



## ESECUTIVITÀ DELLE SENTENZE FAVOREVOLI AL CONTRIBUENTE.

### *PRIMI SPUNTI PER UNA RIFLESSIONE*

*Mario Cicala\**

**Sommario:** Premessa: l'esecutorietà delle sentenze delle commissioni tributarie favorevoli al contribuente (ma è una novità?). – 1. Le disposizioni del decreto legislativo 156/2015: perplessità. – 2. Mancata esecuzione di una sentenza e diritto al risarcimento del danno. – 3. Problematiche di diritto transitorio. – 4. Una considerazione finale.

**Premessa: l'esecutorietà delle sentenze delle commissioni tributarie favorevoli al contribuente (ma è una novità?)**

Quando un giudice si pronuncia su una questione controversa appare logico che il rapporto di cui si discute sia provvisoriamente disciplinato dalla decisione giudiziaria, ancorché essa non sia ancora definitiva, non sia ancora "passata in giudicato". Si è quindi affermato nel nostro ordinamento il principio secondo cui le sentenze anche di primo grado sono di regola immediatamente esecutive; esso è ormai pacificamente applicato nel diritto processuale civile (art. 282 c.p.c.) e nel diritto processuale 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 avrebbe dovuto e dovrebbe, spontaneamente rimborsare immediatamente almeno tutto quanto versato e che risulti non dovuto in base ad una sentenza<sup>1</sup>, ancorché non definitiva.

---

<sup>1</sup> 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 parsa una rilevante novità l’art. 10 della legge delega 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”.

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”, ma, si soggiunge prudentemente, “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<sup>2</sup> e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell’articolo 2, comma 2, sono immediatamente esecutive”.

Il medesimo comma 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”<sup>3</sup>.

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 norma transitoria 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 si trova nel secondo comma dell’art. 68).

---

<sup>2</sup> Rientra quindi nella previsione della norma la condanna della Amministrazione al risarcimento del danno.

<sup>3</sup> Il parere del Consiglio di Stato di cui si riferirà nella 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.

## 1. Le disposizioni del decreto legislativo 156/2015: perplessità

Il sistema delineato dal legislatore delegato suscita forti perplessità; oltre a presentare difficoltà interpretative e lacune.

Il più immediato problema è 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”. Ma questo ostacolo sembrerebbe ormai in via di soluzione, avendo il Consiglio di Stato espresso un parere sostanzialmente favorevole sulla bozza di decreto ministeriale<sup>4</sup>; e dunque sarebbe fugata 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 stati ancora emessi “i regolamenti 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”<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> 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 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. 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 si 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.

<sup>5</sup> Invece l’art. 8, comma 4, della legge n. 212 del 2000 (cd. statuto del contribuente), che impone all’Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle fidejussioni richieste dal contribuente per ottenere

Il timore dell'inerzia dell'esecutivo mi ha indotto, in un precedente scritto, ad ipotizzare l'attivazione degli artt. 31 e 117 del codice del processo amministrativo; 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<sup>6</sup>. Non sembra ci sarà però bisogno di ricorrere a questo strumento giudiziario, ancorché il Ministero non sembri avere fretta di adempiere all'obbligo imposto dalla legge, forse nella convinzione di così ritardare l'applicazione di una norma sgradita e possibile fonte di esborsi per la mano pubblica.

Il prospettato completamento del quadro normativo previsto nel decreto delegato, consente di dedicare la nostra attenzione alle aporie indotte da tale atto legislativo.

Una prima perplessità nasce dal testo della norma delegata secondo cui sono esecutive "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". La norma- ad esempio- esclude dalla esecutività le sentenze che, smentendo un provvedimento della Agenzia, riconoscano ad una istituzione il carattere di onlus e quindi le relative agevolazioni (e si stenta a comprendere il perché). Vi è poi 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 dispositivo<sup>7</sup>.

---

la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, ha natura immediatamente precettiva, attribuendo al contribuente un diritto soggettivo perfetto a tutela della sua integrità patrimoniale, a prescindere dell'emanazione dei decreti ministeriali d'attuazione, e ricomprende anche i costi delle fidejussioni stipulate prima della sua entrata in vigore (Cass. 5 agosto 2015, n. 16409).

<sup>6</sup> 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). La legittimazione spetta poi anche ai singoli contribuenti in contenzioso con la Amministrazione ed interessati, ad esempio, a conseguire sentenze esecutive o ad ottenere la esecuzione coattiva delle sentenze che già abbiano in mano.

<sup>7</sup> 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.

Un'ulteriore perplessità, formulata dal prof. Cesare Glendi in sede di audizione parlamentare, è la scomparsa della facoltà concessa al contribuente vittorioso dal testo originario del D. lgs 546/1992 di ricorrere - oltre che alla procedura del giudizio di ottemperanza anche alle "norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo".

Con un conseguente indebolimento della posizione del contribuente creditore, in controtendenza con l'obbiettivo conclamato, nella legge delega, e secondo cui tale posizione dovrebbe essere rafforzata.

Una terza perplessità nasce dalla stessa previsione 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 soccombere<sup>8</sup>. Saggiungo che, dati i limiti propri del giudizio di ottemperanza, non mi pare possibile sostenere che la garanzia possa essere imposta in tale sede<sup>9</sup>.

Il legislatore delegato sembra cioè auspicare l'emanazione di sentenze "perplesse"; in cui il giudice dica "riconosco che hai ragione, ma dubito tu ce l'abbia per davvero"<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> 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.

<sup>10</sup> 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.

Una formula che può anche piacere a chi come me 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 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.

## **2. Mancata esecuzione di una sentenza e diritto al risarcimento del danno**

Appare opportuno domandarsi se il mancato adempimento di obblighi gravanti sulla Amministrazione tributaria, ed in primis del dovere di procedere al rimborso delle imposte indebitamente percepite (almeno quando l’indebito sia accertato da una sentenza) dia luogo ad una obbligazione di risarcimento del danno; e quale sia il giudice competente a questo accertamento.

Una puntuale risposta è enunciata dalla recente sentenza della Corte di Cassazione n. 16797 del 9 agosto 2016<sup>11</sup> secondo cui l’omesso o ritardato versamento di rimborsi dovuti legittima

---

<sup>11</sup> Invece la recentissima sentenza della Cassazione n. 24215 del 29 novembre 2016, sia pure in un mero obiter, riassume la tesi secondo cui in tema di rimborso di credito irpeg, si applica, quanto alla misura degli interessi spettanti sulle somme dovute in restituzione, la disciplina dettata dagli art. 1 e 5 l. 26 gennaio 1961 n. 29 (e succ. modif.), la quale, per il suo carattere di specialità, esclude l’applicabilità dell’art. 1224, 2° comma, c.c., con la conseguenza che il contribuente non ha diritto al risarcimento dell’eventuale danno superiore a quello ristorato dalla misura del tasso semestrale degli interessi fissata dall’art. 1 l. cit. (Cass. 29 aprile 2009, n. 10018). Al contrario, la sentenza 4 febbraio 2004 n. 2087 aveva affermato che la disciplina del rimborso di tasse ed imposte indirette sugli affari (e dei relativi interessi), dettata dagli art. 1 e 5 l. 26 gennaio 1961 n. 29 (e successive modificazioni), riguarda esclusivamente una specifica disciplina di interessi che restano pur sempre «interessi legali», perciò non esclude l’applicazione del 2° comma dell’art. 1224 c.c., con la conseguenza che il contribuente ha diritto al risarcimento dell’eventuale danno superiore a quello ristorato dalla misura del tasso semestrale degli interessi fissata dal citato art. 1 l. n. 29 del 1961 (applicazione in tema di rimborso della tassa addizionale sul consumo dell’energia elettrica). La disciplina del rimborso di tasse ed imposte indirette sugli affari (e dei relativi interessi), dettata dagli art. 1 e 5 l. 26 gennaio 1961 n. 29 (e successive modificazioni), riguarda esclusivamente una specifica disciplina di interessi che restano pur sempre «interessi legali», perciò non esclude l’applicazione del 2° comma dell’art. 1224 c.c., con la conseguenza che il contribuente ha diritto al risarcimento dell’eventuale danno superiore a quello ristorato dalla misura del tasso semestrale degli interessi fissata dal citato art. 1 l. n. 29 del 1961 (applicazione in tema di rimborso della tassa addizionale sul consumo dell’energia elettrica).

A sua volta, la sentenza 12 maggio 2003, n. 7236 aveva, invece, affermato che in tema di rimborso della tassa di concessione governativa per l’iscrizione delle società nel registro delle imprese, si applica, quanto alla misura degli interessi spettanti sulle somme dovute in restituzione, la disciplina dettata, in materia di riscossione di tasse ed imposte indirette sugli affari, dagli art. 1 e 5 l. 26 gennaio 1961 n. 29 (e succ. mod.), la quale, per il suo

il giudice tributario a condannare la Amministrazione al risarcimento del danno ex art. 1224 del codice civile<sup>12</sup>.

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<sup>13</sup> - 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,

---

carattere di specialità, esclude che possa applicarsi il disposto del 2° comma dell'art. 1224 c.c., con la conseguenza che il contribuente non ha diritto al risarcimento dell'eventuale danno superiore a quello ristorato dalla misura del tasso semestrale degli interessi fissata dal cit. art. 1 l. n. 29 del 1961.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 26403 del 30 dicembre 2010 ha affermato: in tema di obbligazioni pecuniarie costituite dai crediti di imposta, cui non sono applicabili gli artt. 1224, primo comma, e 1284 cod. civ., stante la speciale disciplina dell'art. 44 del 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, secondo comma, cod. civ.; pertanto, il creditore non può limitarsi ad allegare la sua qualità di imprenditore e a dedurre il fenomeno inflattivo come fatto notorio, ma deve, alla stregua dei principi generali dell'art. 2697 cod. civ., fornire indicazioni in ordine al danno subito per l'indisponibilità del denaro, a cagione dell'inadempimento, ed ad offrirne prova rigorosa (nei medesimi termini è l'ordinanza n. 7803 del 20 aprile 2016).

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> Cfr. la sentenza della Cassazione n. 23021 del 11 novembre 2016 secondo cui nel caso di ritardato adempimento di un'obbligazione pecuniaria, nel caso di specie per ritardato rimborso di imposta il danno da svalutazione monetaria non è in re ipsa ma deve essere provato dal creditore, quantomeno deducendo e dimostrando che il saggio medio di rendimento netto dei titoli di Stato di durata annuale è stato superiore, nelle more, agli interessi legali: prova da valutarsi con particolare rigore relativamente ai crediti nei confronti dell'erario, in considerazione della specificità della disciplina dell'obbligazione tributaria. Cui si affianca la sentenza n. 11943 del 10 giugno 2016, secondo cui nel caso di ritardato adempimento di una obbligazione pecuniaria, il maggior danno di cui all'art. 1224 comma secondo cod.civ. deve essere provato dal creditore quantomeno deducendo e dimostrando che il saggio medio di rendimento netto dei titoli di Stato di durata annuale è stato superiore, nelle more, agli interessi legali; tale principio trova applicazione anche in materia di crediti nei confronti dell'erario, ma, in considerazione della specificità della obbligazione tributaria, la prova del danno da svalutazione monetaria deve essere valutato con particolare rigore ( in tal senso Sez. U, Sentenza n. 16871 del 31/07/2007, Rv. 598300; Sez. U, Sentenza n. 9499 del 16/07/2008, Rv.;604419). È perciò non adeguatamente motivata la sentenza di merito la cui motivazione si esaurisce nella astratta affermazione secondo cui l'ulteriore risarcimento spetta "in base alla prevalenza del tasso di interesse dei titoli di Stato annuali o degli interessi legali", ma non specifica se il contribuente abbia assolto l'onere di dimostrare l'esistenza di un maggior danno, quantomeno sotto il profilo che, nel periodo di interesse, il saggio medio di interesse dei titoli di Stato con scadenza annuale era stato effettivamente superiore al saggio degli interessi legali.

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 – attraverso la dichiarazione, dei conteggi effettuati dal contribuente – messa 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 al giudice tributario (d.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 2)<sup>14</sup>.

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 opposto esplicitamente o tacitamente dalla Amministrazione. Ed ovviamente questo diritto non è venuto meno con la emanazione del decreto delegato 156/2015.

Un problema si pone ove la Amministrazione ammetta esplicitamente il debito senza soddisfarlo; in questo caso la giurisdizione spetta al giudice ordinario e non al giudice tributario<sup>15</sup>. 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

---

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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).

simile a quella presente nell'art. 112 del Codice del processo amministrativo<sup>16</sup>, che consente di introdurre la domanda nel giudizio di ottemperanza<sup>17</sup>. Quindi in tale giudizio la responsabilità dell'inadempiente può solo essere affermata nei limiti propri dell'art. 96 c.p.c. (così detta "lite temeraria")<sup>18</sup>.

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 condanna<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> 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). È 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.

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> Con la ordinanza 18854/2009 (pur essa pronunciata nella vicenda in cui si inserisce la sentenza 16797/2016, e che non mi risulta massimata) 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

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. Problematiche di diritto transitorio

In primo luogo appare logico domandarsi se la provvisoria esecutività assista anche le sentenze emesse prima della emanazione dei decreti amministrativi di attuazione, o addirittura prima della emanazione del decreto legislativo 156/2016 <sup>20</sup>.

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

Tale articolo prevede infatti un obbligo della amministrazione che risale al testo originario della norma; la riforma del 2015 soltanto pone a disposizione del contribuente uno strumento processuale più incisivo per rendere efficace l'obbligo di diritto sostanziale; e dunque è 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.

La recente 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, atteso che,

---

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 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).

<sup>20</sup> Si veda, ad esempio la guida de "Il Fisco" del luglio 2016, con scritti di Bruzzone, Lovecchio, Berti, Lamberti, Cicala.

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 offrissero al contribuente insoddisfatto per pretendere che l'amministrazione dia corso al prescritto adempimento. Esclusa all'epoca la praticabilità del rimedio rappresentato dal giudizio di ottemperanza, di cui al successivo art. 70, si è ritenuto che il contribuente potesse 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 tributario<sup>21</sup>. 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<sup>22</sup>.

Il ritardo nella emanazione del decreto ministeriale di attuazione delle disposizioni relative alla esecutività delle sentenze non definitive apre le porte ad un'ulteriore considerevole quantità di problemi.

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 l'inadempimento ministeriale<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> 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).

<sup>22</sup> 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 accedere al giudice tributario. Dunque l'istanza ha solo la funzione di consentire al giudice tributario di dichiarare la illegittimità del rifiuto (espresso o tacito) della amministrazione a restituire le somme richieste.

<sup>23</sup> 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

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 queste controversie di modesto importo si debba attendere la emanazione di un atto amministrativo che non le riguarda?

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 coinvolgano somme superiori ai diecimila euro? In caso di risposta positiva ritengo questo accertamento sia di competenza del giudice del merito<sup>24</sup> 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 sono fin d'ora esecutive.

#### **4. Una considerazione finale:**

Nell'esprimere l'auspicio che le perplessità, i nodi cui ho fatto cenno vengano risolti mi permetto di sottolineare come i ritardi e le complicazioni 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.

---

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".

<sup>24</sup> 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.

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.

Questo mi pare lo snodo essenziale della nostra riflessione, la causa prima delle nostre preoccupazioni a fronte dello stato dell'odierna realtà tributaria italiana, composta da un insieme di leggi, provvedimenti giurisdizionali, prassi ed atti amministrativi in cui è sempre più difficile ravvisare l'organicità propria di un vero e proprio sistema giuridico.

## **POSTILLA**

Il 13 gennaio 2017 è stata depositata la sentenza n. 758/2017 delle Sezioni Unite della Cassazione che ha affermato il principio secondo cui "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 (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata"; ed, in applicazione di questo principio, ha deciso la causa nel merito accogliendo il ricorso di una curatela avverso la iscrizione a ruolo straordinario, ai sensi dell'art. 15-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, delle imposte e degli accessori posti a carico della società fallita da un avviso di accertamento annullato da una sentenza non definitiva del giudice tributario.

La sentenza 758/2017 valorizza il significato e la portata dei provvedimenti del giudice tributario, che vengono in toto equiparati agli analoghi atti emessi dal giudice ordinario o da quello amministrativo. E in questa autorevole affermazione mi sembra trovino conforto le opinioni espresse nel mio intervento, in particolare quella espressa nel primo paragrafo e secondo cui la Amministrazione ha l'obbligo di dare esecuzione alle sentenze del giudice tributario, e quest'obbligo ha natura istituzionale e dunque sussisteva anche prima che venisse specificamente disciplinato dall'art. 9 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha introdotto varie modifiche al d.lgs. n. 546/92 in attuazione dell'art. 10 della legge di delega n. 23 del 2014 (modifiche per altro non applicabile alla controversia decisa dalle sezioni unite).