

LA SENTENZA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Premessa - Nell'ordinamento italiano, il procedimento giurisdizionale è generalmente scandito da fasi diverse, ognuna destinata alla realizzazione di un diverso scopo: c'è la fase introduttiva dedicata alla costituzione delle parti ed al controllo della regolarità delle notifiche; c'è la fase istruttoria, nella quale si raccolgono le prove; c'è quella decisoria, nella quale il giudice esprime il proprio pronunciamento. Anche nel processo tributario è dato distinguere più fasi, ma nella sua struttura non è prevista una fase deputata alla formazione delle prove tant'è che la udienza è fissata direttamente per la trattazione in camera di consiglio o la discussione in pubblica udienza. L'accertamento dei fatti avviene, utilizzando per lo più le prove raccolte nell'istruttoria amministrativa, di natura documentale (dove il carattere documentale del processo tributario), cui eventualmente si potranno aggiungere i documenti prodotti dal contribuente e le ulteriori prove acquisite d'ufficio, nel corso di una istruttoria definita "*secondaria*" a fronte di quella "*primaria*" svolta dagli uffici finanziari.

Come in ogni processo, anche la finalità del processo tributario è quella di pervenire ad una soluzione permanente e stabile del conflitto di interessi oggetto della lite giudiziaria. La sentenza è il provvedimento con il quale il giudice giunge a tale risultato.

Essendo il processo tributario governato dal principio dispositivo, il giudice deve pronunciarsi esclusivamente sulle questioni dedotte dalle parti nel ricorso introduttivo del giudizio, nelle controdeduzioni della parte resistente, tenuto anche conto della integrazione dei motivi di ricorso prevista dall'art. 24 del Dlgs. n. 546.

Altra caratteristica della sentenza è la sua stabilità, nel senso che una volta pronunciata essa vincola non solo le parti, ma anche il giudice da cui promana, e può essere modificata o annullata solamente attraverso la sua impugnazione davanti ad altra autorità giudiziaria. La sentenza segna, quindi, lo spartiacque tra un grado e l'altro del procedimento: contro una sentenza è sempre possibile fare impugnazione entro i termini stabiliti dalla legge.

Si può, quindi affermare che la sentenza:

- Esprime la decisione sulla questione sottoposta al giudice.
- Segna la conclusione di un grado di giudizio.

Il giudice, nel corso del processo, può emettere anche provvedimenti diversi dalla sentenza, quali l'ordinanza, che però ha semplicemente la funzione di regolare lo

svolgimento del processo, essendo priva del carattere della stabilità o della definitività e suscettibile di revoca da parte dello stesso giudice che l'ha emessa.

Il Dlgs. n. 546 del 1992 reca in tre articoli (35, 36 e 37) la disciplina degli aspetti più importanti della sentenza, e, in quanto introduttivo di un rito speciale, per le situazioni non direttamente disciplinate, richiama le norme del codice di procedura civile che siano compatibili, in virtù del rinvio di cui all'art. 1, comma 2°, del decreto.

Riguardo al controllo di compatibilità, fermo restando l'estensione del rinvio a tutte le norme del C.p.c., deve ritenersi tuttora valido l'orientamento dottrinale e giurisprudenziale maturato a proposito dell'art. 39, comma 1°, D.P.R. n. 636 del 1972 e riassunto nella motivazione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 16 gennaio 1986, n. 210, secondo il quale, come in ogni ipotesi in cui il ricorso alla tecnica del rinvio (c. d. recettizio o materiale) attiene ad un complesso determinato di disposizioni, richiamate in quanto risultino coerenti con il sistema che debbono integrare, anche per il rinvio in esame *“l'indagine ricognitiva va scandita in due momenti, occorrendo accertare anche nel processo tributario si configuri, senza essere disciplinato direttamente o indirettamente dalla legge relativa, una situazione processuale avente le stesse caratteristiche di quella oggetto delle disposizioni richiamate; e, in secondo luogo, se la disciplina risultante dalle stesse sia compatibile o meno con norme del processo tributario...,intesa l'incompatibilità non solo come contrasto assoluto, ma anche limitato e tuttavia tale da comportare una disarmonia che non può ritenersi autorizzata”* (1).

Deliberazione della sentenza – L'art. 35 regola le modalità di deliberazione della decisione, che deve avvenire subito dopo la discussione in pubblica udienza o, in caso di trattazione in camera di consiglio, subito dopo l'esposizione del relatore nel segreto della camera di consiglio. Ricorrendone i motivi, la deliberazione non può essere rinviata oltre trenta giorni.

Per il *modus procedendi* sono espressamente richiamate le prescrizioni dell'art. 276 e seguenti. Alla camera di consiglio possono partecipare soltanto i giudici che fanno parte del collegio giudicante, che, sotto la direzione del presidente, decide gradatamente le questioni sottoposte dalle parti o rilevabili d'ufficio. Pertanto, in ordine logico-giuridico, vanno esaminate prima le questioni pregiudiziali di rito, poi le questioni preliminari di merito e infine il merito della causa. La decisione è presa a maggioranza di voti. Il primo a votare è il relatore, quindi l'altro giudice ed ultimo il presidente.

Se intorno ad una questione si prospettano più soluzioni e non si forma la maggioranza alla prima votazione, il presidente mette ai voti due delle soluzioni per

escluderne una, quindi mette ai voti la non esclusa e quella eventualmente restante, e così successivamente finché le soluzioni sono ridotte a due, sulle quali avviene la votazione definitiva.

A differenza di quanto era disposto nel D.P.R. n. 636 del 1972, il nuovo rito non prevede la redazione di un dispositivo, sottoscritto dal presidente, come atto autonomo da riportare nel testo integrale della sentenza. Tutt'al più è compilato un appunto informale, privo di qualsiasi valore giuridico, come semplice promemoria per l'estensore della sentenza.

Normalmente la motivazione è redatta dal relatore, a meno che il presidente non ritenga di stenderla egli stesso o affidarla all'altro giudice: è questo il caso in cui il relatore abbia espresso voto difforme dalla decisione (art. 118, ultimo comma, disp. att. C.p.c.).

L'art. 119 disp. att. C.p.c. dispone che l'estensore deve consegnare la minuta della sentenza da lui redatta al presidente, il quale, datane lettura, quando lo ritiene opportuno al collegio, la sottoscrive insieme con l'estensore e la consegna al cancelliere (nella specie, al segretario), che scrive il testo originale o ne affida la scritturazione al dattilografo, sotto la sua direzione. Il presidente e il relatore, verificata la corrispondenza dell'originale alla minuta, sottoscrivono la sentenza.

Nella prassi corrente il relatore deposita la sentenza redatta nella versione che, dopo la sottoscrizione del presidente, previa eventuale correzione o integrazione, diventa la versione finale oggetto di pubblicazione.

Con quest'ultima formalità, la decisione da atto di volizione interna dell'organo giudicante acquista efficacia esterna.

Diversamente dal processo civile, nel processo tributario non sono ammesse sentenze non definitive o parziali, limitate soltanto ad alcune domande.

Ove fosse necessaria una integrazione istruttoria, il collegio emette ordinanza, impartendo altresì i provvedimenti per l'ulteriore corso del procedimento.

Una ipotesi di particolare rilievo, in cui la Commissione deve pronunciare ordinanza è quando la Commissione ritiene *ex officio* di porre a fondamento della decisione una questione di fatto o di diritto non trattata dalle parti. Infatti l'art. 101, comma 2, C.p.c. dispone che, in questo caso, *"il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine non inferiore a venti giorni e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione per il deposito in cancelleria di memorie concernenti osservazioni sulla medesima questione"*. La disposizione, sicuramente applicabile al processo tributario in forza del rinvio alle norme del codice di procedura civile di cui

all'art. 1, Dlgs. n. 546, risolve il problema delle c.d. sentenze "*della terza via*" o sentenze "*a sorpresa*" (2), che si presenta quando la controversia debba essere decisa, secondo l'opinione del giudicante, in base a questioni di diritto o di fatto che non siano state considerate in contraddittorio dalle parti, le quali, quindi, non hanno potuto interloquire sulle stesse.

La norma non comporta la fissazione di una nuova udienza di trattazione, ma solo una riserva di pronuncia in attesa delle deduzioni delle parti e, comunque, della scadenza del termine ad esse assegnato. Se, alla stregua degli scritti difensivi presentati si manifestasse la necessità di ulteriori attività istruttorie, il collegio – a scioglimento della riserva – deve fissare una nuova udienza per disporre o consentire lo svolgimento delle dette attività.

E' appena il caso di ricordare che l'ordinanza collegiale, ai sensi dell'art. 134 C.p.c., se pronunciata in udienza, è inserita nel processo verbale e, se pronunciata fuori udienza, è scritta in calce al processo verbale medesimo oppure in foglio separato, munito della data e della sottoscrizione del presidente del collegio.

Requisiti formali della sentenza – Il profilo formale della sentenza è regolato dall'art. 36, Dlgs. n. 546, secondo cui la sentenza è pronunciata in nome del popolo italiano, è intestata alla Repubblica italiana e deve contenere: 1) l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono; 2) la concisa esposizione dello svolgimento del processo; 3) le richieste delle parti; 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto; 5) il dispositivo. La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal presidente e dall'estensore.

La norma riproduce sostanzialmente l'art. 132 C.p.c., la quale tuttavia non prevede più fra gli elementi essenziali della sentenza "*la concisa esposizione dello svolgimento del processo*", per effetto della modifica introdotta dalla L. n. 69 del 2009, criticata dalla dottrina, che ha evidenziato come non di rado l'andamento del processo abbia rilievo determinante sulla decisione, specie quando oggetto del giudizio siano anche questioni processuali (3).

Si distinguono, pertanto, nella stesura della sentenza, quattro parti: epigrafe, svolgimento del processo, motivazione, dispositivo.

La prima reca i dati relativi alla intestazione della sentenza, all'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei difensori, nonché alle richieste delle parti stesse. Tuttavia la mancanza dell'intestazione "*Repubblica italiana*" e l'assenza della frase "*in nome del popolo italiano*" costituisce un'irregolarità di carattere formale che

non importa la nullità della decisione e che può essere eliminata con lo speciale procedimento di correzione degli errori materiali di cui agli artt. 287, 288 C.p.c. (4). Così anche l'omessa o inesatta indicazione del nome di una delle parti, nell'intestazione, va considerata un mero errore materiale emendabile con la suddetta procedura, quando dal contesto della sentenza risulti con sufficiente chiarezza l'esatta identità di tutte le parti, mentre comporta la nullità della sentenza qualora da essa si deduca che non si è regolarmente costituito il contraddittorio, ai sensi dell'art. 101 C.p.c., e quando sussiste una situazione d'incertezza, non eliminabile a mezzo della lettura dell'intero provvedimento, in ordine ai soggetti cui la decisione si riferisce (5). Ugualmente ha natura di mero errore materiale la mancata intestazione del nome del magistrato facente parte del collegio che, secondo le risultanze del verbale d'udienza, ha riservato la decisione poiché, in difetto di elementi contrari dedotti dalle parti, si devono ritenere coincidenti i magistrati indicati nel menzionato verbale con quelli che in concreto hanno partecipato alla deliberazione, atteso che l'intestazione è priva di autonoma efficacia probatoria, riproducendo i dati del verbale d'udienza (6). E', invece, affetta da nullità la sentenza deliberata da giudici diversi da quelli che hanno assistito alla discussione, che è insanabile e rilevabile d'ufficio: può essere dichiarata solo quando vi sia la prova della non partecipazione al collegio deliberante di un giudice che aveva assistito alla discussione della causa (7).

Quanto alle richieste delle parti, anch'esse vanno riportate nell'intestazione, ma l'omessa od erronea trascrizione delle stesse importa la nullità della sentenza solo quando le richieste formulate non siano state prese in esame, mancando in concreto una decisione sulle domande o eccezioni ritualmente proposte. Quando, invece, dalla motivazione della sentenza risulti che le richieste, anche se omesse od erroneamente riportate, siano state esaminate e decise, il vizio si risolve in una semplice imperfezione formale, irrilevante ai fini della validità della sentenza (8), riferita alla trascrizione delle conclusioni delle parti nel processo civile). Nella prassi le richieste delle parti sono riportate nel corso dello svolgimento del processo.

Nel processo tributario – come già rilevato – è rimasto quale elemento essenziale della sentenza *“la concisa esposizione dello svolgimento del processo”*, per cui non si pone il problema posto dalla sua eliminazione nel processo civile. Pertanto resta fermo il principio giurisprudenziale che detta concisa esposizione è un requisito da apprezzarsi in funzione dell'intelligibilità della decisione e della comprensione delle ragioni posta a suo fondamento, la cui assenza configura motivo di nullità della sentenza quando non sia possibile individuare gli elementi di fatto considerati o

presupposti nella decisione (9). In tal caso risulta impossibile individuare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale.

Parte centrale della sentenza è la motivazione, che è il momento in cui viene esaltata la funzione del giudicante, ricevendo (come ogni altro provvedimento giurisdizionale) copertura costituzionale dall'art. 111 della Carta fondamentale. La motivazione risponde ad una duplice finalità di carattere tecnico-giuridico e ad una terza di carattere politico-sociale. In relazione alle prime due, essa deve indicare le ragioni in fatto e in diritto che giustificano la decisione alle parti in causa e consentire il controllo logico-giuridico della sua correttezza al giudice dell'eventuale impugnazione; in relazione alla terza finalità, dà contezza del suo operato alla collettività, vale adire a quel "popolo" in nome del quale la sentenza è intestata.

Il giudice è tenuto alla motivazione soltanto in ordine alle questioni che sono rilevanti per la decisione, tralasciando quelle non suscettibili di incidere su di essa, come nel caso di domande assorbite o incompatibili con il *decisum*.

Nei giudizi di merito la motivazione può essere viziata, con conseguente nullità della sentenza, quando è omessa, insufficiente o contraddittoria. I primi due casi sono configurabili qualora sia stata completamente emessa una decisione ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza del procedimento logico che ha indotto il giudice al suo convincimento (10). Nel terzo caso, il vizio di contraddittorietà ricorre in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la *ratio decidendi* che sorregge la decisione adottata (11). Alla motivazione inesistente è equiparata la motivazione apparente: ricorre tale vizio quando essa, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento (12).

Nel giudizio di legittimità, a seguito della sostituzione del n. 5) dell'art. 360 da parte del D.L. n. 83/2012, il vizio di motivazione rileva soltanto nel caso di omesso esame di un punto controverso decisivo per il giudizio, che rappresenta il "*minimo costituzionale*" del sindacato di legittimità sulla motivazione (13).

L'art. 118, comma 1°, disp. att. C.p.c. prevede espressamente la possibilità di motivare la sentenza "*con riferimento a precedenti conformi*" non solo di legittimità, ma anche di merito, allo scopo di massimizzare, in una prospettiva di riduzione dei tempi di definizione delle controversie, l'utilizzazione di decisioni già deliberate per casi identici o caratterizzate dall'esame di questioni identiche. Perché sia legittima la motivazione *per relationem* occorre che essa riproduca i contenuti mutuali e li renda oggetto di un'autonoma valutazione critica, in modo da consentire la verifica della

compatibilità logico-giuridica del rinvio, dovendosi ritenere, in difetto di tal requisiti, la totale carenza di motivazione e la conseguente nullità del provvedimento (14).

La sentenza è completata dal dispositivo, che rappresenta la parte finale della decisione nella quale il giudice individua il contenuto precettivo della stessa.

Poiché la sentenza è costituita essenzialmente, oltre che dalla motivazione, dal dispositivo (con la conseguenza che, mancando l'una o l'altro, essa è affetta da nullità insanabile), entrambe le parti nella loro intima compenetrazione, concorrono a formare la forza imperativa della decisione. Pertanto è consolidato il principio secondo cui la portata precettiva della sentenza va individuata anche con riferimento alla motivazione, quando il dispositivo si presenti indeterminato o incompleto nel suo contenuto e si presti ad essere integrato da essa, dandosi prevalenza alla situazione contenuta in una delle indicate parti del provvedimento da interpretare come unica statuizione (15).

La sentenza reca infine la data della deliberazione che, a differenza della data di pubblicazione (che ne segna il momento di acquisto della rilevanza giuridica), non è un elemento essenziale dell'atto processuale, sicché tanto la sua mancanza, quanto la sua erronea indicazione integrano un mero errore materiale, come tale emendabile ex artt. 287 e 288 c. p.c.

Il terzo comma dell'art. 36 dispone che la sentenza emessa dal giudice tributario deve contenere, oltre la data di deliberazione, la sottoscrizione del presidente e dell'estensore. A differenza della sanzione della nullità insanabile ex art. 161, comma 2°, C.p.c., prevista per tale mancanza relativa anche ad uno delle due firme richieste nella sentenza civile (16), la stessa mancanza da parte del giudice tributario è causa soltanto di nullità sanabile, ai sensi dell'art. 161, comma 1°, C.p.c. (17). Non costituisce, invece, motivo di nullità del provvedimento l'illeggibilità della firma, salvo che essa non consista in un segno informe privo di qualsiasi identità, al punto da risolversi in una vera e propria mancanza di sottoscrizione (18). Così non integra alcuna violazione la mancanza della sottoscrizione o della sigla dell'estensore e del presidente in alcuna delle pagine che compongono la sentenza, essendo sufficiente la sottoscrizione del giudice come sigillo conclusivo del testo in cui è documentata la decisione (19).

Redazione della sentenza – Sotto un profilo logico, nella motivazione delle singole questioni si può seguire un'argomentazione di tipo deduttivo secondo lo schema del sillogismo, individuando la premessa maggiore nella norma generale ed astratta, la

premessa minore nel fatto e la conclusione nella decisione. Si può anche osservare, come per lo più accade, il principio del contraddittorio, articolato nella tesi (deduzioni del ricorrente), nell'antitesi (controdeduzioni del resistente) e nella sintesi (decisione).

Le caratteristiche che debbono informare la stesura della sentenza sono la chiarezza dell'esposizione, la concisione nella narrazione dei fatti e nella motivazione nonché l'essenzialità del ragionamento logico-giuridico.

Come già rilevato, è da riconoscere alla sentenza anche una finalità sociale di controllo da parte dell'opinione pubblica, per cui il linguaggio deve essere chiaro e agevolmente comprensibile da parte di un uomo di media cultura, privo di eccessivi tecnicismi giuridici e di concetti resi in maniera troppo astrusa. Il cittadino medio va posto in grado di comprendere il tenore della decisione, per valutare l'operato dei "suoi" giudici.

Inoltre l'esposizione tanto dello svolgimento del processo che della motivazione in fatto e diritto deve essere succinta, come espressamente disposto dall'art. 36.

Infine l'argomentazione logico-giuridica deve essere circoscritta in funzione della pronuncia giudiziale, diretta a dirimere la lite nei limiti delle domande proposte.

Vanno, pertanto, tralasciate le enunciazioni puramente incidentali e, in genere, le considerazioni estranee alla controversia e prive di relazione causale col deciso. Sicché ogni affermazione eccedente la necessità logico-giuridica della decisione deve considerarsi un *obiter dictum*, sul quale non si forma alcun giudicato (20). Così vanno evitate argomentazioni svolte *ad abundantiam*, senza alcuna influenza sul dispositivo della sentenza, essendo prive di qualunque effetto giuridico.

E', invece, ammessa la sentenza con motivazione alternativa, che si ha quando una pronuncia è sorretta da due *rationes decidendi*, ciascuna di per sé sufficiente a sorreggere la soluzione adottata, con il conseguente onere del ricorrente di impugnarle entrambe, a pena di inammissibilità del ricorso (21) e passaggio in giudicato della sentenza censurata.

E' appena il caso di aggiungere che, ai sensi dell'art. 118, disp. att., C.p.c., deve essere omessa ogni citazione di autori giuridici.

Tipologia delle sentenze – Le sentenze tributarie, come le sentenze del giudice civile, rispetto al loro contenuto, si distinguono in sentenze di carattere processuale, in base

alle ragioni che impediscono di prendere cognizione della controversia, ed in sentenze di carattere sostanziale, attinenti al merito del ricorso.

Appartengono al primo tipo: a) le sentenze dichiarative del difetto di giurisdizione, ai sensi dell'art. 3, comma 1, Dlgs. n. 546 del 1992; b) le sentenze dichiarative dell'incompetenza della commissione tributaria adita, ai sensi dell'art. 5, con indicazione della commissione tributaria competente e concessione di un termine per la riassunzione avanti quest'ultima; c) le sentenze dichiarative dell'inammissibilità del ricorso (nei casi di ricorso intempestivo o non sottoscritto dal difensore, di mancata costituzione in giudizio del ricorrente, di incertezza assoluta di uno dei requisiti del ricorso di cui all'art.18 oppure di non conformità dell'atto depositato con il ricorso notificato alla controparte); d) le sentenze dichiarative dell'estinzione del processo (nelle ipotesi di mancata integrazione del contraddittorio nel termine assegnato dal giudice o di mancata riassunzione o prosecuzione nei casi di sospensione o interruzione ovvero nei casi di rinuncia al ricorso o di cessazione della materia del contendere).

Le sentenze che pronunciano nel merito, secondo la dottrina processualcivilistica, sono distinte in sentenze di condanna, sentenze di accertamento, che si limitano a dichiarare l'esistenza o l'inesistenza di un diritto o di un rapporto giuridico, vale a dire hanno come contenuto l'affermazione di una certezza giuridica, ed in sentenze costitutive che innovano la realtà giuridica preesistente, producendo un nuovo effetto giuridico, nel senso che costituiscono, modificano o estinguono situazioni giuridiche (v. art. 2908 C.c.).

Analoga distinzione può operarsi per le sentenze delle Commissioni tributarie.

Accanto alle sentenze al pagamento di somme in favore del contribuente espressamente previste dall'art. 69 (nella nuova versione introdotta dal Dlgs. n. 156/2015), vi sono le sentenze di rigetto del ricorso, con le quali vengono esclusi i vizi formali o sostanziali dell'atto impositivo dedotti dal ricorrente oppure è negato il diritto al rimborso fatto valere dallo stesso, alle quali può attribuirsi una funzione di accertamento, in quanto accertano l'esistenza degli elementi posti a base della pretesa fiscale e, quindi, la legittimità dell'atto impugnato, mentre valore costitutivo deve assegnarsi alle sentenze di annullamento dell'atto per vizi formali o di annullamento totale o parziale dell'atto impugnato per vizi sostanziali.

La S. C. , pur negando la compatibilità della giurisdizione delle Commissioni tributarie con azioni di mero accertamento negativo sperimentate in via preventiva, ha tuttavia ridotto la portata di tale principio, riconoscendo la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario anche avverso ad atti adottati dall'ente impositore che portino

a conoscenza del contribuente senza necessità di attendere che la stessa si veda nella forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 del Dlgs. n. 546 (22).

Esecutività della sentenza – Nel dibattito sulla riforma del processo tributario apertosi ben prima dell'emanazione della Legge delega n. 23 del 2014, pur dandosi atto che il rito introdotto dal Dlgs. n. 546/1992 si è dimostrato in grado di assicurare sufficienti garanzie difensive alle parti e, al tempo stesso, tempi di definizione delle controversie tributarie abbastanza rapidi, si è altresì evidenziato che, nell'impostazione di fondo, per alcuni aspetti, risente della rilevanza data alla natura pubblica di una delle parti, che, se giustifica una posizione di preminenza nel procedimento amministrativo, certamente non consente deroghe alla condizione di parità nel procedimento giurisdizionale, espressamente prescritta quale requisito indispensabile del "*giusto processo*" dall'art. 111 della Costituzione (23).

Tuttavia le situazioni sospettate come inosservanti del principio di uguaglianza delle parti sono state sottoposte al vaglio della Corte costituzionale, che, nelle fattispecie sottoposte al suo esame, non ha riscontrato la presenza di condizioni di disparità. Anche la questione di ingiustificata disparità di trattamento sollevata con riferimento all'art. 70, Dlgs. n. 546/1992, tra il contribuente, che non aveva alcuno strumento per conseguire l'esecuzione della sentenza di primo grado, e l'Amministrazione finanziaria, la quale poteva (e può) avvalersi della riscossione frazionata, è stata dichiarata manifestamente infondata dalla Corte costituzionale, con ordinanza n. 316/2008, che, nel merito, ha rilevato che erano state poste a raffronto situazioni eterogenee (cioè, da un lato, quella nella quale si era in presenza di un atto impositivo e di una sentenza di primo grado di rigetto dell'impugnazione di tale atto e, dall'altro, quella nella quale, invece, mancava il suddetto atto ed il contenuto della sentenza di primo grado era costituito dall'accoglimento del ricorso inteso ad ottenere il rimborso di un tributo corrisposto mediante versamento o ritenuta diretta).

Sulla questione della esecutività delle sentenze di condanna a favore del contribuente ha dato risposta la Legge delega, che non ha inteso riscrivere l'intero processo tributario, secondo l'impostazione seguita dal disegno di legge d'iniziativa del sen. Pagliari - avente ad oggetto un vero e proprio "*Codice del processo tributario*" -, essendosi limitata a prevedere soltanto alcuni interventi di riforma, per lo più quelli maggiormente sollecitati dalle esigenze suggerite dalla pratica giudiziaria.

L'art. 10 della Legge delega, al punto 10, detta quale criterio direttivo il seguente: *“la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle Commissioni tributarie”*.

Nel Decreto legislativo di attuazione n. 156/2015, punto di partenza per l'affermazione della esecutività della sentenza a favore anche del contribuente è stata la soppressione nell'art. 49 del Dlgs. n. 546/1992 (*“Alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto”*) dell'inciso *“escluso l'art. 337”*. Tale articolo del Codice di procedura civile dispone che l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa, salva l'applicazione degli artt. 283, 373, 401 e 407.

È opportuno premettere che, nella discussione se l'esecutività provvisoria, ravvisabile nell'anticipazione dell'efficacia della sentenza rispetto al passaggio in giudicato, dovesse essere limitata soltanto alle sentenze di condanna al pagamento di somme oppure si riferisse all'efficacia della sentenza relativa ad altre attività da porre in essere per dare attuazione ad essa, è risultato inizialmente prevalente il primo orientamento, per cui l'esecuzione provvisoria, nella prima formulazione della norma, è stata riferita soltanto alla sentenza di condanna suscettibile di esecuzione forzata. Nella fase finale dei lavori parlamentari sono state aggiunte le sentenze in materia catastale.

Circa la portata della precedente esclusione disposta dall'art. 49, è stato osservato che dalla norma non si ricavava un precetto in forza del quale le sentenze tributarie non passate in giudicato erano sempre prive di efficacia esecutiva, ma soltanto che l'art. 337 non era utilizzabile nel processo tributario, nel quale non vigeva un principio generale di esecutività delle sentenze. Pertanto, sotto tale profilo, procedendo all'esame delle varie pronunce che potevano (e possono) essere emesse dalle Commissioni tributarie, riguardanti, da un lato, sentenze di condanna dell'Amministrazione a pagamenti di somme o a prestazioni per lo più di *facere* e, dall'altro, sentenze a favore dell'Amministrazione rese su ricorsi proposti dal contribuente per l'annullamento totale o parziale degli atti impugnati, concernenti il pagamento di tributi, soltanto a queste ultime era riconosciuta efficacia esecutiva secondo le scansioni quantitative stabilite dal comma 1 dell'art. 68, lett. a), b), c), mentre le prime erano suscettibili anche di esecuzione secondo le norme civilistiche se relative al pagamento di somme (art. 69) o, se richiedenti l'emanazione di un provvedimento dell'Amministrazione, soggette a giudizio di ottemperanza (art. 70), purché passate in cosa giudicata.

Tuttavia la modifica apportata all'art. 49 non ha comportato nell'attuazione operata dal legislatore delegato una estensione generale del principio com'è desumibile dall'art. 67-bis, a norma del quale *“Le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo”*, vale a dire dal capo IV del titolo II del Dlgs. n. 546/1992. Sicché può ancora affermarsi che l'esecutività della sentenza nemmeno a seguito della novella legislativa rappresenta un principio generale del processo tributario.

Il successivo art. 69, nella nuova versione, indica quali sentenze sono immediatamente esecutive, ancorché non passate in cosa giudicata: le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali di cui all'art. 2, comma 2.

L'attribuzione dell'esecutività anche alle sentenze in materia catastale ha determinato la cancellazione dell'art. 69-bis che dilazionava l'esecuzione di tali sentenze, con l'aggiornamento dei dati catastali, al passaggio in giudicato del provvedimento di accoglimento del ricorso.

Si tratta di un ampliamento intervenuto soltanto a seguito dell'esame finale dello schema di Decreto legislativo predisposto dal Governo da parte delle Commissioni parlamentari competenti, apparendo contrario al principio di legalità e di parità delle parti che l'Amministrazione, approfittando dei tempi processuali, continuasse a riscuotere imposte (dirette, registro, locali) in base ad un atto di classamento cancellato dal giudice.

Suscettibili di esecuzione sono le sentenze della Commissione tributaria provinciale che accolgono totalmente o parzialmente il ricorso nei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento (negativo) del debito tributario, disponendo il comma 2 dell'art. 68, Dlgs. n. 546/1992, novellato, che il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza di primo grado deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. Trascorso tale termine, il contribuente può promuovere il giudizio di ottemperanza a norma dell'art. 70 avanti la Commissione tributaria provinciale o, se il giudizio pende nei gradi successivi, avanti la Commissione tributaria regionale. Nella precedente versione il contribuente, di fronte all'inadempimento dell'Amministrazione, non poteva esercitare alcuna azione esecutiva, in assenza del passaggio in giudicato della pronuncia.

Non sembra condivisibile l'opinione di chi, nonostante l'espunzione dal Dlgs. n. 546 di ogni riferimento all'art. 475 C.p.c. ritiene ancora esperibile l'esecuzione civile, per il recupero anche delle spese legali, previa apposizione alla sentenza della formula esecutiva (23), pur se l'esclusione dell'esercizio dell'azione di espropriazione forzata

in esecuzione delle sentenze del giudice tributario potrebbe prestarsi ad una censura di legittimità costituzionale per disparità di trattamento tra un credito riconosciuto da una sentenza tributaria ed un credito derivante da una sentenza civile, che può apparire irrazionale ed in contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 Cost.

Fonte di perplessità, anche sotto il profilo del rispetto della delega, è anche la disposizione contenuta nell'art. 69, comma 1, secondo cui, in caso di sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, *“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”*.

Non appare ragionevole e conforme al principio di effettività della tutela giudiziaria che lo stesso giudice che, dopo l'accertamento giudiziale, ha riconosciuto legittimo e fondato il credito fatto valere dal contribuente, in contrasto con tale accertamento, sottoponga la riscossione del credito alla prestazione di una garanzia. È previsto che, in sede amministrativa, tale cautela sia disposta dall'Amministrazione a propria tutela (v. art. 38-bis, Dlgs. n. 633/1972, in tema di rimborsi IVA) perché la situazione creditoria del contribuente non è stata oggetto di controllo giudiziale, cui compete l'accertamento definitivo del rapporto, ma sembra contraddittorio che a disporla sia lo stesso giudice che, con la pienezza della verifica giudiziaria, ha stabilito l'esistenza del credito in capo al contribuente, sottoponendo la sua riscossione alla condizione di una garanzia, integrante per il contribuente un onere che potrebbe rappresentare un ostacolo alla realizzazione del proprio diritto (24).

Il comma 2 dell'art. 69 ha previsto che la prestazione di detta garanzia sia disciplinata con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze emesso ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, che deve stabilire il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'art. 38-bis, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, 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. In attuazione di tale disposizione è stato emesso il decreto 6 febbraio 2017, n. 22, che reca il regolamento sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente. Per il periodo anteriore all'emanazione di tale decreto la S.C. ha ritenuto che l'art. 69, comma 1°, d.lgs. n. 546, che prevede l'immediata esecutività delle sentenze del Giudice tributario, avesse natura immediatamente precettiva, a prescindere dal decreto ministeriale d'attuazione (25).

Il costo della garanzia, anticipato dal contribuente, rimane a carico della parte soccombente.

L'Amministrazione deve eseguire il pagamento entro il termine dilatorio di novanta giorni dalla notifica della sentenza ovvero dalla presentazione della summenzionata garanzia. Scaduto tale termine, il contribuente, per realizzare il suo credito, può soltanto attivare il giudizio di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70, Dlgs. n. 546/1992, avanti la Commissione tributaria provinciale oppure, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale.

Ai precedenti casi di riscossione frazionata per le sentenze di pagamento di tributi emesse su ricorso del contribuente diretto all'annullamento totale o parziale dell'atto impositivo è stata aggiunta la lett. c-bis che la prevede *“per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio d primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione”*. Mentre la riscossione dell'intero in quest'ultimo caso si giustifica, in quanto se la riassunzione non avvenga nel termine di sei mesi (così ridotto dalla novella) il processo si estingue, ai sensi dell'art. 63, comma 2 (corrispondente all'art. 393 c.p.c.), divenendo definitivo l'atto impositivo, la riscossione, invece, delle somme esigibili nella pendenza di giudizio di primo grado, dopo l'annullamento della Suprema Corte con rinvio, integra una tutela cautelare anticipatoria a favore dell'Amministrazione che non pare in linea con i principi della Legge delega di uniformazione e generalizzazione della tutela cautelare, riferentesi a quella inibitoria, e con quelli costituzionali di uguaglianza delle parti e di parità delle armi (27).

(1) E. A. SEPE, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie* in Sistema di Garanzie e Processo Tributario, SATURA EDITRICE, Napoli, 2005, pgg. 293 e 294.

(2) M. CANTILLO, *il processo tributario*, EDITORIALE SCIENTIFICA, Napoli, 2014, pg. 294.

(3) M. TARUFFO, *La riforma della norma sulla motivazione della sentenza* in GIUR. IT., 2011, pg. 244.

(4) Cass., S.U., n. 3907/1974; Cass. n. 25635/2008.

(5) Cass. n. 22275/2017; n. 19437/2019.

(6) Cass. n.8136/2011; n. 4875/2010.

(7) Cass. n. 15879/2010.

(8) Cass. n. 12864/2005.

(9) Cass. n. 920/2015; n. 22845/2010.

- (10) Cass., S.U., n.24148/2013; Cass. n. 15255/2019.
- (11) Cass.,S.U., 25884/2010; n. 4367/2018.
- (12) CXass. , S.U., 22232/2016; n. 13977/2019.
- (13) Cass. n. 8053/2014.
- (14) Cass. 5209/2018; n. 17403/2018.
- (15) Cass. n. 13441/2007; n. 19074/2015.
- (16) Cass. n. 9440/2017; n. 22705/2010.
- (17) Cass. n. 9440/2017.
- (18) Cass. n. 5772/2017.
- (19) Cass. n. 11860/2006.
- (20) Cass. n. 1815/2012.
- (21) Cass. n. 21490/2005; 10815/2019.
- (19) Cass. 11860/2006.
- (20) Cass, n. 1815/2012.
- (21) Cass. n. 21490/2005; n.10815/2019.
- (22) Cass.n. 21045/2007; n. 7344/2012.
- (23) E. A. SEPE, *Nuove regole su esecutorietà della sentenza e misure cautelari successive*, in IL FISCO, 2016, n. 1, pg. 38
- (24) Sulla questione si è espresso favorevolmente, con decreto 2 maggio 2018, il Presidente del Tribunale di Palermo, adito in sede di volontaria giurisdizione ex art. 745 C.p.c. avverso un diniego espresso della formula esecutiva da parte dell'ufficio di segreteria della CTR Sicilia. In senso contrario si è espresso il Presidente del Tribunale di Benevento, con decreto 30 aprile 2019, ritenendo corretto il diniego del rilascio delle copie esecutive.
- (25) E. A. SEPE, *ibidem*
- (26) Cass., n. 11135/2019.
- (27) E. A. SEPE, *ibidem*.

