

**CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA  
GIUSTIZIA TRIBUTARIA**

*Seminario di aggiornamento professionale per i  
magistrati tributari della Regione Siciliana*

Palermo, 30 novembre / 1 dicembre 2018

Schema della relazione su  
***“Il principio di effettività della tutela giurisdizionale”***

Relatore: *Prof. Salvatore Sammartino*

- Il tributo è un rapporto giuridico di natura obbligatoria tra l'ente pubblico-creditore e il contribuente-debitore.

- A differenza della normativa civilistica, in cui la disciplina delle obbligazioni è caratterizzata dall'intento di contemperare le esigenze di entrambe le parti, in materia fiscale è netta la preminenza dell'ente pubblico creditore i cui atti impositivi sono dotati di esecutorietà ed assistiti da misure immediate, invasi ed efficaci (emissione di titoli esecutivi, ipoteca, sequestro conservativo, fermo di beni mobili registrati, pignoramento presso terzi, conseguenze in tema di limitazioni all'esercizio dei diritti).

- Esistono casi sempre più frequenti in cui, per una serie di circostanze (ritenute alla fonte, crediti d'imposta, acconti, particolari modalità del meccanismo impositivo), il contribuente vanta un credito nei confronti dell'ente pubblico.

- La tutela degli interessi dell'ente pubblico-creditore è ampiamente assicurata dai suoi stessi atti esecutori.

- La tutela degli interessi del contribuente, sia nella sua veste di debitore che in quella di creditore, è affidata agli organi giurisdizionali in materia tributaria.

- La funzione della giurisdizione tributaria, la cui attivazione è riservata esclusivamente al contribuente, è quella di evitare che la

pretesa dell'ente pubblico venga vantata oltre i limiti previsti dalla legge e con modalità diverse da quelle stabilite da quest'ultima, e di assicurare che il credito del contribuente venga soddisfatto.

- La tutela giurisdizionale non è tale se non è effettiva, se non realizza, in concreto e tempestivamente, lo scopo per il quale la controversia è stata avviata.

### ***Segnali positivi***

Ai sensi dell'art. 69 del D. Lgs. n. 546/1992, nel testo modificato dall'art. 9 de D. Lgs. n. 156/2015, in vigore dal 28.03.2017, in caso di sentenza non definitiva di 1° o di 2° grado che riconosca al contribuente il diritto a ricevere somme da parte dell'ente pubblico a qualsiasi titolo (per imposte, interessi, sanzioni e spese legali), può essere attivato il giudizio di ottemperanza, ove l'ente non provveda ad adempiere entro il termine di novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

### ***Segnali negativi***

1. Si pensi all'ipotesi in cui una sentenza di I grado, che annulla un avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi, venga impugnata dall'Agenzia delle Entrate.

Prima dell'emissione della sentenza l'Ufficio ha affidato la riscossione all'agente della riscossione per un importo pari a un terzo dell'imposta dovuta e degli interessi.

Perché la tutela giurisdizionale sia effettiva, è necessario che, quand'anche la sentenza favorevole al contribuente venga impugnata, l'ufficio provveda a ritirare l'atto di affidamento della riscossione. In caso contrario, e così purtroppo avviene, la tutela del contribuente si rivela carente: la permanenza del titolo esecutivo può produrre la prosecuzione dell'attività di riscossione da parte dell'esattore, comprese le misure cautelari, e, in ogni caso, limita l'esercizio di taluni diritti da parte del contribuente (si pensi alla percezione di somme da erogarsi, a qualsiasi titolo, da parte di enti pubblici).

La tutela giurisdizionale può considerarsi effettiva solo se l'ufficio, ricevuta notizia della sentenza da parte della segreteria della Commissione, ritira l'atto di affidamento della riscossione, fermo restando che ove dovesse ottenere una sentenza favorevole di II grado provvederà ad iscrivere a ruolo le somme dovute.

2. Ai sensi del combinato disposto degli artt. 63 e 68 del D. Lgs. n. 546/1992, nel testo modificato dall'art. 9 del D. Lgs. n. 156/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016, nel caso di sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio, il tributo va riscosso a titolo provvisorio nell'ammontare dovuto “nella pendenza del giudizio di 1° grado” e “in sede di rinvio si osservano le norme stabilite per il

procedimento davanti alla commissione tributaria a cui il processo è stato rinviato”.

L'ammontare dovuto in pendenza del giudizio di rinvio, è pari, ai sensi dell'art. 15, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973, ad un terzo delle imposte accertate e dei relativi interessi.

È stata usata non la locuzione, che pure il legislatore avrebbe potuto utilizzare, “dopo la notifica dell'atto di accertamento”, bensì l'espressione “ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado”.

Quest'ultima locuzione investe tutto l'arco temporale che va dalla proposizione del ricorso al deposito della sentenza.

Ne consegue che, se in tale arco di tempo è stata emessa l'ordinanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo, e quindi nessuna somma poteva essere richiesta al contribuente sino al deposito della sentenza, nessun pagamento potrà essere preteso a seguito della riassunzione.

Va altresì osservato che, svolgendosi normalmente il giudizio di rinvio davanti alla Commissione tributaria regionale e dovendosi osservare tutte le norme stabilite per il procedimento davanti a tale organo, trova applicazione l'art. 52 del D. Lgs. n. 546/1992 che attribuisce la facoltà al contribuente di chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo, se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

Solo così, ove l'istanza venga accolta dalla Commissione tributaria regionale, può evitarsi il pagamento fino a quando il giudice di II grado concluda con sentenza il giudizio di rinvio.

Se la Commissione, come talvolta è accaduto, dichiarasse inammissibile l'istanza di sospensione, si assisterebbe ad una manifesta lesione del principio di effettività della tutela giurisdizionale.

3. Ai sensi degli artt. 48 e 48/bis del D. Lgs. n. 546/1992, nel testo modificato dall'art. 9 del D. Lgs. n. 156/2015, in vigore dal 1° gennaio 2016, la conciliazione giudiziale può riguardare sia controversie che abbiano per oggetto il pagamento di somme da parte del contribuente, sia controversie che abbiano per oggetto il pagamento di somme da parte dell'ente pubblico.

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo che "costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente". Il giudizio si estingue per cessazione della materia del contendere.

Se il contribuente non provvede al pagamento della prima o unica rata entro venti giorni, si applica la sanzione del 30% di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, aumentata della metà.

Nulla è previsto per l'ipotesi in cui l'ente pubblico, obbligato ad effettuare il pagamento in favore del contribuente, non vi provveda.

Se si considera che il giudizio di ottemperanza ha per oggetto sentenze e che in caso di conciliazione non c'è una sentenza che

condanni al rimborso, ma soltanto un'ordinanza o una sentenza di cessazione della materia del contendere, a seconda che la conciliazione avvenga fuori udienza o in udienza, può concludersi nel senso che in caso di inerzia dell'ente pubblico, non resti al contribuente che rivolgersi al giudice ordinario.

Ma una tale soluzione è manifestamente contraria al principio di effettività della tutela giurisdizionale.

Non resta che, in nome della giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, sollecitare il legislatore affinché modifichi l'art. 70 del D. Lgs. n. 546/1992, estendendo il giudizio di ottemperanza anche agli accordi conciliativi che prevedano pagamenti da parte dell'ente pubblico.

*Prof. Salvatore Sammartino*