

CORTE COSTITUZIONALE

Ordinanza **316/2008** (ECLI:IT:COST:2008:316)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI**

Presidente: **BILE** - Redattore: **GALLO F.**

Udienza Pubblica del ; Decisione del **29/07/2008**

Deposito del **30/07/2008**; Pubblicazione in G. U. **06/08/2008**

Norme impugnate: Art. 70 del decreto legislativo 31/12/1992, n. 546.

Massime: **32787 32788**

Atti decisi: **ord. 73/2008**

ORDINANZA N. 316 ANNO 2008

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Franco BILE; Giudici: Giovanni Maria FLICK, Francesco AMIRANTE, Ugo DE SIERVO, Paolo MADDALENA, Alfio FINOCCHIARO, Alfonso QUARANTA, Franco GALLO, Luigi MAZZELLA, Gaetano SILVESTRI, Sabino CASSESE, Maria Rita SAULLE, Giuseppe TESAURO, Paolo Maria NAPOLITANO,

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), promosso con ordinanza depositata il 22 ottobre 2007 dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, nel giudizio vertente tra Laura Brumgnach e l'Agenzia delle entrate, ufficio di Monza 1, iscritta al n. 73 del registro ordinanze 2008 e pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 13, prima serie speciale, dell'anno 2008.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 9 luglio 2008 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto che, con ordinanza depositata il 22 ottobre 2007, la Commissione tributaria

provinciale di Milano - nel corso di un giudizio promosso da una contribuente diretto ad ottenere l'ottemperanza dell'amministrazione finanziaria ad una sentenza di primo grado, non passata in giudicato - ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 24 e 76 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413);

che la Commissione tributaria provinciale censura detta disposizione nella parte in cui non consente al contribuente vittorioso in primo grado di richiedere, in pendenza di appello o di termine per proporre appello, l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza non passata in giudicato emessa dalla Commissione tributaria provinciale;

che il giudice *a quo* dichiara di muovere dalla premessa, in punto di diritto, che la sentenza tributaria di primo o di secondo grado, a differenza di quella emessa dal giudice ordinario, non è provvisoriamente esecutiva e che, pertanto, l'obbligo di rimborsare il contribuente sorge a carico dell'amministrazione finanziaria solo in forza del giudicato;

che, per il medesimo giudice, la norma censurata, in base all'indicata premessa, viola: a) l'art. 76 Cost., perché non recepisce i principi «della provvisoria esecutorietà delle sentenze di primo o secondo grado» e «di parità tra le parti» stabiliti dall'art. 30, comma 1, lettera *g*), della legge di delegazione 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), il quale, prescrivendo «l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile», ha inteso obbligare il Governo - sempre ad avviso del rimettente - a dare al processo tributario una struttura plasmata sul processo civile ordinario, anche per quanto attiene alla natura ed efficacia delle sentenze; b) l'art. 3 Cost., perché, in relazione agli effetti della sentenza tributaria non passata in giudicato, comporta un'ingiustificata disparità di trattamento tra il contribuente, il quale «non ha, in effetti, alcuno strumento per conseguire l'esecuzione della sentenza», e l'amministrazione finanziaria, la quale «può, invece, procedere al recupero delle somme dovute, in via esecutiva, anche sulla base della sentenza di primo grado»; e ciò pur non potendo addursi, nell'ambito del processo, un diverso interesse, rispettivamente privato e pubblico, per il contribuente e per l'amministrazione e pur essendo identico per entrambe tali parti processuali il rischio di una successiva riforma della sentenza di primo grado; c) l'art. 24 Cost., perché la pratica impossibilità di soddisfazione immediata degli interessi del contribuente, in forza della sentenza di primo grado, provoca un ingiustificato allungamento della durata del processo, con «pregiudizio, anche irreparabile, per il contribuente risultato vincitore in tutto o in parte, privato di un cespite patrimoniale che ha diritto di conseguire»;

che, quanto alla rilevanza delle sollevate questioni, il giudice rimettente riferisce, in punto di fatto, che la contribuente, dopo aver ottenuto, in primo grado, sentenza di condanna dell'Agenzia delle entrate al rimborso dell'IRAP relativa al 1998, aveva instaurato giudizio per ottenere l'ottemperanza a detta sentenza, non ancora passata in giudicato, ed aveva dedotto, a tal fine, l'illegittimità costituzionale del citato art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, nella parte in cui limita alle sentenze passate in giudicato il giudizio di ottemperanza;

che il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, è intervenuto in giudizio, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili o infondate;

che, per la difesa erariale, l'esecutività immediata delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali, richiesta dal rimettente, esigerebbe (pena la violazione del diritto di

difesa garantito dall'art. 24 Cost.) la possibilità, per il soccombente, di chiedere al giudice di appello la sospensione degli effetti della pronuncia di primo grado;

che, tuttavia - prosegue la difesa erariale -, tale possibilità non può essere introdotta con una sentenza additiva della Corte costituzionale, restando riservato alla discrezionalità del legislatore il potere di disciplinare termini e modalità di tale sospensione;

che, quanto alla dedotta infondatezza delle questioni, la medesima difesa erariale rileva: a) con riguardo all'art. 3 Cost., che: a.1) è erronea l'affermazione del rimettente secondo cui le sentenze di primo grado sono esecutive (solo) in favore dell'amministrazione finanziaria; a.2) in realtà, nel corso del giudizio, permane l'efficacia esecutiva dell'atto impositivo, con la duplice conseguenza che «le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati» (art. 15, comma 1, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante «Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito») e che, «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, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: [...] per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; [...] per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. [...] Le imposte suppletive debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione» (art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992); a.3) la posizione del privato, il quale chiede un rimborso, e dell'amministrazione finanziaria, la quale esercita la potestà impositiva, non sono equiparabili; a.4) in riferimento al rischio di riforma della sentenza di primo grado, «mentre la solvibilità dell'Amministrazione è garantita, non altrettanto lo è quella di un privato»; a.5) il giudizio di ottemperanza, in quanto preordinato a rendere effettivo il comando contenuto nel giudicato (anche se sia privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo), non è equiparabile all'esecuzione forzata ordinaria; a.6) per regola generale (derogata solo, per il giudizio amministrativo, dall'art. 33, ultimo comma, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, concernente l'«Istituzione dei tribunali amministrativi regionali», nel testo introdotto dal comma 1 dell'art. 10 della legge 21 luglio 2000, n. 205, recante «Disposizioni in materia di giustizia amministrativa»), il giudizio di ottemperanza presuppone l'esistenza di una sentenza passata in giudicato; b) con riguardo all'art. 24 Cost., che l'ottemperanza è «solo uno strumento alternativo (ed aggiuntivo all'esecuzione ordinaria) di cui il contribuente si può avvalere, tanto che la sentenza di condanna dell'amministrazione finanziaria (o dell'ente locale o dell'agente per la riscossione) al pagamento di somme è rilasciata in copia esecutiva solo se passata in giudicato» (art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992); c) con riguardo all'art. 76 Cost., che: c.1) l'art. 30, comma 1, della legge di delegazione - prevedendo tra i criteri direttivi, alla lettera g), l'«adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile» e, alla lettera l), la «previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico dell'Amministrazione soccombente» - non impone il principio dell'esecutività delle sentenze di primo grado; c.2) la Corte costituzionale ha costantemente escluso l'esistenza di un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, pur ribadendo la necessità di rispettare il generale criterio di ragionevolezza delle scelte legislative.

Considerato che la Commissione tributaria provinciale di Milano dubita - in riferimento agli artt. 3, 24 e 76 della Costituzione - della legittimità dell'art. 70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nella parte in cui non consente al contribuente vittorioso in primo grado di richiedere, in pendenza di appello o di termine per proporre appello, l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza non passata in giudicato emessa dalla Commissione tributaria provinciale;

che, per il rimettente, la disposizione denunciata viola: a) l'art. 76 Cost., perché, non recepisce i principi «della provvisoria esecutorietà delle sentenze di primo o secondo grado» e «di parità tra le parti» stabiliti dall'art. 30, comma 1, lettera *g*), della legge di delegazione 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni dei centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), il quale, prescrivendo «l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile», ha inteso obbligare il Governo a dare al processo tributario una struttura plasmata sul processo civile ordinario, anche per quanto attiene alla natura e all'efficacia delle sentenze; b) l'art. 3 Cost., perché comporta un'ingiustificata disparità di trattamento tra il contribuente, il quale «non ha, in effetti, alcuno strumento per conseguire l'esecuzione della sentenza», e l'amministrazione finanziaria, la quale «può, invece, procedere al recupero delle somme dovute, in via esecutiva, anche sulla base della sentenza di primo grado»; c) l'art. 24 Cost., perché l'impossibilità per il contribuente di far valere la sentenza di primo grado comporta un ingiustificato allungamento della durata del processo, con «pregiudizio, anche irreparabile, per il contribuente risultato vincitore»;

che le sollevate questioni sono in parte manifestamente infondate ed in parte manifestamente inammissibili;

che la questione riferita all'art. 76 Cost. è manifestamente infondata;

che, infatti, la norma denunciata, nel disporre che il giudizio di ottemperanza da essa previsto si applica solo alle sentenze tributarie passate in giudicato, detta una regola identica a quella che - come affermato dal diritto vivente e come riconosciuto da questa Corte con le ordinanze n. 44 del 2006 e n. 122 del 2005 - vige per le sentenze emesse dal giudice civile, alle quali il giudizio di ottemperanza previsto dagli artt. 27, primo comma, numero 4), del regio decreto 26 giugno 1924, n. 1054, e 37 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, si applica solo se siano passate in giudicato;

che l'applicabilità del giudizio di ottemperanza a sentenze non ancora passate in giudicato è prevista, con norma di carattere eccezionale, dal quarto comma dell'art. 33 della legge n. 1034 del 1971 (comma aggiunto dall'art. 10 della legge 21 luglio 2000, n. 205) esclusivamente per le sentenze emesse dal tribunale amministrativo regionale e non sospese dal Consiglio di Stato;

che, pertanto, con la norma denunciata il legislatore delegato non è incorso nel dedotto eccesso di delega, ma si è uniformato sia al generale criterio direttivo dell'«adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile», fissato dall'evocata lettera *g*) del comma 1 dell'art. 30 della legge di delegazione n. 413 del 1991, sia allo specifico criterio della «previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico dell'Amministrazione soccombente», fissato dalla non evocata lettera *l*) del medesimo comma 1;

che, inoltre, il rimettente trascura di considerare che - come più volte sottolineato da questa Corte - il criterio direttivo di carattere generale dettato dal legislatore delegante nel citato art. 30, comma 1, lettera *g*), della legge n. 413 del 1991, è quello dell'adeguamento, e non dell'uniformità, delle norme del processo tributario a quelle del processo civile (ordinanze n. 303 del 2002, n. 330 del 2000 e n. 8 del 1999);

che, in ogni caso, i principi «della provvisoria esecutorietà delle sentenze di primo o secondo grado» e «di parità tra le parti» - la cui violazione da parte del legislatore delegato è parimenti denunciata dal rimettente -, oltre a non essere espressamente indicati nella suddetta evocata disposizione della legge di delegazione, non sono direttamente rilevanti in ordine

all'applicazione del giudizio di ottemperanza, sia perché il legislatore, nella sua discrezionalità, può escludere detta applicazione per le sentenze di primo grado, anche se provvisoriamente esecutive (come questa Corte ha già osservato, con le citate ordinanze n. 44 del 2006 e n. 122 del 2005, a proposito delle sentenze di primo grado non ancora passate in giudicato emesse dall'autorità giudiziaria ordinaria), sia perché il giudizio di ottemperanza riguarda esclusivamente le sentenze che pongono obblighi a carico dell'autorità amministrativa e non quelle che pongono obblighi a carico del contribuente;

che le questioni riferite agli artt. 3 e 24 Cost. sono manifestamente inammissibili;

che, al riguardo, va preliminarmente osservato che il giudizio principale ha ad oggetto la richiesta di ottemperanza ad una sentenza tributaria di primo grado, non passata in giudicato e, in quanto tale, non provvisoriamente esecutiva, recante la condanna dell'amministrazione finanziaria a rimborsare al contribuente un tributo corrisposto mediante versamento diretto;

che il giudice *a quo* solleva le suddette questioni al fine di ottenere una pronuncia di illegittimità costituzionale che consenta al contribuente vittorioso in primo grado di ottenere, in pendenza di appello o di termine per proporre appello, l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla indicata sentenza tributaria di condanna;

che, tuttavia, l'accoglimento di tale *petitum*, con la conseguente applicabilità del giudizio di ottemperanza a sentenze tributarie di primo grado non passate in giudicato e non provvisoriamente esecutive, comporterebbe l'introduzione nel sistema processuale, ad opera della Corte costituzionale, di una disciplina inedita e non costituzionalmente necessitata del giudizio di ottemperanza, il quale risulterebbe applicabile a prescindere sia dal requisito della provvisoria esecutività della sentenza (richiesto dal quarto comma dell'art. 33 della legge n. 1034 del 1971 per l'ottemperanza alle pronunce del tribunale amministrativo regionale) sia da quello dell'intervenuto passaggio in cosa giudicata (richiesto, secondo il diritto vivente, dagli artt. 27, primo comma, numero 4), del regio decreto n. 1054 del 1924, e 37 della legge n. 1034 del 1971 per l'ottemperanza alle sentenze del giudice ordinario);

che tale prospettata disciplina del giudizio di ottemperanza sarebbe intrinsecamente contraddittoria, perché creerebbe uno strumento processuale diretto a consentire l'esecuzione di una sentenza alla quale l'ordinamento non attribuisce efficacia esecutiva;

che dalla indicata contraddittorietà deriva la manifesta inammissibilità delle sollevate questioni;

che detta pronuncia di manifesta inammissibilità non potrebbe essere evitata neppure con una pronuncia di questa Corte che attribuisca la provvisoria esecutività alle sentenze tributarie di primo grado, perché tale attribuzione - oltre a non essere costituzionalmente necessitata - comporterebbe necessariamente un'estesa e profonda riforma del complesso delle norme del processo tributario concernenti tanto la tutela cautelare quanto l'esecuzione delle sentenze, in pendenza di giudizio;

che, in particolare, per esigenze di coerenza sistematica questa Corte dovrebbe, con la sua pronuncia, quantomeno garantire l'inibizione cautelare, in appello, della suddetta provvisoria esecutività, nonché modificare la vigente complessa disciplina relativa sia al rimborso d'ufficio di cui all'art. 68, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, sia alla riscossione frazionata del tributo in pendenza del giudizio di impugnazione degli atti impositivi;

che una siffatta riforma di sistema, implicando la scelta tra una pluralità di soluzioni, tutte compatibili con la Costituzione, resta riservata alla discrezionalità del legislatore, con conseguente manifesta inammissibilità, anche sotto questo profilo, delle sollevate questioni;

che tali rilievi in punto di inammissibilità valgono a prescindere dalla considerazione che,

nel merito, le medesime questioni appaiono *ictu oculi* non fondate, sia con riferimento all'art. 3 Cost., perché il rimettente ha erroneamente posto a raffronto situazioni eterogenee (cioè, da un lato, quelle nelle quali si è in presenza di un atto impositivo ed il contenuto della sentenza di primo grado è costituito dal rigetto dell'impugnazione di tale atto e, dall'altro, quelle nelle quali, invece, manca il suddetto atto ed il contenuto della sentenza di primo grado è costituito dall'accoglimento del ricorso inteso ad ottenere il rimborso di un tributo corrisposto mediante versamento o ritenuta diretti); sia con riferimento all'art. 24 Cost., perché la tutela del creditore mediante giudizio di ottemperanza di una sentenza non passata in giudicato e non provvisoriamente esecutiva certamente non è coesistente alla tutela giudiziale dei diritti ed interessi legittimi e non è, pertanto, imposta dalla Costituzione.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevata, in riferimento all'art. 76 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Milano con l'ordinanza indicata in epigrafe;

dichiara la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale del medesimo art. 70 del decreto legislativo n. 546 del 1992 sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., dalla suddetta Commissione tributaria provinciale con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 29 luglio 2008.

F.to:

Franco BILE, Presidente

Franco GALLO, Redattore

Giuseppe DI PAOLA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 30 luglio 2008.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: DI PAOLA

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.