



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

## Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 17 novembre 2016

**NUMERO AFFARE 02041/2016**

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze.

schema di decreto recante regolamento di attuazione dell'art. 69, comma 2 del decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546 sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente;

### LA SEZIONE

Vista la relazione del 02/11/2016 con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sull'affare consultivo in oggetto;  
Esaminati gli atti e udito il relatore, consigliere Francesco Bellomo;

PREMESSO

Il Ministero ha trasmesso per il prescritto parere lo schema di decreto in oggetto, adottato in base all'art. 69 del decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dall'articolo 9, comma 1, lettera gg), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156. Stabilisce detta disposizione:

*“1. 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. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.*

*2. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il 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, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi.*

*3. I costi della garanzia, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio”.*

Gli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e l'articolo 19, comma 3, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di sospensione dell'atto ovvero della sentenza impugnata, nonché l'articolo 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in tema di richiesta di misure cautelari, richiamano la garanzia di cui all'articolo 69, comma 2.

Ai sensi dell'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, il novellato articolo 69 entra in vigore il 1° giugno 2016; tuttavia, il successivo comma 2 prevede che, fino all'approvazione del decreto ministeriale previsto dall'articolo 69 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, resta applicabile la previgente disposizione dell'articolo 69.

Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze in esame regola il contenuto della garanzia, la durata e i termini per l'escussione.

Il decreto è composto di tre articoli.

L'articolo 1 è formato da quattro commi, di cui i primi tre individuano il contenuto della garanzia ricalcando il comma 5 dell'articolo 38-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di garanzia da prestare per l'esecuzione di rimborsi Iva di ammontare superiore a 15.000 euro. Il comma 4, al fine di regolare i rapporti tra i soggetti che prestano le garanzie indicate nei precedenti commi e l'ente che deve riceverla, dispone che sono approvati con decreto del Direttore generale delle finanze i modelli su cui redigerla. Inoltre, definisce l'oggetto della garanzia.

L'articolo 2 è composto da quattro commi e disciplina la durata della garanzia nelle diverse ipotesi in cui la legge ne prevede la prestazione.

Il comma 1 dispone che la garanzia di cui all'articolo 69, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ovvero la garanzia a cui il giudice può subordinare il pagamento nei confronti del contribuente di somme dell'importo superiore a 10.000 euro diverse dalle spese di lite, 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.

Allo stesso modo, il comma 2 dispone che la garanzia, richiesta dal giudice nelle ipotesi di sospensione dell'atto impugnato ovvero di sospensione della sentenza sfavorevole al contribuente, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui è depositato il provvedimento che conclude la fase di giudizio nella quale la sospensione è stata disposta. Di conseguenza, nel caso in cui il giudizio si concluda a favore del contribuente la garanzia cessa automaticamente; in caso contrario, entro la fine del nono mese successivo a quello del deposito della sentenza, l'ente impositore potrà escutere la garanzia, salvo l'adempimento da parte del contribuente.

Analogamente, il comma 3 dispone che la garanzia a cui sia subordinata la sospensione dell'atto impugnato ovvero della sentenza, nei giudizi aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali, nonché IVA riscossa all'importazione, è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui si verifica il passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio ovvero l'estinzione del processo. La prevista permanenza della garanzia fino al passaggio in giudicato della sentenza, ove si tratti dei predetti tributi, è imposta dall'ordinamento europeo, in particolare dall'articolo 98 del Codice doganale europeo (Reg. Ue n. 952/2013), il quale dispone che le autorità doganali sono tenute a svincolare la garanzia solo "quando l'obbligazione doganale o l'obbligo di pagamento di altri oneri è estinto o non può più sorgere".

Il comma 4 disciplina la durata della garanzia che le parti interessate, ai sensi dell'articolo 22, comma 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, possono prestare in corso di giudizio al fine di evitare l'adozione da parte del giudice del provvedimento di iscrizione di ipoteca o di sequestro conservativo richiesto dall'ente impositore per il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito. Il comma 4 dispone, altresì, che la garanzia è prestata fino al termine del nono mese successivo a quello in cui si rende definitivo l'atto impositivo, l'atto di contestazione o il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, posti a base della richiesta di misure cautelari. Viene, inoltre, specificato che la garanzia cessa automaticamente nelle ipotesi di perdita di efficacia delle misure cautelari di cui alle lettere b) e c) del comma 7 dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

L'articolo 3 è composto da cinque commi e disciplina le modalità e i termini per l'escussione della garanzia distinguendo, come in precedenza, le diverse ipotesi in cui la legge ne prevede la prestazione.

Il comma 1 prevede che, decorso il periodo di tre mesi stabilito dal citato articolo 69, comma 2, per la restituzione delle somme garantite da parte del contribuente, l'ente a favore del quale è prestata la garanzia comunica al garante l'ammontare delle somme dovute mediante lettera raccomandata, con ricevuta di ritorno, ovvero con altro mezzo idoneo. La comunicazione deve essere inviata al garante entro la fine del sesto mese successivo alla scadenza dei suddetti tre mesi e il garante entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione deve effettuare il pagamento delle somme richieste.

Il comma 2, coerentemente con le previsioni dell'articolo 2 del presente decreto in ordine alla durata della garanzia, precisa che il termine di tre mesi previsto dal citato articolo 69, comma 2, per la restituzione da parte del contribuente delle somme garantite, decorre dal passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio o dal verificarsi dell'estinzione del processo nelle ipotesi di mancata riassunzione; in altri termini, il contribuente deve restituire le somme garantite entro la fine del terzo mese successivo a quello in cui si è verificato il passaggio in giudicato del provvedimento che definisce il giudizio o l'estinzione del processo.

Il comma 3 precisa che, in caso di garanzia prestata per le ipotesi di sospensione dell'atto impugnato o della sentenza, il termine per il pagamento da parte del contribuente delle somme oggetto di garanzia decorre dal deposito del provvedimento che conclude il grado di giudizio in cui è stata disposta la sospensione.

Il comma 4 precisa che, in caso di garanzia prestata a seguito di richiesta di misure cautelari da parte dell'ente impositore ai sensi dell'articolo 22, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il termine per il pagamento da parte del contribuente delle somme oggetto di garanzia decorre dalla definitività dell'atto

impositivo, dell'atto di contestazione o del provvedimento di irrogazione delle sanzioni, posti a base della misura cautelare.

Il comma 5 intende precisare che specifici inadempimenti del contribuente, quale il mancato pagamento dei premi o delle commissioni relativi alla garanzia, non possono essere opposti all'ente a favore del quale la garanzia è prestata e che è sempre escluso il beneficio della preventiva escussione del debitore principale.

## CONSIDERATO

Lo schema di decreto è adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, il quale stabilisce che *“Con decreto ministeriale possono essere adottati regolamenti nelle materie di competenza del ministro o di autorità sottordinate al ministro, quando la legge espressamente conferisca tale potere. Tali regolamenti, per materie di competenza di più ministri, possono essere adottati con decreti interministeriali, ferma restando la necessità di apposita autorizzazione da parte della legge. I regolamenti ministeriali ed interministeriali non possono dettare norme contrarie a quelle dei regolamenti emanati dal Governo. Essi debbono essere comunicati al Presidente del Consiglio dei ministri prima della loro emanazione”*.

Trattandosi di un regolamento ministeriale di attuazione, occorre verificare la fedeltà alla fonte primaria e la coerenza con il sistema.

Sotto il primo profilo occorre considerare che, quanto al contenuto della garanzia, la norma di legge detta una previsione puntuale, mercé il rinvio dall'articolo 38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina la garanzia prestata per i rimborsi Iva, stabilendo: *“La garanzia di cui al comma 4 è prestata per una durata pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. 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. Per i gruppi di società, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria, 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'Amministrazione finanziaria l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata. La garanzia concerne anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa'.*

Detto testo è integralmente recepito dall'art. 1 del regolamento.

Gli artt. 2 e 3 restano nell'ambito della previsione dettata dalla fonte primaria. A fronte della genericità dell'enunciato, il rispetto del principio di legalità sostanziale è garantito da un'istruttoria adeguata, che ha visto il coinvolgimento delle Amministrazioni e le Associazioni di categoria interessate (Agenzia delle entrate, Agenzia delle dogane e dei monopoli, Dipartimento delle finanze, Associazione Bancaria Italiana, Associazione fra le Società Italiane per Azioni e Associazione Nazionale fra le Imprese Assicuratrici)

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.

Ciò posto, con riferimento a singole disposizioni si evidenzia quanto segue.



Art. 1.

Il comma 4 stabilisce che *“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?”*.

Occorre specificare le due ipotesi oggetto della garanzia e le modalità di computo degli interessi: nel caso sia disposta dal giudice con la sentenza di cui all’articolo 69, comma 1, la garanzia ha ad oggetto l’integrale restituzione della somma pagata al contribuente oltre gli interessi maturati nel periodo di durata della stessa; nel caso in cui sia prestata ai sensi degli articoli 47, comma 5, 52, comma 6, 62-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nonché degli articoli 19, comma 3, e 22, comma 6, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la garanzia ha ad oggetto il versamento integrale della somma dovuta in relazione all’atto o alla sentenza oggetto di sospensione, comprensiva degli interessi maturati nel periodo di sospensione medesima.

L’ultimo periodo del comma 4 stabilisce che, in caso di contenzioso avente ad oggetto tributi afferenti a risorse proprie tradizionali, il tasso degli interessi deve essere quello di cui all’articolo 112, paragrafo 2, del Regolamento (UE) n. 952/2013, trattandosi di tributi di esclusiva spettanza dell’Unione europea.

È opportuno precisare il concetto di “risorse proprie tradizionali”, chiarendo che esse – risorse proprie «per natura», poiché si tratta di entrate prelevate nel quadro delle politiche comunitarie e non già provenienti dagli Stati membri e calcolate come contributi nazionali – sono costituite attualmente da dazi doganali, diritti

agricoli, contributi zucchero, oppure rinviando alla definizione datane dalla normativa comunitaria, peraltro non richiamata.

Art. 2.

Il comma 1, primo periodo dispone che *“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”*.

Nella relazione illustrativa si spiega che la garanzia perdura anche qualora la sentenza che ha disposto il rimborso sia stata riformata affinché l’ente impositore, il cui diritto di credito resta coperto dalla garanzia, non debba procedere al recupero immediato delle somme garantite nel caso in cui la sentenza di riforma non sia ancora divenuta definitiva.

Tale regola appare ragionevole, evitando che l’Amministrazione – decaduta la garanzia – sia costretta a recuperare somme che possa trovarsi a dover nuovamente restituire, ma il suo significato deve essere chiarito proprio nel senso indicato nella relazione illustrativa, ossia aggiungendo alla fine l’inciso *“, ma non è ancora divenuta definitiva”*.

Il comma 1, secondo periodo dispone che *“la garanzia cessa automaticamente 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”*.

Tale disposizione appare incoerente con il generale obbligo di motivazione dei provvedimenti giurisdizionali, consentendo al giudice di decidere tacitamente – anche per trascuratezza – la cessazione della garanzia, pur in presenza di una sentenza confermativa di quella che la garanzia ebbe a disporre. Appare preferibile che il giudice debba pronunciarsi espressamente sulla garanzia e che, in mancanza,

la stessa si intenda conservata. Per esplicitare questa regola sembra sufficiente eliminare dal testo la parola “*automaticamente*”.

Art. 3.

Il comma 1 prevede che “*Ai fini dell’escussione della garanzia, l’ente a favore del quale è prestata la garanzia comunica al garante l’ammontare delle somme dovute mediante lettera raccomandata A/R 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. Il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato dal garante entro trenta giorni dal ricevimento della suddetta comunicazione*”.

L’espressione A/R deve essere riportata per esteso ed è opportuno specificare, tra i mezzi idonei di comunicazione, quello telematico.

Sul piano sostanziale, il termine massimo di sei mesi è chiaramente volto ad adeguare l’esercizio del potere-dovere di escussione della cauzione alla scadenza della garanzia dopo nove mesi, di cui i primi tre riservati all’adempimento spontaneo. Potrebbe però sorgere l’equivoco che, spirati i nove mesi, la garanzia possa essa ritirata anche in presenza di una comunicazione al garante. Occorre, allora, precisare che detta comunicazione, con la quale si attiva il procedimento esecutivo, “blocca” la garanzia.

I commi da 2 a 4 disciplinano la decorrenza del termine di tre mesi fissato per il pagamento da parte del contribuente delle somme garantite, sicché logicamente devono precedere – e non seguire – la norma sull’escussione.

Il comma 5, nel limitare le eccezioni relativi al rapporto con il debitore opponibili dal garante all’Amministrazione, fa espresso riferimento al mancato pagamento del premio e al *beneficium escussionis*, non anche al *beneficium ordinis*, probabilmente ritenendolo superfluo, per non avere il contribuente adempiuto nel termine prescritto. Tecnicamente, tuttavia, il mancato adempimento spontaneo e la

richiesta di pagamento sono concetti diversi, sicché sarebbe opportuno prevedere espressamente anche tale esclusione.

Il regolamento non contiene alcuna previsione sul monitoraggio.

Nella scheda AIR si chiarisce che il monitoraggio sarà effettuato nell'ambito della relazione annuale del ministero dell'economia e delle finanze sull'andamento del contenzioso tributario, anche sulla base dei dati forniti dagli enti impositori, dai concessionari e società della riscossione. Nella scheda ATN si precisa che il sistema informativo del contenzioso tributario, gestito dalla Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze sarà adeguato al fine di acquisire informazioni utili per il monitoraggio delle sentenze che contengono l'obbligo di prestare garanzia da parte del creditore. La diffusione di tali dati avverrà attraverso le pubblicazioni periodiche di carattere statistico sull'andamento del contenzioso tributario redatte regolarmente dalla suddetta Direzione.

Valuti l'Amministrazione se non sia opportuno inserirle nel testo.

P.Q.M.

Esprime parere favorevole con osservazioni.

L'ESTENSORE  
Francesco Bellomo

IL PRESIDENTE  
Luigi Carbone

IL SEGRETARIO  
Maria Luisa Salvini