



**ESECUTIVITÀ DELLE SENTENZE FAVOREVOLI AL
CONTRIBUENTE ED INADEMPIMENTI DELLA PUBBLICA
AMMINISTRAZIONE.
PRIMI SPUNTI PER UNA RIFLESSIONE**

Mario Cicala

Sommario: 1. Premessa. – 2. La situazione anteriore alla emanazione del decreto delegato 156/2015 in materia di contenzioso tributario. – 3. La situazione successiva alla emanazione del decreto legislativo delegato 156/2015 in materia di contenzioso tributario, ed anteriore al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze relativo alle garanzie che possono essere imposte al contribuente. – 4. La situazione successiva alla emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze relativo alle garanzie che possono essere imposte al contribuente. – 5. E se il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze non venisse emanato? – 6. Una considerazione finale.

1. Premessa

Appare logico che se un giudice si pronuncia su una questione controversa il rapporto di cui si discute sia – almeno di regola – provvisoriamente disciplinato dalla pronuncia giudiziaria, ancorché essa non sia ancora definitiva, non sia ancora “passata in giudicato”. E dunque possa risultare opportuno che chi ha – in questa prima fase- perso sia garantito contro il rischio che la sua eventuale vittoria nell’ ulteriore sviluppo del processo, risulti priva di concreto contenuto; come può accadere se al (provvisorio) vincitore venga versata una grossa somma e vi sia il pericolo che essa venga dispersa od occultata (ipotesi alquanto realistica nella materia tributaria). Ed è anche opportuno che la provvisoria esecutorietà possa essere sospesa da un giudice “superiore” o dallo stesso giudice che ha emesso il provvedimento.

Il principio secondo cui le sentenze sono di regola immediatamente esecutive è ormai pacificamente applicato nel diritto civile e nel diritto amministrativo, e costituisce una manifestazione di fiducia e di rispetto dello Stato nei confronti dei “suoi” giudici.

Invece, secondo una prassi assai risalente, le sentenze dei giudici tributari favorevoli al contribuente vengono eseguite solo dopo il loro passaggio in giudicato; quasi che la giurisdizione tributaria sia una giurisdizione “minore”, meno attendibile di altre.

A dire il vero, il testo originario dell’art. 68, comma 2, D.lg. 546/1992 - che regola il pagamento dei tributi in pendenza di giudizio - stabilisce che "se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza". E dunque la diligente Amministrazione dovrebbe rimborsare immediatamente tutto quanto versato e che risulti non dovuto in base ad una sentenza¹, ancorché non definitiva.

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

Ma la Amministrazione è solita tenere in poco conto questa indicazione legislativa, e le sue stesse circolari che ne raccomandano il rispetto, e dunque la nobile norma di principio è nella prassi quasi divenuta “telum imbelles sine ictu”.

In questa situazione di fatto è apparsa una rilevante novità che l'art. 10 della legge delega 23/2014 abbia 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”.

In attuazione di questo principio, è stato inserito nel testo del d. legs 546/1992 un articolo 67-bis (esecuzione provvisoria), secondo cui “le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo ».

A sua volta il “nuovo” art. 69 del D.legs 546/1992 intitolato “esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente” afferma al primo comma “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”.

Il medesimo comma prudentemente soggiunge “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”.

Mentre il secondo comma prevede che “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 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”.

Infine è stata inserita la previsione secondo cui “in caso di mancata esecuzione della sentenza il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale” (analoga disposizione è stata inserita nel secondo comma dell'art. 68).

Il sistema delineato dal legislatore delegato presenta difficoltà interpretative e lacune.

Il più vistoso problema è però oggi costituito dalla disposizione transitoria secondo cui “fino all'approvazione dei decreti previsti dagli articoli 12, comma 4, e 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, come modificati dall'articolo 10 del presente decreto, restano applicabili le disposizioni previgenti di cui ai predetti articoli 12 e 69”.

E siccome tali decreti non sono ancora stati emessi, è viva la preoccupazione che si ripeta qui quanto accaduto in riferimento al primo comma dell'art. 8 dello Statuto del contribuente secondo cui “l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione”; norma ancora largamente inapplicata non essendo a tutt'oggi stato ancora emessi “i regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, con cui doveva essere disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione”.

A queste preoccupazioni ed ai loro possibili rimedi giurisprudenziali sono dedicate queste poche riflessioni, nella speranza che esse siano presto vanificate dalla emanazione dei decreti ministeriali previsti dalla legge, e trasformate in mere riflessioni “di diritto transitorio”.

2. La situazione anteriore alla emanazione del decreto delegato 156/2015 in materia di contenzioso tributario

Si è già sottolineato come nella prassi amministrativa e giudiziaria sia rimasto pressoché inattuato il principio secondo cui il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio.

È però di recente intervenuta la sentenza n. 18027 del 14 settembre 2016 che ha drasticamente ribadito essere la norma in questione fonte di un' obbligazione ex lege da indebito, atteso che, quando l'impugnazione della parte trova accoglimento e la pretesa tributaria che ne è oggetto viene caducata nell'intero o solo in parte, l'amministrazione in virtù dell'obbligo da essa stabilito - ma più in generale dell'obbligo che civilisticamente compete a chiunque è destinatario di un pagamento privo di causa - è tenuta ex officio ad eseguire il prescritto rimborso delle somme dovute, maggiorate degli interessi di legge, entro il termine di novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

Poiché prima della emanazione del D. Legs 156/2015 la norma non contemplava l'ipotesi di una possibile inottemperanza dell'amministrazione, si è posto il problema di quali strumenti sollecitatori si offrano al contribuente insoddisfatto per pretendere che l'amministrazione dia corso al prescritto adempimento. Esclusa la praticabilità del rimedio rappresentato dal giudizio di ottemperanza, di cui al successivo art. 70, si è ritenuto che il contribuente possa sollecitare l'adempimento dell'amministrazione facendo pervenire alla medesima una formale richiesta di procedere al rimborso delle somme indebitamente trattenute. Ciò al fine di superare la preclusione altrimenti discendente dall'elenco tendenzialmente tassativo degli atti impugnabili avanti al giudice tributario². Da questo preliminare adempimento che si impone alla parte per il carattere necessariamente chiuso del processo tributario - non discende però la conseguenza secondo cui sarebbe applicabile il termine dell'art. 21, comma 2, D.lg. 546/92, di modo che, ove esso sia decorso l'istanza sarebbe tardiva e la parte sarebbe inesorabilmente decaduta dal diritto al rimborso. Ciò in quanto l'istanza di rimborso non è funzionale all'insorgenza dell'indebito, che nasce invece ex lege dalla sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente e che perciò stesso ha reso i pagamenti da questi effettuati in pendenza del giudizio privi di causa. Qui l'istanza ha dunque il solo scopo di sollecitare l'amministrazione all'adempimento e di precostituire in favore del contribuente, in caso di persistente inadempimento, il presupposto formale per poter legittimamente

² Si veda Cass. n. 24937 del 2011: prevedendo il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68, comma 2, il rimborso d'ufficio entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente, quest'ultimo, non ricevendo il prescritto rimborso, non può adire direttamente il giudice tributario, ma deve prima sollecitare il rimborso in sede amministrativa e solo successivamente può impugnare il diniego, anche tacito (Cass. n. 20616 del 2008).

accedere al giudice tributario³. Dunque l'istanza ha solo la funzione di consentire al giudice tributario di dichiarare la illegittimità del rifiuto (espreso o tacito) della amministrazione a restituire le somme richieste.

La sentenza 18027/2016 impone di verificare se dall'accertamento giudiziale dell'inadempimento della Amministrazione possa discendere qualche conseguenza pratica; e non solo una soddisfazione morale per il contribuente,

A me pare che una risposta derivi dalla sentenza della medesima Corte di Cassazione n. 16797 del 9 agosto 2016 secondo cui l'omesso o ritardato versamento di rimborsi dovuti può dar luogo a una condanna della Amministrazione stessa al risarcimento del danno ex art. 1224 del codice civile⁴.

La sentenza dà atto che ai sensi dell'art. 1224, comma secondo, cod. civ. presupposto del riconoscimento del maggior danno da ritardo nell'adempimento di obbligazione pecuniaria - oltre naturalmente alla dimostrazione, anche presuntiva, della sua sussistenza - è che il debitore sia costituito in mora.

La mora del debitore presuppone però solo l'attualità e l'esistenza dell'obbligazione, non rilevando invece che il credito - nell'an o nel quantum - sia o possa essere contestato dal debitore. In quanto la liquidità del debito non è condizione necessaria per la costituzione in mora non trovando il principio in illiquidis non fit mora applicazione in tema di pagamento. Pertanto, sussiste la mora del debitore, e cioè il ritardo colpevole di lui ad adempiere, quando la mancata o ritardata liquidazione sia conseguente alla condotta ingiustificatamente dilatoria del debitore e, in genere, al fatto doloso o colposo di lui. In tal caso, legittimamente, quindi, la sentenza che liquida l'obbligazione inadempita stabilisce la decorrenza degli interessi moratori dalla data dell'interpellatio, e liquida gli eventuali danni. Tale principio si applica anche al ritardato pagamento di rimborso d'imposta.

E qualora il contribuente evidenzi in un suo atto (domanda di rimborso o dichiarazione dei redditi) un credito d'imposta, non occorre da parte sua alcun altro adempimento ai fini di ottenerne il rimborso, in quanto tale condotta costituisce già istanza di rimborso essendo l'Amministrazione - edotta, con la dichiarazione, dei conteggi effettuati dal contribuente - posta in condizione di conoscere la pretesa creditoria; e da quel momento decorre, secondo i principi generali, l'ordinario termine di prescrizione decennale per l'esercizio della relativa azione dinanzi a) giudice tributario (d.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2).

³ In base a Cass. 19 ottobre 2012, n. 17993: è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario, e non a quella del tribunale ordinario, la domanda con la quale il contribuente chieda la condanna dell'erario al pagamento degli interessi e dell'eventuale maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1224, 2° comma, c.c., in conseguenza della ritardata restituzione dell'imposta pagata in eccedenza.

⁴ 1224. Danni nelle obbligazioni pecuniarie. — 1. Nelle obbligazioni che hanno per oggetto una somma di danaro, sono dovuti dal giorno della mora gli interessi legali, anche se non erano dovuti precedentemente e anche se il creditore non prova di aver sofferto alcun danno. Se prima della mora erano dovuti interessi in misura superiore a quella legale, gli interessi moratori sono dovuti nella stessa misura.

2. Al creditore che dimostra di aver subito un danno maggiore spetta l'ulteriore risarcimento. Questo non è dovuto se è stata convenuta la misura degli interessi moratori.

Dunque il contribuente (specie se imprenditore) può richiedere il risarcimento del danno per il mancato adempimento dell'obbligo di rimborso formulando la relativa richiesta nel processo introdotto contro il rifiuto del rimborso opposto esplicitamente o tacitamente dalla Amministrazione.

Un problema si pone ove la Amministrazione ammetta esplicitamente il debito senza soddisfarlo, in questo caso è possibile sostenere che la giurisdizione spetta al giudice ordinario e non al giudice tributario⁵.

Il risarcimento in questione può raggiungere, poi, somme cospicue. Si consideri che nel processo in cui si è inserita la sentenza 16797/2016 la Commissione Tributaria regionale ha liquidato un danno di € 6.124.797,31 e la Cassazione ha censurato solo un profilo secondario della condanna⁶.

⁵ 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).

⁶ Con la ordinanza 18854/2009 (pur essa pronunciata nella vicenda in cui si inserisce la sentenza 16797/2016) la Cassazione ha affermato la applicabilità anche nel risarcimento dei danni da omesso rimborso di imposte del principio di cui alla sentenza n. 19499 del 2008, secondo cui : "nel caso di ritardato adempimento di una obbligazione di valuta, il maggior danno di cui all'art. 1224 c.c., comma 2, può ritenersi esistente in via presuntiva in tutti i casi in cui, durante la mora, il saggio medio di rendimento netto dei titoli di Stato con scadenza non superiore a dodici mesi sia stato superiore al saggio degli interessi legali. Ricorrendo tale ipotesi, il risarcimento del maggior danno spetta a qualunque creditore, quale che ne sia la qualità soggettiva o l'attività svolta (e quindi tanto nel caso di imprenditore, quanto nel caso di pensionato, impiegato, ecc.), fermo restando che se il creditore domanda, a titolo di risarcimento del maggior danno, una somma superiore a quella risultante dal suddetto saggio di rendimento dei titoli di Stato, avrà l'onere di provare l'esistenza e l'ammontare di tale pregiudizio, anche per via presuntiva; in particolare, ove il creditore abbia la qualità di imprenditore, avrà l'onere di dimostrare o di avere fatto ricorso al credito bancario sostenendone i relativi interessi passivi; ovvero - attraverso la produzione dei bilanci - quale fosse la produttività della propria impresa, per le somme in essa investite; il debitore, dal canto suo, avrà invece l'onere di dimostrare, anche attraverso presunzioni semplici, che il creditore, in caso di tempestivo adempimento, non avrebbe potuto impiegare il denaro dovutogli in forme di investimento che gli avrebbero garantito un rendimento superiore al saggio legale". Si badi però che sussistono anche massime secondo cui In tema di obbligazioni pecuniarie costituite dai crediti di imposta, cui non sono applicabili gli art. 1224, 1° comma, e 1284 c.c., stante la speciale disciplina dell'art. 44 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602 - relativa a tutti gli interessi dovuti dall'amministrazione finanziaria in dipendenza di un rapporto giuridico tributario - la specialità della fattispecie tributaria impone un'interpretazione restrittiva dell'art. 1224, 2° comma, c.c.; pertanto, il creditore non può limitarsi ad allegare

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).

3. La situazione successiva alla emanazione del decreto legislativo delegato 156/2015 in materia di contenzioso tributario, ed anteriore al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze relativo alle garanzie che possono essere imposte al contribuente

Il ritardo nella emanazione del decreto ministeriale di attuazione delle disposizioni relative alla esecutività delle sentenze non definitive apre le porte ad una considerevole quantità di problemi che incidono su una materia di per sé di incerta applicazione.

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 trascinarsi" 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 (oltre alle spese di lite) non può essere subordinata al rilascio di idonea garanzia. Ha un senso che anche per concludere con una esecuzione coattiva anche queste controversie di modesto importo si debba attendere la emanazione di un atto amministrativo che non le riguarderà?

Spingendosi ancora più in là: può il giudice dare atto che nel caso di specie non è necessaria alcuna cauzione e quindi rendere immediatamente eseguibili sentenze che coinvolgono somme superiori ai diecimila euro? E questo accertamento è di competenza del giudice del merito⁷ o di quello della ottemperanza (o di entrambi)?

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 sono fin d'ora esecutive.

la sua qualità di imprenditore e a dedurre il fenomeno inflattivo come fatto notorio, ma deve, alla stregua dei principi generali dell'art. 2697 c.c., fornire indicazioni in ordine al danno subito per l'indisponibilità del denaro, a cagione dell'inadempimento, ed ad offrirne prova rigorosa (Cass. 30 dicembre 2010, n. 26403).

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.

La stampa specializzata (cfr. Il Sole 24 ore del 5 ottobre 2016) ha dato notizia di un fluire di sentenze di merito che tentano di scavalcare l'inadempimento ministeriale⁸.

Non mi sembra questa la sede per sviscerarle e valutarne il fondamento giuridico, con un lavoro che - mi auguro di cuore - risulterebbe poco utile. In quanto la emanazione del decreto ministeriale cui si è così spesso fatto riferimento renderebbe non più attuale siffatta analisi.

4. La situazione successiva alla emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze relativo alle garanzie che possono essere imposte al contribuente

Più che dedicarsi allo studio di questioni di diritto che speriamo transitorie, anzi già svuotate dall'avvenuto adempimento dell'obbligo che grava sul Ministero, sembrerebbe produttivo affrontare le difficoltà di applicazione di un sistema compiuto⁹.

In primo luogo sarebbe da domandarsi se la provvisoria esecutività assista anche le sentenze emesse prima della emanazione dei decreti amministrativi di attuazione.

A me pare che la risposta positiva si imponga quanto meno per quanto attiene alla casistica contemplata nell'art. 68.

Tale articolo prevede un obbligo della amministrazione che risale al testo originario della norma, la riforma del 2015 si limita a prevedere uno strumento più incisivo per rendere efficace l'obbligo in questione e dunque è logico che questo strumento si applichi anche alle sentenze pregresse.

5. E se il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze non venisse emanato?

Da ultimo si prende in considerazione un'ipotesi che è auspicabile non si verifichi.

Immaginiamo che l'emanazione dei decreti ministeriali necessari per il buon funzionamento di questo profilo della riforma del processo tributario tardasse ulteriormente. E' possibile qualche rimedio giurisdizionale nei confronti di questa inerzia?

Mi sembra che potrebbero soccorrere gli artt. 31 e 117 del codice del processo tributario che prevedono il ricorso avverso l'inerzia della pubblica amministrazione, ed in ultima ipotesi la nomina di un commissario ad acta che si sostituisca alla Amministrazione stessa.

⁸ 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".

⁹ Si veda, ad esempio la guida de "Il Fisco" del luglio 2016, con scritti di Bruzzone, Lovecchio, Berti, Lamberti, Cicala.

Esiste in proposito qualche precedente di notevole interesse.

Segnalo in particolare la sentenza della Sezione Quarta del Consiglio di Stato n. 4713 del 13 ottobre 2015, che in riforma della pronuncia di primo grado ha accolto il ricorso della Dirpubblica (Federazione del Pubblico Impiego) ed ha “ordinato all’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, all’Agenzia delle Entrate e al Ministero dell’Economia e delle Finanze di provvedere all’adozione del Sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa ed individuale e del Piano della performance nel termine di giorni 180 dalla comunicazione o notificazione della sentenza”. Minacciando esplicitamente la nomina di un commissario ad acta in caso di inadempimento (tanto che la Amministrazione ha adempiuto all’obbligo evidenziato).

In termini analoghi è la sentenza del TAR Sicilia – sez. II 1361/2016 che ha censurato l’inerzia del Comune nella emanazione di un regolamento necessario per consentire l’accesso degli avvocati comunali al compenso tratto dalle propine.

Quanto ai soggetti legittimati a promuovere simile controversia, a me sembra che l’interesse a ricorrere debba essere riconosciuto agli ordini professionali abilitati alla difesa avanti alla giustizia tributaria, posto che gli iscritti a tali ordini si gioverebbero della esecutività delle sentenze (quanto meno per quanto attiene alle spese).

La legittimazione spetta poi anche ai singoli contribuenti in contenzioso con la Amministrazione ed interessati a conseguire sentenze esecutive o ad ottenere la esecuzione coattiva delle sentenze che già abbiano in mano.

6. Una considerazione finale

Nel ribadire l’auspicio che i nodi cui ho fatto cenno vengano sollecitamente risolti, ed in particolare vengano emanati i decreti attuativi cui ho accennato, mi permetto di sottolineare come i ritardi alimentino un’economia contenziosa e perciò malata a scapito della economia sana e produttiva di beni per la collettività.

Se la Amministrazione versa immediatamente ad un’azienda la somma dovuta in base alla normativa vigente, la contesa finisce; e la azienda può utilizzare la somma ai propri fini commerciali o produttivi.

Se invece i tempi si allungano, la azienda potrà promuovere un contenzioso, chiederà i danni, che risulteranno come nell’esempio concreto già esposto cospicui. E nel frattempo magari la impresa in bonis verrà rimpiazzata dal curatore fallimentare.

Forse il PIL non ne avrà pregiudizio, posto che nel calcolo del prodotto interno entrano anche le spese legali (come quelle mediche ed ospedaliere) ma l’economia reale non ne avrà un adeguato beneficio.