

La Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del d.P.R. n. 131 del 1986 (recante il testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che il divieto, imposto dal comma 1 al cancelliere, agli ufficiali giudiziari o ad altri pubblici ufficiali, di rilasciare documenti relativi ad atti non registrati, non si applica al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale che debba essere utilizzato per proporre l'azione di ottemperanza innanzi al giudice amministrativo.

[Corte costituzionale, sentenza, 7 giugno 2022, n. 140 – Pres. Amato, Red. Antonini](#)

Processo amministrativo – Azione di ottemperanza – Rilascio, da parte dell'ufficiale giudiziario, dell'originale o della copia della sentenza di cognizione – Mancato pagamento dell'imposta di registro – Divieto di rilascio – Illegittimità costituzionale

La Corte costituzionale dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che la disposizione di cui al comma 1 non si applichi al rilascio della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale, i quali debbano essere utilizzati per proporre l'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo (1).

(1) I. – Con la sentenza in rassegna la Corte costituzionale, in relazione alla q.l.c. sollevata da [Cons. Stato, sez. IV, 2 marzo 2021, n. 1765](#) (oggetto della [News US, n. 32 del 1 aprile 2021](#), sulla quale si veda *infra* § f), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 66, comma 2, del [d.P.R. n. 131 del 1986](#) (recante il testo unico delle disposizioni sull'imposta di registro), nella parte in cui non prevede che il divieto, imposto dal comma 1 al cancelliere, agli ufficiali giudiziari o ad altri pubblici ufficiali, di rilasciare documenti relativi ad atti non registrati, non si applica al rilascio dell'originale o della copia della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale che debba essere utilizzato per proporre l'azione di ottemperanza innanzi al giudice amministrativo.

II. – Il collegio, dopo aver descritto le vicende processuali e le argomentazioni delle parti e della sezione remittente, ha osservato quanto segue:

- a) l'art. 66, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986, vieta ai cancellieri e ai segretari degli organi giurisdizionali di rilasciare originali, copie ed estratti degli atti soggetti a registrazione in termine fisso da loro formati o autenticati, se non dopo la registrazione stessa, indicando i relativi estremi e l'ammontare dell'imposta; al successivo comma 2, prevede alcune deroghe a tale divieto, disponendo che esso non si applica a una serie di atti tassativamente enunciati, senza tuttavia contemplare il rilascio della sentenza o di altro provvedimento giurisdizionale funzionale all'instaurazione del giudizio di ottemperanza;
- b) in ragione delle tassatività delle deroghe, l'esercizio dell'azione di ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo per conseguire l'attuazione dei provvedimenti giurisdizionali del giudice ordinario è, di fatto, precluso dall'inadempimento all'obbligo di versamento dell'imposta di registro. Da questa circostanza consegue che il cancelliere non possa rilasciare il provvedimento giurisdizionale recante in calce la certificazione di passaggio

in giudicato, che, in base al c.p.a., costituisce requisito di ammissibilità del ricorso per l'ottemperanza delle sentenze e degli altri provvedimenti a esse equiparati pronunciati dal giudice ordinario;

- c) nel ritenere la fondatezza della q.l.c. sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost.;
- c1) viene in rilievo il delicato tema del rapporto tra oneri fiscali e diritto alla tutela giurisdizionale, variamente esaminato dalla giurisprudenza costituzionale, a cominciare dalla [sentenza Corte cost., 31 marzo 1961, n. 21](#), che ha eliminato dall'ordinamento una regola che rifletteva una concezione autoritaria del rapporto tributario, in quanto fondata sulla nozione precostituzionale di dovere di soggezione, per cui l'atto impositivo, alla stregua dell'ordine dell'autorità, andava prima eseguito e solo dopo, eventualmente contestato;
 - c2) sono seguite poi numerose pronunce, sia rivolte a eliminare dall'ordinamento i residui normativi ispirati alla medesima logica del *solve et repete*, sia riguardanti altre forme di oneri fiscali, pur diversamente strutturati da quel risalente istituto (tra le altre, 7 dicembre 1964, n. 100, in *Foro it.*, 1965, I, 8);
 - c3) il problema è stato in gran parte risolto grazie all'intervento del legislatore che, nell'ambito della riforma fiscale degli anni settanta, ha previsto all'art. 7, n. 7, della [legge delega 9 ottobre 1971, n. 825](#) (Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria), come principio direttivo, quello di eliminare ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi;
 - c4) l'ordinamento si è così indirizzato verso un nuovo e più proporzionato bilanciamento tra i valori costituzionali che vengono in rilievo nella previsione di oneri fiscali condizionanti l'accesso alla tutela giurisdizionale, tra i quali può venire in rilievo il dovere tributario, in quanto rientrante tra quelli inderogabili di solidarietà, di cui l'art. 2 Cost. richiede l'adempimento;
 - c5) la giurisprudenza costituzionale ha affermato che non è possibile subordinare all'adempimento del dovere tributario l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale quando si tratti di contestare la legittimità dell'imposizione tributaria perché ciò viola l'art. 24 Cost., ma non ha escluso tale possibilità quando ciò avvenga fuori da tale ipotesi;
 - c6) se in linea di principio possono esistere casi in cui il dovere tributario può tradursi in oneri concernenti l'esercizio dello stesso diritto alla tutela giurisdizionale, va chiarito che, in concreto, ciò può avvenire solo nel rispetto del principio di proporzionalità e in particolare della stretta necessità risultando costituzionalmente illegittimo, quindi, solo quando l'adempimento di tale dovere non possa essere adeguatamente tutelato in altro modo;
 - c7) il diritto alla tutela giurisdizionale non può invece essere sacrificato in nome di esigenze di tutela dell'interesse fiscale, il quale, sebbene costituisca un interesse particolarmente tutelato dall'art. 53, primo comma, Cost., attiene a momenti della

dinamica impositiva nei quali è ancora in fase di definizione ciò a cui corrisponde il dovere tributario;

- c8) rispetto a tale interesse non si manifesta quella coesistenzialità alla realizzazione dei diritti inviolabili che invece giustifica il dovere tributario. *“Del resto, nella vigente legislazione la cosiddetta riscossione frazionata in pendenza di giudizio non è mai impeditiva della tutela giurisdizionale. Questi criteri di bilanciamento si sono dunque riflessi nella scelta del legislatore delegante in occasione della citata riforma tributaria, poiché ha ritenuto di informare l’ordinamento intorno al principio per cui gli impedimenti al diritto di agire in giudizio, oltre a non essere consentiti con riguardo all’interesse fiscale, non sono strettamente necessari neanche al fine di tutelare il dovere tributario, traducendosi in forme di controllo fiscale eccessive, essendo del resto possibili altre modalità comunque idonee a tutelarne l’adempimento”*;
- d) nel caso di specie, in primo luogo, il divieto di rilascio del provvedimento giurisdizionale recante in calce la certificazione di passaggio in giudicato, impedendo di fatto l’accesso al giudizio di ottemperanza, limita il diritto alla tutela giurisdizionale;
 - d1) il giudizio di ottemperanza è funzionale all’attuazione coattiva dei provvedimenti giurisdizionali adottati in sede di cognizione e, quindi, a rendere effettivo il diritto alla tutela giurisdizionale presidiato dall’art. 24, primo comma, Cost.;
 - d2) la fase dell’esecuzione dell’obbligo della pubblica amministrazione di conformarsi alle pronunce giurisdizionali è costituzionalmente necessaria e una decisione di giustizia che non possa essere portata a effettiva esecuzione non rimarrebbe altro che una vuota e inutile enunciazione;
 - d3) l’azione di ottemperanza è volta a dare concretezza al diritto alla tutela giurisdizionale tutelato dall’art. 24 Cost. e concorrendo a colmare l’eventuale insufficienza della tutela offerta dal procedimento di esecuzione forzata, ben può rappresentare un importante ed efficace ausilio per l’attuazione delle pronunce giudiziali da parte della pubblica amministrazione;
- e) in secondo luogo, tale limitazione non è strettamente necessaria e proporzionata rispetto alle esigenze di tutela dell’adempimento del dovere tributario;
 - e1) la normativa sull’imposta di registro, al fine di garantire una tempestiva collaborazione con gli uffici finanziari nell’accertamento dei rapporti imponibili e nella percezione delle imposte dovute, prevede obblighi collaterali, la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa, a carico di cancellieri e segretari degli organi giurisdizionali;
 - e2) questi, infatti, sono tenuti, sia a richiedere la registrazione delle sentenze, dei decreti e degli altri atti alla cui formazione hanno partecipato nell’esercizio delle loro funzioni (art. 10, comma 1, lett. c, del d.P.R. n. 131 del 1986); sia a iscrivere gli atti soggetti a registrazione in un apposito repertorio e a presentarlo poi, ogni quadrimestre, all’ufficio finanziario (artt. 67, comma 1, e 68, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986);

- e3) all'amministrazione finanziaria è assicurata la conoscenza dell'atto soggetto a registrazione e la possibilità di procedere alla liquidazione e alla riscossione dell'imposta;
- e4) l'adempimento del dovere tributario risulta quindi già adeguatamente tutelato senza che sia necessario disporre anche un ostacolo alla tutela giurisdizionale che risulta eccessivo e sproporzionato.

III. – Per completezza si osserva quanto segue:

- f) la q.l.c. è stata sollevata dalla citata [Cons. Stato, sez. IV, 2 marzo 2021, n. 1765](#), oggetto della [News US, n. 32 del 1 aprile 2021](#), alla quale si rinvia, oltre che per l'esame delle argomentazioni del collegio: al § h), per la q.l.c. dell'art. 66 del d.P.R. n. 131 del 1986, nella parte in cui non consente il rilascio della copia esecutiva della sentenza in mancanza del pagamento dell'imposta di registro (con riferimento alla sentenza della [Corte cost. 18 luglio 1989, n. 414](#), in *Foro it.*, 1989, I, 3022); al § i), per riferimenti alla giurisprudenza costituzionale che afferma, da un lato, l'astratta legittimità degli oneri fiscali incombenti sul processo, e, dall'altra, l'inammissibilità di quelle "tasse giudiziarie" che mirino al soddisfacimento di interessi del tutto estranei alle finalità processuali, precludendo o ostacolando gravemente l'esperimento della tutela giurisdizionale; al § j), per precedenti della Corte che non hanno rinvenuto gli estremi della violazione del diritto alla tutela giurisdizionale, pur in presenza di un'imposizione di oneri fiscali collegata alla pretesa dedotta in giudizio, ravvisandovi solo un regolamento delle modalità di esercizio dell'azione giudiziaria che non ne renda difficile o impossibile l'esperimento; al § k), per la giurisprudenza della Corte costituzionale secondo cui partendo dalla garanzia del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., si è ribadito che tale garanzia "non impone l'assoluta uniformità dei modi e dei mezzi della tutela giurisdizionale" in quanto "ciò che conta è che non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale"; al § l), per ulteriori approfondimenti dottrinali; al § m), per l'esame della giurisprudenza della Corte di giustizia UE; al § n), nel senso della infondatezza della q.l.c. dell'art. 37 della [legge n. 1034 del 1971](#) (legge istitutiva dei T.a.r.), dell'art. 27 del r.d. n. 1054 del 1924 (t.u. delle leggi sul Consiglio di Stato) e degli artt. 90 e 91 del r.d. n. 642 del 1907 (regolamento per la procedura dinanzi alle sezioni giurisdizionali del Consiglio di Stato), nella parte in cui stabilivano che i ricorsi diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi alle decisioni pronunziate dagli organi di giustizia amministrativa potessero essere proposti esclusivamente avverso le sentenze passate in giudicato e non anche con riferimento a decisioni di primo grado, esecutive e non sospese dal giudice d'appello, ma non passate in giudicato;
- g) sul dovere tributario rientrante tra quelli inderogabili di solidarietà, di cui all'art. 2 Cost. si veda: [Corte cost., 10 giugno 2021, n. 120](#) (in *Foro it.* 2021, I, 2640; *Riv. giur. trib.* 2021, 757, con nota di GLENDI; *Corriere trib.* 2021, 934, con nota di BASILAVECCHIA; *Rass. trib.* 2021, 1063, con nota di PERSIANI; *Bollettino trib.* 2021, 1532, con nota di SALVATORE), secondo cui: "È inammissibile, in quanto implicante scelte discrezionali riservate al legislatore,

la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, 1° comma, [d.leg. 13 aprile 1999 n. 112](#), come sostituito dall'art. 32, 1° comma, lett. a), [d.l. 29 novembre 2008 n. 185](#), convertito, con modificazioni, nella [l. 28 gennaio 2009 n. 2](#), nella parte in cui prevede una remunerazione del servizio di riscossione in misura percentuale al tributo senza che venga prestabilito un importo minimo e massimo entro cui l'aggio deve necessariamente essere contenuto ed un rapporto inversamente proporzionale all'ammontare della somma da riscuotere, in riferimento agli art. 3, 23, 24, 53, 76 e 97 cost.”;

h) con riferimento alle esigenze che possono giustificare discipline normative fondate sull'interesse fiscale si vedano:

h1) [Corte cost., 4 dicembre 2020, n. 262](#) (in *Foro it.* 2021, I, 1; *Riv. giur. trib.* 2021, 105, con nota di TUNDO; *Corriere trib.* 2021, 320, con nota di BEGHIN; *Giur. costit.* 2020, 3115, con nota di GIOVANARDI; *Riv. giur. edilizia* 2021, I, 81; *Bollettino trib.* 2021, 1398, con nota di AIUDI; *Riv. dir. trib.* 2021, II, 235, con nota di QUATTROCCHI; *Rass. trib.* 2021, 771, con nota di ZIZZO), secondo cui “È incostituzionale l'art. 14, 1° comma, [d.leg. 14 marzo 2011 n. 23](#), nel testo anteriore alle modifiche apportate dall'art. 1, 715° comma, [l. 27 dicembre 2013 n. 147](#), nella parte in cui dispone che, anche per gli immobili strumentali, l'imposta municipale propria (imu) è indeducibile dalle imposte sui redditi d'impresa”; “L'ampia discrezionalità del legislatore tributario nella scelta degli indici rivelatori di capacità contributiva non si traduce in un potere discrezionale altrettanto esteso nell'individuazione dei singoli elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, una volta identificato il presupposto d'imposta: quest'ultimo diviene, infatti, il limite e la misura delle successive scelte del legislatore; è principio consolidato nella giurisprudenza costituzionale che il controllo in ordine alla lesione dei principi di cui all'art. 53 cost., come specificazione del fondamentale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 cost., si riconduce a un giudizio sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico; in particolare, se non è escluso che il legislatore possa prevedere limiti alla deducibilità dei costi effettivamente sostenuti nell'ambito di un'attività d'impresa, tuttavia forme di deducibilità parziale o forfetaria si devono giustificare in termini di proporzionalità e ragionevolezza, come deroghe che rispondono a esigenze di tutela dell'interesse fiscale o anche a finalità extrafiscali, ma sempre riferibili a specifici valori costituzionali; alla mera esigenza di gettito, pertanto, il legislatore è tenuto a rispondere in modo trasparente, aumentando l'aliquota dell'imposta principale, non attraverso incoerenti manovre sulla deducibilità, che si risolvono in discriminatori, sommersi e rilevanti incrementi della base imponibile a danno solo di alcuni contribuenti; secondo la corte costituzionale, l'inderogabilità del dovere tributario si giustifica solo nella misura in cui il sistema tributario rimanga saldamente ancorato al complesso dei principi e dei relativi bilanciamenti che la costituzione prevede e consente, tra cui il rispetto del principio di capacità contributiva; sicché quando il legislatore disattende tali condizioni, si allontana dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario: in queste ipotesi

si determina un'alterazione del rapporto tributario, con gravi conseguenze in termini di disorientamento non solo dello stesso sviluppo dell'ordinamento, ma anche del relativo contesto sociale; di per sé la temporaneità dell'imposizione non costituisce un argomento sufficiente a fornire giustificazione a un'imposta, che potrebbe comunque risultare disarticolata dai principi costituzionali";

- h2) [Corte cost., 27 luglio 1994, n. 358](#) (in *Fisco* 1994, 8835; *Cons. Stato* 1994, II, 1160; *Giust. civ.* 1994, I, 2397; *Corriere trib.* 1994, 2521, con nota di PANEBIANCO; *Giur. imp.* 1994, 578; *Dir. e pratica trib.* 1994, II, 996; *Ascotributi* 1994, 861), secondo cui "È costituzionalmente illegittimo l'art. 52, 2° comma, lett. b), [d.p.r. 29 settembre 1973 n. 602](#), nella parte in cui non prevede che il coniuge del debitore possa proporre opposizione di terzo per i beni mobili ad esso pervenuti per atto pubblico di donazione di data anteriore al matrimonio, apparendo tale preclusione irragionevole in relazione alle finalità che giustificano la particolare preminenza dell'esecuzione esattoriale mediante limitazioni alle opposizioni, oltre che non coerente con l'esigenza di agevolare la formazione della famiglia";
- i) nel senso che la fase dell'esecuzione dell'obbligo della pubblica amministrazione di conformarsi alle pronunce giurisprudenziali è costituzionalmente necessaria e una decisione di giustizia che non possa essere portata ad effettiva esecuzione non rimarrebbe altro che una vuota e inutile enunciazione, si vedano: [Corte cost., 15 settembre 1995, n. 435](#) (in *Foro it.* 1995, I, 2641; *Cons. Stato* 1995, II, 1559; *Giust. civ.* 1995, I, 2867); [Corte. cost., 8 settembre 1995, n. 419](#) (in *Foro it.* 1995, I, 2641; *Cons. Stato* 1995, II, 1497; *Giur. amm. sic.* 1995, 427; *Giust. civ.* 1995, I, 2868).