



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

6

2016

La generalizzazione della tutela cautelare e l'immediata esecutività delle sentenze

di Salvatore Muleo

Professore di Diritto tributario

Dipartimento di Scienze aziendali e giuridiche

Università della Calabria

ABSTRACT

The legislative decree 24 September 2015, n.156, reformed the precautionary protection in the tax process. The work relates to the profiles regarding the extension of the precautionary protection in the tax process beyond the first instance, the introduction of the immediate enforceability of judgments and of the decisions they are determining on appeals concerning acts relating to cadastral operations and the others innovative aspects of the discipline introduced

SINTESI

Il decreto legislativo 24 settembre 2015, n.156, ha riformato la tutela cautelare nel processo tributario. Il lavoro ha ad oggetto i profili riguardanti l'estensione della tutela cautelare nel processo tributario oltre il primo grado di giudizio, l'introduzione dell'immediata esecutività delle sentenze di condanna e delle pronunce che statuiscono sui ricorsi che riguardano gli atti relativi alle operazioni catastali; nonché gli ulteriori aspetti innovativi della disciplina introdotta.

SOMMARIO: 1. La generalizzazione della tutela cautelare – 2. L'immediata esecutività delle sentenze

1. La generalizzazione della tutela cautelare

Con il D.Lgs n.156 del 2015 il legislatore ha ammesso esplicitamente l'esperibilità della tutela cautelare in grado di appello, seguendo, in ciò, le indicazioni che erano pervenute dalla dottrina più accorta e dalla giurisprudenza.

La questione è nota. La formulazione della norma prevista dal primo impianto del D.Lgs n.546 del 1992, pur avendo avuto l'indiscutibile merito di contemplare la tutela cautelare nel primo grado di giudizio, era particolarmente angusta, ed aveva condotto parte della dottrina a ritenere che l'istanza di sospensione non poteva essere formulata in un grado di giudizio diverso dal primo poiché la normativa era incompatibile con il grado di appello, anche per via dell'espressa esclusione dell'applicabilità dell'art. 337 c.p.c., e di impossibile interpretazione analogica¹.

¹ Difatti, l'art. 49 D.lgs n.546 del 1992 sanciva l'inapplicabilità al processo tributario della regola contenuta nell'art. 337 c.p.c.. Quest'ultimo, a sua volta, conteneva una regola ("L'esecuzione della

Non erano mancati i tentativi, da un lato, di integrare la disciplina con le norme del codice di procedura civile, ai sensi dell'art. 1, secondo comma, D.Lgs n.546, e, dall'altro, di considerare che il richiamo alle norme processuali civili pareva rendere possibile l'applicazione dell'art. 283 c.p.c. per la sentenza di primo grado, in presenza di gravi motivi, e dell'art. 373 c.p.c. per quella di secondo grado, ricorrendo un grave ed irreparabile pericolo di danno; considerando anche che l'esclusione espressa dell'art. 337 comportava l'esclusione delle deroghe ivi specificate.

Il risultato della tesi denegatoria era deludente perché incidente su un aspetto qualificante del diritto di difesa, che deve essere possibile in ogni stato e grado del procedimento.

Proprio il profilo della lesione del diritto di difesa ha costituito la chiave di volta delle argomentazioni utilizzate dalla Corte costituzionale e dalla Corte di Cassazione, postesi in fruttuosa interazione, per affermare che le norme processuali tributarie già contenevano la regola della tutela cautelare in pendenza di gradi successivi al primo.

Nel contesto di questo felice processo osmotico, la Corte costituzionale con la sentenza n.217 del 2010 ha iniziato il nuovo corso ermeneutico, prospettando la possibilità di interpretare il previgente primo comma dell'art. 49 D.Lgs n.546 del 1992 nel senso che esso non impediva al giudice di sospendere l'esecuzione delle sentenze di appello ai sensi dell'art. 373 c.p.c..

Il *revirement* della Corte costituzionale – confermato dalla sentenza n.109 e dall'ordinanza n.245 del 2012 nonché dall'ordinanza n.25 del 2014 – è stato in certo qual modo necessitato dall'esigenza di non rimanere disallineati rispetto ai principi comunitari, che prevedono il diritto di difesa come norma cardine, e di evitare potenziali condanne dell'Italia da parte della Corte di Strasburgo.

È curioso, peraltro, osservare come la Corte costituzionale si sia spesso mossa, dapprima in senso negatorio delle tutele cautelari e poi in senso affermativo, con

sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa") ed una eccezione ("salve le disposizioni degli artt. 283, 373, 401 e 407"). Occorreva quindi comprendere se il legislatore aveva inteso denegare l'applicabilità dell'eccezione o meno.

lo strumento delle ordinanze di inammissibilità.

Ed appunto con le ordinanze interpretative di rigetto n.217 del 2010 e con le successive su richiamate, la Corte ha concluso per la necessità che il giudice remittente individui vie interpretative tali da assicurare il diritto di difesa.

Per tale ragione la Corte, soprattutto con la sentenza n.109 del 2010, è giunta a tale conclusione, affidandosi al gioco delle regole e delle eccezioni previste dall'art. 337 c.p.c. e dei rinvii colà effettuati. Ed ha citato la sentenza n.2845 del 2012 della Corte di Cassazione (Richard Ginori), che opportunamente aveva messo in risalto la necessità dell'interpretazione adeguatrice, ed aveva concluso per l'applicabilità al processo tributario dell'art. 373 c.p.c. nel caso di pendenza del giudizio dinanzi la Corte di Cassazione.

A sua volta la Corte di Cassazione, nella sentenza n.2845 del 2012 aveva ricordato sia le precedenti ordinanze della Corte costituzionale sia, soprattutto, la pronuncia n.217 del 2010, con la sottolineatura dell'esclusione della regola dell'art. 337 c.p.c. ma non delle eccezioni colà contemplate, ed aveva concluso con un principio di diritto per cui "al ricorso per cassazione avverso una sentenza delle Commissioni Tributarie Regionali si applica la disposizione di cui all'art. 373 c.p.c., comma 1, secondo periodo, giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione. La specialità della materia tributaria e l'esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti del *fumus boni iuris* dell'istanza cautelare e del *periculum in mora*".

Occorreva quindi domandarsi se la "rigorosa valutazione" dei requisiti del *fumus* e del *periculum* fosse qualcosa di diverso dai requisiti classici. La risposta era, a nostro avviso, negativa, poiché si è trattato solo di una particolare enfasi nel richiamare i requisiti dei "gravi e fondati motivi" di cui all'art. 283 c.p.c. o del "grave e irreparabile danno" ex art. 373 c.p.c.. Il rigore nella valutazione non pare altro che la sottolineatura della gravità (dei motivi o del danno) già prevista nelle norme

processual-civilistiche applicabili anche al processo tributario.

Con queste precisazioni la Corte di Cassazione aveva quindi già ritenuto applicabile al processo tributario l'art. 373 c.p.c., che pure non appariva come rimedio estremamente duttile.

Trattandosi di strumento di c.d. inibitoria processuale con carattere di eccezionalità, puntava sì il presupposto nel pericolo di danno "grave e irreparabile", ma, soprattutto dopo la legge n.353 del 1990 (che ha stabilito la provvisoria esecutività per le sentenze di primo grado nel codice di procedura civile), era caratterizzato per l'appunto da maggior rigore nella valutazione; come d'altronde era già stato affermato da Cass. n.4060 del 2005 per il processo civile.

Restava, per vero, il dubbio nell'interprete circa la coerenza sistematica di tale ricostruzione, atteso che le sentenze tributarie non erano interamente esecutive. Ma, in forza delle modifiche intervenute con il D.Lgs n.156 del 2015, anche tale perplessità deve intendersi superata.

La riforma del 2015 ha rimosso gli ostacoli all'ingresso nel contenzioso tributario delle norme processual-civilistiche, disponendo all'art. 49 del D.Lgs n.546 del 1992 che "alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile", fatto salvo quanto disposto nello stesso decreto e contemplando nell'art. 62bis la disciplina delle misure cautelari per le controversie pendenti dinanzi la Corte di Cassazione.

Tuttavia, se tale ultima disciplina non pone particolari problemi (eccettuando la previsione della garanzia fideiussoria, su cui si dirà appresso), l'utilizzo dello strumento previsto dall'art. 283 c.p.c. potrebbe rivelare qualche caratteristica differente dal mezzo di cui all'art. 47 D.Lgs n.546 del 1992 per il primo grado di giudizio.

Infatti, ai sensi dell'art. 283 c.p.c. l'istanza cautelare può esser proposta solo con l'impugnazione principale o incidentale; l'istanza successiva, che già prima della legge n.263 del 2005 non era pacifica, è ora prevalentemente negata e solo molto problematicamente parrebbe affidata all'art. 700 c.p.c. nel processo civile.

Nell'art. 47 D.Lgs n.546 del 1992, invece, l'istanza può anche esser successiva

all'introduzione del giudizio.

In entrambi i casi i requisiti del *fumus* e, soprattutto, del *periculum* devono essere motivati e provati con riferimento al momento di presentazione dell'istanza cautelare; con la conseguenza che l'appellante dovrà motivare e provare la sussistenza del *periculum* nel diverso momento temporale della presentazione dell'appello principale o incidentale.

Proprio la considerazione del *periculum* costringe alla critica della previsione di garanzie fideiussorie nel processo tributario nell'ipotesi di concessione delle misure cautelari; critica che già era stata avanzata a proposito dell'art. 47 D.Lgs n.546 del 1992 e che ora trova vigore anche per l'art. 62 bis dello stesso decreto.

Invero, non pare che il legislatore abbia considerato che una fidejussione è valutata dagli istituti bancari alla stregua di un fido. Ed è evidente che, se un soggetto riesce ad ottenere un fido, sfuma il pericolo di danno; così come, d'altro canto, se un soggetto non riesce ad ottenere un fido bancario, non riuscirà ad avere una fidejussione. Pretendere quindi di subordinare la misura cautelare alla prestazione di una fidejussione significa incorrere in una contraddizione abbastanza esplicita. E di ciò continua a non avvedersi il legislatore.

Sotto differente profilo, il novello art. 52 D.Lgs n.546 del 1992 ha posto gli interpreti a nuove riflessioni, poiché nello stesso articolo è stata prevista sia la sospensione dell'esecuzione dell'atto impositivo sia la sospensione dell'esecuzione degli effetti della sentenza, con apparente contrapposizione sul piano terminologico.

In realtà la novella sembra confermare che il titolo per l'azione esecutiva nelle vicende tributarie resta l'atto impositivo, che non è sostituito, a tal fine, dalla sentenza. Invero, ove il giudice di secondo grado sospenda l'esecutività della sentenza impugnata dall'Amministrazione finanziaria, il provvedimento annullato in primo grado riprende pienamente la sua efficacia, come se la sentenza di primo grado non fosse stata mai pronunciata, e la pretesa tributaria può essere (parzialmente) riscossa secondo le regole previste per l'esigibilità delle somme in pendenza di giudizio. Di conseguenza, il contribuente può avere interesse ad

opporsi a questa potestà dell'Ufficio chiedendo la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile.

A ben vedere, la formulazione della norma non è infelice né provoca alterazioni in tema di teoria generale, poiché resta fermo che la misura cautelare incide sulla potenza esecutoria dell'atto impositivo, eventualmente emendato dalla sentenza di primo o di secondo grado².

Tuttavia, alcuni effetti promanano dalla sentenza e non dall'atto e cioè, oltre all'effetto limitativo della potenza esecutoria dell'atto di cui si è detto sopra (e di cui può valersi, ovviamente, l'Amministrazione finanziaria nel caso di soccombenza), i provvedimenti di condanna alle spese di giudizio (così come pure, ma ciò rileva eventualmente ai fini dell'art. 62 bis, i provvedimenti di condanna al pagamento di un secondo contributo unificato per inammissibilità, improcedibilità o rigetto dell'appello).

Inoltre, l'istituita esecutività della sentenza di primo grado per i processi di rimborso comporta un'altra ipotesi in cui gli effetti derivano (in questo caso, a carico dell'Amministrazione finanziaria) per definizione dalla sentenza.

È stata quindi quanto mai opportuna la previsione della possibilità per l'appellante di chiedere la sospensione degli effetti dell'atto e/o della sentenza, che è da modulare in ragione delle specificità dei singoli casi. Tra i primi casi di chiara applicazione delle nuove regole, si veda Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. Lecce, n.217/23/16 del 29 febbraio 2016, ove è stata disposta la sospensione dell'esecuzione dell'atto di accertamento.

Per altro verso restano, come tratti comuni ai diversi gradi di giudizio, le abituali considerazioni.

L'atto impositivo, sebbene impugnato, continua a dispiegare i propri effetti poiché la proposizione del ricorso non costituisce di per sé causa di sospensione della sua efficacia.

È prevista la possibilità per il contribuente di richiedere al giudice, con apposita istanza contenuta nel ricorso o con atto separato, la sospensione degli effetti

² Così F. TESAURO, *La tutela cautelare nel processo di appello*, in *Boll. Trib.*, 1999, p. 1733 s.

dell'atto impugnato sino alla pubblicazione della pronuncia di primo grado.

L'istituto della sospensione cautelare è finalizzato a neutralizzare gli effetti negativi che un atto potenzialmente illegittimo potrebbe produrre nelle more del giudizio di impugnazione; in altri termini, si mira ad evitare che i tempi del processo, necessari alla verifica della legittimità o meno dell'atto, possano pregiudicare le ragioni del contribuente.

Il provvedimento di sospensione cautelare può essere emanato se ricorre la presenza congiunta di due elementi: il *fumus boni iuris* e il *periculum in mora*.

Il primo requisito sussiste allorché, da un primo sommario esame del ricorso, è possibile concludere con un sufficiente grado di sicurezza in merito alla fondatezza dello stesso; tale valutazione, in ogni caso, non vincola il giudice nel giudizio di merito che in ipotesi, dopo un esame più approfondito della controversia, può respingere, in tutto o in parte, il ricorso.

Il *periculum in mora* sussiste, invece, quando vi è il pericolo che, nelle more del processo, possa verificarsi, in capo al contribuente, un danno grave e irreparabile proprio a causa dell'esecuzione dell'atto impugnato.

A seguito della riforma anche nel secondo grado, ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs n.546/1992, per come sostituito dall'art. 9 del D.Lgs n.156/2015, l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono "gravi e fondati motivi"³. Inoltre, il contribuente può chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un "danno grave e irreparabile". Nel primo caso, dunque, oltre al *periculum*, è importante che l'istante evidenzi altresì la fondatezza nel merito della questione, alla stregua di quanto previsto dall'art. 283 c.p.c.; nel secondo caso, invece, è posto l'accento sulla possibilità che dall'esecuzione dell'atto derivi un danno grave e irreparabile al contribuente.

Con previsione inserita nell'art. 15 D.Lgs n.546 del 1992, con valenza applicabile quindi a tutti i gradi di giudizio, è stato stabilito che con l'ordinanza che decide sulle

³ Viene meno, così, una delle maggiori criticità del processo tributario, ossia l'irragionevole limitazione dell'istituto della sospensione cautelare al solo giudizio di primo grado, cui, come noto, aveva tentato di porre rimedio la giurisprudenza.

istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase.

Tale regola ha provocato una certa iniziale perplessità applicativa nella giurisprudenza, che si è domandata se fosse obbligo del giudice provvedere immediatamente sulle spese della fase cautelare o se fosse possibile rinviare la decisione sul punto al momento della decisione sul merito. La seconda soluzione è preferibile ed opportuna, poiché evita distonie applicative e consente di inquadrare i provvedimenti sulle spese della fase cautelare e della fase di merito nell'unico momento della sentenza, peraltro in assenza di alcun riferimento testuale che imponga al giudice in quale tempo provvedere sulle spese della cautelare (il limite è quindi desumibile implicitamente dalla necessità che il giudice conservi il potere-dovere di giudicare, e cioè che non si sia liberato della causa, decidendo sul merito). Non pare necessario che il giudice mantenga una sorta di coerenza tra la decisione sulle spese della cautelare e quella sulle spese del merito, ben potendo avere diversa sorte (si pensi al caso in cui un contribuente, meritevole di pronuncia favorevole nel merito, non lo sia stati nella fase cautelare per la ritenuta mancanza di rappresentazione o di prova del pericolo di danno); tuttavia pare opportuno che le pronunzie sulle spese siano coeve, anche per la possibilità-doverosità di compensazione nel caso di provvedimenti divergenti tra fase cautelare e fase di merito.

Per finire, si ricorda che il provvedimento che irroga le sanzioni, ai sensi dell'art. 19, D.Lgs 18 dicembre 1997, n.472, è sospeso se pende il giudizio di primo grado, mentre, in grado di appello, può essere sospeso quando ricorrono i presupposti e *deve* essere sospeso se viene prestata la garanzia di cui all'articolo 69 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546 (e questa previsione apre altri tipi di critiche alla previsione della garanzia, poiché la doverosità della misura cautelare potrebbe portare all'estremo del processo come una sorta di gioco, nel caso di un soggetto che, pur carente di alcuna valida giustificazione e potendo farlo, decida di prestar garanzia per godere della misura cautelare).

2. L'immediata esecutività delle sentenze

Tra le novità introdotte dal D.Lgs n.156 del 2015, con decorrenza dal 1° giugno 2016, è anche la modifica dell'art. 69 del D.Lgs n.546/1992, che prevede ora che anche le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse in ordine al ricorso avverso gli atti relativi a procedure catastali, siano immediatamente esecutive; tuttavia, limitatamente alle condanne di importo superiore a diecimila euro (diverse dalle spese di lite), il giudice può ritenere opportuno subordinare il pagamento alla prestazione di idonea garanzia da parte del contribuente, tenuto anche conto delle sue condizioni di solvibilità. Aggiunge la norma che il pagamento delle somme dovute deve avvenire entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza ovvero dalla prestazione della suddetta garanzia, consentendo implicitamente il rimedio dell'ottemperanza decorso infruttuosamente tale termine.

Tale nuova regola è intervenuta per porre (tardivo) rimedio ad uno dei più marcati sbilanciamenti esistenti nel processo tributario, giacché la differenziazione tra l'esecutività della sentenza a seconda che si tratti o meno di processi di rimborso aveva provocato una severa distonia nel trattamento delle parti in contesa ed aveva provocato, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, un frequente ricorso all'utilizzazione di tutti i rimedi processuali possibili, a fini dilatori, contando forse anche in un certo *favor* nella previsione delle spese di giudizio.

Il nuovo testo riporta in parità le posizioni delle parti (anzi, le sentenze diventano immediatamente esecutive *in toto*, così come a nostro avviso dovrebbero essere anche le sentenze di condanna) e prevede al secondo comma del novellato articolo, come contro-cautela, che, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n.400, siano disciplinati il contenuto della garanzia, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi. Si tratta di una cautela differente da quella prevista per le misure cautelari a favore del contribuente, che pur infelicemente ad essa fanno rinvio. Ed è cautela che

prescinde dal pericolo di danno usuale: qui il pericolo è, per l'Erario, la possibilità di veder vanificata, in caso di ribaltamento della sentenza di condanna, la restituzione delle somme erogate sulla scorta della sentenza impugnata.

Nell'imminenza dell'entrata in vigore della nuova disciplina, tuttavia, si è posto un immediato problema interpretativo, atteso che il Ministro dell'economia e delle finanze non ha ancora provveduto all'emissione del decreto previsto dall'art. 69, secondo comma, e si è da talune parti paventata la possibilità che l'applicazione dell'intero nuovo articolo sia sospesa sino a quando tale emissione non avvenga. Con la conseguenza, invero singolare, che l'entrata in vigore di una norma deriverebbe dalla volontà del soggetto (sebbene pubblico), che deve sopportare il peso di quella stessa norma.

Così non può essere. A prescindere dal risultato interpretativo paradossale cui si andrebbe incontro nell'avversata soluzione, si deve osservare che le statuizioni del nuovo art. 69 appaiono sufficientemente autonome da scongiurare la dipendenza dell'intero istituto dalla emissione del decreto ministeriale.

Basti sottolineare che il giudice "può" - e non "deve" - subordinare a garanzia fideiussoria il pagamento per trarre la conclusione che, in tutti i casi in cui il giudice non reputi opportuno ricorrere a tale facoltà, la nuova disciplina è tranquillamente applicabile.

È ben vero che l'art. 12, secondo comma, D.Lgs n.156 del 2015 prevede, per quel che interessa, che fino all'approvazione del decreto previsto dall'art. 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, come modificato, restano applicabili le disposizioni previgenti di cui al predetto art. 69.

Ma tale disposizione deve essere interpretata in modo adeguato ai principi costituzionale ed europei, evitando lesioni del diritto di eguaglianza, del diritto di proprietà, del principio del giusto processo e del principio di proporzionalità (elementi tutti che sono comuni alle Carte superiori).

Il comando della legge non può esser affidato all'arbitrio del soggetto a carico del quale la legge stessa ha posto un peso, in ossequio dei principi appena richiamati.

Ed allora l'interpretazione che si può trarre è la seguente. Nel caso in cui il giudice, valutati tutti gli elementi posti dalle parti ai fini della sua decisione, ritenga che il pagamento può essere ordinato senza condizioni, lo dispone anche in assenza di decreto ministeriale. Nel caso invece in cui il giudice reputi (anche solo) l'opportunità di subordinare a garanzia il pagamento, deve intendersi preclusa la possibilità che egli colmi la lacuna verificatasi a seguito della mancata emissione del decreto ministeriale, ad esempio indicando le caratteristiche della garanzia medesima: in tale ipotesi non potrà che rilevare la mancanza di possibilità di attuare lo strumento già disposto dal legislatore.

Ci si rende conto che è ben singolare che una tale interpretazione favorisce, di fatto, i contribuenti economicamente e patrimonialmente più solidi e lascia esposti proprio coloro i quali, tutto sommato, avrebbero maggiormente bisogno.

In tale quadro, la sentenza di condanna disposta ai sensi del nuovo art. 69 non si comporta diversamente rispetto a quanto già occorre per le sentenze attualmente passate in giudicato.

Quindi, le sentenze di condanna emanate dalle commissioni tributarie possono essere portate ad esecuzione promuovendo il giudizio di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70 del D.Lgs n.546/1992.

Il giudizio di ottemperanza è, come noto, uno strumento di cui può avvalersi il contribuente al fine di attuare le sentenze di condanna emesse, in suo favore, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nei casi di mancato adempimento spontaneo.

In particolare, l'ottemperanza delle sentenze di primo grado deve essere richiesta alla commissione tributaria provinciale, mediante ricorso da depositare in doppio originale in segreteria; negli altri casi è competente la commissione tributaria regionale.

Il ricorso è indirizzato al presidente della commissione e deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione, nonché la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia. Alla luce di quanto sopra

specificato, sarà opportuno che l'istante evidenzi eventuali ragioni di mancanza di opportunità di contro-cautele a favore dell'Amministrazione Finanziaria, per il caso di ribaltamento della sentenza eseguenda.

Contro la sentenza resa nel giudizio di ottemperanza non può essere proposto ricorso in appello, ma soltanto ricorso in Cassazione, per inosservanza delle norme sul procedimento.

Ci si augura che il decreto ministeriale sia emesso entro i termini previsti dal D.Lgs n.156 del 2015 e che quindi l'interpretazione suggerita resti un mero esercizio, senza che l'Amministrazione finanziaria, inadempiente quanto all'emissione del decreto regolamentante le caratteristiche delle garanzie fideiussorie, possa dolersi dinanzi la Corte di Cassazione della parziale entrata in vigore della regola del nuovo art. 69.