

IN VIGORE DAL 1° GIUGNO- 25 MAGGIO 2016 ORE 06:00

Esecuzione di sentenze a favore del contribuente: luci e ombre della nuova disciplina

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

In attuazione della legge delega fiscale, il D.Lgs. n. 156 del 2015, di riforma del processo tributario, ha introdotto una pregevole previsione, quella che garantisce l'esecutività immediata, anche nei confronti del contribuente vittorioso, delle sentenze in materia di contenzioso fiscale. Ne consegue che - a decorrere dall'entrata in vigore della novità, dal 1° giugno 2016 - costui potrà ora ottenere l'immediato pagamento dalla controparte (il Fisco) delle somme dovute e stabilite nella pronuncia, senza attenderne il passaggio in giudicato. Tuttavia, la decorrenza delle nuove regole potrebbe slittare in attesa del decreto ministeriale che dovrà fissare durata, termini e modalità della garanzia.

Il D.Lgs. n. 156/2015, che contiene la **riforma degli interpelli e del contenzioso tributario**, sostituisce integralmente l'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992 inserendo una nuova procedura relativa ai processi tributari instaurati per l'ottenimento di un rimborso di imposte versate e non dovute.

In particolare, l'art. 9 del decreto attuativo della **delega fiscale**, nel riformulare il testo dell'art. 69, ha introdotto l'**immediata esecutività delle pronunce di condanna** al pagamento di somme in **favore del contribuente** e di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali.

Il legislatore ha introdotto tuttavia un "**temperamento**", prevedendo che il giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, possa subordinare il pagamento di somme di importo superiore a 10.000 euro, alla prestazione di idonea **garanzia**.

La norma ha altresì previsto che il Ministro dell'Economia e delle finanze disciplini con decreto il contenuto di tale 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.

Le relative spese saranno anticipate dal richiedente, ma dovranno essere poste a carico della parte soccombente all'esito del giudizio definitivo. Il contribuente potrà, tuttavia, **rinunciare all'esecuzione immediata** della sentenza al fine di evitare di anticipare le somme dovute per la garanzia (oltre agli eventuali interessi sul capitale rimborsato), attendendo l'esito finale del processo e la cristallizzazione del suo credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo la **precedente disciplina**, invece, le sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria alla restituzione dei tributi potevano diventare **esecutive soltanto se passate in giudicato**.

Evidente lo scopo perseguito dalla previgente normativa: garantire la tutela dello Stato dall'eventuale insolvenza del contribuente, destinatario di un rimborso sulla base di un giudizio non definitivo.

Di contro, in tale ottica, il differimento dell'esecutività della sentenza non sarebbe stato pregiudizievole per il contribuente, presumendosi che lo Stato e gli altri enti pubblici siano sempre solvibili.

L'effetto di tale disciplina è tuttavia tristemente noto: il contribuente, pur risultando vittorioso

nei giudizi di merito, doveva attendere la definitiva pronuncia della Corte di Cassazione, diversi anni dopo l'originaria maturazione del credito, con inevitabili ripercussioni negative sulla sua sfera patrimoniale.

Ebbene, alla luce di tali considerazioni, appare sicuramente pregevole la scelta di incrementare la tutela del contribuente all'interno del processo tributario, giacché l'immediata esecutività delle pronunce implica, da un lato, la possibilità, per entrambe le parti, di attuare i *dicta* contenuti nella statuizione, senza attenderne il passaggio in giudicato, dall'altro, ove ne ricorrano gli estremi, di sospenderne gli effetti con ricadute sulla riscossione.

Suscita, invece, **perplexità** la previsione di una **garanzia** la quale, oltre a essere estremamente onerosa, rischia altresì di inficiare, neutralizzandolo, l'evocato principio di esecutività.

Invero, se l'intento del legislatore del 2015 era quello di eliminare le evidenti disparità di trattamento tra contribuente e Amministrazione, sarebbe stato sufficiente garantire all'Ufficio la possibilità di preservare adeguatamente le proprie esigenze, richiedendo la sospensione dell'esecutività della statuizione a esso sfavorevole.

Diversamente opinando, si offrirebbe all'Amministrazione uno strumento ulteriore rispetto a quello già esistente di cui dispone il contribuente, in palese violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.

La violazione di tale principio rileva anche sotto un differente profilo.

L'esecutività effettiva delle pronunce delle Commissioni tributarie è di fatto subordinata alle **condizioni economiche del contribuente**. Sarebbero, pertanto, svantaggiati proprio quei soggetti che necessitano ancora di più dell'immediata esecutività della sentenza a loro favore ma che, versando in una più gravosa situazione economica, non sono in grado di ottenerla, per la difficoltà di procurarsi un'idonea garanzia.

Infine, la norma presenta **ulteriori profili di criticità**.

Innanzitutto, non sono indicati i **criteri** da seguire per considerare una **garanzia "idonea"** e, in secondo luogo, non si comprende sulla base di quali valutazioni, il giudice possa richiederla, trattandosi di una mera **facoltà** e non di un obbligo. E invero, il generico inciso "anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante", non permette di individuare i presupposti che il giudice deve vagliare, oltre a quello "patrimoniale", al fine di subordinare l'immediata esecutività della statuizione alla prestazione di idonea garanzia da parte del contribuente.

Un ultimo profilo di criticità attiene alla **entrata in vigore** della norma, fissata dal decreto di riforma al **1° giugno 2016**.

E invero, la decorrenza delle nuove regole potrebbe slittare in attesa del decreto ministeriale che dovrà fissare durata, termini e modalità della garanzia. La disposizione transitoria di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 156 del 2015 prevede infatti che fino all'emanazione dell'evocato decreto debbano continuare ad applicarsi le pregresse previsioni dell'articolo 69.

Leggi anche Esecuzione delle sentenze a favore del contribuente: manca il decreto attuativo

Sebbene il termine del 1° giugno parrebbe avere valenza meramente ordinatoria, ne deriva, pertanto, che fino alla emanazione del predetto decreto resta ingiustificatamente frustrata l'applicazione di una norma di favore per il contribuente.