; che però non sempre risultano omogenei e comunque spesso sono disattesi dai giudici di merito.

Dunque questo scritto non è una risposta ma un catalogo di problemi, uno stimolo al confronto.

E' anche un invito, o piuttosto una preghiera, rivolta a coloro che operano nella giustizia tributaria di farmi avere riflessioni e provvedimenti sul tema di questi appunti (m.cicala@studiocr.com).

Il principio costituzionale, la prassi amministrativa, la legge 23/2014

Secondo la Cassazione vige in Italia il seguente principio: “qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario che annulla, in tutto o in parte, l’atto impositivo, l’ente impositore ha l’obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l’iscrizione a ruolo non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell’eccedenza versata” (Cass. Sez. Un. 13 gennaio 2017, n. 758). Ed in quest’ottica l’art. 68, comma 2, D.lg. 546/1992 - stabiliva già nel testo, anteriore alla riforma del 2014-2015, che “se il ricorso del contribuente viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale¹, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d’ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza”.

Però la Amministrazione ha finora tenuto in poco conto questi nobili principi ed ha, in linea di massima, dato esecuzione solo alle sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato.

In questa situazione di fatto, è parsa una rilevante novità l’art. 10 della legge 23/2014 che ha demandato al legislatore delegato il compito di inserire nell’ordinamento processuale tributario “10) la previsione dell’immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie”.

1. Legge delega 23/2014 e decreto delegato 156/2015

Il Governo ha però mostrato di temere la lineare affermazione contenuta nella legge 23/2014 e perciò con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, non ha dato compiuta attuazione alla delega. Ed ha inserito nel testo del d. lgs 546/1992 un articolo 67-bis (esecuzione provvisoria), secondo cui “le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive”, ma, si soggiunge prudentemente, “secondo quanto previsto dal presente capo ».

¹ La legge parla di sentenza della commissione tributaria provinciale, ma sembra ovvio che la norma sia applicabile anche alle sentenze delle commissioni di secondo grado. In questo senso, si è espressa la Corte di Cassazione, ad esempio, nella sentenza n. 20526/2006, secondo cui “il comma 2 dell’art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 stabilisce addirittura che se il ricorso viene accolto, il tributo eventualmente corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale (ma sembra logico che a maggior ragione il rimborso sia dovuto ove sia intervenuta la sentenza d’appello) deve essere rimborsato d’ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza (non ancora passata in giudicato), con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali

E' stato previsto che solo "le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive"; escludendo implicitamente, ad esempio, che la esecutività assista le sentenze che riconoscano ad una organizzazione la qualità di ONLUS.

Il riferimento generico al "pagamento di somme" induce a ritenere che possano trovare esecuzione anche le sentenze di condanna della Amministrazione al risarcimento del danno; ma vi è il rischio che in sede di applicazione della norma la esecutività sia riconosciuta solo alle sentenze che recano nel dispositivo la esplicita condanna della Amministrazione al "pagamento di somme"; e non a quelle ove il pagamento di somme al contribuente costituisce una conseguenza inevitabile della sentenza ma non è enunciata nel dispositivo².

2. Esecutività subordinata ad "idonea garanzia"

Inoltre il d. legs 156/2015 ha stabilito che "tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, puo' essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia".

Non solo, le norme relative alla esecutività delle sentenze non passate in giudicato "sono applicabili", solo dopo la approvazione del decreto ministeriale destinato a disciplinare le "idonee garanzie" che il giudice può imporre al contribuente vittorioso, come condizione per l'incasso del dovuto.

Appare certo curioso che il giudice, nel momento in cui si dichiara persuaso dell'esistenza di un diritto del contribuente, imponga a quest'ultimo di prestare un'idonea garanzia per il caso in cui nelle successive fasi del processo abbia a

² Qualche appiglio in questo senso offre Cass. 18 dicembre 2013, n. 28286: il ricorso alla procedura di ottemperanza alla sentenza emessa dal giudice tributario, prevista dall'art. 70 d.leg. n. 546/1992, è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva, che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire; ne consegue che è inammissibile il ricorso alla suddetta procedura per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in virtù del quale sia stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso effettuato in via accelerata.

soccombere³. Ma , dati i limiti propri del giudizio di ottemperanza, non pare possibile sostenere che la garanzia possa essere imposta in tale più opportuna sede⁴.

Il legislatore delegato sembra dunque auspicare l’emanazione di sentenze “perplesse”; in cui il giudice dica “riconosco che hai ragione, ma dubito tu ce l’abbia per davvero”⁵.

Una formula che può anche piacere a chi vede nel dubbio un motore essenziale del sistema giudiziario, ma che - confrontata con il regime proprio di altre sentenze - alimenta la sensazione che la giurisdizione tributaria sia una sorta di “giurisdizione Cenerentola”, circondata di limiti e diffidenze sconosciute ad altre giurisdizioni.

Non si comprende come mai nel processo tributario non siano sufficienti la sospensione della sentenza di primo grado da parte del giudice d’appello (art. 283 del codice di procedura civile, art. 52 del D. Legs. 546/1992) e la sospensione della esecutività della sentenza d’appello da parte del medesimo ufficio giudiziario in caso

³ la garanzia è prevista solo a carico del contribuente dal momento che si dà per scontato che la Amministrazione sia sempre solvibile e quindi non possa essere tenuta a dar garanzie.

⁴ Cfr. la sentenza della Cassazione n 8846 del 4 maggio 2016 : l’art. 48-bis d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, che obbliga le amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, comma 2, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165 (e dunque anche le Agenzie delle entrate), prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a diecimila euro, a verificare, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all’obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, a non procedere al pagamento riguarda il blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni nella fase amministrativa e non può invece avere valenza procedurale nell’ambito giudiziale re paralizzare il giudizio di ottemperanza. Vedi altresì la sentenza n. 30058 del 23 dicembre 2008: la facoltà concessa all’amministrazione finanziaria di sospendere il pagamento di un proprio debito nei confronti del contribuente a garanzia di eventuali crediti vantati a diverso titolo nei confronti di quest’ultimo, prevista dall’art. 69 r.d. 18 novembre 1923 n. 2440 (c.d. «fermo amministrativo»), può essere esercitata nel corso del giudizio di cognizione avente ad oggetto l’accertamento della pretesa restitutoria vantata dal contribuente, ma non nel giudizio di ottemperanza alla sentenza favorevole a quest’ultimo; il giudizio di ottemperanza, infatti, non consente al giudice altro accertamento che quello dell’effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l’esecuzione, con la conseguenza che è inibito a quel giudice prendere in esame l’applicabilità della compensazione civilistica, alla quale è preordinato l’istituto del fermo amministrativo. Nel giudizio di ottemperanza, il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall’oggetto della controversia definita con il giudicato, di talché deve ritenersi esclusa la possibilità di applicare al giudizio di ottemperanza l’istituto civilistico della compensazione, in quanto la dichiarazione di estinzione del debito per compensazione presuppone un accertamento del giudice che travalica i limiti fissati dal contenuto del giudicato ed è sottratto alla sua competenza. Ne deriva, per ineludibile sviluppo logico, che il fermo amministrativo, finalizzato alla compensazione del debito dell’erario con il credito vantato a diverso titolo nei confronti del contribuente, non può essere opposto nel giudizio di ottemperanza ma solo in quello di cognizione.

⁵ Il pericolo di simile contraddizione è stato ben tenuto presente dal legislatore nella ipotesi di sospensione della sentenza di secondo grado disposta dall’ufficio di secondo grado. Qui non si richiede -almeno esplicitamente- un *fumus boni juris* in favore dell’istante, in quanto sarebbe paradossale che l’ufficio che ha emanato una sentenza dichiarata sussistente un “*fumus*” di erroneità avverso la sentenza stessa.

di ricorso per cassazione (art. 373 cod. proc. Civ., art. 62 bis del D. Legs 546/1992). E debba aggiungersi un altro rimedio intrinsecamente contraddittorio.

Inoltre, se si voleva prevenire il rischio che l'insolvenza del contribuente soccombente in base all'esito finale del giudizio, rendesse impossibile il recupero di quanto sborsato in corso di causa dalla Amministrazione, la sede più logica di tale valutazione era il giudizio di ottemperanza, demandare tale valutazione al giudice di merito comporta che avanti a lui si debba anche affrontare la discussione circa le ragioni che possono rendere necessaria la garanzia, discussione del tutto inutile ove il contribuente risulti soccombente.

3. Il provvedimento di applicazione dell' "idonea garanzia".

Subordinare la esecutività della sentenza alla prestazione di una "idonea garanzia", costituisce una facoltà del giudice⁶. Pertanto ove la sentenza taccia sul punto la garanzia non trova applicazione.

Ove però la Amministrazione abbia formulato un' istanza in tal senso il fatto che il giudice non si sia pronunciato determina un vizio della sentenza ex art. 112 cod. proc. civ., vizio che potrà essere fatto valere con i mezzi di impugnazione; sempre che tale istanza sia stata adeguatamente sorretta con argomentazioni e dati di fatto, posto che sembra ovvio che il relativo onere della prova ricada sulla Amministrazione⁷.

4. Il decreto ministeriale 22/2017.

La Amministrazione non ha certo mostrato fretta nella predisposizione del citato decreto⁸ che è stato emesso solo il giorno 6 febbraio 2017, e pubblicato sulla Gazzetta

⁶ Il parere del Consiglio di Stato di cui si riferirà in una nota successiva sembra dar per scontato che l'imposizione al contribuente vincitore di una "idonea garanzia" debba costituire quasi un'ipotesi normale in quanto "la garanzia assicura, nell'applicazione dei principi europei e nazionali sul giusto processo, la parità ed eguaglianza delle parti nel processo tributario

⁷ La circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015 della Agenzia delle entrate – Dir.Affari Legali, Contenzioso e Riscossione Riforma del processo tributario - Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, riconosce è "opportuno che, nei giudizi aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito ad una istanza di rimborso di somme superiori a diecimila euro, gli Uffici provvedano a fornire al giudice eventuali elementi in loro possesso idonei ad incidere negativamente sul giudizio di solvibilità del contribuente, al fine di ottenere, in caso di soccombenza, la previsione di una idonea garanzia". Come si vede, l'agenzia considera scontato che la garanzia venga concessa dal giudice del rapporto; e non da quello dell'ottemperanza.

⁸ La Sezione Consultiva per gli Atti Normativi del Consiglio di Stato ha espresso nella adunanza di Sezione del 17 novembre 2016 il parere numero 02529/2016 datato 2 dicembre 2016, favorevole con osservazioni allo schema di decreto recante regolamento di attuazione dell'art. 69, comma 2 del decreto legislativo del 31

Ufficiale del 13 marzo, con entrata in vigore indicata al giorno 28 marzo⁹. Ed è auspicabile che la Amministrazione non osi sostenere che l'operatività del decreto ministeriale è ulteriormente subordinata alla approvazione con decreto del direttore generale delle finanze ai modelli del documento di garanzia (art. 1, 4° comma del decreto ministeriale)

5. La problematica transitoria

I ritardi nel dare attuazione ai principi costituzionali ed in particolare nella emissione del decreto ministeriale 22/2017, hanno determinato l'insorgere di una problematica transitoria che è da presumere terrà occupati i giudici di merito, cui verrà chiesto, con la procedura di ottemperanza di cui all'art. 70 del D. Legs 546/1991, di dar esecuzione alle sentenze non ancora passate in giudicato; e quelli di Cassazione, chiamati a valutare la legittimità delle pronunce dei giudici di merito.

dicembre 1992, n. 546 sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente. In detto parere si leggono numerose importanti osservazioni, non tutte a mio avviso condivisibili e che costituiranno probabilmente lo spunto per una lettura critica del decreto ministeriale. Riporto di seguito i passaggi che mi paiono più importanti: Il regolamento si inserisce armonicamente nel sistema del processo tributario, disciplinando nel dettaglio una misura compensativa del principio, introdotto dall'articolo 9, comma 1, lettera gg), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, di immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente, senza incidere sulle leggi e sui regolamenti vigenti, ad eccezione dei giudizi aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali nonché Iva riscossa all'importazione, per i quali trovano applicazione le disposizioni UE che impongono lo svincolo della garanzia solo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza. Come esattamente rilevato nella scheda AIR, l'attuazione del principio di esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente deve tener conto del rischio che, una volta ottenuto – in virtù di una sentenza esecutiva ma impugnata dall'Amministrazione – il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza. La necessità in via generale di una garanzia, per le somme eccedenti l'importo di diecimila euro, ha anche l'indubbio vantaggio di evitare che la parte pubblica nei casi di impugnazione di una sentenza che la condanni a rimborsare somme al contribuente, sia indotta a chiedere sistematicamente la sospensione degli effetti della decisione. Ciò al fine di evitare rischi di responsabilità per danno erariale nell'ipotesi in cui, in caso di successiva riforma della sentenza, non fosse più possibile recuperare le somme per insolvenza del contribuente. In definitiva la garanzia assicura, nell'applicazione dei principi europei e nazionali sul giusto processo, la parità ed eguaglianza delle parti nel processo tributario. Ciò implica che la disciplina regolamentare non possa essere – se non marginalmente – ispirata alla tutela dell'interesse finanziario dello Stato, ma debba muoversi nell'ottica del temperamento tra il diritto del contribuente, la garanzia di solvibilità in ipotesi di ribaltamento della sentenza, l'efficienza del processo. In tal senso la previsione di un tetto a “soli” diecimila euro e di un periodo temporale ridotto per l'escussione possono apparire sbilanciate a favore dell'Erario, ma si tratta di una scelta del legislatore, cui il regolamento può solo dare attuazione.

⁹ La norma della legge delegata afferma che la esecutività delle sentenza scatta con la “approvazione” dei decreti, e quindi sembrerebbe alla data del 6 febbraio o – al massimo- del 13 marzo.

La stampa specializzata (cfr. Il Sole 24 ore del 5 ottobre 2016; Norme e tributi del 23 novembre 2016) ha dato notizia di un fluire di sentenze di merito che tentano di scavalcare il tardivo adempimento ministeriale¹⁰.

In primo luogo, appare logico domandarsi se, ed in quale misura, la provvisoria esecutività assista anche le sentenze emesse prima della emanazione del decreto amministrativo di attuazione, o addirittura prima della entrata in vigore del decreto legislativo 156/2015.

La risposta positiva sembrerebbe preferibile, quanto meno per quanto attiene alla casistica contemplata nel già citato art. 68.

Tale articolo prevede infatti un obbligo della amministrazione che risale al testo originario della norma; la riforma del 2014/ 2015 soltanto pone a disposizione del contribuente uno strumento processuale più incisivo per rendere efficace l'obbligo di diritto sostanziale; e dunque parrebbe logico che questo strumento si applichi anche alle sentenze pregresse che quell'obbligo affermino.

Del resto, il comportamento omissivo della Amministrazione che non adempia agli obblighi posti dall'art. 68 ha sempre costituito un illecito (come sottolineato dalla già citata sentenza delle Sezioni Unite 758/2017) . Anche la sentenza della Cassazione n. 18027 del 14 settembre 2016 ha drasticamente ribadito essere la norma in questione fonte di un' obbligo ex lege da indebito . E la sentenza della Corte di Cassazione n. 16797 del 9 agosto 2016 ha confermato che l'omesso o ritardato versamento di rimborsi dovuti legittima il giudice tributario a condannare la Amministrazione al risarcimento del danno ex art. 1224 del codice civile; liquidato nel caso di specie dal giudice di merito in € 6.124.797,31. E quando il risarcimento non possa essere richiesto al giudice tributario, essendo ormai incondizionatamente accertato il debito, la relativa domanda è di competenza del giudice ordinario.

6. Problematica transitoria: ulteriore casistica

¹⁰ Cfr. la sentenza n. 315/13/16 del 20 giugno 2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia (Presidente ed estensore il compianto collega Massimo Crotti) nel cui dispositivo si legge “la Commissione accoglie il ricorso ordinando all'Ufficio la immediata restituzione di quanto richiesto, rimborso che, una volta ottenuto, dovrà essere restituito alla Regione nei modi e tempi che la giustizia civile disporrà o nei modi e nei tempi derivanti da sussunti accordi tra società ricorrente e Regione. L'Ufficio viene condannato alle spese di lite, liquidate in 70.000 euro non ritenendo di condizionare parte ricorrente ad alcun vincolo fidejussorio stante la patrimonializzazione del gruppo. La suddetta sentenza è immediatamente esecutiva”.

Nonostante tutte queste considerazioni di carattere costituzionale, è probabile che la giurisprudenza della Corte di Cassazione non ritenga di poter superare il dettato del legislatore delegato e quindi respinga la tesi secondo cui tutte le sentenze dei giudici tributari, anche emesse prima del 13 marzo 2017, sono esecutive. E dunque affermi che la mancata esecuzione di tutte o della maggior parte delle sentenze anteriori a tale data, possa solo dar luogo solo ad un risarcimento del danno, e non ad un intervento coattivo del giudice ex art. 70 d. legs 546 /1992.

Anche in questa ipotesi, il ritardo nella emanazione del decreto ministeriale di attuazione delle disposizione relative alla esecutività delle sentenze non definitive apre le porte ad un' ulteriore considerevole quantità di problemi; cioè alla possibilità che la esecutività assista almeno una parte delle "vecchie" sentenze.

Ci si può domandare se la posticipazione della entrata in vigore dei nuovi principi coinvolga solo l'art. 69 (che la disposizione transitoria esplicitamente richiama) o se "per trascinamento" tocchi anche i rimborsi previsti dall'art. 68.

Ed ancora, la esecuzione delle sentenze che riconoscono al contribuente il diritto a percepire meno di diecimila euro (e di tutte le sentenza nella parte relativa alle spese di lite) non può essere subordinata al rilascio di idonea garanzia. Ha un senso che l' esecuzione coattiva di queste sentenze di modesto importo sia esclusa ove al momento del deposito della sentenza non fosse stato ancora emanato un atto amministrativo che non le riguarda?

Spingendosi ancora più in là : poteva il giudice anche prima del 13 marzo 2017 dare atto che nel caso di specie non era necessaria alcuna cauzione e quindi rendere immediatamente eseguibili sentenze che coinvolgessero somme superiori ai diecimila euro? In caso di risposta positiva si ritiene questo accertamento sia di competenza del giudice del merito e non di quello della ottemperanza.

Vi è poi il problema delle sentenze che, come quelle catastali, non incidono direttamente sull'ammontare di un debito tributario ma coinvolgono un suo presupposto. Ben si può sostenere che esse non sono toccate dal decreto attuativo e quindi erano, anche in difetto di esso, esecutive.

7. Entro quali limiti temporali si applica la provvisoria esecutività ?

Infine occorre darsi carico anche della ipotesi che la giurisprudenza accolga la tesi della Amministrazione secondo cui di esecutività può parlarsi solo in riferimento alle

sentenze successive al 13 marzo 2017. Occorrerà domandarsi se sia sufficiente il deposito della sentenza dopo tale data; oppure se occorra anche che la deliberazione sia avvenuta in una data in cui il giudice fosse nelle condizioni di pronunciarsi e le parti di discutere circa la sussistenza o meno delle condizioni che consentono al giudice di subordinare la esecuzione al rilascio di idonee garanzie. E poi occorrerà porsi l'ulteriore problema se questa possibilità sia venuta in ad essere con la entrata in vigore del d. legs 156/2015, o invece solo con il D.M. 22/2017.

8. Mancato adempimento della Amministrazione e risarcimento del danno

Un ultimo cenno si dedica alla ipotesi in cui la Amministrazione ammetta esplicitamente il debito (magari accertato con sentenza) senza soddisfarlo; in questo caso la giurisdizione spetta al giudice ordinario e non al giudice tributario¹¹. E sempre davanti al giudice ordinario si dovranno chiedere i danni per mancata esecuzione del giudicato, non sussistendo un processo tributario in cui la domanda di risarcimento possa inserirsi; e mancando nel diritto processuale tributario una disposizione simile a quella presente nell'art. 112 del Codice del processo amministrativo¹², che consente di introdurre la domanda nel giudizio di

¹¹ Con la sentenza 20426 del giorno 11 ottobre 2016 le Sezioni Unite della Cassazione hanno dichiarato la giurisdizione del giudice tributario in relazione alla domanda di cancellazione dell'ipoteca (nella specie i ruoli sottesi all'ipoteca concernevano tributi) e del giudice ordinario in relazione alla domanda di risarcimento danni nei confronti del concessionario per la riscossione per il comportamento asseritamente illecito tenuto nel procedere all'iscrizione dell'ipoteca. In base alla sentenza delle Sezioni Unite n. 25931 del 5 dicembre 2011: anche prima della riforma di cui all'art. 12 della legge n. 448/2001, l'art. 2 del D. Lgs n. 546/1992 riservava alle Commissioni Tributarie tutte le cause promosse in via cognitoria dal contribuente contro l'Amministrazione in materia di pagamento o di restituzione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale; per quanto riguardava più in particolare le controversie in tema di rimborso, tale principio generale non soffriva (e non soffre) eccezione in favore del giudice ordinario se non nel caso in cui l'Amministrazione abbia proceduto al riconoscimento del debito e non residuasse più alcuna questione sull'esistenza dell'obbligazione, il *quantum* della restituzione e le modalità della sua esecuzione. Pertanto non rientra nella giurisdizione del giudice ordinario l'azione (nel caso di specie concretantesi nella richiesta di un decreto ingiuntivo) con cui il contribuente chieda il rimborso di quanto versato a titolo di imposta e dovutogli in restituzione in base alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale; e tale difetto di giurisdizione permane anche se la sentenza di primo grado sia, nelle more del giudizio avanti al giudice ordinario, confermata dalla Commissione Regionale (ed il relativo ricorso sia respinto dalla Corte di Cassazione).

¹² Può essere proposta, anche in unico grado dinanzi al giudice dell'ottemperanza, azione di condanna al pagamento di somme a titolo di rivalutazione e interessi maturati dopo il passaggio in giudicato della sentenza, nonché azione di risarcimento dei danni connessi all'impossibilità o comunque alla mancata esecuzione in forma specifica, totale o parziale, del giudicato o alla sua violazione o elusione.

ottemperanza¹³. Quindi nel giudizio tributario di ottemperanza la responsabilità dell'inadempiente può solo essere affermata nei limiti propri dell'art. 96 c.p.c. (così detta "lite temeraria")¹⁴

Da ultimo, non sembra del tutto fuor di luogo ricordare che l'art. 328 del codice penale sanziona la condotta del pubblico ufficiale o incaricato del pubblico servizio, che indebitamente rifiuta un atto dell'ufficio che, per ragioni di giustizia deve essere compiuto senza ritardo. Ed è anche punito il pubblico ufficiale entro trenta giorni dalla richiesta di chi vi abbia interesse non compia l'atto del suo ufficio e non risponda esponendo le ragioni del ritardo.

La, sia pure astratta, configurabilità di un reato consentirebbe poi il risarcimento anche del danno non patrimoniale (art. 185, secondo comma del codice penale)

¹³ Cfr. la sentenza della Cassazione n. 24215 del 29 novembre 2016: in tema di giudizio di ottemperanza alle decisioni delle commissioni tributarie, il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita col giudicato, di talché può essere enucleato e precisato il contenuto degli obblighi nascenti dalla relativa decisione, chiarendosene il reale significato, ma non può essere attribuito un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire. Pertanto, la possibilità di applicare al giudizio di ottemperanza l'istituto civilistico della rivalutazione ovvero degli interessi deve ritenersi esclusa, in quanto ciò presuppone un accertamento del giudice che travalica i limiti fissati dal contenuto del giudicato ed è sottratto alla sua competenza (Cass. n. 25696 del 09/12/2009; Cass. n. 13681 del 24/06/2005; Cass. n. 3555 del 22/02/2005). E' stato altresì ritenuto (Cass. n. 3555 del 22/02/2005) che il giudice dell'ottemperanza, facendo corretta applicazione dell'art. 70, co. 7, D. Lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui stabilisce che il collegio adotta i provvedimenti necessari all'ottemperanza, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione, deve considerare il ricorso nel suo complesso, compresa la richiesta di pagamento degli interessi, avuto riguardo alla natura meramente accessoria di tale obbligazione e alla compatibilità di tale interpretazione del giudicato sia con il dispositivo che con la sua motivazione.

¹⁴ 96. Responsabilità aggravata. — Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave, il giudice, su istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni (c. 2043), che liquida, anche di ufficio, nella sentenza.

Il giudice che accerta l'inesistenza del diritto per cui è stato eseguito un provvedimento cautelare (p.c. 669-bis ss.), o trascritta domanda giudiziale (c. 2652, 2690) o iscritta ipoteca giudiziale (c. 2818), oppure iniziata (p.c. 491) o compiuta l'esecuzione forzata, su istanza della parte danneggiata condanna al risarcimento dei danni l'attore o il creditore procedente, che ha agito senza la normale prudenza. La liquidazione dei danni è fatta a norma del comma precedente .

In ogni caso, quando pronuncia sulle spese ai sensi dell'art. 91, il giudice, anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata

9. Una considerazione sulla crisi della giustizia tributaria

Da questo primo sommario inventario di problemi, certo non completo, emerge chiaramente come la crisi che investe la giustizia tributaria sia in primo luogo il riflesso della crisi che investe la normativa tributaria processuale e sostanziale; una normativa priva di coerenza e sistematicità che anziché sciogliere nodi e difficoltà, “scarica” sulle commissioni tributarie (e quindi sulla Corte di Cassazione) una gran quantità di problemi che le leggi suscitano ed alimentano.

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETO 6 febbraio 2017, n. 22

Regolamento di attuazione dell'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente. (17G00035) (GU Serie Generale n.60 del 13-3-2017)

note: **Entrata in vigore del provvedimento: 28/03/2017**

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

Visto il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23;

Visto l'articolo 69 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'articolo 9, comma 1, lettere gg), del predetto decreto legislativo n. 156 del 2015, concernente l'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente;

Visto, in particolare, il comma 2 del citato articolo 69 del decreto legislativo n. 546 del 1992, che demanda ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, la disciplina del contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, della sua durata nonche' del termine entro il quale puo' essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi;

Visto il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione;

Visto il regolamento delegato (UE) n. 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio in relazione alle modalita' che specificano alcune disposizioni del codice doganale dell'Unione;

Visto il regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, recante modalita' di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione;

Vista la decisione n. 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea;

Visto il testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, e, in particolare, l'articolo 87, recante disposizioni in materia di cauzioni a garanzia del pagamento di diritti doganali;

Vista la legge 10 giugno 1982, n. 348, recante norme in materia di costituzione di cauzioni con polizze fidejussorie a garanzie di obbligazioni verso lo Stato ed altri enti pubblici;

Visti gli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nonche' gli articoli 19, comma 3, e 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che richiamano la garanzia di cui all'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;

Visto il testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia approvato con decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385;

Visto il testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504;

Visto l'articolo 17, commi 3 e 4, della legge 23 agosto 1988, n. 400;

Udito il parere del Consiglio di Stato, espresso nell'adunanza della sezione consultiva per gli atti normativi in data 17 novembre 2016; Vista la comunicazione al Presidente del Consiglio dei

ministri, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, effettuata con nota n. 3-111 del 9 gennaio 2017;

A d o t t a il seguente regolamento:

Art. 1 Contenuto e soggetti abilitati al rilascio della garanzia

1. La garanzia prevista dall'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e richiamata dagli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, e 62-bis, comma 5, del medesimo decreto, nonché dagli articoli 19, comma 3, e 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è costituita sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore nominale, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che, a giudizio dell'ente a favore del quale deve essere prestata, offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

2. Per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal decreto del 18 aprile 2005 del Ministro delle attività produttive, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 ottobre 2005, n. 238, dette garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi di cui all'articolo 29 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385.

3. Per i gruppi di società, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante diretta assunzione dell'obbligazione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile. La prestazione di garanzia resta ferma anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'ente a favore del quale è prestata la garanzia l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata.

4. La garanzia, che va redatta in conformità ai modelli approvati con decreto del direttore generale delle finanze, deve avere ad oggetto l'integrale restituzione della somma pagata al contribuente, comprensiva di interessi, ovvero, nei casi di garanzia prestata ai sensi degli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, e 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e degli articoli 19, comma 3, e 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, l'obbligazione di versamento integrale della somma dovuta, comprensiva di interessi. Qualora i tributi oggetto di contenzioso afferiscano a risorse proprie tradizionali, come individuate dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione n. 2014/335/UE, Euratom del Consiglio del 26 maggio 2014, il tasso di interesse è determinato ai sensi dell'articolo 112, paragrafo 2, del Regolamento (UE) n. 952/2013.

Art. 2 Durata della garanzia

1. La garanzia di cui all'articolo 69, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello del passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero fino al termine del nono mese successivo a quello dell'estinzione del processo, anche se la sentenza che ha disposto il pagamento di somme in favore del contribuente viene successivamente riformata con una sentenza non ancora divenuta definitiva. La garanzia cessa qualora il giudice del grado successivo di giudizio ritenga di non subordinare la condanna al pagamento di somme in favore del contribuente alla prestazione della garanzia.

2. La garanzia a cui sia subordinata la sospensione dell'atto impugnato ovvero della sentenza ai sensi degli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nonché la garanzia di cui all'articolo 19, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello del deposito del provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è disposta. La garanzia cessa automaticamente dalla data di deposito della sentenza favorevole al contribuente.

3. Nei giudizi aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali nonché l'IVA riscossa all'importazione, la garanzia a cui sia subordinata la sospensione dell'atto impugnato ovvero della sentenza ai sensi degli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, è prestata fino al termine del nono mese successivo al passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero fino al termine del nono mese successivo all'estinzione del processo.

4. La garanzia prevista dall'articolo 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello della definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni. La garanzia cessa automaticamente nelle ipotesi di cui alle lettere b) e c) del comma 7 dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Art. 3 Escussione della garanzia

1. Il termine di tre mesi di cui all'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, per la restituzione da parte del contribuente delle somme garantite decorre dal passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero dall'estinzione del processo.

2. Nei casi previsti dall'articolo 2, comma 2, il termine di tre mesi per il pagamento da parte del contribuente delle somme garantite decorre dal deposito del provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è disposta.

3. Nel caso previsto dall'articolo 2, comma 4, il termine di tre mesi per il pagamento da parte del contribuente delle somme garantite decorre dalla definitività dell'atto impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

4. Ai fini dell'escussione della garanzia, l'ente a favore del quale è prestata comunica al garante l'ammontare delle somme dovute mediante posta elettronica certificata o lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero con altro mezzo idoneo, entro la fine del sesto mese successivo alla scadenza del termine previsto dall'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, per l'adempimento del contribuente. Ferma restando l'efficacia della garanzia, il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato dal garante entro trenta giorni dal ricevimento della suddetta comunicazione.

5. L'eventuale mancato pagamento dei premi o delle commissioni della garanzia da parte del contribuente non può in nessun caso essere opposto all'ente a favore del quale è prestata la garanzia ed è escluso sia il beneficio della preventiva richiesta di pagamento al debitore principale, sia quello della preventiva escussione dello stesso.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Roma, 6 febbraio 2017