

IN VIGORE DAL 1° GIUGNO 2016- 24 MAGGIO 2016 ORE 06:00

Esecuzione provvisoria delle sentenze tributarie: parità assicurata?

Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato Raffaella De Carlo - Loconte & Partners

Via libera alla provvisoria esecuzione delle sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie di primo e secondo grado nelle controversie riguardanti l'impugnazione di atti impositivi, le azioni di restituzione di tributi in favore dei contribuenti e l'impugnazione di atti relativi ad operazioni catastali. Contribuenti versus Amministrazione finanziaria. L'ultima tranche di modifiche al contenzioso tributario apportate dal D.Lgs. n. 156 del 2015, in attuazione della legge delega fiscale, entrerà in vigore dal prossimo 1° giugno. Si realizzeranno i presupposti necessari per assicurare alle parti il giusto processo, che si svolge in condizioni di parità?

La significativa opera di "manutenzione straordinaria" cui è stato sottoposto il **contenzioso tributario** per effetto del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, si completerà nei prossimi giorni con l'entrata in vigore - a decorrere dal 1° giugno 2016 - delle nuove previsioni in tema di **esecuzione delle sentenze**.

Leggi anche [Contenzioso tributario, la mappa delle novità](#)

L'obiettivo di incrementare la funzionalità della giurisdizione tributaria, fissato dall'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23 (**legge delega fiscale**), è stato perseguito dal Legislatore delegato sancendo, attraverso le modifiche apportate al Capo IV del D.Lgs. n. 546/1992, il principio della **provvisoria esecutività** delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Prescindendo, in questa sede, da valutazioni circa l'opportunità di inserire nel programma di riforma fiscale tracciato dalla legge delega - che, per quanto di ampio respiro, resta pur sempre focalizzato sul diritto sostanziale - tali interventi di revisione del processo tributario (probabilmente meritevoli, in quanto attinenti all'esercizio di una giurisdizione, di collocazione a sé), non può dubitarsi della bontà della novella. Essa si propone, infatti, di **superare la disparità di trattamento** di fatto esistente ancora oggi tra le due parti del processo: **contribuenti** da un lato, **Amministrazione finanziaria** dall'altro.

Il caposaldo della rimodulata disciplina è rappresentato dall'art. 67-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992, la cui introduzione risponde, appunto, all'esigenza, segnalata ormai da tempo e recepita nella legge delega, di prevedere "l'**immediata esecutorietà**, estesa a **tutte le parti in causa**, delle sentenze delle Commissioni tributarie".

Secondo la nuova disposizione, le sentenze emesse dal Giudice tributario, in primo e secondo grado, sono esecutive "secondo le norme del presente capo" (*id est*, il Capo IV). Il rinnovato quadro normativo, infatti, si completa con la riformulazione degli articoli 68 e 69 e con l'abrogazione dell'art. 69-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992.

Occorre precisare subito che, in base alle suddette modifiche, l'immediata esecutività riguarda le sole sentenze aventi ad oggetto l'**impugnazione di atti impositivi** ovvero **dinieghi** (espressi o taciti) su istanze presentate dal contribuente per la restituzione di tributi, nonché quelle relative all'**impugnazione di atti in materia di operazioni catastali**.

Nota bene

Il Legislatore delegato ha, quindi, scelto di circoscrivere l'applicazione del nuovo principio a determinate tipologie di pronunce, senza attribuire ad esso un'estensione generale.

Restano fuori, ad esempio, quelle relative al riconoscimento di **esenzioni fiscali**, in relazione alle quali si è evidentemente preferito mantenere, per primarie esigenze di certezza del diritto, il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato.

Per le categorie di sentenze interessate, invece, l'affermata provvisoria esecutività comporta l'anticipazione della loro efficacia rispetto al passaggio in giudicato, sicché esse costituiscono anche prima di tale momento **titolo per procedere all'esecuzione forzata** (ormai nelle sole forme del giudizio di ottemperanza).

Già sulla base di sentenza non definitiva, dunque, viene meno la **presunzione di legittimità** e l'esecutorietà dell'atto impugnato; di conseguenza, la situazione giuridica tra le due parti processuali sarà, seppure provvisoriamente, regolata dalle statuizioni del Giudice tributario.

La **portata della novella** - che definiamo, a buon diritto, grandemente innovatrice - può apprezzarsi, però, appieno solo comparando le nuove previsioni con quello che è stato ed è, sebbene ancora per poco, lo stato dell'arte.

Si noterà immediatamente che il **"trattamento"** riservato alle varie pronunce che le Commissioni tributarie potevano (e possono) emettere **non** appare **uniforme**.

In particolare, secondo il comma 1 dell'art. 68 (nel testo *ante* riforma), alle **sentenze favorevoli all'Amministrazione** emesse nei giudizi relativi all'impugnazione di atti impositivi, si riconosceva già efficacia esecutiva, secondo le scansioni previste dalla medesima disposizione. In caso, invece, di **sentenza favorevole al contribuente**, il comma 2 dello stesso art. 68 prevedeva sì il rimborso - nei 90 giorni successivi alla notificazione della sentenza - di quanto pagato in eccedenza rispetto a quanto stabilito dal Giudice, senza però apprestare adeguati mezzi coattivi nei confronti dell'Ufficio inadempiente. Di fatto, dunque, era necessario che il contribuente attendesse il passaggio in giudicato della sentenza.

Analoga situazione per le controversie aventi ad oggetto il pagamento di somme da parte dell'Amministrazione e per quelle riguardanti atti relativi ad operazioni catastali: gli articoli 69 e 69-*bis*, infatti, presupponevano la definitività della sentenza ai fini della sua esecuzione.

Cosa cambia dal 1° giugno 2016

Coscienti delle **iniquità** derivanti dal descritto sistema, con le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 156 del 2015 - in vigore dal prossimo 1° giugno - il quadro normativo di riferimento è cambiato, decisamente in meglio.

Per effetto del nuovo art. 68, il contribuente potrà, in caso di inerzia dell'Ufficio, ricorrere all'**ottemperanza** ed ottenere il rimborso delle somme versate.

In base al nuovo art. 69, poi, le sentenze di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse sul ricorso avverso atti relativi ad operazioni catastali saranno **immediatamente esecutive**.

L'idea di fondo è stata quella di **equiparare**, sotto il profilo della esecuzione, le sentenze emesse nell'ambito del processo tributario a quelle che chiudono il giudizio civile e amministrativo, per le quali è prevista, rispettivamente dagli articoli 282 c.p.c. e 33, comma 2, c.p.a., la **provvisoria esecutività**.

Ciò, al fine di realizzare i presupposti necessari per assicurare alle parti quel **giusto processo**, che si svolge in condizioni di **parità**, di cui all'art. 111 della Costituzione.

Ed invero, se con riferimento ad una delle parti in causa (l'Amministrazione finanziaria), data la sua natura pubblica, può ancora tollerarsi - non senza perplessità - una qualche posizione di preminenza nell'ambito del procedimento amministrativo, nessuna superiorità può (e deve) essere ammessa nell'ambito di un procedimento giurisdizionale che, per dirsi realmente tale,

deve collocare le parti su piani di effettiva parità.



Copyright © - Riproduzione riservata