

Esecutività immediata delle sentenze tributarie: quando il Fisco perde è obbligato al rimborso

di [Maurizio Villani](#)

Publicato il 20 Dicembre 2016

sebbene il Consiglio di Stato abbia già espresso parere favorevole con alcune osservazioni allo schema di decreto inviato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il tanto atteso decreto ministeriale non è stato ancora emanato. Tuttavia possiamo ritenere che è stato certamente compiuto un passo avanti definitivo per l'immediata esecutività delle sentenze fiscali favorevoli al contribuente

Il D.Lgs. n. 156/2015 ha riformulato il testo dell'art. 69 del D.lgs. n.546/92 ed ha così introdotto l'immediata esecutività delle sentenze di condanna dell'Amministrazione Finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso a verso gli enti relativi alle operazioni catastali.

Invocando l'art.69 del D.lgs. n. 546/92, rubricato, "Condanna dell'ufficio al rimborso", nella versione in essere fino al 31-05-2015 disponeva che: "Se la commissione condanna l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi dell'articolo 15 e la relativa sentenza è passata in giudicato, la sentenza viene rilasciata e spedita in forma esecutiva a norma dell' art. 475 del c.p.c., applicando per le spese di giudizio l'art. 15 del D.Lgs. n. 546/92".

Dunque, **secondo la normativa previgente**, se il giudizio davanti ai giudici tributari si concludeva con una sentenza di condanna dell'Amministrazione Finanziaria al pagamento di somme (ivi comprese le spese di giudizio) a favore del contribuente, **per ottenere il rimborso era necessario che la stessa sentenza fosse passata in giudicato** e che quindi vi fosse un titolo esecutivo. In tal caso, il contribuente poteva chiedere alla segreteria della commissione tributaria copia della sentenza stessa in forma esecutiva.

Orbene, attraverso la completa riscrittura dell'art. 69 del D.lgs. n.546/1992 e l'estensione dell'immediata esecutorietà delle sentenze non definitive a tutte le parti in causa (e non più solo all'Amministrazione Finanziaria) si è inteso porre rimedio alla ingiustificata disparità di trattamento esistente tra contribuente e Fisco. La formulazione originaria del D.lgs. n. 546/1992 prevedeva, infatti, l'esecutività delle sentenze prima del loro passaggio in giudicato, solo nelle ipotesi in cui queste fossero favorevoli all'Amministrazione Finanziaria e non anche al contribuente.

Orbene, il "nuovo" art. 69 D.lgs n.546/92 rubricato "*Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente*" ha previsto, invece, che:

"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.

4. Il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta.

5. 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".

In buona sostanza, tale intervento di riforma ha comportato la completa riscrittura dell'art. 69 del D.Lgs. n.546/1992, rinominando persino la sua rubrica da “*Condanna dell’ufficio al rimborso*” ad “*Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente*”.

E' stata così disciplinata da un lato, **l'immediata esecutività delle sentenze di condanna dell'Amministrazione Finanziaria al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali** (sostituendo le previgenti disposizioni contenute negli artt. 69 e 69-bis che prevedevano l'esecuzione della sentenza solo dopo la formazione della *res iudicata*) e dall'altro, la possibilità per il contribuente di ricorrere al giudizio di ottemperanza al fine di ottenere l'esecuzione di tali pronunce.

In questo modo si è posto fine alla previgente situazione, di evidente squilibrio, in cui l'esecutività, prima del passaggio in giudicato delle sentenze, poteva operare solo a favore del Fisco. Infatti, mentre nelle liti di impugnazione degli atti impositivi, a seguito di una sentenza favorevole all'Amministrazione Finanziaria, quest'ultima, ai sensi dell'art. 68 del D.lgs. n. 546/1992, aveva la possibilità di riscuotere, in via provvisoria e graduale, le pretese erariali prima dell'insorgenza della *res iudicata*, al contrario, prima della riforma, le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali non erano esecutive se non a seguito del passaggio in giudicato della sentenza.

Il novellato art. 69 cit. ha, dunque, ridisegnato lo scenario e previsto che le sentenze di condanna dell'Amministrazione Finanziaria, originate da liti da rimborso, siano anch'esse immediatamente esecutive. In queste ipotesi l'ufficio fiscale sarà, dunque, tenuto a procedere al rimborso delle somme, anche in ipotesi di impugnazione della sentenza *de qua*.

La procedura per l'ottenimento della restituzione delle somme sarà identica a quella disegnata nell'art. 68, co. 2, del citato decreto pertanto e a tal scopo: a) occorrerà innanzitutto notificare la sentenza alla controparte e attendere il decorso di 90 giorni; b) ed in caso di inerzia dell'ente impositore, si dovrà attivare il giudizio di ottemperanza a norma dell'art. 70.

Tuttavia, occorre precisare che per evitare il rischio che, una volta ottenuto il pagamento di una somma a titolo di rimborso (in virtù di una sentenza esecutiva impugnata dall'Amministrazione Finanziaria), non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza, il

legislatore ha previsto che il rimborso di somme di ammontare superiore a 10 mila euro, diverse dalle spese di lite, possa essere subordinato dal giudice alla presentazione di idonea garanzia anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante. Come disposto dal comma 2 del novellato articolo 69 citato, la disciplina del contenuto, della durata e del termine di tale garanzia è stata rinviata ad apposito decreto ministeriale.

Peraltro, nello stesso decreto di revisione del processo tributario, è stato previsto che la norma in tema di esecutività delle sentenze a favore del contribuente, pur entrando in vigore il 01.06.2016, non è applicabile fino all'approvazione del decreto ministeriale recante la disciplina della garanzia ivi prevista. E' doveroso, infatti, chiarire che le disposizioni contenute nella nuova formulazione dell'articolo 69 cit. non sono ancora entrate in vigore.

Sul punto occorre precisare che, in virtù dell'art. 12 (*"Disposizioni transitorie"*), comma 1, del D. Lgs. n. 156/2015, il novellato art. 69 è entrato in vigore dall'1 giugno 2016; tuttavia, lo stesso succitato art.12, al comma 2, prevede che fino all'approvazione del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze previsto dall'art. 69, c. 2, del D. Lgs. 31.12.1992, n. 546, così come modificato dalla riforma, resterà in vigore la previgente disposizione di cui all'art. 69 cit..

Ad oggi, quindi, sebbene il Ministero dell'Economia e delle Finanze abbia chiesto il parere del Consiglio di Stato sullo schema di decreto recante regolamento di attuazione dell'art. 69, c. 2, succitato ed il Consiglio di Stato nell'adunanza del 17 novembre 2016 abbia espresso parere favorevole con alcune osservazioni, si è ancora in attesa che il predetto decreto venga pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 38 del 29.12.2015 ha chiarito che la nuova formulazione dell'art. 69 si applica con riferimento alle sentenze depositate dall'1 giugno 2016 o dalla data del decreto ministeriale previsto dall'art. 69, c. 2, se approvato successivamente. Per contro, per le sentenze depositate prima di tale data, si applica il previgente art. 69.

In buona sostanza, in forza della disciplina transitoria, la nuova norma di cui all'art. 69 del D.lgs. n.546/92 è in vigore dall'1 giugno 2016, pur essendo al contempo statuito che, fino all'approvazione del previsto decreto ministeriale, resta applicabile il vecchio art. 69 del D.lgs. n. 546/1992, che subordina al passaggio in giudicato il rilascio di copia della sentenza *"spedita in forma esecutiva"*.

Ad oggi, come già evidenziato, sebbene il Consiglio di Stato nell'adunanza del 17 novembre 2016 abbia espresso parere favorevole con alcune osservazioni allo schema di decreto inviato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il tanto atteso decreto ministeriale non è stato ancora emanato. Ciò nonostante può, comunque, ritenersi che è stato certamente compiuto un passo avanti definitivo per l'immediata esecutività delle sentenze fiscali favorevoli al contribuente (comprese quelle relative ai ricorsi contro gli atti relativi alle operazioni catastali). Pertanto, a seguito del parere favorevole del Consiglio di Stato, non rimane che auspicare che la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale avvenga in tempi piuttosto brevi, indipendentemente dall'attuale crisi di Governo.

In ogni caso, questa situazione conferma la necessità di riformare totalmente la giustizia tributaria che non deve essere più gestita ed organizzata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ma da un organismo terzo ed imparziale (art. 111, comma 2, della Costituzione), cioè dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, come ho suggerito in occasione della mia audizione alle Commissioni riunite Finanze e Giustizia del Senato martedì 06 dicembre 2016, che stanno discutendo il mio disegno di legge n. 1593 presentato al Senato dalla Sen. Gambaro il 06 agosto 2014.

In conclusione, si riporta per completezza il parere del Consiglio di Stato *“emesso sullo schema di decreto recante regolamento di attuazione dell'art. 69, comma 2, del D. Lgs. 31.12.1992, n. 546 sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente”*.

10 dicembre 2016

Maurizio Villani