



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

2

2019

Riscossione frazionata in pendenza di giudizio ed esecutività delle sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie. Spunti riflessivi ed evoluzioni nomofilattiche*

*di Filippo Castagnari
Cultore di Diritto tributario*

ABSTRACT

This essay is aimed to recover the principal interpretations developed by legal scholars and Supreme Italian Court of Justice about the fractional tax collection institution in the context of pending tax trials, realizing that the basis of the considerations and logical reasonings here expressed require a deep comprehension about the enforceability of the judgement released by domestic tax Courts.

The fundamental assessment centre of the discussions explained below is concentrated around the correct exegesis of the judicial effects, liable to refer to the institutions aforementioned, which derive from the recent reform of tax trial carried out by Legislative Decree no. 156/2015 and, moreover, to the proper detection of the list of taxes and any administrative measures released by Tax Authority, which are directed to the recognition of the real taxable amount owned by the taxpayer.

SINTESI

Il presente contributo si propone di analizzare le evoluzioni dottrinali e giurisprudenziali della Suprema Corte di Cassazione riguardanti l'istituto della riscossione frazionata in pendenza di giudizio, ponendo a base delle successive considerazioni un'adeguata disamina dell'esecutività della sentenza emessa dagli organi di giustizia tributaria.

Il fulcro dell'analisi sviluppata gravita intorno all'inquadramento assiologico della recente novella normativa delle regole processuali tributarie per mezzo del D.Lgs. n. 156/2015, nonché alla corretta individuazione della tassonomia di tributi e correlati atti impositivi adottati dall'Amministrazione finanziaria volti all'accertamento della reale consistenza della materia imponibile da assoggettare ad imposizione.

SOMMARIO: 1. Riscossione provvisoria in pendenza di giudizio ed esecutività della sentenza. Questioni sistematiche e sviluppi giurisprudenziali – 2. Rimborso dei tributi pagati in eccedenza. Mezzi di tutela esperibili dal contribuente in caso di inerzia dell'Ufficio – 3. L'assolvimento dei diritti doganali in seguito alla c.d. Legge europea 2013/bis – 4. Osservazioni conclusive

1. Riscossione provvisoria in pendenza di giudizio ed esecutività della sentenza.

Questioni sistematiche e sviluppi giurisprudenziali

L'art. 68 D.Lgs. n.546/1992 assurge, nell'economia generale del contenzioso fiscale, a «norma di regolamento» finalizzata a disciplinare la sospensione *ope legis* della riscossione in attesa del pronunciamento giudiziale riguardo la validità o meno della pretesa fiscale condensata nell'atto impositivo impugnato dinanzi agli organi di giustizia tributaria.

Il quesito fondamentale a cui l'interprete è chiamato a fornire soluzione si risolve nella seguente formulazione: la falceria giurisdizionale che incombe sul provvedimento autoritativo impugnato – idoneo ad incidere la sfera giuridico-patrimoniale del contribuente – è *condicio iuris* necessaria e sufficiente a giustificare un arresto della provvisoria esecutività dell'atto *de quo*?¹

Appare di portata risolutiva, al riguardo, richiamare alla mente il disposto dell'art. 39, comma 1, DPR n.602/1973,² secondo cui «il ricorso contro il ruolo di

¹ In dottrina, l'inquadramento assiologico dell'istituto della riscossione frazionata ivi in disamina è stato oggetto di numerose formulazioni, circa il suo corretto posizionamento nel novero delle norme regolatrici il processo tributario. Sembra opportuno ricordare in proposito che, secondo taluni autori, il suddetto congegno normativo non è privo di razionalità, in quanto connesso ad un giudizio di probabilità sul fondamento della pretesa, legato all'esito del processo tributario (Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Tutela cautelare e processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, Padova, n.1/1980, pp. 45 e ss.; G. TREMONTI, *Sospensione della riscossione e pendenza del ricorso avanti alla commissione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, Torino, n.2/1978, pp. 52 e ss.. Tali autori ritenevano, con apprezzabile acume, che il sistema di riscossione graduale in pendenza di giudizio costituisse una sorta di protezione cautelare normativamente predeterminata. Ciò, precedentemente alla riforma che introdusse anche nel giudizio tributario la possibilità di esperire la tutela cautelare secondo lo schema normativo individuato dall'art. 47, D.Lgs. n.546/1992).

Altri Autori, invece, sostenevano che un siffatto sistema avrebbe la sua origine storica nell'idea, un tempo dominante, del contenzioso tributario visto quale mera appendice dell'attività accertatrice del Fisco, necessaria per la determinazione della materia imponibile. «Superata ormai questa idea e reso autonomo il processo tributario, che non fa parte (ma, ha, viceversa, ad oggetto) dell'azione impositiva, anche il frazionamento della riscossione a seconda delle varie tappe dell'*iter* giurisdizionale non ha più ragione d'essere, non riuscendosi assolutamente a comprendere per quale motivo l'atto impositivo col quale si estrinseca la pretesa tributaria non debba essere immediatamente esecutivo nella sua totalità» (così, *ex multis*, C. GLENDI, *La giustizia tributaria in Italia*, in *Dir. prat. trib.*, Padova, n.5/1987, pp. 977 e ss.. Tuttavia, l'autore subordinava la totale esecutività dell'atto impositivo alla condizione che lo stesso potesse essere eventualmente sospeso ad opera del giudice tributario adito).

Per un confronto circa l'*excursus* storico-evolutivo inerente l'esegesi dell'art. 68 in parola, cfr. A. MESSINA, *Rischia di essere abolita la riscossione in pendenza di giudizio?*, in *Boll. trib. inf.*, Milano, n.9/2001.

² La norma *de qua* è immediatamente precettiva in tema di riscossione delle Imposte sui redditi;

cui all'articolo 19 del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate o il centro di servizio ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione».

Le conseguenze ritraibili dal dettato normativo testé citato risultano condivise tanto da parte di assodata giurisprudenza di legittimità, quanto da orientamenti dottrinali e di prassi, con ciò di peculiare: «la proposizione del ricorso non sospende gli effetti giuridici dell'atto impugnato».³

Vale a dire, la costituzione in giudizio del ricorrente ex art. 22, D.Lgs. n.546/1992, non giustifica – *ipso iure* – il «congelamento» (*rectius*, la sospensione) delle conseguenze giuridiche tipiche che l'atto è idoneo a generare.

Quest'ultimo risultato è raggiungibile attraverso il necessario apprezzamento di ulteriori e diverse situazioni giuridiche soggettive passibili di lesione ed elevate a meritevoli di tutela dall'ordinamento, nonché al riscontro di talaltri requisiti capaci di acquisire una declinazione particolare, in dipendenza della qualificazione formale del soggetto in capo al quale è posta la facoltà di disporre – in tutto o in parte – la sospensione del provvedimento controverso.

Più in dettaglio, in sede amministrativa le doglianze del contribuente che paventi una lesione della propria sfera giuridica patrimoniale troveranno accoglimento secondo la modulazione adottata dall'art. 39 summenzionato, che

trattamenti omogenei e prossimi a siffatta disciplina sono ravvisabili anche per altre imposte quali, segnatamente, in materia di IVA (art. 60, DPR n.633/1972) e IRAP (art. 30, comma 6, D.Lgs. n.446/1997).

³ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Annuario del contribuente*, 2008, sez. XXIV; AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.98/E*, 23 aprile 1996, Parte n.8; in dottrina la tesi è acclarata da parte di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - Parte Generale*, Padova, 2015; A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Parte Generale*, Milano, 2015; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014.

Analogamente, in giurisprudenza di legittimità si annoverano Cass., Sez. trib., sentt. 11 agosto 2016, nn.16975, 16977, 16991, 16992, 16994, 16997, 16998; Cass., Sez. trib., sent. 14 settembre 2016, n.18005; Cass., Sez. trib., sent. 9 agosto 2016; Cass. civ., Sez. VI, ord. 6 maggio 2016, n.9278.

denota un potere di «autotutela riscossiva» in capo all'Amministrazione finanziaria.⁴ Di talché, contro il rigetto dell'istanza di sospensione (o il silenzio dell'Ufficio) non è ammessa tutela giurisdizionale.

Circostanza ben distinta appare il rilievo della sospensione concessa dal giudice tributario, successivamente alla proposizione del ricorso e previa presentazione di apposita istanza in sede di tutela cautelare (art. 47, D.Lgs. n.546/1992), appurata, con prudente apprezzamento, la sussistenza dei presupposti per l'azionamento dello strumento *de quo*: *fumus boni iuris* e *periculum in mora*.

Le succitate *condiciones iuris* della tutela cautelare debbono riscontrarsi nel procedimento giurisdizionale instaurato dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale, mentre sarà sufficiente la rilevazione del pregiudizio di un danno grave ed irreparabile – derivante dagli effetti prodotti dalla sentenza avverso una delle parti in causa – tanto nel giudizio d'Appello, quanto nel ricorso dinanzi alla Corte di Cassazione.⁵

⁴ Si rammenta che l'art. 39, comma 1, ultimo periodo, DPR n.602/1973 recita: «il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione»; a questo punto, emerge con chiarezza come l'interesse posto in posizione privilegiata non risulti il potenziale dissesto patrimoniale del destinatario dell'atto impositivo.

Ex adverso, acquista primaria rilevanza l'affermazione della garanzia alla corretta, celere ed integrale esazione dei tributi, comprensivi di sanzioni ed interessi, da parte dell'ente pubblico impositore (cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, p. 120). Non sfugge, inoltre, come la norma in commento risulti suscettibile di produrre gli effetti giuridici in discussione con esclusivo riferimento alla potestà di riscossione delle Imposte sui redditi; ad ogni modo, disposizioni simili sono rinvenibili nelle discipline, legislative e/o regolamentari, apprestate per l'IVA, l'IRAP e gli altri tributi inerenti la fiscalità locale e regionale (con la modulazione tipizzata dalla legge istitutiva del tributo).

Gli schemi e le soluzioni giuridiche rintracciate risultano pienamente sussumibili nella caratterizzazione qui analizzata.

⁵ Ai fini di un'esposizione esaustiva, è sufficiente rammentare che in grado d'Appello soccorre l'interprete il disposto dell'art. 283 c.p.c (ai sensi e per gli effetti del richiamo indiretto, nell'ambito del contenzioso fiscale, alle norme dettate dal codice di rito contenuto nell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n.546/1992); giacché, in forza dell'art. 61, D.Lgs. n.546/1992, le disposizioni prescritte per il giudizio di primo grado non appaiono, in questo caso, suscettibili di un'estensione *sic et simpliciter*.

Ciò perché l'Appello tributario non si qualifica come una *revisio prioris instantiae*, per cui oggetto diretto dell'Appello sarebbe la sentenza di primo grado. L'Appello è un *novum iudicium* e pertanto un mezzo di impugnazione sostitutiva, considerando che il pronunciamento del giudice del gravame involge l'atto amministrativo (cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, p. 236).

Orbene, l'art. 68 in disamina determina, sì, una riscossione frazionata del tributo in pendenza del processo, ma ciò non significa e non implica il venir meno di norme specifiche dettate dalle singole leggi istitutive del tributo che disciplinano la riscossione delle maggiori somme accertate nei confronti del contribuente.⁶

Ricorrendo ad una esemplificazione, si ipotizzi che un contribuente riceva notificazione di un avviso di accertamento, comprensivo di interessi e sanzioni, per mancata produzione nei termini previsti della dichiarazione ai fini IMU e mancato pagamento del tributo *de quo* (ex art. 13, comma 1, D.L. n.201/2011, conv. con modif. nella Legge n.214/2011 ed art. 9, comma 7, D.Lgs. n.23/2011); è proposto ricorso tempestivo dinanzi alla Commissione Tributaria provinciale competente.

Si rende applicabile – decorsi sessanta (60) giorni dalla notifica dell'atto impugnato ex art. 21, D.Lgs. n.546/1992 – la disposizione di cui all'art. 12, D.Lgs. n.504/1992 che così recita: «le somme liquidate dal Comune per imposta, sanzioni ed interessi, se non versate, con le modalità indicate nel comma 3 dell'articolo 10, entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione o dell'avviso di accertamento, sono rimosse, salvo che sia stato emesso provvedimento di sospensione, coattivamente mediante ruolo secondo le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n.43, e successive modificazioni».⁷

Per ciò che riguarda il giudizio di Cassazione – a seguito della novella legislativa apportata dall'art. 9, D.Lgs. n.156/2015 – la materia è disciplinata *ad hoc* dall'art. 62-bis, D.Lgs. n.546/1992 che ricalca, sostanzialmente, il disposto dell'art. 373 c.p.c..

⁶ Come rilevato sapientemente dalla giurisprudenza di legittimità, «l'art. 68, D.Lgs. n.546/1992, come evidenzia anche la sua collocazione sistematica nel Capo IV della Legge, quello che concerne "l'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie", interviene sulla disciplina della fase relativa alla "pendenza del processo tributario", stabilendo una diversa graduazione della riscossione del tributo in questa fase, da valere "anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni; (...) la nuova disposizione non interviene, invece, sulla disciplina della riscossione "gradata" del tributo nella fase amministrativa» (Cass., Sez. trib., sent. 13 maggio 2003, n.7339). Cfr. altresì Cass., Sez. trib., sent. 1° ottobre 2014, n.20669; Cass., Sez. trib., ord. 20 dicembre 2011, n.27605; Cass., Sez. trib., sent. 12 giugno 2011, n.12789.

⁷ In altri termini, le maggiori somme reclamate dall'Ente impositore saranno poste in riscossione,

In seguito allo svolgimento dell'*iter* processuale, si addiverrà ad una sentenza del giudice di prime cure che – indipendentemente dall'accoglimento ovvero dalla reiezione, totale o parziale, del *petitum* del ricorso – produrrà come diretta conseguenza la riscossione del *quantum* controverso secondo le prescrizioni e la modulazione prevista dall'art. 68, D.Lgs. n.546/1992.

Sul punto, afferma magistralmente la giurisprudenza di legittimità che «corrisponde al vero che è errato l'assunto secondo cui il Decreto Legislativo n.546 del 1992, articolo 68 si applica solo ove le leggi che regolano la riscossione coattiva dei singoli tributi prevedano una esazione frazionata degli stessi. (...) Deve infatti rilevarsi che non vi è contrasto alcuno tra il disposto del Decreto Legislativo n.504 del 1992, articolo 12 che regola la esecuzione coattiva in materia di ICI e che non prevede alcun frazionamento in caso di pendenza di giudizio tributario e quello in esame di cui all'articolo 68 citato».⁸

Pertanto, fermo restando quanto disposto dalle singole leggi d'imposta riguardo alle iscrizioni provvisorie a ruolo a seguito dell'accertamento tributario, è sancito dalla norma il principio della provvisoria esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie; più in dettaglio, la graduazione determinativa degli importi da versare in base alla portata e all'ambito di applicazione del *decisum* giurisdizionale, nonché al grado dell'organo giudicante, avviene «anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta».⁹

per intero, prima del pronunciamento del giudice di primo grado, al di fuori chiaramente dell'ipotesi di attribuzione di una sospensione dell'atto in sede di autotutela amministrativa (ex art. 2-*quater*, comma 1-*bis*, D.L. n.564/1994, conv. con modif. nella Legge n.656/1994), ovvero di esperimento profittevole della misura cautelare ex art. 47, D.Lgs. n.546/1992.

⁸ Cass., Sez. trib., sent. 18 giugno 2010, n.14821. Diffusamente, Cass., Sez. trib., sent. 31 marzo 2010, n.7831; Cass., Sez. trib., sent. 30 dicembre 2009, n.28091; Cass., Sez. trib., sent. 30 giugno 2010, n.15473; Cass., Sez. trib., sent. 27 aprile 2016, n.8364; Cass. civ., Sez. VI, sent. 24 settembre 2015, n.19015; Cass., Sez. trib., sentt. 1° ottobre 2014, nn.20672, 20670, 20669; *contra* Cass., Sez. trib., sent. 16 febbraio 2012, n.2199; Cass., Sez. trib., sent. 18 maggio 2011, n.10958; Cass., Sez. trib., ord. 15 dicembre 2017, n.30170. «Trattandosi di termini differenti, l'uno concerne la disciplina della riscossione nella fase amministrativa, l'altro la disciplina della riscossione nella fase processuale» (C. GLENDI e C. CONSOLO, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, p. 788).

⁹ Su tale rilievo, è opportuno riprodurre il solco interpretativo della giurisprudenza di legittimità, la quale – con pronunciamento massimato – ha stabilito che «in tema di riscossione delle Imposte sui redditi, l'art. 15, primo comma, del DPR 29 settembre 1973, n.602, concerne, nell'ambito della

In via preliminare, appare comunque doveroso fornire una precisazione di merito; risulta definitivamente superata l'ipotesi in cui la vincolatività del dettato normativo dell'art. 68 in parola conseguisse, esclusivamente, alle sentenze emesse dalla Commissione Tributaria provinciale. Siffatta interpretazione scaturiva da una superficiale attività esegetica della norma contenuta nel secondo comma dell'articolo *de quo*, dal cui tenore si evince quanto segue: «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».

Ed invero, muovendosi lungo il filone interpretativo in parola, all'esito del secondo grado di giudizio il contribuente non vedrebbe sancito alcun obbligo dell'Ufficio a restituire il *quantum* versato in eccedenza rispetto alla determinazione contenuta nel pronunciamento giudiziale; di conseguenza, verrebbe posto sulla parte vincitrice l'onere di attivarsi per produrre un'autonoma domanda di rimborso.

Ad ogni buon conto, un sistema costellato da codeste frizioni «appare illogico in quanto si avrebbe una minore forza esecutiva riconosciuta alla sentenza della commissione regionale (ossia del giudice di grado superiore) rispetto a quella della commissione provinciale».¹⁰

disciplina dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto art. 68 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, regola – in materia di esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie – la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario. Pertanto, quest'ultima disposizione deve ritenersi implicitamente abrogatrice, per incompatibilità, del solo secondo comma del citato art. 15 del DPR n.602 del 1973 (relativo anch'esso alla fattispecie della riscossione gradata in pendenza di giudizio e poi espressamente abrogato dall'art. 37 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n.46), mentre non esplica alcun effetto nei confronti del primo comma del medesimo art. 15, il quale si riferisce ad un differente ambito di disciplina della riscossione dei tributi» (Cass., Sez. trib.; sent. 13 maggio 2003, n.7339).

Sul medesimo punto di diritto, Cass., Sez. trib., sent. 1° ottobre 2014, n.20669; Cass., Sez. trib.; sent. 20 dicembre 2011, n.27605; Cass., Sez. trib., sent. 10 giugno 2011, n.12791; Cass., Sez. trib., sent. 30 giugno 2010, n.15473; Cass., Sez. trib., sent. 21 dicembre 2007, n.27002; Cass., Sez. trib., sent. 22 febbraio, n.4642.

¹⁰ Definizione offerta da C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, pp. 792 e ss..

Peraltro, si dimostra che la *ratio* della norma coincide con la volontà, da parte del legislatore, di non apprestare alcuna differenziazione, sul piano effettuale, tra le sentenze emesse dai giudici di primo e di secondo grado; evidentemente, il *discrimen* si paleserà nella diversa gradazione delle somme da versare in conformità alla statuizione delibata dal giudice.¹¹

È chiaro che «di esecutività della sentenza può parlarsi solo in ipotesi di condanna dell'amministrazione a delle restituzioni; viceversa, nei casi di rigetto del ricorso, in cui resta in piedi l'atto impugnato come titolo esecutivo, resta possibile la tipica esecuzione amministrativa mediante riscossione, peculiare del diritto tributario».¹² Difatti, il ruolo riconosciuto dall'ordinamento al giudice tributario individua quest'ultimo come organo giurisdizionale deputato ad emettere un pronunciamento in ordine alla legittimità (ovvero, illegittimità) dell'atto impositivo impugnato.

La sentenza in tanto è esecutiva, in quanto consente di confermare o rimuovere dalla realtà «giuridico-sostanziale» un atto autoritativo idoneo ad incidere unilateralmente la sfera patrimoniale del contribuente, destinatario degli effetti di questo. Pertanto, il contenuto del pronunciamento giurisdizionale

D'altronde la stessa Amministrazione finanziaria si è espressa contrariamente ad una tale ricostruzione del rapporto *de quo*, stabilendo che «in realtà, il richiamo all'art. 68, comma 2, può generare qualche perplessità in quanto tale disposizione prevede, solo il rimborso a seguito della sentenza della commissione tributaria provinciale, nulla disponendo per i rimborsi a seguito di sentenza della commissione tributaria regionale. Al riguardo va precisato che della disposizione va data un'interpretazione logica che consenta di superarne lo stretto tenore letterale, nel senso di riconoscere il diritto al rimborso di quanto versato in eccedenza rispetto anche a quanto stabilito nella sentenza della commissione tributaria regionale» (MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n.180/E, 10 luglio 1998).

¹¹ Sul punto, attenta dottrina ha osservato che «mentre sotto il vigore del DPR 26 ottobre 1972, n.636 mancava una disciplina generale in tema di riscossione in pendenza del giudizio ed occorreva, quindi, far riferimento alle singole leggi d'imposta, con l'art. 68 del DPR 31 dicembre 1992, n.546 il legislatore ha, invece, dettato una disciplina uniforme della materia prevedendo, in armonia con la struttura dei due gradi del giudizio, il pagamento del tributo in parte (i due terzi) dopo la sentenza di primo grado che respinge il ricorso ed il residuo ammontare a seguito della sentenza della Commissione regionale» cfr. F. ARDITO, *La riscossione in pendenza del giudizio nel nuovo contenzioso tributario*, in *Boll. trib. inf.*, Milano, n.19/1998. Precedentemente, B. Aiudi, *Note a margine del rapporto processuale e della pendenza della controversia*, in *Boll. trib. inf.*, Milano, n.10/1985.

¹² Cfr. G.S. TOTO, *Ancora sul giudicato tributario*, in *Giur. merito*, n.4/2004, pp. 822 e ss.; *ibid.*, «*Il giudicato nell'attuale ordinamento tributario*», in *Giur. merito*, n.2/2002, pp. 906 e ss..

adottato dal giudice tributario, nella sua essenza, traduce una statuizione circa l'accertamento – positivo o negativo – dei profili formali, procedurali e sostanziali di conformità a disposizioni di legge dell'agire dell'Amministrazione finanziaria,¹³ con assorbente focalizzazione sulla portata e fondamento della pretesa tributaria avanzata nei confronti del contribuente.¹⁴

La tematica testé sollevata acquista ragguardevole centralità in relazione all'oggetto del presente scritto, tantopiù qualora si considerasse la questione dal seguente punto di vista: posto il regime di riscossione frazionata in pendenza di processo ex art. 68, D.Lgs. n.546/1992, in caso di accoglimento parziale del ricorso da parte del giudice di primo grado, il pronunciamento da costui emesso sostituisce l'atto d'imposizione *in parte qua* annullato?

¹³ Magistralmente, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, pp. 212 e ss., mette in luce come «il giudicato tributario, consistendo nell'accertamento, positivo o negativo, del diritto potestativo all'annullamento di un determinato atto, esplica i suoi effetti in rapporto a quell'atto, e non oltre». Di talché, con opinione ivi condivisa, l'Autore riconosce la configurabilità di una sentenza di condanna adottabile dal giudice tributario, limitatamente al caso in cui il contribuente agisca in giudizio per il riconoscimento del suo buon diritto al rimborso di tributi indebitamente percetti dagli Uffici. In tal caso, «per conseguire una tutela completa, il contribuente non deve limitarsi a impugnare il provvedimento negativo o a censurare il silenzio, ma deve chiedere che venga accertato il suo diritto al rimborso e che l'amministrazione sia condannata a rimborsare».

¹⁴ D'altronde, «l'esecutività attiene alle modalità per mezzo delle quali gli effetti prodottisi possono essere conseguiti coattivamente dal creditore, ma non rivela alcunché in merito al meccanismo di produzione degli effetti stessi a partire dalla norma di legge, e quindi alla sussistenza o meno, in capo al fisco, di un potere autoritativo in materia». Cfr. P. RUSSO, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Dir. amm.*, n.4/2009, pp. 1033 e ss. e, sulla stessa falsariga, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, pp. 529 e ss.. Più di recente, C. CONSOLO - C. GLENDI - A. CONTRINO, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, 2016, Milano, p. 448, annotano con avvedutezza le predette considerazioni, individuando nella esecutività immediata delle sentenze emesse dalle commissioni tributarie provinciali e regionali un «tassello» di imprescindibile civiltà giuridica nei rapporti tra Fisco e contribuente. Difatti, a seguito della riforma del processo tributario ex D.Lgs. n.156/2015, ha trovato accoglimento tra le disposizioni *de quibus* l'art. 67-bis, rubricato «esecuzione provvisoria», il quale così recita: «le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo». In tal modo, si è posto fine ad «una sostanziale disparità di trattamento fra amministrazione finanziaria e contribuente in relazione all'esecutività delle sentenze subordinata, solo per le azioni di rimborso, al passaggio in giudicato della sentenza stessa; disparità tanto più irragionevole se relazionata al modello di riferimento cui si ispira il nuovo contenzioso tributario, ossia il processo civile» come rilevato da G. PETRILLO, *Note minime sulla esecuzione dei rimborsi ex art. 68 comma 2 d.lgs. n.546 del 1992; recente orientamento ministeriale*, *Giur. merito*, n.1/2001, pp. 201 e ss. e P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pp. 525 e ss..

Oppure, deve forse attribuirsi una connotazione rescissoria al potere del giudice tributario, tale per cui è sempre l'originario provvedimento amministrativo a campeggiare quale ipotetico "centro di gravità" dei diritti ed obblighi insorgenti in capo al contribuente, seppur esposti agli effetti modificativi determinati dalla sentenza *de qua*?

È *communis opinio* – nella miglior dottrina – che l'atto impugnato sopravviva al giudizio e non venga sostituito (o confermato) dalla pronuncia del giudice; da ciò risulterebbe, in connessione causale, che «quando l'Amministrazione, a seguito della sentenza ...*Omissis*... ridetermina ed iscrive a ruolo la somma da riscuotere, non esegue la sentenza ma l'avviso di accertamento. Si iscrive a ruolo l'avviso di accertamento non la sentenza». ¹⁵

Asseverazione, quest'ultima, che affonda le proprie radici dogmatiche nella possibilità, riconosciuta dall'ordinamento in capo all'Amministrazione finanziaria, di annullare d'ufficio l'atto impositivo, in sede d'esercizio del potere di autotutela, ancorché sia intervenuta una sentenza – passata in giudicato – di rigetto del ricorso presentato dal contribuente (ex art. 2, comma 2, Decreto del Ministro delle Finanze n.37 dell'11 febbraio 1997). Ciò, purché il ritiro dell'atto *de*

¹⁵ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, pp. 207 e ss.; similmente, G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo - vol. II, La giustizia amministrativa*, Milano, 1954, 308; M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, 2013; A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario - Parte generale*, Padova, 2015. «Occorre premettere che le norme sulla riscossione frazionata in pendenza di giudizio, disseminate nelle singole leggi d'imposta, non attestano né una limitata esecutorietà dell'atto amministrativo né una parziale ed anticipata esecutorietà della sentenza, ma una forma legale di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, temporanea (fino alla decisione di primo grado) e parziale (per la frazione d'imposta non iscrivibile a ruolo nelle more del processo)» (cfr. C. RAU, *Gli atti "sospensibili" e la riscossione in pendenza di giudizio - Nota a decisione*, in *Boll. trib. inf.*, Milano, n.18/1996 e CTP Novara, Sez. III, ord. 10 giugno 1996, n.2). Con maggior prossimità alla data odierna, la Corte costituzionale, ord. 5 aprile 2007, n.119 ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di costituzionalità relativa alla «non sospensibilità» in appello della sentenza di primo grado «perché oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado». È quindi accolta dalla Consulta la tesi secondo cui la sentenza che respinge il ricorso non si sostituisce all'atto impugnato; la riscossione, dopo la sentenza di rigetto del ricorso, avviene in base all'avviso di accertamento, che, quindi, non è sostituito dalla sentenza di primo grado. Pertanto, anche in appello, l'atto da sospendere è l'atto impositivo impugnato, non la sentenza di primo grado (cfr. F. TESAURO, *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib. inf.*, Milano, n.11/2008).

quo avvenga per motivi diversi da quelli compulsati e ritenuti infondati dal giudice tributario.

Pertanto, il giudizio di reiezione del ricorso che sia tramutato in «cosa giudicata» facente stato a tutti gli effetti tra le parti, i loro eredi o aventi causa (ex art. 2909 Cod. Civ.) è idoneo a produrre un innesto «reviviscente» degli effetti – divenuti definitivi – propri dell'atto impositivo controverso.¹⁶

Ex adverso, il giudicato di annullamento per vizi formali non si eleverebbe a *sedes materiae* di una confutazione delle predette risultanze; infatti, «il giudicato di annullamento copre l'accertamento positivo del diritto all'annullamento¹⁷» e, come rimarcato da pregevole giurisprudenza di legittimità, «la tutela giurisdizionale non può che consistere nell'invalidazione del provvedimento quando la carenza di motivazione sia tale da non consentire l'identificazione degli elementi materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria e, di conseguenza, il controllo degli stessi da parte del contribuente e il loro accertamento ad opera del giudice tributario; il quale ai fini del riesame di merito dispone di un ampio potere di indagine istruttoria (che non ha riscontro nel giudizio di accertamento di rapporti innanzi al giudice ordinario), ma non può, ovviamente, sostituirsi all'Amministrazione nella ricerca dei presupposti del

¹⁶ Nota segnatamente condivisa dalla giurisprudenza di legittimità; difatti «nel caso in cui il giudicato esterno fra le stesse parti si sia formato a seguito di una sentenza della Corte di cassazione, i poteri cognitivi del giudice di legittimità possono pervenire alla cognizione della precedente pronuncia anche mediante quell'attività d'istituto (relazioni preliminari ai ricorsi e massime ufficiali) che costituisce corredo della ricerca del Collegio giudicante e tale esercizio del potere officioso non comporta violazione del diritto di difesa delle parti perché esse sono a conoscenza della formazione del precedente giudicato (in applicazione del principio, la S.C. ha rigettato il ricorso con cui si contestava la legittimità di una cartella esattoriale sul presupposto che il precedente avviso di accertamento era stato irregolarmente notificato, lì dove era stato accertato, di ufficio dalla Corte, che l'avviso di accertamento era stato regolarmente impugnato e nel relativo procedimento era stato eccepito il vizio della notifica ma l'eccezione era stata respinta, con sentenza passata in giudicato, a seguito di pronuncia della Cassazione)» (Cass., Sez. trib., sent. 15 aprile 2011, n.8614).

Sul medesimo punto di diritto ed in uniformità di vedute, Cass. civ., SS.UU., sent. 28 novembre 2007, n.24664; Cass., Sez. trib., sent. 21 maggio 2008, n.12891; Cass., Sez. trib., sent. 15 giugno 2007, n.14014; Cass., Sez. trib., sent. 24 gennaio 2007, n.1564; Cass. civ., SS.UU., sent. 16 giugno 2006, n.13916; Cass., Sez. trib., sent. 10 marzo 2006, n.5358.

¹⁷ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, pp. 209 e ss..

rapporto d'imposta».¹⁸

Qualora si manifestasse, invece, la rilevazione di un vizio sostanziale invalidante l'atto,¹⁹ il giudice che accolga *in toto* i rilievi sollevati dal ricorrente, produce la caducazione dell'atto medesimo determinandone – *ipso facto* – l'inibizione dei suoi effetti in termini di incisività patrimoniale nella sfera giuridica soggettiva del contribuente stesso; non sembra realizzarsi la necessità, da parte dell'organo giudicante, di dichiarare la cessazione dell'obbligazione tributaria costituita, ovvero rettificata dall'atto *de quo*.

Nell'eventualità in cui il giudice protenda per un annullamento parziale dell'atto controverso, si profilerebbe un'ideale scissione di quest'ultimo in due parti: una

¹⁸ Cass., sent. 23 marzo 1985, n.2085. Similmente, Cass., sent. 16 gennaio 1986, n.210; Cass., sent. 3 marzo 1986, n.1322; TAR Veneto, sent. 15 settembre 1987, n.826; Cass. civ., Sez. VI, sent. 24 settembre 2014, n.20153; Cass. civ., SS.UU., sent. 17 febbraio 1992, n.1918, ove si ribadisce che «con quest'ultima sentenza si volle consapevolmente superare la problematica della motivazione dell'atto amministrativo in sé considerato, per valorizzarne l'inidoneità ad esprimere la pretesa tributaria, in modo che su di essa potesse svolgersi il giudizio sul rapporto assegnato alle Commissioni tributarie. Si è, infatti, affermato che il giudizio tributario è costruito, formalmente, come giudizio d'impugnazione dell'atto, ma tende all'accertamento sostanziale del rapporto, nel senso che l'atto è il "veicolo d'accesso" al giudizio di merito, al quale si perviene appunto per il tramite dell'impugnazione dell'atto, con la precisazione che al giudizio di merito sul rapporto non è dato pervenire quando ricorrano determinati vizi formali dell'atto in presenza dei quali il giudice deve arrestarsi alla invalidazione di esso, con ciò non omettendo affatto di esercitare la giurisdizione attribuitagli, ma anzi pienamente e correttamente esplicandola».

¹⁹ Si precisa, ad onor del vero, che l'annullamento del provvedimento d'irrogazione delle sanzioni amministrative per vizi di forma o di procedimento non inibisce l'amministrazione dal rinnovare il provvedimento stesso, una volta edulcorato dai vizi accertati. Come scolpito icasticamente dalla Suprema Corte «la sentenza passata in cosa giudicata, che nel giudizio di opposizione a sanzione amministrativa, abbia pronunciato – in attuazione dell'eccezionale potere di annullamento dell'atto amministrativo, attribuito al giudice ordinario in deroga alle regole generali – l'annullamento del provvedimento sanzionatorio per vizi di forma o procedurali, senza conoscere della legittimità sostanziale della pretesa sanzionatoria punitiva (il cui esame, pur in presenza di contestazioni, resta impedito dalla constatazione dei detti vizi), contiene un accertamento che impedisce per la forza del giudicato di rimettere in discussione la legittimità del provvedimento annullato, mentre non contiene, in ossequio ai principi in ordine ai limiti oggettivi del giudicato anche implicito, alcun accertamento che impedisca l'esercizio da parte dell'amministrazione – sempre che frattanto non si siano verificate decadenze o prescrizioni della pretesa punitiva – del potere di rinnovare, con contenuto sostanziale identico, il provvedimento, con l'eliminazione dei vizi formali e procedurali accertati (in applicazione di tale principio la S.C. ha cassato con rinvio la sentenza pretorile che aveva ritenuto che la sentenza passata in giudicato, con la quale era stata annullata un'ordinanza-ingiunzione per omessa audizione degli interessati, precludesse la possibilità di emanazione di una nuova ordinanza previa la detta audizione ed aveva conseguentemente annullato tale nuovo provvedimento per il vincolo del precedente giudicato: v. Cass. civ., Sez. I, sent. 11 settembre 2001, n.11582).

legittima e l'altra illegittima.

Cosicché, la prima non ha ragione di subire interventi da parte del demiurgo giurisdizionale, mentre la seconda è all'uopo eliminata allo scopo di eradicare l'elemento invalidante gli effetti tipici che la legge riserva all'atto d'imposizione.

Al perfezionamento della «regola aurea» sinora elaborata, contribuisce la logica deduzione per cui «se il giudice riconosce che una parte dell'atto è legittima, non vi è ragione per pensare che lo sostituisca e lo riproduca con identico contenuto»;²⁰ dimodoché, il titolo legittimante la riscossione coinciderà con la parte residua dell'atto che verrà posto *in executivis* dall'Amministrazione finanziaria.

Tali considerazioni risultano avallate anche nel consolidato orientamento nomofilattico della Suprema Corte di Cassazione, secondo cui «il processo tributario può essere definito come processo cd. di impugnazione-merito, non diretto cioè alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione sul rapporto in funzione sostitutiva».²¹ Infatti, «oggetto del processo

²⁰ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, pp. 211 e ss..

²¹ Cfr. Cass., Sez. trib., sent. 12 novembre 2014, n.24092. In uniformità di vedute, Cass. civ., Sez. VI, ord. 17 giugno 2015, n.12469; Cass., Sez. trib., sent. 20 marzo 2013, n.6918; Cass., Sez. trib., ord. 27 luglio 2012, n.13445; Cass., Sez. trib., sent. 9 maggio 2016, n.16795; Cass., Sez. trib., sent. 22 luglio 2016, n.15184; Cass., Sez. trib., sent. 19 novembre 2014, n.24611; Cass., Sez. trib., sent. 13 luglio 2012, n.11935, le cui risultanze denotano che «il processo tributario è a cognizione piena e tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, con la conseguenza che solo quando l'atto di accertamento sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e precludere l'esame del merito del rapporto tributario – come nel caso in cui vi sia difetto assoluto o totale carenza di motivazione – il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice di avvalersi dei propri poteri valutativi ed estimativi ai fini della decisione e, in forza dei poteri istruttori attribuiti dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n.546, di acquisire "aliunde" i relativi elementi, prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio e sostituendo la propria valutazione a quella operata dallo stesso»; Cass., Sez. trib., sent. 31 gennaio 2011, n.2254; Cass., Sez. trib., sent. 28 giugno 2016, n.13294; quest'ultima incalza la concezione che «il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, restando, peraltro, esclusa dall'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n.546 del 1992, la pronuncia di una sentenza parziale solo sull'an o di una condanna generica».

Volendo offrire un energico spaccato sui pronunciamenti della giurisprudenza di merito – in

tributario, atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo caratterizza, non è l'accertamento dell'obbligazione tributaria in quanto tale, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa (a prescindere, cioè, dalle risultanze dell'atto impugnato). È piuttosto la verifica della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato, e alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in tale atto indicati». ²²

Ciò detto ed in conformità ai principi e criteri direttivi espressi dall'art. 30, comma 1, lett. z), Legge n.413/1991 (tenuto conto della recente novella normativa operata ex art. 9, D.Lgs. n.156/2015), si determina l'attuale assetto dispositivo che tratteggia i confini perimetrali dell'istituto qui in disamina; cosicché – anche in deroga alle singole leggi d'imposta – il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, dev'essere corrisposto:

1) nella misura dei due terzi (2/3) della maggiore imposta accertata – con i relativi interessi – e delle sanzioni amministrative pecuniarie irrogate, successivamente al pronunciamento della sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di reiezione totale del ricorso; ²³

conformità agli indirizzi avallati dalla Suprema Corte – la CTP Catania, Sez. IV, sentenza n.5550 del 12 maggio 2016 ha ribadito, con fermezza, come «la Suprema Corte ha infatti sancito il principio che, anche qualora il ricorso venga accolto solo parzialmente, gli atti impugnati perdono la loro efficacia di atti impositivi, poiché la sentenza viene a sostituire gli atti impugnati, cosicché l'Amministrazione deve procedere ad una nuova liquidazione del tributo in ossequio alla pronuncia giudiziale, perché l'obbligazione tributaria sia esigibile (Cass. n.24092 del 2014)».

²² Vedi nota precedente per i riferimenti giurisprudenziali delle considerazioni financo espresse. Una diretta conseguenza, sul piano esplicativo degli effetti che sgorgano dal pronunciamento giurisdizionale interpretato nel solco tracciato dal filone nomofilattico poc'anzi descritto, risiede in ciò di particolare: «il diritto dell'Ufficio fiscale alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per le violazioni tributarie, irrogate con sentenza passata in giudicato, si prescrive nel termine di dieci anni per diretta applicazione dell'art. 2953 c.c. che disciplina specificamente ed in via generale la c.d. *actio iudicati*». Cass. civ., SS.UU., sent. 10 dicembre 2009, n.25790. Sulla medesima lunghezza d'onda, Cass., Sez. trib., sent. 18 novembre 2016, n.23477; Cass., Sez. trib., sent. 17 febbraio 2016, n.3125; Cass., Sez. trib., sent. 30 ottobre 2015, n.22249; Cass., Sez. trib., sent. 15 ottobre 2014, n.21766; Cass., Sez. trib., sent. 25 giugno 2014, n.14411; Cass., Sez. trib., sent. 14 dicembre 2012, n.23083.

²³ Attenta dottrina ha rilevato che «secondo un'interpretazione più aderente allo spirito della norma, la cui formulazione è sicuramente poco chiara, si ritiene che il limite massimo dei due terzi a cui si riferisce la stessa sia comunque riferito all'ammontare risultante dalla sentenza della CTP» come indica la stessa norma e ciò anche in base all'interpretazione letterale, secondo

2) per un ammontare pari alla consistenza del tributo – nonché delle sanzioni amministrative pecuniarie comminate – risultante dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, con il computo dei relativi interessi, purché il *quantum* così stabilito non risulti superiore ai due terzi delle somme *ab origine* controverse. Ciò, nel caso in cui il giudice di primo grado accolga parzialmente il ricorso;

3) dopo la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, l'intero importo del tributo statuito nella sentenza stessa, maggiorato dei relativi interessi e delle sanzioni amministrative pecuniarie deliberate dal Collegio giudicante;

4) in caso di prosecuzione del giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione, in misura corrispondente all'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado – dopo la sentenza del giudice di legittimità di annullamento con rinvio – mentre risulterà riscuotibile l'intero importo indicato nell'atto d'imposizione originariamente notificato, qualora non si perfezioni la riassunzione del processo dinanzi al giudice indicato nella sentenza cassata (ex art. 63, D.Lgs. n.546/1992 e art. 383 c.p.c.).

In merito al punto *sub* 4) la prassi amministrativa sottolinea che «il decreto di riforma ha aggiunto, al comma 1, la lettera *c-bis*), allo scopo di precisare le modalità di riscossione del tributo nelle due diverse ipotesi della pendenza del giudizio di rinvio e della mancata riassunzione della causa, a seguito di una sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio». ²⁴ Pertanto dopo la sentenza della Suprema Corte di annullamento con rinvio, l'imposta, con i relativi interessi, dev'essere versata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado e, in caso di mancata riassunzione, per l'intero importo indicato nell'atto controverso (*ipso facto*, divenuto definitivo); ed è tale ultima

quanto previsto dall'art. 12 delle preleggi; infatti le parole "l'ammontare risultante dalla sentenza" è l'oggetto di riferimento più immediato della quantificazione di "due terzi" riportato di seguito». Cfr. C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, pp. 199 e ss., e in giurisprudenza di merito, CTP Ravenna, Sez. IV, sent. 27 ottobre 1998, n.200, con nota di I. COIRO, *Note in tema di riscossione in pendenza di giudizio - Nota a sentenza*, in *Boll. trib. Inf.*, Milano, n.6/1999.

²⁴ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, 29 dicembre 2015, § 1.15.1; AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.48/E*, 24 ottobre 2011.

ipotesi che implica un necessario coordinamento tra la disposizione in esame e l'art. 63, D.Lgs. n.546/1992.

Precisamente, particolare attenzione si ritaglia la prescrizione di cui all'art. 63, comma 1, D.Lgs. n.546/1992 che impone un termine perentorio di sei (6) mesi dalla pubblicazione della sentenza – che cassa con rinvio il pronunciamento censurato dinanzi al giudice di legittimità – per la riassunzione della causa nei confronti di tutte le parti coinvolte nella controversia.

Di conseguenza, «se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio l'intero processo si estingue» (art. 63, comma 2, D.Lgs. n.546/1992)²⁵ e «l'espressa previsione degli effetti della mancata riassunzione ha lo scopo di rendere chiare, soprattutto ai contribuenti, le conseguenze pregiudizievoli che derivano dalla mancata riassunzione del giudizio, indipendentemente da quale parte sia risultata vittoriosa in cassazione».²⁶

²⁵ Al riguardo, assurge a punto di snodo nevralgico dei ragionamenti poc'anzi sviluppati l'attribuzione di una corretta qualificazione giuridica, *quoad effectum*, all'espressione "l'intero processo si estingue".

Quindi, occorre avvedersi della funzione di normalizzazione nomofilattica prodotta dalla Suprema Corte in ordine a tale problematica; la giurisprudenza di legittimità ha costantemente affermato che l'estinzione dell'intero processo comporta la caducazione di tutte le sentenze *medio tempore* pronunciate e la definitività dell'atto oggetto di impugnazione, con conseguente esigibilità delle somme richieste con il medesimo atto.

Si è chiarito, altresì, che l'estinzione del processo, relativamente al giudizio di rinvio, rende inammissibile, per difetto di interesse, l'impugnazione proposta dall'Amministrazione finanziaria. A riprova delle considerazioni testé offerte è possibile compulsare Cass. civ., Sez. VI, sent. 5 febbraio 2014, n.2519, ove si riporta con fedeltà di testo: «il giudizio tributario, a norma dell'articolo 392 cod. proc. civ., alla riassunzione della causa avanti al giudice di rinvio può provvedere disgiuntamente ciascuna delle parti, configurandosi essa non come atto di impugnazione, ma come attività di impulso processuale, che coinvolge gli stessi soggetti che sono stati parte nel giudizio di legittimità; ne consegue che, ove nessuna delle parti si sia attivata per la riassunzione (o abbia proposto una riassunzione inammissibile), il processo si estingue, determinando, con riguardo al giudizio tributario, la definitività dell'avviso di accertamento, che ne costituiva l'oggetto (e non la reviviscenza della sentenza di primo grado)».

Similmente Cass. civ., Sez. VI, sent. 28 marzo 2012, n.5044; Cass., Sez. trib., sent. 8 febbraio 2008, n.3040; Cass., Sez. trib., sent. 24 luglio 2014, n.16862; Cass., Sez. trib., sent. 8 aprile 2015, n.6958; Cass., Sez. trib., sent. 9 luglio 2014, n.15643; Cass., Sez. trib., sent. 5 dicembre 2012, n.21772; Cass., Sez. trib., sent. 1° novembre 2015, n.23049.

²⁶ Cfr. GOVERNO ITALIANO - PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, *Relazione illustrativa al D.Lgs. n.156/2015*, art. 9, comma 1, lett. ff). L'Amministrazione finanziaria chiosa, sul punto, riaffermando precedenti orientamenti e ricollegandosi agli stessi, tali per cui «è principio fermo nella giurisprudenza di legittimità e nella riflessione della pressoché unanime dottrina

Or dunque, la quantificazione delle somme dovute nelle pieghe del giudizio – muovendo dall'enucleazione casistica di cui sopra – risulterà scomputata del *quantum* già corrisposto in precedenza dal contribuente (vale a dire, prima del compimento del giudizio di primo grado ovvero, se il giudizio è pendente dinanzi alla Commissione Tributaria regionale, degli ammontari versati in conformità alla sentenza emessa dal giudice di primo grado).²⁷

Occorre precisare che il calcolo dei due terzi (2/3) del tributo accertato giudizialmente è effettuato, *in primis*, sulla differenza tra l'imposta complessivamente accertata e quella corrispondente all'imponibile dichiarato unitamente all'ammontare maturato a titolo d'interessi sulle somme *de quibus*.²⁸

processualistica che il giudizio di rinvio (...) costituisce una fase nuova ed autonoma, ulteriore e successivo momento del giudizio (...) diretto e funzionale ad una sentenza che non si sostituisce ad alcuna precedente pronuncia, riformandola, ma statuisce direttamente sulle domande proposte dalle parti (Cass., sent. 17 novembre 2000, n.14892; Cass., sent. 6 dicembre 2000, n.15489; Cass., sent. 23 settembre 2002, n.13833; Cass., sent. 28 gennaio 2005, n.1824; Cass., sent. 28 marzo 2009, n.7536; Cass., sent. 5 aprile 2011, n.7781; Cass., sent. 17 settembre 2010, n.19701)» cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.48/E*, 24 ottobre 2011, successivamente confluita, *pro quota*, in AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, 29 dicembre 2015).

²⁷ A tal riguardo, si ritiene d'interesse evidenziare che nel caso di imposte ad aliquota progressiva (es. IRPEF, non per IRES, IRAP, IMU), la formazione di un «giudicato interno» (il quale si forma quando la parte non appella tutta la sentenza ma solo una parte) fa sì che «il *dies a quo* da cui far decorrere il termine per l'iscrizione a ruolo va individuato nel momento del passaggio in giudicato della sentenza che definisce l'intero giudizio relativo all'avviso di accertamento, con la determinazione dell'intera imposta dovuta»; e non prima, «non essendo possibile determinare l'aliquota progressiva applicabile sull'intero reddito accertato, essendo le aliquote d'imposta progressivamente variabili al variare dell'imponibile accertato». Cfr. Cass., Sez. trib., sent. 20 febbraio 2013, n.4172.

²⁸ Sottolinea la giurisprudenza costante della Suprema Corte che «è indirizzo costante di questa Corte (per tutte si veda Cass. Sez. 5, sent. 31 marzo 2010, n.7831) quello secondo cui "La riscossione frazionata dei tributi in pendenza del processo, prevista dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n.546, articolo 68, presuppone che sia intervenuta una sentenza non definitiva ed è possibile anche se non consentita dalle singole leggi d'imposta, in quanto la norma, per la collocazione all'interno del capo IV) ed il tenore della rubrica, disciplina in modo esaustivo l'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie, con la conseguenza che il divieto di riscossione frazionata, previsto dalla normativa di settore, opera soltanto fino al momento della pronuncia» cfr. Cass., Sez. VI civile, ord. 23 luglio 2013, n.17904. Recentemente la Cass., Sez. trib., sent. 31 ottobre 2018, n.27803, ha confermato l'orientamento poc'anzi espresso, riaffermando che «l'articolo 68, che limita la possibilità di riscuotere i crediti durante la pendenza del giudizio, si riferisce ai casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo, ma presuppone che sia stata emessa una sentenza non definitiva. Risulta dallo stesso ricorso che la cartella esattoriale emessa, previa iscrizione a ruolo provvisoria dei crediti, è anteriore alla decisione di primo grado. Vale nella fattispecie, allora, il principio affermato da questa Corte (Sez. 5, sent. n.7339 del 2003; *id.* n.12791 del 2011), secondo cui il Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, articolo 15, comma 1, concerne, nell'ambito della disciplina

Al *framework* testé tratteggiato si abbina, in rapporto di stringente dipendenza logico-funzionale, l'enunciato prescrizionale racchiuso nell'art. 19, comma 1, D.Lgs. n.472/1997 in base al quale «in caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, recante disposizioni sul processo tributario».²⁹

«Quando non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie, la sanzione è riscossa provvisoriamente dopo la decisione dell'organo al quale è proposto ricorso amministrativo, nei limiti della metà dell'ammontare da questo stabilito. L'autorità giudiziaria ordinaria successivamente adita, se dall'esecuzione può derivare un danno grave ed irreparabile, può disporre la sospensione e deve disporla se viene offerta idonea garanzia. Se l'azione viene iniziata avanti all'autorità giudiziaria ordinaria ovvero se questa viene adita dopo la decisione dell'organo amministrativo, la sanzione pecuniaria è riscossa per intero o per il suo residuo ammontare dopo la sentenza di primo grado, salva l'eventuale sospensione disposta dal giudice d'appello secondo le previsioni dei commi 2, 3 e 4» (art. 19, commi 4 e 5, D.Lgs. n.472/1997).³⁰

dell'iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n.546, articolo 68, regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario».

²⁹ La tematica riportata nel testo è stata oggetto di una copiosa produzione giurisprudenziale, la quale individua un «principio di diritto secondo cui, con riferimento alla riscossione frazionata di sanzioni, a norma del Decreto Legislativo n.546 del 1992, articolo 68, commi 1 e 2, nella formulazione vigente dal 01/04/1998, a seguito dell'intervento abrogativo del Decreto Legislativo n.472 del 1997, articolo 29, riguardante proprio le sanzioni pecuniarie, l'applicazione delle medesime, in caso di esecuzione frazionata, può avvenire anche antecedentemente al passaggio in giudicato della sentenza che ad esse si riferisca» (Cass., Sez. trib., ord. 31 ottobre 2018, n.27867; *id.* Cass. civ., Sezione VI, ord. 10 aprile 2018, n.8745).

³⁰ Chiaramente, «contro il provvedimento di irrogazione è ammesso ricorso alle commissioni tributarie» e laddove «le sanzioni si riferiscano a tributi rispetto ai quali non sussiste la giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammesso, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione del provvedimento, ricorso amministrativo in alternativa all'azione avanti all'autorità giudiziaria ordinaria, che può comunque essere adita anche dopo la decisione amministrativa ed entro centottanta giorni dalla sua notificazione» (ex art. 18, rispettivamente, commi 1 e 2, D.Lgs. n.472/1997).

Al riguardo, si ritiene d'interesse segnalare che la sanzione amministrativa pari al trenta per cento (30%) dell'importo non versato, prevista dall'art. 13, D.Lgs. n.471/1997, non troverà applicazione

Merita una particolare digressione l'analisi della riscossione frazionata in parola, allorché sopraggiunga in rilievo un profilo di litigiosità fiscale inerente all'accertamento di un'imposta suppletiva in capo al contribuente. Ciò costituisce *species* del *genus* sinora sviluppato, rilevandosi che «le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione» (art. 68, comma 3, D.Lgs. n.546/1992).

Pertanto, si assiste in questo caso ad una sospensione – *ope legis* – della riscossione di siffatto tributo sino al definitivo esaurimento del procedimento giurisdizionale dinanzi al giudice di merito³¹ (salvo il caso di acquiescenza totale alla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale ex art. 329 c.p.c.).

Un siffatto *modus operandi* sembra determinarsi in relazione alla peculiarità del tributo in oggetto; quest'ultimo è sussumibile nel novero delle imposte sui trasferimenti e si verifica allorché la non corretta determinazione della base imponibile e/o dell'aliquota d'imposta applicabile conduca ad un debito d'imposta inferiore alla misura dovuta, a misura di legge, in dipendenza di un errore proprio dell'Ente impositore.³²

Appare doveroso verificare, ora, attraverso quali istituti il *quantum* determinato avvalendosi delle modalità sinora esposte risulti effettivamente imputabile in capo al contribuente e, quindi, posto in riscossione. Segnatamente,

nel caso in cui il contribuente, a seguito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento del tributo omesso e di irrogazione delle conseguenti sanzioni, abbia corrisposto alle prescritte scadenze le imposte dovute e provveduto, all'esito della sentenza di merito e prima del suo passaggio in giudicato, a corrispondere spontaneamente il relativo saldo non oggetto di specifica iscrizione a ruolo (cfr. Cass., Sez. trib., sent. 11 ottobre 2017, n.23784, con commento di D. CARNIMEO, *Da quando decorre il termine per eseguire il versamento delle imposte dovute in pendenza o a seguito di giudizio?*, in *Boll. trib. inf.*, Milano, n.2/2018).

Ad ogni buon conto, è bene tenere in considerazione che «la somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi» né nelle pieghe del procedimento amministrativo d'accertamento, né in sede giurisdizionale ai sensi e per gli effetti dell'art. 2, comma 3, D.Lgs. n.472/1997.

³¹ Con ciò intendendosi non solo il riscontro di una sentenza divenuta definitiva ma anche successivamente alla sentenza pubblicata della Commissione Tributaria Regionale competente.

³² Concisamente, C. CONSOLO e C. GLENDI, *Commentario alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, p. 789, contribuiscono con questa nozione di imposte suppletive: «tali sono quelle, nelle imposte sui trasferimenti, liquidate successivamente dall'Ufficio a correzione di un proprio errore».

si rivelerà necessaria la predisposizione di un documento avente natura provvedimentale che giustifichi la pretesa suindicata e precisamente:

a) un atto di rideterminazione delle somme dovute, con coesistente intimazione ad adempiere, da notificarsi al contribuente in relazione alle impugnazioni di avvisi di accertamento ccdd. «impoesattivi» e nel caso di specie il versamento delle somme dovute deve verificarsi entro sessanta giorni dal ricevimento dell'atto *de quo*³³; ovvero

b) un'iscrizione a ruolo e susseguente notificazione della relativa cartella di pagamento nei giudizi d'impugnazione riguardanti atti diversi dagli avvisi di accertamento riportati nel punto *sub a*).

2. Rimborso dei tributi pagati in eccedenza. Mezzi di tutela esperibili dal contribuente in caso di inerzia dell'ufficio

L'art. 68, comma 2, D.Lgs. n.546/1992 esamina l'ipotesi di accoglimento del ricorso stabilendo 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».³⁴

³³ Cfr. R. LUNELLI - A. MISSONI - L. LUNELLI, *Guida pratica fiscale - Sistema Frizzera*, Milano, 2016, commento art. 68, pp. 347 e ss..

³⁴ In dottrina, l'argomento del diritto al rimborso dei tributi patiti in eccedenza rispetto al *quantum* dovuto risulta di vasto respiro ed interesse, suscitando numerosi contributi specificatamente focalizzati sulla rifusione, da parte degli Uffici finanziari, delle somme versate dal contribuente e giudicate poi non legittimamente percepite a seguito della sentenza emessa dal giudice tributario e vertente sull'impugnazione dell'atto impositivo contenente la pretesa fiscale avanzata dall'Amministrazione finanziaria. In tema, risultano di assoluto rilievo assiologico le monografie di F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, e G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985. Concordemente, cfr. F. PAPARELLA, *Il rimborso dei tributi*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milano, 2012, pp. 866 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Rimborso dei tributi*, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Vol. XXVII, 2002, pp. 1 e ss.; M.C. FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Digesto delle discipline privatistiche - Sezione commerciale*, Aggiornamento 2000, pp. 612 e ss.; F. TESAURO, *Rimborso delle imposte*, in *Boll. trib. inf.*, n.21/1985. Recentemente, collegando la tematica del rimborso dei tributi nella disciplina di diritto interno con aspetti derivanti dalla giurisprudenza comunitaria, cfr. V. MASTROIACOVO, *Principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, n.9/2011, pp. 807 e ss., e similmente, M.C. FREGNI, *I rapporti tra diritto comune e diritto tributario nell'opera di Enrico Allorio*, in *Riv. dir. fin.*, n.2/2016, pp. 181 e ss.. È chiaro che, in ragione delle pretese connesse al rimborso di tributi indebitamente percepite dall'Amministrazione finanziaria «il

Un'interpretazione fondata sul dato letterale della norma in commento suggerirebbe che, per dare esecuzione a siffatte tipologie di provvedimenti giudiziari, il contribuente debba provvedere alla notificazione della sentenza alla parte soccombente – in conformità alle prescrizioni conseguenti dal combinato disposto degli artt. 16 e 38, D.Lgs. n.546/1992 – non reputandosi sufficiente la pubblicazione della stessa ovvero la comunicazione del dispositivo da parte della segreteria della Commissione Tributaria provinciale o regionale.

Tuttavia, la prassi amministrativa si è mossa, ancorché con pronunciamenti risalenti, nella direzione di uno stemperamento della portata effettuale della disposizione *de qua*. Precisamente, rilevando che «l'effettivo fondamento dell'obbligo di restituzione gravante sull'Amministrazione è costituito dalla pronuncia giurisdizionale favorevole al contribuente, e non dalla notifica della stessa. Pertanto, si ritiene che l'art. 68, comma 2, del D.Lgs. n.546 del 1992, non imponga all'Amministrazione di attendere la notifica della sentenza favorevole al contribuente per dare corso al relativo rimborso ...*(Omissis)*... In particolare, l'ufficio può provvedere al rimborso dopo che il dispositivo della sentenza gli è stato comunicato dalla segreteria della commissione tributaria ai sensi dell'art. 37, comma 2, del D.Lgs. n.546/1992; ciò, naturalmente, limitatamente ai casi in cui il dispositivo stesso contenga tutti gli elementi necessari alla determinazione dell'importo da rimborsare». ³⁵

Di conseguenza, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.49/E del 1° ottobre 2010 ha messo in luce che «in capo agli Uffici sussiste, infatti, l'obbligo di dare sistematica e puntuale esecuzione alle sentenze indipendentemente dal contenuto delle stesse, siano esse favorevoli o sfavorevoli all'Amministrazione finanziaria. Così come devono provvedere al recupero delle somme stabilite in

contribuente esercita innanzi alle Commissioni tributarie un'azione di annullamento volta ad eliminare l'atto impugnato oppure, nei casi di rimborso, esercita un'azione di condanna volta ad ottenere la restituzione del tributo indebitamente assolto» cfr. G.M. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, n.11/2012, pp. 957 e ss..

³⁵ AGENZIA DELLE ENTRATE, *Risoluzione n.46/E*, 10 aprile 2000.

sentenza, con pari tempestività, gli Uffici sono tenuti ad effettuare i rimborsi che, in base a pronunce giurisdizionali, spettano ai contribuenti».

Nel documento testé riportato si individua l'ambito oggettivo di applicazione della norma *de qua*, in congiunzione con controversie relative ad:

- a) avvisi di accertamento;
- b) avvisi di liquidazione (principalmente per imposta di registro ed altri tributi indiretti diversi dall'IVA);
- c) provvedimenti d'irrogazione di sanzioni (ex art. 16, D.Lgs. n.472/1997);
- d) iscrizioni a ruolo (specialmente in conseguenza di attività di liquidazione automatica ex art. 36-bis, DPR n.600/1973 ed art. 54-bis, DPR n.633/1972, nonché all'esito di un controllo formale ex art. 36/ter, DPR n.600/1973).

Attualmente, l'enunciato normativo recato dall'art. 69, D.Lgs. n.546/1992, in ossequio al documento di prassi sopraindicato, sembrerebbe essere limitato esclusivamente alle controversie riguardanti il giudizio di «opposizione alla restituzione di somme pagate spontaneamente e consente ai contribuenti di mettere in esecuzione le sentenze che condannano l'amministrazione al pagamento delle predette somme soltanto se le stesse si siano rese definitive. Il disposto del richiamato articolo 69, in sintesi, si applica esclusivamente con riguardo ai giudizi concernenti il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi e relativi accessori pagati spontaneamente, ossia non in conseguenza della notifica di atti autonomamente impugnabili».³⁶

I contorni del sistema poc'anzi delineato descrivono un perimetro giuridico piuttosto complesso ed articolato, ma non per questo assimilabile ad un groviglio non altrimenti districabile. In assenza di un vincolo cogente impresso dal legislatore agli Uffici finanziari e, di conseguenza, di un'immediata esecutività della regola del caso concreto apprestata dal giudice tributario, le ragioni del

³⁶ Esemplificando, lo stesso troverà applicazione per le controversie concernenti il diniego espresso o tacito alla restituzione di tributi e relativi accessori pagati spontaneamente; l'Ufficio sarà obbligato ad effettuare il rimborso soltanto in esecuzione di sentenza passate in giudicato (cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.49/E*, 1° ottobre 2010).

contribuente di vedersi rifondere le somme *medio tempore* versate all'Ente impositore e, agli effetti attuali, indebitamente percepite da quest'ultimo esprimono una rilevanza astrattamente consustanziale ad una *vox clamantis in deserto*.

Senonché, il comma 1 dell'art. 69 summenzionato così recita: «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».

Evitando di addentrarsi in apodittiche valutazioni circa il rilievo giuridico da attribuire a tali disposizioni, si palesa la fermezza d'intenti rivolta ad elidere i contorni di un cervellotico meccanismo giuridico «che vedeva il contribuente del tutto privo di rimedi giuridici di fronte all'inerzia dell'Ente impositore, che all'esito di una sentenza – anche non definitiva – favorevole al contribuente, ometteva di eseguire in suo favore il rimborso delle somme medio tempore riscosse». ³⁷

Allora, il rimedio di massima e miglior pregnanza per il soddisfacimento delle pretese creditorie del contribuente è individuato, dal legislatore, nell'esperimento del giudizio di ottemperanza (ex art. 70, D.Lgs. n.546/1992). ³⁸

Chiaramente, il combinato disposto degli artt. 68, comma 2, e 70 D.Lgs. n.546/1992, da cui deriva la potestà – in capo al ricorrente vittorioso – di azionare il giudizio di ottemperanza per ottenere la corresponsione di quanto versato in eccedenza rispetto alla sentenza della commissione tributaria, entra

³⁷ GOVERNO ITALIANO - PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, *Relazione illustrativa al D.Lgs. n.156/2015*, Art. 9, lett. ff) e gg), pp. 40 e ss..

³⁸ «Il termine di esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente è dunque di 90 giorni, a cui vanno aggiunti gli eventuali 30 giorni necessari per l'ottemperanza a norma dell'art. 70, comma 2. Il termine complessivo arriva pertanto a 120 giorni e corrisponde a quello previsto in via generale dall'art. 14, comma 1, D.l. n.669/1996 per l'esecuzione delle decisioni civili nei confronti di soggetti pubblici (le amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici non economici completano le procedure per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali e dei lodi arbitrali aventi efficacia esecutiva e comportanti l'obbligo di pagamento di somme di danaro entro il termine di centoventi giorni dalla notificazione del titolo esecutivo. Prima di tale termine il creditore non può procedere ad esecuzione forzata né alla notifica di atto di precetto)» (GOVERNO ITALIANO - PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, *Relazione illustrativa al D.Lgs. n.156/2015*, art. 9, lett. gg), p. 41).

in vigore il 1° gennaio 2016 e, alla stregua delle altre modifiche normative apportate dal D.Lgs. n.156/2015 alle norme processuali tributarie, si applica ai giudizi pendenti alla medesima data.³⁹

A questo punto, non sembra peregrino poter apprestare il seguente suggerimento operativo: nonostante la produzione di prassi amministrativa lasciasse intendere un minor grado di formalismo – avvalorando un diritto all'esecuzione del rimborso in parola anche in difetto dell'apparentemente necessaria notificazione della sentenza favorevole al ricorrente – si ritiene di maggior tutela e garanzia della posizione giuridica soggettiva del contribuente attenersi al tenore letterale della norma in questione (i.e. eseguire la notificazione della sentenza nei confronti dell'Amministrazione finanziaria).⁴⁰

Pur trattandosi di *res ipsa loquitur*, appare necessario precisare che il rimborso in esame riguarda solo il tributo che il contribuente ha versato in eccedenza rispetto all'ammontare stabilito dalla sentenza della Commissione Tributaria Provinciale. Inoltre, la provvisoria esecutività della sentenza di primo grado non passata in giudicato è limitata alle somme versate dal contribuente, a favore del Fisco, in esecuzione del provvedimento impositivo e non si estende anche ai rimborsi d'imposte – regolarmente percepite – la cui esistenza è legata all'esito del giudizio incardinato in merito alla loro legittimità.

In tema, la Suprema Corte di Cassazione – ribadendo indirettamente il ruolo di assoluta egemonia della notificazione della sentenza quale istituto necessario e

³⁹ Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.38/E*, 29 dicembre 2015, § 1.15.1

⁴⁰ In argomento, cfr. M. ORICCHIO, *Sentenze tributarie ad esecutività immediata*, in *Guida dir.*, Milano, n.101/2016, pp. 65-69, e A. IORIO, *Somme al cittadino entro 90 giorni dalla notifica della sentenza*, in *Guida dir.*, Milano, n.15/2017, pp. 4-9.

Infatti, la natura giuridica dell'istituto della notificazione assolve la funzione di portare a conoscenza del destinatario un atto nella sua forma originale o conforme all'originale, attribuendo certezza della provenienza, del contenuto e degli effetti giuridici riferibili, direttamente o indirettamente, al documento notificato (cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, pp. 135 e ss.). Risulta, così, decisamente pregnante in relazione al dato empirico – e ciò nonostante gli *overruling* connotati in precedenza nei rapporti tra Fisco e contribuenti – la soluzione apprestata nella circolare n.224/E del 30 novembre 1999 del Ministero delle Finanze, secondo cui «la sentenza di condanna al rimborso, quindi, obbliga l'Amministrazione ad eseguire il rimborso stesso soltanto dopo che è passata in giudicato».

sufficiente al sorgere del diritto incastonato nell'art. 68, comma 2, D.Lgs. n.546/1992 – ha precisato che «in tema di rimborsi IVA ai sensi dell'art. 30 del DPR 26 ottobre 1972, n.633, l'indisponibilità per il contribuente – in base all'art. 38-*bis*, ultimo comma, dello stesso DPR – della somma oggetto di rimborso (salva la prestazione di garanzia), nel caso di notifica di avviso di rettifica o accertamento e sino alla definizione del rapporto, non viene meno allorché il ricorso del contribuente avverso detti provvedimenti sia accolto con sentenza di primo grado non passata in giudicato, atteso che la provvisoria esecutività, ai sensi degli artt. 68 e 69 del D.Lgs. n.31 dicembre 1992, n.546, delle sentenze di primo grado dalle commissioni tributarie è limitata agli esborsi che il contribuente abbia compiuto in favore del fisco in esecuzione del provvedimento impositivo impugnato, e non si estende ai rimborsi di imposte legittimamente pagate subordinati all'esito dell'accertamento oggetto del giudizio».⁴¹

3. L'assolvimento dei diritti doganali in seguito alla c.d. Legge europea 2013/*bis*

L'art. 10, comma 2, Legge 30 ottobre 2014, n.30 (c.d. Legge Europea 2013/*bis*) introduce, nell'art. 68 qui in disamina, il comma 3-*bis* recante la seguente disposizione: «il pagamento, in pendenza di processo, delle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e dell'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione resta disciplinato dal regolamento (CEE) n.2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, come riformato dal regolamento (UE) n.952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, e dalle altre disposizioni dell'Unione europea in materia».

Più in dettaglio, il primo comma del citato art. 10 interviene sulle disposizioni

⁴¹ Cass., Sez. trib., sent. 5 dicembre 2001, n.15388 e, similmente, Cass., Sez. trib., sent. 1° agosto 2004, n.15532). Comprensibilmente, «in base a un'interpretazione logico sistematica della norma in esame, deve ritenersi che gli uffici siano parimenti obbligati a dare esecuzione anche (...) sentenze della Commissione Tributaria Centrale, come confermato dall'art. 3, comma 2, del D. L. n.40/2010, convertito con modificazioni dalla L. n.73/2010» (cfr. Cfr. AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.49/E*, 1° ottobre 2009, ed AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n.37/E*, 21 giugno 2010, § 5).

dell'art. 1, comma 544, della Legge 24 dicembre 2012, n.228 secondo cui in tutti i casi di riscossione coattiva di debiti fino a mille euro (1.000 €) ex DPR n.602/1973 – salvo il caso in cui l'Ente creditore abbia notificato al debitore la comunicazione di inidoneità della documentazione – non si procede alle azioni cautelari ed esecutive prima del decorso di centoventi (120) giorni dall'invio, mediante posta ordinaria, di una comunicazione contenente il dettaglio delle iscrizioni a ruolo. Orbene, tali disposizioni non trovano applicazione alle entrate che costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione europea.⁴²

Nella tematica di assolvimento dei diritti doganali (dazi ed IVA all'importazione) la finalità della norma in commento è, in sostanza, quella di confermare che gli adempimenti relativi ai tributi *de quibus* è sottratto all'ambito di applicazione dell'art. 68, comma 2, D.Lgs. n.546/1992 così come chiarito dalla Commissione europea; quest'ultima – con riferimento alla materia doganale – ne ha affermato l'incompatibilità con la pertinente normativa europea (artt. 7, 199 e 244 del Reg. CEE n.2913/92 e articolo 17, paragrafo 1, del Reg. CEE n.1150/2000), nella misura in cui prevede la provvisoria esecutività delle sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie.⁴³

Più in dettaglio, l'assolvimento dei diritti doganali rientra tra le cc.dd. "risorse proprie" dell'U.E. e, come tali, «di esclusiva competenza del bilancio comunitario, sulle quali lo Stato membro svolge una funzione di mero accertamento e riscossione per conto della CE, senza avere alcun potere dispositivo».⁴⁴ La Suprema Corte di Cassazione osserva altresì che «come già chiarito da Cass. n.19652/2009, l'obbligo di applicazione del diritto comunitario anche in presenza di preclusioni processuali di diritto interno (nella specie, il carattere chiuso del

⁴² Cfr. AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, *Comunicazione del 24.11.2014 - LEGGE 30 ottobre 2014, n.161 - Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2013/bis*.

⁴³ Cfr. AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI, *op. ult. cit.* In dottrina, vedi *funditus* G. PIZZONIA, *Aiuti di stato mediante benefici fiscali ed efficacia nell'ordinamento interno delle decisioni negative della commissione Ue. rapporti tra precetto comunitario e procedure fiscali nazionali*, in *Riv. dir. fin.*, n.3/2005, pp. 384 e ss..

⁴⁴ Cfr. Cass., Sez. trib., sent. 15 settembre 2009, n.19826, e *ibid.* Cass., Sez. trib., sent. 27 marzo 2013, n.7733.

giudizio di Cassazione) è stato costantemente affermato dalla giurisprudenza di questa Corte, in applicazione di un principio enunciato dalla giurisprudenza comunitaria che deve essere applicato, a maggior ragione, in materia doganale, nella quale sono in gioco risorse proprie del bilancio comunitario». ⁴⁵

Le predette considerazioni non risultano scalfite dalla recente previsione, ad opera dell'art. 5 D.L. n.119/2018, conv. con modif. dalla Legge 17 dicembre 2018, n.136, disciplinante la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione europea. Sicché, come affermato dalla stessa Amministrazione finanziaria, «la definizione agevolata consiste, infatti, nel pagamento integrale delle somme dovute a titolo di Risorse Proprie Tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della Decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e della connessa IVA all'importazione, con esclusione degli importi per sanzioni amministrative, interessi – ad eccezione di quelli di mora previsti dalle disposizioni unionali – ed eventuali accessori quali, in particolare, le spese di notifica. Il pagamento degli interessi di mora è previsto solo per le Risorse Proprie Tradizionali dall'articolo 114 del Regolamento (UE) n.952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, ed è dovuto a decorrere dal 1° maggio 2016 e fino alla data del pagamento». ⁴⁶

⁴⁵ Cfr. Cass., Sez. trib., sent. 5 aprile 2013, n.8368, e *ibid.* Cass., SS.UU., sent. 18 dicembre 2006, n.26948; precedentemente all'entrata in vigore del Reg. UE n.952/2013, la Suprema Corte aveva già osservato come «in materia di tributi doganali, l'art. 232 del reg. CEE n.2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992, istitutivo del codice doganale comunitario, per il mancato pagamento di dazi nel termine prevede sia riscosso un interesse di mora, rivolto a compensare il pregiudizio economico causato dal ritardo nell'introito di un tributo che costituisce "riserva propria" della Comunità, potendo determinare il suo tardivo riversamento una responsabilità finanziaria dello Stato, delegato alla riscossione secondo procedimenti propri, che devono, peraltro, adattarsi alle esigenze comunitarie di immediatezza» (Cass., Sez. trib., sent. 6 settembre 2006, n.19194).

⁴⁶ Cfr. AGENZIA DELLE DOGANE, *Nota 16 novembre 2018 prot. n.123013/RU - Decreto Legge n.119 del 23 ottobre 2018. Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria*. Com'è noto i paragrafi 3 e 4 del citato articolo 114 summenzionato prevedono, tuttavia, l'esonero dal pagamento di un interesse di mora alle condizioni in essi precisate. Il paragrafo 3 consente all'Ufficio di rinunciare all'applicazione di un interesse di mora qualora il contribuente documenti che tale onere economico può provocargli gravi difficoltà di carattere economico o sociale. Al fine di avvalersi della agevolazione in esame, sarà, quindi, cura del contribuente fornire all'Ufficio ogni documentazione utile e ritenuta idonea a dimostrare l'effettiva sussistenza del grave pregiudizio finanziario o sociale richiesto dalla norma unionale. Il successivo paragrafo 4

Difatti, la stessa Amministrazione finanziaria, rammenta che l'art. 1, comma 6, del decreto sopracitato contiene esplicite disposizioni volte a disciplinare la debenza degli interessi di mora di cui all'articolo 114 del Codice doganale dell'U.E., qualora oggetto del verbale di constatazione siano violazioni accertate in materia di risorse proprie tradizionali (dazi doganali). A tal riguardo, la norma non include, nell'ambito oggettivo di applicazione della definizione agevolata, le risorse proprie tradizionali dell'U.E. e, relativamente a quest'ultime, il contribuente non può avvalersi dagli istituti premiali contenuti nella normativa *de qua*.⁴⁷

4. Osservazioni conclusive

La recente novella normativa ex art. 9, D.Lgs. n.156/2015, nei limiti financo discussi, si innesta nel complesso procedimento legislativo di progressivo avvicinamento delle disposizioni processuali tributarie alle norme formali di disciplina del giudizio civile ordinario contenute nel codice di rito. Sicché, il *corpus iuris* del D.Lgs. n.546/1992 determina in maniera sempre più evidente, quell'«assonanza dispositiva» di cui all'art. 1, comma 2, del decreto suddetto, a mente del quale «i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile».

Le disposizioni di cui agli artt. 67-bis, 68, 69 e 70 D.Lgs. n.546/1992 (alla data odierna in vigore) consentono di affermare che, dal tenore letterale della norma, l'esecutività della sentenza emessa dal giudice tributario estrinsechi pienamente i propri effetti nei confronti di tutte le parti processuali allo stesso tempo e nello stesso modo.

È chiaro che la sentenza esplica i suoi effetti nei confronti di tutte le parti in causa; senonché la statuizione in essa contenuta di condanna alla rifusione, in tutto o in parte, del *quantum* contestato al contribuente dagli Uffici finanziari

prevede, invece, l'esclusione di un interesse di mora qualora l'importo per ciascuna riscossione sia inferiore ad € 10.

⁴⁷ Cfr. AGENZIA DELLE DOGANE, *cit.*.

attraverso l'atto impositivo impugnato, risultava, in precedenza, subordinata alla richiesta di rimborso presentata dal contribuente successivamente al passaggio in giudicato della sentenza *de qua*.

Il principio costituzionalmente riconosciuto della «parità delle armi» nel giudizio ex art. 111 Cost.,⁴⁸ appare munito di cogenza applicativa, quantomeno ad un'analisi testuale del dato normativo, assegnando alla parte processuale nuove attribuzioni prodromiche al riconoscimento effettivo del diritto in precedenza azionato nel processo ed affermato dal pronunciamento giurisdizionale.

Per avvedersi di quanto esposto, è sufficiente approfondire gli orientamenti di prassi «ante-riforma» espressi dall'Amministrazione finanziaria⁴⁹ e corroborati dai giudici di legittimità; difatti, non poteva essere invocata «una tutela del giudice ordinario avverso il rifiuto (espresso o tacito) dell'Ente impositore ad ottemperare alla sentenza del giudice tributario, sostenendosi che avverso tale atto – non compreso nell'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. n.546/1992 – non sarebbe apprestata alcuna tutela nel processo tributario. È vero che, secondo gli articoli 69 e 70 del D.Lgs. n.546/1992, la tutela esecutiva o mediante giudizio di ottemperanza è ammessa soltanto per le sentenze del giudice tributario passate in giudicato. Ma la limitazione di tale tutela alle sentenze passate in giudicato non significa che debba esistere una tutela residuale del giudice ordinario anche in relazione all'esecuzione o ottemperanza per le sentenze non definitive. Più in generale, è stato affermato da una consolidata giurisprudenza della Corte che la mancata previsione di una tutela contro atti non elencati nell'art. 19 o di tipo diverso quella impugnatoria (quale la tutela di mero accertamento) non comporta il riconoscimento di una tutela

⁴⁸ V. *infra* approfondimenti sul punto.

⁴⁹ Nelle interpretazioni più risalenti avvalorate dalla prassi amministrativa è possibile rintracciare una siffatta ricostruzione del rapporto *de quo*: «la sentenza di condanna al rimborso, quindi, obbliga l'Amministrazione ad eseguire il rimborso stesso soltanto dopo che è passata in giudicato» (MINISTERO DELLE FINANZE, Circolare n.224/E, 30 novembre 1999) e, concordemente, Ministero delle Finanze - Dipartimento Entrate Affari Giuridici Serv. II, Circolare n.98/E, 23 aprile 1996, Parte n.13, art. 68.

residuale in sede giurisdizionale ordinaria». ⁵⁰

Lo sviluppo giurisprudenziale successivo della Suprema Corte ha avuto inizio a partire dalle statuizioni poc'anzi annoverate, giungendo ad affermare che «in materia di processo tributario, posto che l'art. 68, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, prevede il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente, quest'ultimo, qualora non riceva detto rimborso, non può adire direttamente il giudice tributario, ma deve prima sollecitare detto rimborso in sede amministrativa, e solo successivamente può impugnare il diniego, anche tacito, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g) del citato decreto». ⁵¹

Si palesa, allora, una conclamata volontà di evidenziare una solida linea di demarcazione tra il giudizio civile e il giudizio tributario; dimodoché, «il carattere impugnatorio proprio del processo tributario, in relazione agli atti previsti dal Decreto Legislativo n.546 del 1992, articolo 19 (ivi compreso il diniego tacito di rimborso), segna la distinzione tra lo stesso ed il processo civile, impedendo di ricondurre l'oggetto del primo all'accertamento di un'obbligazione. Di conseguenza, non è applicabile al giudizio tributario, per mancanza dei relativi presupposti, l'articolo 389 c.p.c., che disciplina l'ipotesi di domande di restituzione e riduzione in pristino conseguenti alla cassazione della sentenza e

⁵⁰ Cass. civ., SS.UU., sent. 8 luglio 2005, n.14332. Concordemente, Cass. civ., SS.UU., sent. 10 agosto 2005, n.16776; Cass. civ., SS.UU., sent. 22 luglio 2002, n.10725.

⁵¹ Cass., Sez. trib., sent. 30 luglio 2008, n.20616. Similmente Cass., Sez. trib., sent. 14 settembre 2016, n.18027, sottolinea che «in tema di contenzioso tributario, l'art. 68, comma 2, del D.Lgs. n.546 del 1992 (*"ratione temporis"* applicabile), nello stabilire il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza dal contribuente entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza che ne ha accolto il ricorso, determina la nascita di un'obbligazione *"ex lege"* da indebito, sicché non è soggetta ai termini di decadenza di cui al successivo art. 21, comma 2, del D.Lgs. n.546 del 1992 l'istanza di rimborso necessaria – prima delle modifiche apportate dall'art. 9, comma 1, lett. ff), del D.Lgs. n.156 del 2015 – per poter adire l'autorità giudiziaria in caso di inadempimento dell'Amministrazione»; Cass., Sez. trib., sent. 13 aprile 2016, n.7222, la cui massima così recita: «in tema di contenzioso tributario, nel giudizio di rinvio le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento *"a quo"* e non possono proporre, ai sensi dell'art. 389 c.p.c., la domanda restitutoria dell'ammontare d'imposta che risulti versato in eccedenza all'esito della cassazione della sentenza e che, prima di essere chiesto al giudice tributario, deve essere sollecitato in sede amministrativa, essendo soggetto ad un regime speciale di rimborso, quanto ai criteri di determinazione degli interessi e alle modalità di corresponsione»; Cass., Sez. trib., sent. 15 marzo 2013, n.6627.

che, prevedendo il Decreto Legislativo n.546 del 1992, articolo 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». ⁵²

A parere di chi scrive, la giurisprudenza poc'anzi annoverata non trascura il fondamentale assunto tale per cui, al di fuori delle circostanziate fattispecie disciplinate dalla legge (i.e. l'attribuzione ad Amministrazioni e/o Autorità dello Stato di adottare atti unilateralmente ablatori nei confronti della moltitudine dei consociati), il solo provvedimento a cui l'ordinamento attribuisce la potestà di costituire, modificare, estinguere autoritativamente rapporti giuridici tra due o più parti è la «cosa giudicata». Più in dettaglio, «l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa» (art. 2909 c.c. e art. 324 c.p.c.), giacché solo quest'ultima è idonea a costituire un titolo legittimante al soddisfacimento incontrovertibile delle doglianze sollevate dal contribuente.

Ai fini della discussione corrente, la quadratura delle determinazioni poc'anzi addotte trova una potente riconferma nella novella legislativa operata al *corpus iuris* del processo tributario a mezzo dell'art. 9, comma 1, lett. *ff*) e *gg*), D.Lgs. n.156/2015. Di talché, è stato ampliato e precisato il disposto dell'art. 68, comma 2, D.Lgs. n.546/1992 attraverso l'aggiunta del seguente periodo: «in caso di mancata esecuzione del rimborso 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».

Inoltre, la giurisprudenza di legittimità ha costellato il panorama giuridico sinora descritto di un'ulteriore statuizione di principio, riconoscendo che «la sentenza che accoglie il ricorso del contribuente e annulla l'atto impositivo,

⁵² Cfr. Cass., Sez. trib., sent. 25 novembre 2011, n.24937.

comunque priva, sia pure non in via definitiva (non essendosi ancora formato il giudicato), del supporto di un atto amministrativo legittimante la pretesa tributaria ...*(Omissis)*... la legge, infatti, vuole che la situazione patrimoniale del contribuente non sia pregiudicata da un atto amministrativo che il giudice competente ha valutato illegittimo tanto che per il comma 2 dell'articolo 68 detto, 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». ⁵³

Va da sé che, come segnalato nell'*incipit* di tale paragrafo, le disposizioni analizzate nel presente scritto risultano rivolte ad una progressiva affermazione, anche nelle pieghe del processo tributario, della «parità delle armi» tra le parti in causa; espressione del più generale principio costituzionalmente tutelato del «giusto processo» ex art. 111 Cost..⁵⁴ Un itinerante percorso che coinvolge il

⁵³ Cass., Sez. trib., sent. 18 novembre 2009, n.24301. Vedi *funditus*, Cass., Sez. trib., sent. 22 settembre 2006, n.20526; Cass., Sez. trib., sent. 10 luglio 2008, n.19078; Cass., Sez. trib., sent. 11 febbraio 2013, n.3188; Cass., Sez. trib., sent. 3 febbraio 2012, n.1573.

⁵⁴ Cfr. in dottrina P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, n.1/2004, p. 11, per il quale «non possono sussistere dubbi sull'applicabilità dell'art. 111 anche al processo tributario, senza che sia possibile in alcun modo, al fine di preservarne le singole norme che lo disciplinano da censure di illegittimità costituzionale con riferimento ad esso per invocarne la specificità di tale processo per tenere conto delle peculiarità proprie della materia costituente il substrato oggettivo delle relative controversie. Con la Legge costituzionale n.2/1999, esso è divenuto un modello di riferimento di diritto positivo interno, essendo posto, come detto, quale modalità attuativa, esclusiva, della giurisdizione», e F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, n.1/2006, pp. 11 e ss., il quale, dopo aver sottolineato che «i primi due commi dell'art. 111 valgono per ogni tipo di processo», osserva che «l'occasione storica da cui è nata la riforma dell'art. 111 è legata a questioni di acquisizione della prova nel processo penale, ma l'art. 111 interessa in modo particolare il processo tributario, in quanto processo «minore» che stenta a raggiungere lo *standard* degli altri processi». Similmente, F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, n.1/2003, pp. 11 e ss., ammette l'applicabilità dei principi di cui all'art. 111, Cost al processo tributario, riconoscendo che «da tale norma il legislatore tributario e la Corte costituzionale potrebbero trarre, anzi, la spinta per liberare il procedimento tributario dalle secche della "giurisdizione minore" cui la sua origine amministrativa l'ha relegato e per completarne il processo di adeguamento ai principi del contraddittorio, della parità delle parti, della imparzialità e terzietà (e indipendenza) del giudice, oltre alla ragionevole durata».

Con sguardo più critico, soprattutto in ordine al riconoscimento del diritto al risarcimento del

rapporto «Fisco-contribuente», muovendo da un'apodittica (quasi ontologica) contrapposizione ad un rinnovato spirito di leale collaborazione, di buona fede nelle reciproche relazioni che conducano ad un sistema fiscale permeato da maggiore equità redistributiva e da un adempimento spontaneo ed integrale dell'obbligazione tributaria (cd. *tax compliance*).

Principi, quest'ultimi, in realtà già intagliati nelle pagine dello Statuto dei diritti del contribuente (segnatamente, art. 10, comma 1, Legge n.212/2000), ma troppo spesso ignorati, se non calpestati da una martellante e parcellizzata legislazione diretta più al celere rastrellamento di disponibilità finanziarie, piuttosto che alla costruzione di un sistema di regole tributarie più lineari e di miglior intellegibilità applicativa.

La riforma del 2015 summenzionata ha, *in parte qua*, rappresentato un significativo avanzamento nella direzione poc'anzi tracciata. Chiaramente, solo l'evolversi del contenzioso giurisdizionale porterà gli operatori del settore ad esprimere un giudizio sull'effettività degli interventi realizzati, collegandosi inevitabilmente alla reattività da parte degli uffici centrali e periferici dell'Amministrazione finanziaria, chiamati ad implementare tutte le condizioni necessarie per corredare di efficacia materiale e concreta il precetto normativo dell'esecutività della sentenza emessa dal giudice tributario.

Del resto, è la prova della realtà fattuale che, con l'adozione del metodo scientifico che deve indirizzare le soluzioni dell'interprete, impera nella valutazione di impatto degli innesti normativi e, pertanto, consentirà di stabilire l'utilità o meno dello strumento rispetto al fine perseguito.

danno per eccessiva durata del processo tributario, ancora claudicante nella giurisprudenza nazionale cfr. L. DEL FEDERICO, *Esclusa l'equa riparazione per eccessiva durata del processo tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2006, pp. 155 e ss., e *in parte qua*, E. MANZON, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, n.11/2001, pp. 1095 e ss..