

MARIA CONCETTA PARLATO

CONTRIBUTO ALLO STUDIO  
DEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA  
NEL PROCESSO TRIBUTARIO



CACUCCI EDITORE - BARI 2008

## INDICE

<b>Premessa</b>	pag. 7
-----------------	--------

### CAPITOLO PRIMO

#### **CENNI STORICI E PRIME CONSIDERAZIONI**

1. Origine ed evoluzione dell'istituto	» 11
2. Natura giuridica del giudizio di ottemperanza	» 17
2.a. <i>segue</i> : rapporto tra amministratività delle forme e giurisdizionalità della funzione	» 19
2.b. <i>segue</i> : funzione giurisdizionale esecutiva o di cognizione	» 21

### CAPITOLO SECONDO

#### **L'ESECUTIVITÀ DELLE SENTENZE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE E LA RILEVANZA DEL GIUDICATO**

1. Gli effetti esecutivi delle sentenze nella disciplina del processo tributario: aspetti generali	» 29
2. L'esecutività delle sentenze favorevoli all'amministrazione	» 33
3. L'esecutività delle sentenze favorevoli al privato: rinvio	» 38
4. Ulteriori profili dell'esecuzione delle sentenze tributarie	» 39
5. Il giudicato: premessa teorica sugli effetti	» 47
6. <i>Segue</i> : l'efficacia del giudicato sull'azione amministrativa	» 49
7. <i>Segue</i> : il giudicato esterno (profili rilevanti)	» 56
8. <i>Segue</i> : l'efficacia della sentenza in ottemperanza	» 63

### CAPITOLO TERZO

#### **CARATTERIZZAZIONE DEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA NEL PROCESSO TRIBUTARIO**

- |                                                                                    |         |
|------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| 1. Presupposti per il giudizio di ottemperanza                                     | pag. 67 |
| 2. Oggetto del giudizio                                                            | » 73    |
| 3. Competenza                                                                      | » 79    |
| 4. Legittimazione attiva e passiva                                                 | » 84    |
| 5. Il giudizio di ottemperanza e l'esecuzione del giudicato<br>prevista dal c.p.c. | » 87    |

### CAPITOLO QUARTO

#### **IL PROCEDIMENTO**

- |                                    |       |
|------------------------------------|-------|
| 1. Il procedimento di ottemperanza | » 91  |
| 2. Il commissario <i>ad acta</i>   | » 95  |
| 3. L'impugnazione                  | » 103 |

## Premessa

La norma che disciplina l'istituto dell'ottemperanza pone – secondo la gerarchia delle fonti e i principi prospettati dai teorici della tecnica legislativa<sup>1</sup> – delle regole, che devono rispettare i principi che ad esse presiedono<sup>2</sup>.

I principi generali, i principi costituzionali, ed i principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente<sup>3</sup>, espressi in norme definite

<sup>1</sup> Sulla tecnica legislativa le prospettazioni bibliografiche potrebbero essere innumerevoli. Le limitiamo richiamando RESCIGNO G. U., voce *Tecnica legislativa*, in Enc. giur. Treccani, vol. XXX, Roma 1993, pp. 1 e ss.; ID., *La tecnica di progettazione legislativa: l'analisi di un progetto di legge*, in *Scritti in onore di Vezio Crisafulli*, Padova, 1985, vol. II, pp. 641-665; PUGLIATTI S., *Aspetti nuovissimi di tecnica legislativa*, estratto dagli *Studi in onore di F. Santoro Passatelli*, Napoli, s.d.

<sup>2</sup> Ampi riferimenti bibliografici in PARLATO A., *Note minime in tema di sanzionabilità penale dell'elusione fiscale*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, Atti del Convegno "Gli ottanta anni di diritto e pratica tributaria", coordinati da Victor Uckmar, Padova, 2007, p. 147, nota 5. Adde, per generali e significative prospettazioni, *Il giudizio sulle leggi e la sua «diffusione»*, Quaderni del «Gruppo di Pisa», Atti del seminario di Pisa, 25-26 maggio 2001, a cura di E. Malfatti, R. Romboli, E. Rossi, Torino, 2003.

<sup>3</sup> Sullo Statuto dei diritti del contribuente, e sulla problematiche connesse, v. AA. VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Torino, 2004; AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2006; COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, pp. 669 e ss.; D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, pp. 915 e ss.; ID., *Il principio di cooperazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, La Forense, Roma, 2003, pp. 46 e ss.; DEL FEDERICO L., *Statuto del contribuente, illecito tributario e violazioni formali*, in *Rass. trib.*, 2003, pp. 855 e ss.; DE MITA E., *Lo Statuto del contribuente alla prova della gerarchia*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, pp. 847 e ss.; FERLAZZO NATOLI L.-INGRAO G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2005, pp. 1275 e ss.; MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2001; ID., *Contributo alla realizzazione della "Carta dei diritti del contribuente"*, in *Dir. prat. trib.*, 1991, I, pp. 585 e ss.; ID., *Contributo alla realizzazione dello Statuto del contribuente*, in *Tributi*, 1999, pp. 3 e ss.; ID., *Dallo Statuto del contribuente al*

“rafforzate” più per il loro contenuto che per la loro posizione come fonti, costituiscono i limiti entro cui il legislatore e l’interprete operano<sup>4</sup>.

Il giudizio di ottemperanza costituisce uno strumento diretto a garantire l’effettiva realizzazione dell’interesse sostanziale del contribuente – risultato vittorioso in una controversia avverso la Pubblica amministrazione – attraverso l’adempimento, in sede contenziosa, del giudicato<sup>5</sup>.

Le regole in cui l’istituto dell’ottemperanza si concreta appaiono immediatamente rispondenti al principio dettato dall’art. 25 Cost., secondo cui nessuno può essere distolto dal proprio giudice naturale, pre-costituito per legge<sup>6</sup>.

*codice tributario nel ricordo di Ezio Vanoni*, in AA.VV., *La politica economica tra mercati e regole*, Scritti in ricordo di Luciano Stella, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2005, pp. 237 e ss.; dello stesso autore, per un approfondito esame di tutte le tematiche relative allo Statuto dei diritti del contribuente, e le ampie citazioni bibliografiche, v. *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008; PERRONE L., *Valenza ed efficacia dei principi contenuti nello Statuto del contribuente*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone-C. Berliri, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, pp. 433 e ss.; SALVINI L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pp. 179 e ss.; SCALINCI C., *Verso una “nuova” codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole in apicibus*, in *Rass. trib.*, n. 2, 2003, pp. 619 e ss.; URICCHIO A., voce *Statuto del contribuente*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., Torino, 2003, Aggiornamento, II, pp. 868 e ss.; D’AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, Roma, 2003; GRIPPA SALVETTI M. A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente tra valore formale e portata interpretativa*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2004; ANTONINI L., *Intorno alle meta-norme dello Statuto dei diritti del contribuente, rimpiangendo Vanoni*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, pp. 619 e ss.

<sup>4</sup> Il richiamo ai principi generali e ai principi costituzionali induce ad immediati riferimenti, dei quali si avrà specifica considerazione, metodologica e contenutistica nell’elaborazione che ci si accinge a proporre. Intanto, in generale: v. MAZZIOTTI di CELSO M., voce *Norma giuridica*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXI, Roma, 1990, pp. 1 e ss.; MODUGNO F., voce *Principi generali dell’ordinamento*, *ivi*, vol. XXIV; SALERNO F., voce *Principi generali di diritto (diritto internazionale)*, in *Dig. delle disc. Pubbl.*, vol. XI, Torino, 1996, pp. 524 e ss.; GUASTINI R., voce *Norma giuridica (Tipi e classificazione)*, in *Dig. delle Disc. Priv.*, Sez. Civ., vol. XII, Torino, 1995, pp. 154 e ss.

<sup>5</sup> V. VERRIENTI L., voce *Giudizio di ottemperanza*, in *Dig. delle Disc. Pubbl.*, vol. VII, Torino, 1991, p. 259. *Ivi* (pp. 259 e ss.) la ricostruzione secondo cui “il giudizio di ottemperanza trova la sua genesi in alcuni filoni ideologici ovvero storico-politici della fine del secolo scorso”: nasce come istituto storicamente condizionato da due principi, a) il principio della divisione dei poteri; b) il principio di autoritarietà dell’azione della Pubblica amministrazione.

<sup>6</sup> Cfr. per questa tematica NOBILI M., *Il primo comma dell’art. 25*, in AA.VV., *Rapporti civili – Commentario alla Costituzione a cura di G. Branca – Artt. 24-26*, Bologna, 1981, pp. 135 e ss.

Si evidenzia inoltre il rispetto del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.<sup>7</sup>, e del principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), nel prevedere uno strumento per l'attuazione del giudicato anche nel processo tributario, rispetto alle altre realtà processuali in cui è parte la P.A., dotate di specifiche previsioni normative per l'attuazione del giudicato a carico della Pubblica amministrazione; la normativa integra la disciplina processuale anche sotto il profilo dell'affidamento<sup>8</sup> del contribuente, previsto dallo Statuto.

Invero, la difesa del contribuente ai fini dell'attuazione dei propri diritti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria soccombente troverebbe altrimenti – in assenza della disciplina in commento – una tutela dinanzi al giudice amministrativo, mutuando l'ottemperanza del processo amministrativo, e al giudice ordinario, nell'applicazione della normativa civilistica dell'esecuzione. L'affidamento del contribuente nella tutela dei propri diritti attiene invero anche alla certezza di potersi avvalere di uno strumento che renda effettiva l'operatività del giudicato favorevole, nell'ipotesi di inerzia dell'Amministrazione.

Si rileva che l'istituto riveste estrema rilevanza sotto il profilo dell'autonomia dei giudici tributari. Le Commissioni tributarie in tal modo acquisiscono la giurisdizione in un ambito, quello dell'ottemperanza delle sentenze da esse stesse pronunciate, che ne rimaneva inevitabilmente escluso a causa di una lacuna normativa<sup>9</sup>. In tal modo si assicura la pienezza di tutela giurisdizionale, attribuendo la competenza

<sup>7</sup> V. al riguardo COMOGLIO L. P., *Il secondo comma dell'art. 24 - Il diritto di difesa nel processo civile*, in AA.VV., *Rapporti civili - Commentario alla Costituzione a cura di G. Branca - Artt. 24-26*, Bologna, 1981, cit., pp. 53 e ss.

<sup>8</sup> Sul principio dell'affidamento in materia tributaria v. COLLI VIGNARELLI A., *I principi di affidamento e buona fede*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di Victor Uckmar e Francesco Tundo, Piacenza, 2005, pp. 39 ss.; ID., *Il revirement dell'Amministrazione finanziaria*, ivi, pp. 603 ss.; ID., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2005, I, pp. 501 ss., nonché dottrina e giurisprudenza citate dall'Autore; DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco*, in *Corr. trib.*, 2002, pp. 3269 e ss.; ID., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2002, pp. 461 e ss. Altresi v. NUSSI M., *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2007, pp. 1379 e ss.

<sup>9</sup> Sul concetto di "lacuna del diritto" v. TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980, p. 359. Ampia prospettazione bibliografica, con riferimenti specialistici, in PARLATO A., *Note minime in tema di sanzionabilità penale dell'elusione fiscale*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, cit., p. 147, nota 9.

in relazione alla sua fase ultima (l'esecuzione del giudicato) al giudice "naturalmente" competente, ovvero il giudice di merito, cui è attribuita in modo "onnicomprensivo" la giurisdizione in materia tributaria (v. art. 2, D.Lgs. n. 546/92, da leggere così in stretto collegamento con l'art. 70, oggetto del presente esame).

L'introduzione dell'istituto risponde dunque alla affermata autonomia della giurisdizione tributaria, la cui evoluzione "tende al suo definitivo affermarsi quale terza giurisdizione nell'ambito dell'ordinamento italiano"<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> V. GLENDI C., *Verso la «Suprema Corte della giurisdizione tributaria»*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislatura*, cit., p. 109.

## CENNI STORICI E PRIME CONSIDERAZIONI

SOMMARIO: 1. Origine ed evoluzione dell'istituto. - 2. Natura giuridica del giudizio di ottemperanza. - 2.a. *segue*: rapporto tra amministratività delle forme e giurisdizionalità della funzione. - 2.b. *segue*: funzione giurisdizionale esecutiva o di cognizione.

### 1. Origine ed evoluzione dell'istituto

Il giudizio di ottemperanza in materia tributaria, istituito e disciplinato dall'art. 70 del D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, segue le direttive della legge delega n. 413 del 30 dicembre 1991, art. 30, comma 1, lett. l).

La legge delega prevede l'introduzione della disciplina dell'esecuzione coattiva delle sentenze pronunciate dal giudice tributario, anche a carico dell'Amministrazione soccombente.

In generale, con il termine esecuzione<sup>1</sup> si intende il momento o la fase successiva alla imposizione di un comando in via astratta, per dare concreta attuazione allo stesso. Nel caso specifico del processo, per esecuzione si intende il momento o la fase successiva all'emanazione della sentenza, al fine precipuo di dare attuazione concreta al comando contenuto nella sentenza stessa. Dunque, l'esecuzione coattiva della sentenza tende a consentire "la materiale apprensione, da parte di chi agisce, del bene della vita riconosciuto dal giudicato", dando concreto soddisfacimento all'interesse alla cui tutela è volta la pronuncia del giudice da eseguire<sup>2</sup>.

L'art. 70 in commento attua la direttiva contenuta nella legge delega attraverso la previsione – innovativa nella materia – del giudizio di ottemperanza.

<sup>1</sup> Al riguardo v. SACCHI MORSANI G., voce *Esecuzione amministrativa*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, vol. XIII, 1989, pp. 1 e ss. Con maggiore attinenza ai temi specialistici trattati v. TRAVI A., *L'esecuzione della sentenza*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di Cassese S., *Diritto amministrativo speciale*, V, *Il processo amministrativo*, Milano, 2003, pp. 4605 e ss.

<sup>2</sup> CAIANIELLO V., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 2003, p. 980.



Si può senz'altro affermare che l'istituto è mutuato dalla giustizia amministrativa, in cui si è evoluto come strumento di attuazione del giudicato nei confronti della Pubblica amministrazione<sup>3</sup>. L'art. 4, 2° comma, della L. 20 marzo 1865, n. 2248, All. E, prevede che "L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali in quanto riguarda il caso deciso". Il giudizio di ottemperanza vero e proprio nacque con l'art. 2, n. 4, della L. n. 5992 del 31 marzo 1889, che prevedeva l'obbligo, per l'autorità amministrativa, di conformarsi al giudicato del tribunale che avesse riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico. Pertanto, l'istituto nasce per l'ottemperanza di provvedimenti dell'autorità giudiziaria ordinaria, e viene recepito dall'art. 27, n. 4, del R.D. n. 1054 del 26 giugno 1924 (T.U. del Consiglio di Stato), in cui il giudizio di ottemperanza si configura come "rimedio" agli effetti antiggiuridici collegati all'inerzia dell'Amministrazione relativamente ad una sentenza definitiva, di condanna, dell'Autorità giudiziaria ordinaria.

Successivamente, con la legge istitutiva dei T.A.R. (v. art. 37, comma 1, della L. n. 1034 del 6 dicembre 1971), è stato poi affermato che i ricorsi diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi (per quanto riguarda il caso deciso) al giudicato dell'autorità giudiziaria ordinaria, che abbia riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico, sono di competenza dei tribunali amministrativi regionali quando l'autorità amministrativa chiamata a conformarsi sia un ente che eserciti la sua attività esclusivamente nei limiti della circoscrizione del Tribunale amministrativo regionale. Il secondo comma dello stesso art. 37 ha inoltre espressamente previsto il ri-

<sup>3</sup> Lo spirito di illegalità che domina ancora sovrano in molta parte della Pubblica amministrazione – come efficacemente affermato – e che conduce assai spesso a non dare esecuzione ai giudicati sia dei tribunali ordinari che di quelli amministrativi, rende frequenti i ricorsi per l'ottemperanza. "Però deve essere consentito alla P.a. un potere discrezionale in ordine al modo di reintegrare l'ordine giuridico da essa violato, dato che potrebbero essersi verificate nel frattempo, fra l'emanazione dell'atto ed il suo annullamento, situazioni che il pubblico interesse consiglia di rispettare": si esprime così MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, II, p. 1343.

Per l'evoluzione storica dell'istituto cfr. NAPOLITANO F., *Il giudizio di ottemperanza nel contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, n. 6, 2001, pp. 405-406; BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario*, a cura di F. Tesauero, Torino, 1998, pp. 929 ss.; NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1994, pp. 312 ss.; VERRIENTI L., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., pp. 258 ss.

corso in ottemperanza con riguardo alle sentenze del giudice amministrativo, ripartendo la competenza tra Consiglio di Stato e TAR, a seconda dell'“organo che ha emesso la decisione, della cui esecuzione si tratta”.

Il “nucleo genetico” dell'istituto dell'ottemperanza si individua così nella previsione dell'obbligo di conformazione della Pubblica amministrazione al giudicato del giudice ordinario. In una prima fase il giudizio di ottemperanza era infatti previsto soltanto per le sentenze di quest'ultimo giudice, successivamente anche per le sentenze dei giudici amministrativi, e, infine, per quelle dei giudici speciali.

L'estensione dell'applicazione del giudizio di ottemperanza anche al giudicato amministrativo avvenne inizialmente, attraverso un consolidato indirizzo giurisprudenziale, in via interpretativa<sup>4</sup>, mediante quello che la dottrina ha definito “un fatto di pura e semplice ... normazione giurisdizionale”, comportante “un vero e proprio strappo nel tessuto normativo”<sup>5</sup>.

Il giudice amministrativo, inizialmente giudice competente per tutti i giudizi di ottemperanza, era dunque il soggetto idoneo ad assicurare – attraverso tale strumento – l'esecuzione di tutte le sentenze emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione<sup>6</sup>.

Con riguardo alla possibilità di esperire il giudizio di ottemperanza relativamente al giudicato di altri giudici speciali, e nel silenzio del legislatore tributario, il Consiglio di Stato estese – attraverso un uniforme orientamento giurisprudenziale – il giudizio di ottemperanza alle pronunce della Corte dei conti<sup>7</sup> ed a talune decisioni delle Commissioni tributarie<sup>8</sup>.

<sup>4</sup> L'estensione del ricorso per l'ottemperanza alle sentenze amministrative, operata non dal legislatore bensì dalla giurisprudenza, ha avuto luogo con un indirizzo consolidato, che “finì per assumere valore di consuetudine”; v. al riguardo CALABRÒ C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XV, Roma, 1989, p. 1. Il citato orientamento è significativamente espresso dalle pronunce del Consiglio di Stato, sez. IV, nn. 181 e 182, del 9 marzo 1928, in *Foro it.*, 1928, III, 102 e ss., e Corte di Cass., SS.UU., n. 2157/1953.

<sup>5</sup> Così NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 312; parla di “ruolo normativo o da «legislatore» assunto in questa materia dalla giurisprudenza”, VERRIENTI L., *Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 259.

<sup>6</sup> V. Cons. di Stato, Ad. Plen., sent. n. 43, 4 novembre 1980, in *Foro amm.*, 1980, I, 1922 ss.

<sup>7</sup> V. Consiglio di Stato, sez. IV, n. 87, 9 febbraio 1987; Id., sez. IV, n. 29, 22 gennaio 1991.

<sup>8</sup> V. Consiglio di Stato, sez. IV, n. 740, 3 ottobre 1990; Id., Ad. Plen., n. 11, 22 dicembre 1990.

È opportuno invero osservare che la dottrina ha sottolineato la scarsa normativa sul processo amministrativo di ottemperanza, e la circostanza che nessun altro istituto della giustizia amministrativa appaia tanto condizionato dall'elaborazione giurisprudenziale<sup>9</sup>.

Nonostante tale risalente origine dell'istituto, si osserva che la sua applicazione in materia tributaria, inizialmente limitata, in quanto relativa solo alle decisioni tributarie di accertamento di domande di rimborso di somme indebitamente pagate a titolo di imposta, trovava conforto e legittimazione solo nella giurisprudenza del Consiglio di Stato.

Invero, antecedentemente alla previsione della legge delega per la revisione della disciplina del contenzioso tributario, attuata con l'art. 70, l'ottemperanza delle sentenze poteva essere chiesta soltanto davanti agli organi di giustizia amministrativa: solo il T.A.R. ed il Consiglio di Stato potevano pronunciarsi ed il giudice tributario ne era del tutto estraneo, anche nell'ipotesi prima indicata, relativa all'esecuzione di decisioni di condanna alla restituzione di somme indebitamente pagate dal contribuente<sup>10</sup>.

Tuttavia, in relazione alla disciplina del giudizio tributario di ottemperanza, sono state espresse delle perplessità, relative proprio alla opportunità della introduzione del meccanismo del giudizio di ottemperanza come istituto "interno" alla realtà processuale tributaria.

Segnatamente, si è prospettato un eccesso di delega da parte del legislatore che ha introdotto l'art. 70 del D.lgs. n. 546/1992. Il disposto dell'art. 30 lett. l), della l. n. 413/1991, sarebbe stato, secondo tale linea argomentativa, in parte disatteso dal legislatore delegato, "con il corollario che ne discende in punto di inosservanza dell'art. 76 della Costituzione"<sup>11</sup>.

La dottrina, nel prospettare la problematica relativa alla legittimità costituzionale della norma che prevede l'ottemperanza, ha riguardo alle

<sup>9</sup> Così VERRIENTI L., *Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 258. In tale caratterizzazione si è colto il contrasto con la disciplina tributaria, molto specifica e puntuale. Per questa considerazione v. CLARICH M., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, pp. 66-68.

<sup>10</sup> Per queste considerazioni v. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza* (*dir. trib.*), in *Enc. giur. Treccani*, vol. XV, Roma, 1999, p. 1.

<sup>11</sup> V. in tal senso RUSSO P., *Profili di legittimità costituzionale dei decreti di riforma del contenzioso*, in *Il fisco*, 1993, p. 8762; BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 204, ove si afferma che nella previsione dell'art. 30, lettera l), della l. n. 413/1991, "non può vedersi l'apertura alla introduzione del giudizio di ottemperanza".

“profonde differenze che intercorrono tra le situazioni soggettive costituenti il retroterra sostanziale rispettivamente dell’un processo (quello amministrativo) e dell’altro (quello tributario); delle quali differenze l’art. 70 mostra di aver avuto coscienza pur dando ugualmente adito a più di un motivo di insoddisfazione”<sup>12</sup>.

Secondo un differente orientamento, che invece coglie come l’istituto appaia in linea con le direttive dettate dal legislatore delegante, tali direttive, non generiche, ma comunque sufficientemente ampie, consentirebbero l’introduzione del giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario.

Il legislatore del 1991, tenuto conto dell’evoluzione giurisprudenziale, “anche per eliminare le antinomie di un sistema”<sup>13</sup> in cui il giudice amministrativo era chiamato ad occuparsi (sia pur indirettamente e successivamente alla decisione di merito) di una materia riservata alle Commissioni tributarie, si è risolto ad introdurre lo stesso istituto del giudizio di ottemperanza nel giudizio tributario”<sup>14</sup>.

Con riguardo alle situazioni soggettive rispecchiate nei diversi contesti processuali, amministrativo e tributario, è possibile effettuare una riflessione.

Si tratta di giurisdizioni differenti, quindi non si può avere una identità di posizioni, ma è indubbio che si abbia in entrambe le ipotesi l’esigenza di tutelare una posizione giuridica soggettiva, il cui diritto è stato giudizialmente accertato, nei confronti della Pubblica amministrazione, parte soccombente, ed inadempiente per non aver dato esecuzione ad un provvedimento giurisdizionale.

I tratti che distinguono il giudizio di ottemperanza della disciplina processuale tributaria da quello amministrativo sono molto marcati.

Invero, il giudizio di ottemperanza amministrativo<sup>15</sup> si è sviluppato soprattutto nella direzione dell’identificazione del corretto esercizio del pubblico potere, nonché del futuro comportamento dell’amministrazione. Tale giudizio si configura come prosecuzione del giudizio pre-

<sup>12</sup> Cfr. RUSSO P., *Profili di legittimità*, cit., p. ult. cit.

<sup>13</sup> Per il concetto di “antinomia” e per l’identificazione delle diverse ipotesi, per tutti v. GAVAZZI G., *Delle antinomie*, Torino, 1959.

<sup>14</sup> V. Cass., SS. UU., sent. n. 9340, 27 giugno 2002, in *Foro it.*, 2002, I, p. 2651, in *Il fisco*, 2002, pp. 12072 e ss., e in *Giur. trib.*, 2003, pp. 171 e ss., con nota di GLENDI C., e in *La legge DVD*, IPSOA.

<sup>15</sup> Per attenta prospettazione e ampi riferimenti bibliografici v. VERRIENTI L., *Giudizio di ottemperanza*, cit., pp. 257 e ss.

cedente, “poiché integra il contenuto della pronuncia e ne definisce l’ambito di efficacia”<sup>16</sup>: “il giudizio di ottemperanza si pone, naturalmente, come la prosecuzione del giudizio di cognizione”<sup>17</sup>, di cui costituisce “un’appendice non puramente esecutiva ma caratterizzata da profili anche cognitori”<sup>18</sup>.

L’ottemperanza “tributaria” – con una disciplina autonoma rispetto a quella amministrativa – ha consentito di dare la dovuta rilevanza alla diversità dei settori, seppure entrambi relativi all’ambito dell’Amministrazione pubblica.

L’istituto invero, è apparso, alla luce di tali considerazioni, rispondente alle finalità della legge delega, rivolta alla revisione della disciplina e dell’organizzazione del contenzioso tributario.

L’ottemperanza tributaria costituisce infatti il mezzo per realizzare, all’interno del processo tributario, l’esecuzione coattiva delle sentenze delle Commissioni, consentendo che la stessa avvenga ad opera degli stessi giudici da cui provengono i provvedimenti da eseguire.

Ciò costituisce una conferma dell’autonomia dei giudici tributari, e comporta la possibilità per la parte di conseguire l’ottemperanza del giudicato dinanzi allo stesso ordine giurisdizionale che ha pronunciato la sentenza<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> V. RANDAZZO F., Commento *sub art. 70*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e di C. Glendi, Padova, 2005, p. 593.

<sup>17</sup> Cfr. CARINGELLA F., *Corso di diritto processuale amministrativo - Dopo la sentenza 204/2004 della Corte Costituzionale*, Milano, 2005, p. 1158.

<sup>18</sup> V. CARINGELLA F., *Corso di diritto processuale amministrativo*, cit., p. 1157; CALABRÒ C., *L’ottemperanza come «prosecuzione» del giudizio amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1981, pp. 1167 e ss.

<sup>19</sup> V. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 2. L’A. osserva che “l’introduzione del giudizio di ottemperanza all’interno del processo tributario, da un lato, corrisponde all’esigenza che l’esecuzione dei giudicati consegua, per quanto possibile, ad opera degli stessi giudici da cui i giudicati provengono, contribuendo in tal modo anche alla loro piena autonomia; dall’altro, e complementariamente, appare perfettamente in linea con le più elementari nozioni di economia e di semplificazione, fra l’altro, consentendo alle parti di fruire di forme di assistenza non diverse da quelle dei giudici da cui derivano i giudicati non ottemperati ed evitando più complesse e costose procedure presso altri ordini giurisdizionali”. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 932, sottolinea “l’importanza della opportuna scelta compiuta nel senso di modellare la disciplina dell’ottemperanza nel processo tributario su quella dell’omologo giudizio proprio della giurisdizione amministrativa”.

## 2. Natura giuridica del giudizio di ottemperanza

Il giudizio di ottemperanza è introdotto nel sistema per assicurare l'esecuzione delle sentenze emesse – inizialmente solo dal giudice ordinario – nei confronti ed a carico della Pubblica amministrazione<sup>20</sup>.

Invero, il giudice ordinario aveva già un potere di sindacato sugli atti amministrativi, che si attuava concretamente attraverso l'istituto della "disapplicazione", finalizzato alla tutela dei diritti soggettivi perfetti<sup>21</sup>. Rimaneva però una lacuna relativamente alla tutela della parte qualora non fossero sufficienti gli effetti civili della decisione dell'autorità giu-

<sup>20</sup> Osserva il VERRIENTI (*Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 259) che, "nato come mezzo per garantire la effettività della tutela del cittadino dinanzi alla giurisdizione del giudice ordinario, l'istituto del giudizio di ottemperanza si trasforma e si sviluppa, riscontrando forti segni di vitalità, proprio come mezzo per garantire la effettività della tutela del cittadino dinanzi alla giurisdizione del giudice amministrativo. Il giudizio di ottemperanza nei confronti del giudicato amministrativo rappresenta attualmente il fondamentale punto di riferimento dell'evoluzione dell'istituto e uno dei momenti di maggiore vitalità ed interesse del processo amministrativo, mentre il giudizio di ottemperanza nei confronti del giudicato ordinario riceve impulsi e prospettive proprio dal ricorso per esecuzione del giudicato amministrativo". Riteniamo altresì di dover ricordare che lo stesso Autore (ivi) evidenzia, con riguardo all'evoluzione e alla natura, che "il giudizio di ottemperanza, come momento condizionante di determinate concezioni ideali della giustizia amministrativa, è il prodotto dello sviluppo storico del sistema di giustizia amministrativa, e quindi di costante elaborazione giurisprudenziale che, criticamente, risente il condizionamento di concezioni politiche e ideologiche tese ad adeguare alle esigenze fondamentali di ordine giuridico-strutturale-costituzionale dello Stato di libertà, dello Stato di diritto e dello Stato sociale il rapporto tra cittadino e sistema-apparato delle amministrazioni: se infatti lo sviluppo del sistema di giustizia amministrativa coincide con l'evoluzione dei rapporti tra cittadino e sistema-apparato delle pubbliche amministrazioni ovvero, in termini di adeguata concettualità giuridica, tra interesse giuridico protetto e potere giuridico dell'amministrazione, il giudizio di ottemperanza, quale momento finale del conflitto giudiziale tra cittadino e pubblica amministrazione, non può non risentire della tensione degli opposti: il momento della libertà, prodotto storico-giuridico dell'ideologia dello Stato liberale, non superato, ma completato e arricchito nelle ideologie dello Stato di diritto e dello Stato sociale, e il momento dell'autorità, ripreso dall'ideologia dello Stato assoluto, conservato nelle concezioni ideologiche dello Stato liberale, ridefinito nelle funzioni dello Stato sociale".

Con riguardo alle problematiche introdotte nel testo v. GIANNINI M. S., *Contenuti e limiti del giudizio di ottemperanza*, in *Atti del Convegno sull'adempimento del giudicato amministrativo*, Napoli, 24-25 aprile 1960, Milano, 1962, pp. 141 e ss.; VERDE G., *Osservazioni sul giudizio di ottemperanza alle sentenze dei giudici amministrativi*, in *Riv. dir. proc.*, 1980, p. 649.

<sup>21</sup> Ai sensi degli artt. 4 e 5 della L. 20 marzo 1865, n. 2248, All. E.

diziaria. Si è colto infatti, nell'inserimento – nella legislazione successiva<sup>22</sup> – del giudizio di ottemperanza fra i giudizi di merito, un preciso intendimento del legislatore. Tale collocazione evidenzia l'attribuzione al giudice amministrativo di una attività sostitutiva nei confronti dell'Amministrazione inadempiente, piuttosto che un mero potere di annullamento.

L'art. 27, n. 4, T. U. 26 giugno 1924, n. 1054 (T.U. Cons. di Stato), tra i ricorsi su cui il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale “decide pronunciando anche in merito”, annovera i “ricorsi diretti ad ottenere l'adeguamento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi, in quanto riguarda il caso deciso, al giudicato dei tribunali che abbia riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico”; l'art. 7 legge T.A.R., sancisce che il tribunale amministrativo regionale esercita giurisdizione di merito nei casi previsti dall'art. 27, T.U. 26 giugno 1924, n. 1054.

Nell'ambito tributario, parimenti, l'ottemperanza attiene all'adeguamento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi al giudicato, ed è inquadrabile nella giurisdizione di merito, e, come nel settore amministrativo, alla caratterizzazione del giudice dell'ottemperanza come giudice dotato di giurisdizione di merito, sono collegati i poteri sostitutori, cioè il principio di generale sostituibilità dell'attività amministrativa.

Si recepisce quanto affermato dalla dottrina amministrativistica, in quanto valevole altresì per l'ambito tributario, relativamente ai caratteri della giurisdizione di merito. In particolare, il giudice dell'ottemperanza ha il potere di:

- a) giudicare il comportamento dell'amministrazione “senza limitarsi al controllo del rispetto delle norme strettamente giuridiche, ma anzi scendendo alla valutazione dei principi e regole della c.d. «buona amministrazione»<sup>23</sup>;
- b) controllare l'effettiva ottemperanza dell'amministrazione al disposto del giudicato, senza i limiti dell'“eventuale schermo del rispetto di una formale legalità”<sup>24</sup>. In questa attività si individua una delle

<sup>22</sup> V. l'art. 7 della L. n. 5991 del 31 marzo 1889, istitutiva della IV Sezione del Consiglio di Stato.

<sup>23</sup> V. SASSANI B., *Dal controllo del potere all'attuazione del rapporto. Ottemperanza amministrativa e tutela civile esecutiva*, Milano, 1997, p. 138.

<sup>24</sup> Cfr. SASSANI B., *op. cit.*, pp. 136 e ss., spec. p. 138.

principali fonti di giustificazione della repressione dell'attività elusiva del giudicato;

- c) fare sì che i provvedimenti necessari a garantire e soddisfare il ricorrente vittorioso siano effettivamente adottati.

Dall'osservazione della attività del giudice dell'ottemperanza come giurisdizione di merito, derivano, a ben vedere, le problematiche attinenti alla sua natura: "trattando della giurisdizione di merito, si è infatti affermato, su un piano generale, che, nella seconda ed eventuale fase del procedimento, laddove cioè esso compia attività sostitutiva, il giudice «eccede lo schema giurisdizionale», finendo per «esplicare una funzione amministrativa»<sup>25</sup>.

Riguardo alla natura del giudizio di ottemperanza e degli atti ad esso collegati, la problematica che sorge è duplice.

Innanzitutto, ci si è chiesti se la natura dell'attività svolta dal giudice sia amministrativa o giurisdizionale, nella sostituzione dell'organo inadempiente con un soggetto che svolge attività giurisdizionale nella fase di controllo dell'inadempienza, ma qualora provveda direttamente a soddisfare la pretesa del privato svolge – almeno apparentemente – attività amministrativa.

In secondo luogo, se si accoglie la tesi della natura giurisdizionale, si prospetta il problema se l'attività sia di cognizione, di esecuzione, o mista.

## **2.a. segue: rapporto tra amministratività delle forme e giurisdizionalità della funzione**

In generale, la qualificazione di atti come appartenenti alla funzione giurisdizionale o meno, non dipende dalla forma che essi assumono, ma viene determinata da elementi eterogenei, come la natura dell'organo da cui promanano, nonché gli effetti tipici che ne conseguono.

Tuttavia, l'attività cui l'organo giurisdizionale si sostituisce appartiene ad un settore di attività, quello della pubblica amministrazione<sup>26</sup> e, in particolare, dell'amministrazione finanziaria, che si distingue – anzi, che si suole contrapporre – all'attività giurisdizionale. Mentre infatti il

<sup>25</sup> Con riferimento alla ricostruzione relativa all'inquadramento del giudizio di ottemperanza cfr. SASSANI B., *op. cit.*, pp. 136 e ss., spec. p. 140.

<sup>26</sup> Al riguardo per tutti e per l'ampio quadro bibliografico v. CASSETTA E., *Attività amministrativa*, in *Dig. delle Disc. Pubbl.*, vol. I, Torino, 1987, pp. 521 e ss.



potere giurisdizionale persegue gli interessi dell'ordinamento, inteso nella sua globalità, l'amministrazione finanziaria persegue sì dei fini pubblici, ma suscettibili di essere in conflitto con altri interessi, pure riconosciuti dall'ordinamento<sup>27</sup>.

Si può affermare che il giudice – nel contesto del giudizio di ottemperanza – svolge attività amministrativa con finalità giurisdizionali<sup>28</sup>, ed esercita una discrezionalità<sup>29</sup> che non differisce da quella che spetterebbe all'amministrazione. L'esercizio di poteri amministrativi non è però rivolto a finalità specifiche dell'amministrazione, ma piuttosto a determinare, in attuazione di un provvedimento giurisdizionale, il soddisfacimento dell'interesse del soggetto "amministrato" in un generale assetto di interessi.

La possibilità di inquadrare come attività amministrativa la "sostanza" della attività che il giudice compie non sembra attendibilmente prospettabile, poiché si tratta di funzioni svolte in ambito processuale, quindi "non ha rilevanza che l'essenza della funzione del giudice dell'ottemperanza stia nell'accertare l'inadempimento dell'amministrazione e nel sostituirsi ad essa nello svolgimento degli effetti del giudicato amministrativo. Tutta l'attività giurisdizionale, si sa, è attività sostitutiva, e non fa alcuna differenza che la pronuncia del giudice, in questo caso, sostituisca il provvedimento amministrativo e debba poi valere, nel corso dell'azione amministrativa, al «posto» di quello: la pronuncia avrà sempre la forza e gli effetti della pronuncia giudiziale"<sup>30</sup>. Si può pertanto affermare che il giudizio di ottemperanza si espleti interamente nell'ambito della funzione giurisdizionale: "il giudice dell'ottemperanza è sempre e soltanto un giudice ed opera e decide unicamente come tale, ed anzi può operare e decidere *solo in quanto è un giudice*"<sup>31</sup>.

<sup>27</sup> V. VERRIENTI L., *Giurisdizione ordinaria e pubblica amministrazione*, in *Dig. delle Disc. Pubbl.*, vol. VII, Torino, 1991, pp. 453 e ss.

<sup>28</sup> Sul punto v. SASSANI B., *Dal controllo del potere all'attuazione del rapporto*, cit. L'Autore (ivi, p. 109) ha riguardo all'esecuzione della sentenza amministrativa tra giurisdizione e amministrazione. Altresì v. DE LEONARDIS P., *L'ottemperanza dell'amministrazione tra imparzialità e commissario ad acta*, Torino, 1995, spec. pp. 29 e ss.

<sup>29</sup> Limitiamo i riferimenti, che sarebbero innumerevoli, ricordando PUBUSA A., *Merito e discrezionalità amministrativa*, in *Dig. delle Disc. pubbl.*, vol. IX, Torino, 1994, pp. 401 e ss., e ivi ampia prospettazione bibliografica. Riteniamo però di richiamare altresì SASSANI B., *La giurisdizione esclusiva*, in *Trattato di diritto amministrativo*, a cura di S. Cassese, V, *Il processo amministrativo*, Milano, 2003, pp. 4661 e ss.

<sup>30</sup> V. NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 317.

<sup>31</sup> V. ancora NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. ult. cit.

Il criterio che distingue le funzioni svolte nell'esercizio dell'ottemperanza da quelle propriamente statali è quello della posizione formale dell'organo che pone in essere l'attività: se esso è indipendente dalla struttura statale, le sue funzioni hanno natura giurisdizionale<sup>32</sup>. Si tratta invero dell'esercizio della *funzione sostitutiva*, che è funzione dell'attività giurisdizionale.

In linea con questo criterio si pone la dottrina che, superando le precedenti impostazioni teoriche<sup>33</sup>, sottolinea il carattere giurisdizionale dell'istituto, nella considerazione che “anche quando il giudice è chiamato a decidere circa la produzione di effetti, i quali debbano tener luogo di un determinato provvedimento dell'autorità, neppure lì si può dire che egli sia investito di poteri o ponga in essere un'attività sostanzialmente amministrativa”<sup>34</sup>.

## **2.b. segue: funzione giurisdizionale esecutiva o di cognizione**

Identificata la natura giurisdizionale dell'attività del giudice dell'ottemperanza, ci si rivolge alla seconda delle tematiche prospettate, attinente alla dibattuta *quaestio* della appartenenza del giudizio di ottemperanza al *genus* della funzione giurisdizionale esecutiva ovvero di cognizione.

La questione, ampiamente discussa, è collegata alla nozione di esecuzione, alla efficacia della sentenza, ed ai poteri del giudice dell'ottemperanza.

La ricostruzione della problematica esposta dalla dottrina relativamente alla natura dell'ottemperanza amministrativa<sup>35</sup>, costituisce un'utile

<sup>32</sup> Così NIGRO M., *Il giudicato amministrativo e il giudizio di ottemperanza*, in *Il giudizio di ottemperanza*, Atti del XXVII Congresso di studi di Scienza dell'amministrazione, Varenna, 17-19 settembre 1981, Milano, 1983, pp. 94 e ss.; ID., *Giustizia amministrativa*, cit., p. ult. cit.

<sup>33</sup> V. al riguardo la bibliografia cit. in NIGRO M., *Sulla natura giuridica del processo di cui all'art. 27, n. 4 della legge sul Consiglio di Stato*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1954, I, pp. 262 e ss.

<sup>34</sup> Con riguardo a questa ricostruzione cfr. CAIANIELLO V., *Manuale*, cit., pp. 981-982. Seguendo questa impostazione, ed affermando la natura giurisdizionale dell'ottemperanza, si sono espressi, tra gli altri, PIRAS A. *Interesse legittimo e diritto amministrativo*, Milano, 1962, II, p. 665; NIGRO M., *Il giudicato amministrativo e il giudizio di ottemperanza*, cit., pp. 94 e ss.

<sup>35</sup> V. VERRIENTI L., *Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 257 e ss.; BARTOLOMEI F., *Giudizio di ottemperanza e giudicato amministrativo*, Milano, 1987; PAINO

premessa per effettuare delle considerazioni specificamente riferite alla materia tributaria.

In materia amministrativa, la dottrina si esprime sulla natura del giudizio *de quo* in ragione della discrezionalità che caratterizza l'operato dell'amministrazione, e dell'ampia portata dei poteri del giudice dell'ottemperanza nell'attuazione della sentenza passata in giudicato<sup>36</sup>.

Invero, il giudizio di legittimità attiene all'annullamento di atti illegittimi, ma anche alla identificazione del corretto esercizio del pubblico potere e alla regola del futuro comportamento dell'amministrazione. Dalla definizione del giudizio di ottemperanza come strumento per il completamento del tratto di azione amministrativa mancante all'attuazione della tutela riconosciuta dalla sentenza, deriva l'attribuzione di una natura anche di cognizione del giudizio, in quanto costituisce prosecuzione del precedente, ne integra la pronuncia, e ne definisce l'ambito di efficacia.

Il processo di ottemperanza è infatti espressamente qualificato come processo giurisdizionale, misto di cognizione e di esecuzione<sup>37</sup>.

S., *Il giudizio di ottemperanza come processo di esecuzione*, in *Foro amm.*, 1987, I, p. 1646; TRAVI A., *L'esecuzione della sentenza*, cit., pp. 4634 e ss.

<sup>36</sup> V. PARLATO M.C., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Codice del processo tributario*, a cura di Uckmar V. – Tundo F., Piacenza, 2007, p. 1195 e, ivi, riferimenti bibliografici.

<sup>37</sup> V. NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 317; ID., *Il giudicato amministrativo e il processo di ottemperanza*, Milano, 1983, pp. 63 e ss.; PIGA F., *L'ottemperanza giudizio di cognizione o esecuzione?*, in *Il giudizio di ottemperanza*, *Atti del XXVII Congresso di studi di Scienza dell'amministrazione*, Varenna, 17-19 settembre 1981, Milano, 1983, cit., pp. 137 e ss. Al riguardo v. altresì CAPACCIOLI E., *Per l'effettività della giustizia amministrativa (Saggio sul giudicato amministrativo)*, in *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, pp. 447 e ss. Quest'Autore (come osserva il Travi, op. cit., p. 4658) "dopo aver distinto nella giurisdizione una funzione di «fissare immutabilmente la disciplina di situazioni soggettive correlate, appartenenti a soggetti in posizione di parità», e una funzione di «sindacare l'osservanza della legge nella gestione del potere politico-amministrativo», riconduce l'effetto di accertamento della sentenza ai processi che (come quello civile) attuano la prima funzione, mentre risolve nell'annullamento degli atti illegittimi e nel conseguente effetto preclusivo il risultato dei processi che (come quello amministrativo) attuano la seconda funzione. In questo quadro la funzione del processo amministrativo dovrebbe essere accostata a quella di controllo; l'effetto preclusivo (che impedisce la rinnovazione del vizio riscontrato dal giudice nell'atto annullato e che, nella logica del Capaccioli, rilevarebbe solo in una logica negativa, a differenza degli effetti «conformativi» o «ordinatori» ammessi dall'indirizzo prevalente) sarebbe riconducibile non all'effetto di accertamento, e pertanto neppure all'art. 2909 c.c., ma ad una sorta di «sostituzione legale» del giudice all'amministrazione". Per questa impostazione si rinvia altresì a GIACCHETTI

Secondo quanto affermato dalla dottrina amministrativistica – nel riconoscimento di una natura ibrida al giudizio di ottemperanza – appare ammissibile l'inquadramento del giudizio stesso sia come processo esecutivo, sia come giudizio di cognizione<sup>38</sup>.

Si afferma la compatibilità della nozione di esecuzione, nonostante l'attuazione della sentenza amministrativa attraverso il giudizio di ottemperanza e per mezzo dell'esecuzione forzata civile sia profondamente differente (essenzialmente per la necessità dell'esistenza del titolo esecutivo e per la tipicità dei procedimenti previsti dal c.p.c.). Affermando che si tratta di un giudizio di esecuzione si evidenziano gli aspetti di soggezione all'esecuzione stessa dell'Amministrazione, la quale deve considerarsi a tutti gli effetti parte esecutata. La affermazione della natura esecutiva non appare tuttavia esaustiva in quanto pone in ombra altri aspetti della procedura di ottemperanza, come la funzione di controllo che pure vi appartiene. Si è in proposito affermato che può apparire insoddisfacente isolarne e sovradimensionarne gli aspetti cognitivi o quelli esecutivi proprio per la necessità di porre in luce la duplice funzione del procedimento amministrativo di ottemperanza: esso avrebbe simultaneamente funzione di prosecuzione e completamento del giudizio che si è concluso con la sentenza da eseguire, e funzione di sostit-

S., *L'oggetto del giudizio amministrativo*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, III, Roma, Istituto Poligrafico, 1981, pp. 1509 e ss.

<sup>38</sup> Osserva al riguardo il TRAVI (*op. cit.*, p. 4645) che “nel giudizio di ottemperanza in genere, vengono identificati due momenti distinti, il primo di cognizione e il secondo più propriamente di esecuzione cognizione. Stabilire quale fosse il contenuto dei doveri di esecuzione derivanti dalla sentenza amministrativa, valutare la persistenza di un'ottemperanza dell'amministrazione, definire i criteri e le modalità per l'intervento sostitutivo sembra riflettere le logiche del giudizio di cognizione. Invece la fase dell'intervento sostitutivo, nella realizzazione concreta della regola desunta dalla sentenza amministrativa, sembra esprimere logiche tipiche del giudizio di esecuzione. Da queste considerazioni è derivata una concezione del giudizio di ottemperanza rispetto alla sentenza amministrativa, come giudizio «composito», principalmente di cognizione e solo secondariamente di esecuzione (mentre nel caso della sentenza civile i rapporti fra i due momenti sarebbero invertiti); ovvero come giudizio che attua la definizione progressiva delle regole da rispettare nello svolgimento dell'attività amministrativa rinnovatoria; ovvero come «prosecuzione» del giudizio di merito, diretta ad arricchire il contenuto vincolante della sentenza amministrativa. Ovviamente, nel momento in cui sembra prevalere una concezione più ampia della inesecuzione della sentenza amministrativa e in cui si assegna pertanto un ambito più esteso al giudizio di ottemperanza, i profili della cognizione in tale giudizio sembrano ulteriormente valorizzati. Al giudice amministrativo sono rimesse altre valutazioni, che non ineriscono semplicemente al mero riscontro della conformità di un atto con la sentenza. Tali valutazioni, proprio perché non sono pregiudicate dalla sentenza, vengono riferite a un'attività di cognizione”.

tuzione all'Amministrazione inadempiente<sup>39</sup>. Si riscontra infatti come nella generalità dei casi manchi nel giudizio amministrativo una sentenza che assuma la veste di titolo esecutivo e che non necessiti, per essere attuata, di una nuova azione di cognizione sotto forma di *actio iudicati*<sup>40</sup>.

Il giudice dell'ottemperanza, dinanzi alla regola posta dalla sentenza amministrativa, che "è (o può essere) una regola implicita, elastica, incompleta e condizionata", ha il compito di renderla esplicita, "traducendo dal negativo al positivo gli accertamenti del primo giudice sul corretto modo di esercizio del potere; dare un contenuto concreto all'obbligo della ripristinazione risolvendo i molti problemi possibili al riguardo; identificare il vincolo gravante sui tratti di azione amministrativa non incisi direttamente dal giudicato; decidere circa la rilevanza delle sopravvenienze"<sup>41</sup>. Per la prima delle citate operazioni, rivolta a rendere esplicita la statuizione contenuta nella sentenza, si è affermato che si tratta di "mera interpretazione del giudicato", "funzione la quale, per quanto complessa essa sia, è sempre di competenza del giudice dell'esecuzione". "Negli altri casi il giudice dell'ottemperanza sicuramente concorre ... ad identificare la volontà concreta della legge o a formare la normativa del caso concreto", quindi si tratta di attività di cognizione, "pur se la cognizione è compiuta in funzione immediata della sua traduzione in realtà pratica e contestualmente con questa"<sup>42</sup>.

Il giudizio, nelle ipotesi in cui l'esecuzione attiene a rapporti la cui struttura è semplicemente di diritto-obbligo, riguarda fattispecie già compiutamente definite con la sentenza che deve avere esecuzione. Qualora sia necessaria una attività più complessa, il giudice dell'ottemperanza opera con dei margini di discrezionalità: l'ottemperanza del giudicato può comportare, oltre ad operazioni meramente esecutive, altresì l'adozione di provvedimenti, o l'attuazione di atti ed operazioni organizzati in procedimento<sup>43</sup> e riservati all'Amministrazione. In sostit-

<sup>39</sup> Per queste considerazioni, con riferimento al giudizio amministrativo di ottemperanza, v. CALABRO C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., p. 3.

<sup>40</sup> V. CARINGELLA F., *Corso di diritto processuale amministrativo*, cit., p. 1157.

<sup>41</sup> Cfr. NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 318.

<sup>42</sup> V. ancora NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 318; ID., *Il giudicato amministrativo ed il processo di ottemperanza*, cit., p. 63.

<sup>43</sup> Sulla nozione di procedimento, nel senso indicato nel testo, v. CARDI E., voce *Procedimento amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1995, pp. 1 e ss. Quest'A. (*ivi*) pone in opportuna evidenza che "la qualificazione giuridica ricorrente del procedimento amministrativo è quella di una figura organizzativa espressiva del-

tuzione di essa, è in questo caso il giudice dell'ottemperanza che deve adottare gli stessi, ponendo in essere un'attività consequenziale alla decisione definitivamente consacrata nel giudicato: l'attuazione della sentenza passa allora sostanzialmente attraverso una c.d. riedizione del potere amministrativo, attività differente dall'esecuzione forzata<sup>44</sup>. Sotto questo profilo la dottrina ha evidenziato l'ambiguità della natura del giudizio di ottemperanza, che deriva dalle sue funzioni del tutto peculiari, cercando di inquadrarlo come giudizio *sui generis*, tra cognizione ed esecuzione<sup>45</sup>, affermando che presenta sia i caratteri del processo di cognizione, sia quelli di un particolare processo di esecuzione, tutti, peraltro, "rifusi" e per così dire "rifluidificati" nel rifacimento di un tratto di azione sostanzialmente amministrativa<sup>46</sup>.

Per questa ragione in materia amministrativa si propende per ritenere il giudizio di ottemperanza come giudizio misto di cognizione ed esecuzione, anzi, "più precisamente, un giudizio necessariamente di esecuzione ed eventualmente di cognizione", in quanto quest'ultima non sempre è presente<sup>47</sup>.

l'ordinazione di una sequenza di atti all'interno di un meccanismo unitario di produzione di effetti giuridici. La nozione che in tal modo si ottiene risponde alla prima delle questioni che sorgono attorno al tema del procedimento: ovvero «che cosa è il procedimento», lasciando sullo sfondo l'altra fondamentale domanda «perché il procedimento», che ne introduce subito un'altra, ad essa strettamente conseguente, «quale procedimento?». Al riguardo v. PASTORI G., *Il procedimento amministrativo, tra vincoli formali e regole sostanziali*, in Allegretti V. - Orsi Battaglini A.-Sorace D., *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio*, Rimini, 1987. Ulteriori specificazioni e adeguati raffronti in FAZZALARI E., voce *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1991, pp. 1 e ss.

<sup>44</sup> V. CALABRÒ C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., pp. 1-3.

<sup>45</sup> V. CALABRÒ C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., p. 3; CAIANIELLO V., *Manuale*, cit., pp. 985 e ss.; NAPOLITANO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 406; PIGA F., *L'ottemperanza: giudizio di cognizione o di esecuzione?*, cit., pp. 137 e ss.; NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 317 e ss.; VERRIENTI L., *Giudizio di ottemperanza*, cit., pp. 267 e ss.; ID., voce *Esecuzione forzata delle sentenze contro la pubblica amministrazione*, in *Dig. delle Disc. Pubbl.*, vol. VI, Torino, 1991, pp. 149 e ss..

<sup>46</sup> Al riguardo TRAVI A., *Esecuzione della sentenza, loco cit.*, p. 4645; CALABRÒ C., *L'ottemperanza come "prosecuzione" del «giudizio amministrativo»*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1981, pp. 1167 e ss.; ID., *Il giudizio di ottemperanza*, in AA.VV., *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, III, Roma, Istituto Poligrafico, 1981, pp. 2007 e ss.; SASSANI B., *op. cit.*, spec. pp. 14 e ss., 17 e ss.; DE LEONARDIS P., *L'ottemperanza dell'amministrazione tra imparzialità e commissario ad acta*, cit., pp. 29 e ss.

<sup>47</sup> Per queste considerazioni cfr. ancora NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 318.

Con specifico riguardo alla natura del giudizio di ottemperanza in materia tributaria, in funzione della maggiore intensità del principio di legalità dell'azione amministrativa e della vincolatività dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio del potere impositivo<sup>48</sup>, le teorizzazioni espresse dalla dottrina sono formulate in una prospettiva differente.

L'attività del giudice tributario in ottemperanza si differenzia da quella, assai più articolata, connessa all'ottemperanza amministrativa.

Si deve osservare come sia possibile ipotizzare la eventualità di un "nucleo" di cognizione, ovvero propendere per un orientamento più rigoroso, che racchiude la natura del giudizio di ottemperanza interamente nel *genus* dell'esecuzione.

Nell'espletamento della funzione di adeguare la realtà al giudicato, che consente di configurare il giudizio di ottemperanza come giudizio "prevalentemente" di esecuzione, si è prospettata la possibilità di individuare un "nucleo di cognizione", che consiste nella interpretazione e precisazione del precetto contenuto nella sentenza<sup>49</sup>. Si è al riguardo affermato in giurisprudenza che aspetti cognitivi siano riscontrabili qualora il giudicato venga non solo interpretato, ma anche completato ove si renda necessario<sup>50</sup>.

Il ricorso per l'ottemperanza tributaria è il mezzo per l'esecuzione di sentenze con un contenuto semplice ed immediato (come nel caso di condanna al pagamento di una somma di denaro), come di sentenze il cui contenuto necessita di un apporto interpretativo ed in relazione alle quali l'attività è più ampia (come nell'ipotesi di una sentenza di semplice accoglimento del ricorso, senza ulteriori specifiche indicazioni). In questa ultima ipotesi l'interpretazione della sentenza è più complessa, anche per la circostanza che il ricorso di ottemperanza è ammissibile anche se la stessa non contenga dettagliate e perentorie "istruzioni"<sup>51</sup>,

<sup>48</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 593.

<sup>49</sup> V. BUSCEMA A., *Natura cognitoria od esecutiva del giudice di ottemperanza. Resta esclusa dal giudizio di ottemperanza la compensazione tra debiti e crediti del fallito*, in *Il fisco*, n. 45, 2005, pp. 16810 e s.

<sup>50</sup> Cfr. Comm. trib. reg. Bologna, sent. n. 154, 26 novembre 1998, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, II, p. 433; v. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 594: "sotto questo profilo è corretto affermare che oggetto del giudizio di ottemperanza è l'indagine di tutti gli effetti legalmente inclusi nel giudicato e che risultano indispensabili per il ripristino della posizione del ricorrente"; BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 933.

<sup>51</sup> V. BUSCEMA A., *Natura cognitoria*, cit., p. 16811; in giurisprudenza cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 4126, 23 settembre 2003, in *Giur. trib.*, n. 6, 2004, p. 524, anche in *Il fisco*, n. 11, 2004, pp. 3852 e ss., con nota di M. G., *Il giudizio di ottempe-*

nonostante il giudice debba limitarsi a interpretare il giudicato, senza travalicare i limiti posti dall'oggetto della controversia.

Secondo la tesi più rigorosa, si sostiene l'omogeneità – in materia tributaria – fra giudizio esecutivo vero e proprio e giudizio di ottemperanza, entrambi appartenenti al *genus* dei giudizi di esecuzione. Tale orientamento vede il dibattito sulla qualificazione dell'attività dell'ottemperanza basato su una falsa percezione della realtà del processo esecutivo. Il tratto distintivo tra processo esecutivo e processo di cognizione consisterebbe “nell'inesistenza”, nel primo, “di margini di valutazione nella formazione della volontà del giudice, giacché questi dovrebbe limitarsi ad attuare quanto previsto dal titolo esecutivo”<sup>52</sup>.

La considerazione delle attività di tipo valutativo che il giudice dell'ottemperanza può essere chiamato a svolgere non sarebbe idonea a dare una qualificazione alla natura del giudizio: la distinzione tra natura esecutiva e cognitiva si fonderebbe solo su un profilo meramente psicologico, consistente nella maggiore o minore complessità delle valutazioni inerenti all'attività interpretativa da compiere. Questa impostazione si limita a considerare un profilo “quantitativo”, che non è significativo, in quanto anche nel processo esecutivo il giudice può avere dei margini di discrezionalità.

Occorre piuttosto considerare la profonda differenziazione strutturale che esiste tra giudizio di cognizione e giudizio di esecuzione. “Tale differenza consiste in ciò, che i processi di cognizione sono strutturalmente, quanto agli effetti, ‘bilaterali’; nel senso che essi sono idonei ad accertare il torto e la ragione di entrambe le parti del processo. L'esito del processo esecutivo è, invece, affatto diverso, giacché esso è certamente idoneo, ove si concluda con l'accoglimento della domanda dell'attore, a soddisfare l'interesse di questi; ma, nel caso in cui tale domanda venga respinta, ciò non determinerà alcuna conseguenza stabilmente favorevole per la parte convenuta, nel senso che quest'ultima non sarà in alcun modo garantita dal fatto che l'attore non possa, rimediando ai vizi della propria domanda che ne hanno determinato il rigetto, pretendere dal convenuto, per il medesimo titolo (sostanziale) quanto si era visto in precedenza negare. Se si accolgono queste premesse,

*ranza è uno strumento di legalità ad ampia applicazione, e, solo massima, in Boll. trib., n. 13, 2004, p. 1036, con nota di GLENDI C., Giudizio tributario «abnorme» e giudizio di ottemperanza «extra moenia», .*

<sup>52</sup> RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, con la collaborazione di G. Fransoni, Milano, 2005, p. 314.



non dovrebbe essere difficile accorgersi che, da siffatto punto di vista, il processo esecutivo vero e proprio ed il giudizio di ottemperanza risultano del tutto omogenei; potendo, quindi essere entrambi ricondotti al *genus* dei giudizi di esecuzione”<sup>53</sup>. Si può dunque cogliere come la categoria generale del giudizio di esecuzione sia comprensiva di più specie, per cui non può ritenersi che il processo di esecuzione regolato dal c.p.c. ne rappresenti l’archetipo, ma solo una specie, accanto a tante altre<sup>54</sup>.

La natura di processo esecutivo emergerebbe altresì dalla considerazione che le esigenze del contraddittorio<sup>55</sup> appaiono fortemente sacrificate rispetto a quelle di speditezza dell’esecuzione: nell’esecuzione del giudicato la parte agente ha una netta posizione di prevalenza, in contrapposizione al ruolo marginale della parte obbligata. La posizione della parte che agisce per l’ottemperanza è infatti definita “di preminenza che non soggiace più ad alcun controllo”, quella del debitore è definita come uno stato di mera soggezione, tanto da far apparire l’azione quasi unilaterale<sup>56</sup>.

<sup>53</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., pp. 314-315.

<sup>54</sup> Cfr. GIANNINI M. S., *Contenuto e limiti del giudizio di ottemperanza*, in *Atti del Convegno sull’adempimento del giudicato amministrativo*, Milano, 1962, pp. 117 e ss.; RANDAZZO F., *L’esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, p. 248.

<sup>55</sup> Sul principio del contraddittorio v. COMOGLIO L. P., voce *Contraddittorio (principio del): I*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. VIII, Roma, 1997, pp. 1 e ss. Sull’esigenza del contraddittorio nel procedimento di accertamento v. DI PIETRO A., *Il contraddittorio nell’accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *Evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno I settanta anni di «Diritto e pratica tributaria», Padova, 2000, pp. 531 e ss.; FERLAZZO NATOLI L.-INGRAO G., *Statuto dei diritti del contribuente: applicazione del principio di collaborazione e buona fede e di allegazione dell’atto nella motivazione per relationem*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2005, pp. 1287 e s.; FERLAZZO NATOLI L., *La tutela dell’interesse legittimo nella fase procedimentale dell’accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, pp. 755 e ss.; FERLAZZO NATOLI L.-MONTESANO P., *Considerazioni sul ravvedimento operoso ex art. 14 della legge 29 dicembre 1990, n. 408*, in *Boll. trib.*, 1995, p. 1544; LA ROSA S., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, *passim*, spec. pp. 240 e ss.; SALVINI L., *La partecipazione del privato all’accertamento nelle imposte sui redditi e nell’iva*, Padova, 1990; MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio*, cit., pp. 217 e ss.; VERSIGLIONI M., *Contributo allo studio dell’attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996; ID., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; MICELI R., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in nota a Cass., 27 ottobre 2000, n. 14200 e 25 ottobre 2000, n. 14012, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, pp. 367 e ss.

<sup>56</sup> V. al riguardo RANDAZZO F., *L’esecuzione delle sentenze*, cit., p. 244. L’A. riprende, per queste considerazioni, Mandrioli, Nigro, Satta; sullo stesso tema, e approfondendo una linea dottrinale rivalutativa del contraddittorio nel processo di esecuzione, TARZIA G., *Il contraddittorio nel processo esecutivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1978, p. 193.

## L'ESECUTIVITÀ DELLE SENTENZE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE E LA RILEVANZA DEL GIUDICATO

SOMMARIO: 1. Gli effetti esecutivi delle sentenze nella disciplina del processo tributario: aspetti generali. - 2. L'esecutività delle sentenze favorevoli all'amministrazione. - 3. L'esecutività delle sentenze favorevoli al privato: rinvio. - 4. Ulteriori profili dell'esecuzione delle sentenze tributarie. - 5. Il giudicato: premessa teorica sugli effetti. - 6. *Segue*: l'efficacia del giudicato sull'azione amministrativa. - 7. *Segue*: il giudicato esterno (profili rilevanti). - 8. *Segue*: l'efficacia della sentenza in ottemperanza.

### 1. Gli effetti esecutivi delle sentenze nella disciplina del processo tributario: aspetti generali

La disciplina dell'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie, contenuta nel capo IV del D.lgs. n. 546 del 31/12/1992, comprende il *pagamento del tributo in pendenza del processo* (art. 68), la *condanna dell'ufficio al rimborso* (art. 69), il *giudizio di ottemperanza* (art. 70).

L'inquadramento sistematico della disciplina del giudizio di ottemperanza detta l'esigenza di rivolgere l'attenzione all'ambito della disciplina dell'esecuzione delle sentenze.

In generale il giudicato, come è stato affermato, comporta degli effetti, "la cui realizzazione non richiede alcuna cooperazione da parte di coloro a carico del cui patrimonio essi si producono (e, in particolare, gli effetti di accertamento e quelli costitutivi)", aggiungendosi che "l'attribuzione di esecutività alla sentenza, anteriormente al suo passaggio in giudicato, è un carattere eventuale e variabile da processo a processo secondo le discrezionali valutazioni del legislatore"<sup>1</sup>.

Nel processo tributario l'esecutività delle sentenze è diversamente disciplinata a seconda che si tratti di sentenze favorevoli all'ente impositore ovvero al contribuente.

L'esecuzione a favore del privato, contenuta nella disciplina dettata agli artt. 69 e 70, D.lgs. n. 546/92, è consentita con esclusivo riferimen-

<sup>1</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 308.

to a sentenze passate in giudicato: l'esecuzione vera e propria delle sentenze favorevoli al contribuente riguarda soltanto l'ipotesi di definitiva soccombenza dell'ente impositore.

L'art. 68, D.lgs. n. 546/92, prevede per l'ufficio l'obbligo di rimborsare le somme riscosse in misura maggiore rispetto a quanto stabilito in sentenza. Tuttavia, ai fini dell'esame dell'esecutività delle sentenze, occorre rilevare che la previsione di rimborso prevista nel predetto art. 68, non è collegata ad alcuna attribuzione di poteri esecutivi in capo al soggetto che abbia interesse ad avvalersene, nonostante la stessa comporti una anticipazione dell'efficacia della sentenza ancora soggetta a gravame<sup>2</sup>. L'obbligo di rimborsare quanto provvisoriamente riscosso in eccedenza sembrerebbe trovare la propria fattispecie costitutiva nelle sole sentenze della commissione tributaria provinciale. Solo interpretando estensivamente la norma, discostandosi dal dato testuale della stessa, sarebbe possibile estendere questa forma di efficacia anche alle sentenze conclusive dei successivi gradi di giudizio.

Per quanto attiene invece alla esecutività delle sentenze favorevoli all'Amministrazione, la disciplina dettata dall'art. 68, D.lgs. n. 546/92, prevede che le stesse, anche se impugnate, legittimano la riscossione di una frazione del tributo, crescente in dipendenza del grado di giudizio.

Sulla base di quanto statuito nelle sentenze della Commissione tributaria provinciale possono essere riscossi, nella misura dei due terzi, sia il tributo che le sanzioni. Se la sentenza si pronuncia in parziale ac-

<sup>2</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 309. Con riguardo al "rimborso" ricordiamo per tutti TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975; ID., voce *Rimborso d'imposta*, in *Nov. dig. it., App.*, vol. IV, Torino, 1986; INGROSSO G., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984; TABET G., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I; FREGNI M. C., voce *Rimborso dei tributi*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. XXII, Torino, 1996; TURCHI M., voce *Credito d'imposta*, *ivi*, vol. IV, 1989. Ricorda il Fantozzi (*Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 566, nota 987), che "Deve osservarsi fin d'ora che, per quanto riguarda le azioni di rimborso, uno degli elementi di maggiore novità della nuova disciplina del processo tributario dettata con il D.Lgs. 546 del 1992 è rappresentato proprio dalla circostanza che le azioni di rimborso vengono definite azioni di restituzione, peraltro, come rilevato dalla dottrina, l'eliminazione della base lessicale della distinzione tra rimborsi (da indebito) e restituzioni (non da indebito) non influisce sulla validità concettuale della distinzione medesima. La stessa dottrina osserva come le più rilevanti novità apportate alla disciplina dei rimborsi derivino piuttosto dai nuovi istituti (giudizio di ottemperanza, conciliazione giudiziale, generalizzazione del rimborso d'ufficio ex art. 68, 2° comma) introdotti e disciplinati dal D.Lgs. 546 del 1992".

coglimento delle ragioni del contribuente, costituisce titolo per la riscossione dell'intero importo (e degli interessi) risultante da essa come dovuto, purché tale ammontare non ecceda i due terzi di quello indicato nell'atto impugnato.

Dopo la sentenza delle Commissioni tributarie regionali è invece possibile procedere alla riscossione del tributo, delle sanzioni e degli interessi, per l'intero importo.

Questa peculiare disciplina dell'esecuzione delle sentenze ha determinato in dottrina la espressione di dubbi sulla sua costituzionalità<sup>3</sup>, in quanto sembra determinare condizioni di privilegio contrarie ai principi dell'uguaglianza e del giusto processo. Nella disciplina con la quale il legislatore conforma diversamente l'esecutività della sentenza, in funzione della qualificazione soggettiva, sembra quasi trovare spazio la formula *in dubio pro fisco*, che, ritenuta ormai superata per l'interprete della norma tributaria, rimarrebbe significativa ed attuale per il legislatore tributario.

Ricercando la *ratio* e la giustificazione della normativa, sono state proposte articolate osservazioni<sup>4</sup>. Si è invero affermato che la disciplina degli effetti della sentenza non ancora definitiva, troverebbe giustificazione nel principio di esecutorietà del provvedimento amministrativo, applicabile agli atti del procedimento tributario<sup>5</sup>. L'Amministrazione può procedere alla riscossione coattiva di somme, anche prima della definizione del giudizio sulla legittimità della pretesa, in base alla giustificazione del "bisogno dello Stato di reperire le risorse necessarie allo svolgimento dei propri compiti. In tali casi, non si verifica né una violazione del principio di uguaglianza, né vengono lesi i diritti di difesa del contribuente, stante l'indipendenza del giudizio attinente alla legittimità della pretesa rispetto alle vicende della riscossione"<sup>6</sup>. La *ratio*

<sup>3</sup> V. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 309.

<sup>4</sup> V. al riguardo FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, cit., pp. 568 e ss.

<sup>5</sup> In tal senso Corte Cost., n. 464, 30 dicembre 1999, in *Dir. prat. trib.*, 2000, II, p. 643, con nota di MENTI F., *Dubbi di costituzionalità della riscossione per l'intero della tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani accertata e non ancora definitiva*; Corte Cost., n. 44, 23 marzo 1970, in *Dir. prat. trib.*, 1970, II, p. 626.

<sup>6</sup> V. FICAI G. G., *La riscossione frazionata in pendenza di giudizio*, in *Codice del processo tributario*, a cura di Victor Uckmar e Francesco Tundo, Piacenza, 2007, p. 1153, e *ivi* ampio quadro bibliografico. Osserva al riguardo il Fantozzi (*Il diritto tributario*, cit., pp. 502-503) che "In definitiva, la chiave ricostruttiva degli schemi di attuazione del tributo consiste nell'individuazione dei delicati e controversi rapporti

della “disparità” determinata dalla normativa, si individuerrebbe nel principio di sovranità su cui si fonda lo stesso *ius impositionis*<sup>7</sup>. La tutela dell’interesse pubblico alla riscossione, alla certezza e alla celerità dell’esazione del credito tributario, sembra essere l’interesse considerato prevalente.

Tra i principi costituzionali nei quali si può prospettare un fondamento della normativa, sembra pertinente un riferimento alla tutela della ragion fiscale<sup>8</sup>, ai sensi dell’art. 53 della Costituzione.

Si evidenzia infine il carattere sostitutivo della sentenza, ulteriormente confermato dal riferimento della normativa all’ammontare dalla stessa risultante, per la determinazione della somma che l’Amministrazione può riscuotere in corso di giudizio. La somma esigibile dal contribuente è infatti determinata dalla sentenza, che costituisce – piuttosto che l’atto amministrativo – il fondamento dell’obbligazione. L’atto, e i valori in esso indicati, rilevano infatti piuttosto come para-

tra accertamento e riscossione e tra i rispettivi atti: è questo il modello con cui si impostato e sviluppato finora l’esame della fase di attuazione del tributo, che deve ora trovare conferma e conclusione attraverso lo studio della riscossione”. Quest’A. (*ivi*, pp. 503-504) prosegue evidenziando altresì che “il fisco ha infatti l’esigenza di assicurare che il prelievo sia conforme al presupposto e dunque che quest’ultimo venga esattamente determinato con la collaborazione del contribuente, a cui corrisponde l’esercizio di tutti i suoi poteri istruttori e la garanzia del controllo giurisdizionale sulle sue determinazioni autoritative. Ma non può certo attendere che si concluda la fase di accertamento prima di procedere alla riscossione: di qui l’esigenza di fattispecie (della riscossione) da cui sorgono obbligazioni di pagamento collocate nel corso della fase di accertamento del tributo in ragione della probabile corrispondenza tra l’obbligazione tributaria che da esse sorge e la capacità contributiva corrispondente al presupposto accertato fino a quel momento. Anche in relazione al complesso di fattispecie e di atti che saranno esaminati può parlarsi di *fase della riscossione* in quanto le une e gli altri sono collegati da un nesso che, pur non potendosi definire procedimentale in senso proprio, è tuttavia caratterizzato da effetti preclusivi rispetto agli atti successivi e da scadenze temporali necessitate. Essa presenta inoltre un comune carattere di *tipicità*: l’ente pubblico può adottare soltanto le forme di riscossione previste dalla legge; il che costituisce una ulteriore estrinsecazione, fino alla fase ultima di attuazione del prelievo, del *principio di vincolatezza* che la ispira”.

<sup>7</sup> V. per tutti ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, e bibliografia *ivi* citata, *passim*, e spec. pp. 123 e ss., e pp. 149 e ss.

<sup>8</sup> V. ancora ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, cit., pp. 243 e ss.; BORIA P., *L’interesse fiscale*, Torino, 2002; DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pp. 44 e ss.; ID., *La legalità tributaria-Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, 1993, pp. 75 e ss.; con riguardo alla tematica di più ampio respiro dell’“interesse fiscale” nel quadro europeo, v. AA.VV., *Per una Costituzione fiscale europea*, a cura di Adriano Di Pietro, Padova, 2008.

metro per il calcolo della frazione massima che può essere riscossa, in quanto la legittimità dell'intero ammontare della pretesa costituisce oggetto del giudizio.

Al riguardo sembra tuttavia opportuno soffermarsi sulla circostanza che, mentre nell'ambito del procedimento amministrativo il legislatore può prevedere una posizione sovraordinata dell'Amministrazione finanziaria rispetto al contribuente, prevedendo anche misure cautelari a tutela del credito erariale, in ambito processuale occorre considerare principi differenti. Si ha infatti riguardo al principio di parità delle parti, *ex art. 111 Cost.*, dinanzi al giudice, terzo ed imparziale<sup>9</sup>. Invero, mentre in fase pre-processuale sono previste misure di cautela del credito dell'Amministrazione, per il contribuente è prevista nell'ambito del meccanismo processuale la tutela cautelare.

## **2. L'esecutività delle sentenze favorevoli all'amministrazione**

L'esecutività delle sentenze favorevoli all'ente impositore, regolata dall'art. 68, D.lgs. n. 546/92, comporta, ai sensi del comma primo del predetto articolo, la riscossione frazionata del tributo e degli interessi.

Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi di imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) dopo la sentenza della commissione tributaria regionale, per l'ammontare residuo determinato dalla stessa.

È prevista poi, all'art. 68, D.lgs. n. 546/92, ultimo comma, la scomputabilità di quanto già versato da quanto dovuto alla conclusione del giudizio.

Si è osservato in dottrina come il riferimento a "quanto previsto nelle singole leggi di imposta" possa intendersi come condizione essenziale per l'individuazione dell'ambito applicativo della norma. Qualora

<sup>9</sup> Al riguardo, per tutti, cfr. URICCHIO A., *Atti e poteri del giudizio tributario*, Bari, 2007, pp. 72 e ss. Sul problema della terzietà e imparzialità del giudice nell'esercizio dei propri poteri istruttori, cfr. COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, *passim*, spec. pp. 44 e ss. e pp. 111 e ss.

infatti non fosse prevista la riscossione frazionata del tributo dalla legge regolante il tributo stesso, l'art. 68, comma primo, non potrebbe trovare applicazione: "in tale ipotesi, infatti, l'Amministrazione finanziaria potrà, in genere, procedere all'iscrizione a ruolo dell'intero ammontare accertato nell'atto impositivo impugnato"<sup>10</sup>.

L'unica tutela per il contribuente potrebbe consistere in tal caso nella sospensione cautelare ai sensi dell'art. 47, D.lgs. n. 546/92.

Con riguardo alla portata dell'art. 68, D.lgs. n. 546/92, si osserva inoltre che la norma nulla dispone riguardo alla riscossione nella fase antecedente alla pronuncia del giudice. Pertanto, interpretando estensivamente o restrittivamente la locuzione "anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi di imposta", si può giungere ad opposte conclusioni. L'Amministrazione, in presenza di ricorso, non potrebbe iscriverne a ruolo alcuna somma fino alla pronuncia di primo grado, per il silenzio della norma sul punto e perché potrebbe intendersi che la stessa abroghi implicitamente la disciplina contenuta nelle singole leggi di imposta, "incluse le parti di questa aventi ad oggetto la regolamentazione della fase precedente la pronuncia della commissione tributaria provinciale". Diversamente, secondo una interpretazione restrittiva, si può aver riguardo al secondo comma dello stesso articolo, che dispone il rimborso della somma già corrisposta, eccedente alla determinazione dei giudici di primo grado: implicita condizione a tale previsione è che siano state versate delle somme anteriormente alla pronuncia della commissione tributaria provinciale.

Si dovrebbe dunque intendere che l'art. 68, comma primo, D.lgs. n. 546/92, sia dettato in deroga solo delle norme che disciplinano – per i singoli tributi – la riscossione frazionata successivamente alla pronuncia di primo grado, mentre l'Amministrazione potrebbe procedere alla riscossione, come disciplinata dalle singole leggi di imposta, anche antecedentemente ad essa. Questa interpretazione, accolta dalla dottrina maggioritaria<sup>11</sup>, è stata fatta propria anche dalla giurisprudenza della Suprema Corte<sup>12</sup>, trovando un'ulteriore conferma nello stesso intervento legislativo che, abrogando con l'art. 37 del D.lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, il solo comma 2 dell'art. 15, D.P.R. n. 602/73 (che disciplinava,

<sup>10</sup> Così FICAI G. G., *La riscossione frazionata*, cit., p. 1154.

<sup>11</sup> V. FICAI G. G., *La riscossione frazionata*, cit., pp. 1155 e s., e dottrina ivi citata; in proposito v. anche COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni in tema di tutela cautelare nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1996, pp. 581 e ss.

<sup>12</sup> Cass., sent. n. 7339, 13 maggio 2003, in *Riv. giur. trib.*, 2003, p. 1136.

con riferimento alle imposte sul reddito, la riscossione provvisoria in pendenza di giudizio), ha lasciato in vigore il 1° comma dello stesso art. 15, disciplinante la riscossione parziale “immediata” del tributo *prima* della sentenza di primo grado. Tra le ipotesi di riscossione frazionata prevista da singole leggi di imposta, vi è quella disciplinata dall’art. 15, D.p.r. n. 602/73, sopra citato, che, relativamente alle imposte sui redditi, sancisce che le imposte, i contributi e i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall’Amministrazione con atti impositivi non ancora definitivi, siano iscritti a ruolo a titolo provvisorio, dopo la notifica dell’atto di accertamento, per la metà dell’ammontare corrispondente all’imponibile accertato.

Per le maggiori somme accertate ai sensi dell’art. 37-*bis*, D.p.r. n. 600/73, l’articolo stesso prevede, al comma 6, che le imposte accertate in presenza di fattispecie elusive devono essere iscritte a ruolo secondo la disciplina dell’art. 68 *de qua*, ma solo in seguito alla pronuncia di rigetto della commissione tributaria provinciale.

Questa deroga alla disciplina generale è certamente favorevole al contribuente, mentre per le somme dovute in seguito all’attività di liquidazione e controllo formale (*ex* artt. 36-*bis* e 36-*ter*, D.p.r. n. 600/73), la deroga è di segno opposto. L’iscrizione a ruolo è infatti prevista (a titolo definitivo) per l’intero ammontare, in caso di mancato pagamento entro trenta giorni dalla ricezione della comunicazione, emanata rispettivamente ai sensi dell’art. 36-*bis*, comma terzo, e 36-*ter*, comma quarto.

Per effetto della previsione dell’art. 4, terzo comma, D.lgs. n. 193 del 27 aprile 2001, l’ambito applicativo dell’art. 15, comma primo, D.p.r. n. 602/73, è esteso anche all’I.V.A., pertanto per quest’ultima, come per le imposte dirette, l’iscrizione a ruolo a titolo provvisorio può avvenire in misura pari alla metà dell’accertato, fatte salve le eccezioni dianzi esposte.

La disciplina della riscossione frazionata è inoltre applicabile anche all’Irap, per effetto della disposizione dell’art. 25, D.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997.

Una analoga disciplina è prevista sia per l’imposta di registro, per effetto dell’art. 56, D.p.r. n. 131 del 26 aprile 1986<sup>13</sup>, che per l’imposta sulle successioni e donazioni, in base all’art. 40, D.lgs. n. 346 del 31 ot-

<sup>13</sup> L’articolo citato prevede che la presentazione del ricorso non sospende la riscossione, ma in caso di imposta complementare in seguito ad accertamento di maggior valore deve essere corrisposto, prima della pronuncia di primo grado, un terzo dell’accertato.



tobre 1990. Relativamente ai due tributi, per l'imposta principale non è prevista alcuna sospensione in dipendenza della presentazione del ricorso, per l'imposta complementare vi è la riscossione frazionata (un terzo è dovuto prima della pronuncia di primo grado, per le successive fasi opera la riscossione frazionata *ex art. 68*), per le imposte suppletive la disciplina è differente: le imposte suppletive, dirette a correggere errori od omissioni commessi dall'Ufficio<sup>14</sup> vanno corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata, o impugnabile solo con ricorso per Cassazione (art. 68, comma terzo).

Per le imposte ipotecarie e catastali, l'art. 13, D.lgs. n. 347 del 31 ottobre 1990, opera un rinvio alle imposte di registro e sulle successioni e donazioni, cui dunque sono assimilate.

Per i tributi locali l'applicabilità del meccanismo della riscossione frazionata non è condivisa uniformemente da dottrina e giurisprudenza<sup>15</sup>, infatti sia per l'Ici che per la Tarsu sono state prospettati opposti orientamenti. La disciplina dell'Ici, all'art. 12, D.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, non prevede la riscossione frazionata del tributo in pendenza di giudizio, e analoga considerazione può essere fatta per la Tarsu, con riferimento all'art. 72, D.lgs. n. 507 del 15 novembre 1993. In conseguenza della mancanza di una disciplina della provvisoria riscossione nella normativa relativa ai singoli tributi, e in assenza di un rinvio all'art. 15, D.p.r. n. 602/73, l'art. 68, D.lgs. n. 546/92, non dovrebbe ritenersi applicabile.

L'esecutività delle sentenze con riguardo alle sanzioni, ai sensi dell'art. 19, D.lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, rientra nella disciplina dell'art. 68, D.lgs. n. 546/92. L'art. 19, D.lgs. n. 472/97, prevede, infatti, che per l'esecuzione delle sanzioni, in caso di ricorso alle commissioni tributarie, si applicano le disposizioni dettate dall'art. 68, commi primo e secondo, del D.lgs. n. 546/92, anche nei casi in cui non è prevista la riscossione frazionata<sup>16</sup>. Anche per le sanzioni, se in esito alla

<sup>14</sup> Ai sensi dell'art. 42, D.p.r. n. 131 del 26 aprile 1986, e dell'art. 27, D.lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990.

<sup>15</sup> V. in dottrina, nel senso della inapplicabilità dell'art. 68, D.lgs. n. 546/92, FERRI M. - TROISE G., *Riforma della riscossione: note in merito al regime dei tributi locali*, in *Il fisco*, 2001, pp. 1501 e ss.; LOVISETTI M. - OCCAGNA D., *Processo tributario ed enti locali*, Milano, 2006, pp. 316 e ss.; PICCOLO A., *La riscossione coattiva dell'Ici*, nota a *Comm. trib. reg. Milano*, n. 183, 29 novembre 2005, in *Il fisco*, 2006, pp. 5339 e ss.; CATTELAN G. - PROVITO A., *La riscossione dei nuovi tributi devoluti alle Commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1033.

<sup>16</sup> Sulla tematica v. COLLI VIGNARELLI A., *La sospensione delle sentenze delle commissioni tributarie provinciali*, in *Boll. trib.*, n. 20, 1999, pp. 1500 e ss.

sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella dovuta, l'Ufficio deve provvedere al rimborso entro novanta giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza.

L'art. 19 predetto prevede, al secondo comma, che la Commissione tributaria regionale può sospendere la sentenza pronunciata in primo grado, nella parte in cui statuisce sulle sanzioni, applicando la normativa dell'art. 47 sulla sospensione cautelare dell'atto impugnato, in quanto compatibile. Vi è l'obbligo di esercizio di tale potere se viene prestata idonea garanzia.

L'esecuzione delle sentenze definitive a favore dell'ente impositore avviene attraverso un procedimento in via amministrativa. L'ente infatti forma il titolo esecutivo, cioè, nella generalità dei casi il ruolo d'imposta, e per le regioni, le province, i comuni e gli enti locali che non si avvalgono della facoltà di riscuotere mediante ruoli le loro entrate, l'ingiunzione, ai sensi del R.D. n. 639 del 14 aprile 1910.

Il carattere amministrativo è tuttavia circoscritto alla fase di formazione del titolo esecutivo, mentre il procedimento ha carattere giurisdizionale<sup>17</sup>, sia per quanto attiene alle opposizioni, sia alla procedura esecutiva in senso proprio.

Non pongono nessun problema di esecuzione le sentenze favorevoli all'Amministrazione relative a controversie sulla restituzione di somme indebite. Tali sentenze, che definiscono giudizi "univocamente dichiarativi, qual è quello di rimborso"<sup>18</sup>, sono autoapplicative, in quanto è soccombente il ricorrente che ha proposto domanda per il riconoscimento dell'indebito. Si può affermare che sono autoapplicative tutte le sentenze di accertamento negativo, "categoria alla quale appartengono sia le sentenze che definiscono una azione di accertamento positivo dichiarando la vittoria del convenuto (come appunto avviene nei giudizi di rimborso), sia le sentenze che, invece, attribuiscono la vittoria al ricorrente nei giudizi aventi ad oggetto una domanda di accertamento negativo"<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> V. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., pp. 24 e ss. (con riferimento ai tipi di opposizione esperibili, ed al giudice innanzi al quale si promuove l'azione, che sarà a volte quello tributario ovvero quello ordinario) e p. 312.

<sup>18</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 312.

<sup>19</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 313. È stato osservato (FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, cit., pp. 569 e s.) che "sulla problematica del rimborso ha infine influito la concezione e la disciplina del processo tributario dal momento che, in assenza di una disciplina generale del rimborso, questa è stata cercata nelle norme sul processo tributario ed in particolare nell'art. 16 del previgente

La riscossione delle spese di giudizio, ove vittoriosa sia l'Amministrazione, ai sensi dell'art. 15, comma 2-*bis*, D.lgs. n. 546/92, avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

### 3. L'esecutività delle sentenze favorevoli al privato: rinvio

La sentenza di condanna dell'Amministrazione ha valore di titolo esecutivo una volta passata in giudicato. Il contribuente, per ottenere l'esecuzione della stessa, può esperire il giudizio di ottemperanza dinanzi alle Commissioni tributarie, o avvalersi dell'esecuzione forzata, disciplinata dal c.p.c.

Quando la sentenza contempla l'obbligo di effettuare rimborsi a favore del contribuente, l'art. 68, comma secondo, D.lgs. n. 546/92, sancisce l'obbligo dell'ufficio di provvedere entro novanta giorni dalla notifica della stessa. Questa disposizione può essere considerata quasi un "bilanciamento" della riscossione frazionata prevista a vantaggio dell'amministrazione. In questo specifico caso, l'obbligo di effettuare il rimborso nasce direttamente dalla legge, per cui la tutela esecutiva non va ancorata al limite del giudicato posto dall'art. 69. "Può ritenersi che la norma abbia in questi casi omogeneizzato le posizioni tra i protagonisti del processo, in ordine agli effetti della sentenza non ancora passata in giudicato"<sup>20</sup>.

I rimedi di cui la parte privata dispone per l'esecuzione della sentenza sono previsti dagli artt. 69 e 70, D.lgs. n. 546/92, e consistono nell'azione esecutiva dinanzi al giudice ordinario e nel giudizio di ot-

D.P.R. 636 del 1972. Mentre infatti prima della riforma tributaria degli anni '70 era pacificamente ammessa la concorrenza tra ricorso alle commissioni tributarie e azione di ripetizione d'indebito dinanzi all'autorità giudiziaria, con la riforma e l'emanazione del D.P.R. 636 del 1972 è stata affidata alle commissioni la giurisdizione esclusiva in materia di tributi elencati nell'art. 1 e si è quindi negata l'azione di ripetizione e di accertamento negativo dinanzi al giudice ordinario".

Circa la proponibilità dell'azione di accertamento negativo in diritto tributario v. FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, cit., p. 570, nota 1002; COLLI VIGNARELLI A., *Il processo tributario*, in *Corso di diritto tributario*, a cura di Ferlazzo Natoli L., Milano, 1999, p. 218 e nota 26. In giurisprudenza v. Cass., Sez. trib., n. 24011, 20 novembre 2007, in *Corr. trib.*, n. 48, 2007, pp. 3964 e ss.; Cass., Sez. trib., n. 16909, 31 luglio 2007, in *Il fisco*, n. 34, 2007, pp. 11801 e ss.; Cass., n. 2272/2004, in *Fisconline*; Cass., n. 10999/1993, *ivi*.

<sup>20</sup> V. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., pp. 227-228.

temperanza. Si esaminerà in seguito il rapporto tra i due giudizi e l'ottemperanza delle pronunce del giudice tributario.

L'azione esecutiva davanti al giudice ordinario è disciplinata dal codice di procedura civile.

Ci si limita al riguardo a ricordare che sono previsti limiti e divieti di pignorabilità, che operano a prescindere dalla natura del credito per la cui soddisfazione è promossa azione esecutiva<sup>21</sup>. Sono infatti impignorabili i beni demaniali, quelli costituenti patrimonio indisponibile, le somme di denaro destinate, con formale provvedimento amministrativo, al finanziamento di un pubblico servizio o, comunque, vincolate ad uno scopo pubblico, e i crediti d'imposta. Ulteriori casi di impignorabilità sono indicati dall'art. 159, D.lgs. n. 267 del 2000 (T.U. delle leggi sull'ordinamento degli enti locali).

#### 4. Ulteriori profili dell'esecuzione delle sentenze tributarie

La tutela giurisdizionale tributaria può abbracciare svariate situazioni soggettive, cosicché la portata del giudicato è suscettibile di implicazioni differenti<sup>22</sup>.

<sup>21</sup> Sull'esecuzione forzata contro la pubblica amministrazione v. NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., pp. 190 e ss.; VERRIENTI L., *Esecuzione forzata delle sentenze contro la pubblica amministrazione*, cit., pp. 149 e ss.

<sup>22</sup> Il tema dell'esecuzione forzata, e più precisamente dei rapporti tra diritto sostanziale, processo dichiarativo ed esecutivo, è stato oggetto di esame approfondito in passato. Al riguardo cfr. PUGLIATTI S., *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, Milano, 1937. Quest'Autore puntualmente evidenzia preliminarmente (ivi p. 1) che "riflessi di diritto sostanziale, talvolta assai evidenti, non mancano nel procedimento di dichiarazione. Basterebbe tener presente, per convincersene, una considerazione di molto rilievo: il processo, nella fase dichiarativa, mira sempre all'accertamento di un rapporto giuridico, e quindi di un diritto (sostanziale); e ciò può costituire tutto quanto l'oggetto del processo medesimo, se pure l'oggetto minimo indispensabile di un processo [processo di accertamento], ovvero – ed è il caso più frequente – il gradino ineliminabile per accedere per accedere alla decisione che, appunto sulla base dell'accertamento, apre la via attraverso la quale si consegue la realizzazione (forzata) dell'interesse costituente il nucleo del diritto accertato [processo di condanna]". L'Autore prosegue (p. 4) evidenziando che "i termini in cui il problema va impostato sono i seguenti: a) che cosa si attua e che cosa non si attua nell'esecuzione forzata; b) che cosa può attuarsi nella esecuzione in genere, anche volontaria, delle obbligazioni, e che cosa non può attuarsi nella esecuzione forzata; c) che relazione esiste tra il rapporto giuridico e la esecuzione, volontaria o forzata?". Ancora il Pugliatti (*op. cit.*, p.

Per inquadrare il nucleo centrale delle controversie dinanzi alle Commissioni tributarie, non si può prescindere dalla dibattuta *quaestio* sulla qualificazione del giudizio tributario come impugnazione-annullamento ovvero impugnazione-merito<sup>23</sup>.

Correlativamente trova spazio il problema – rilevante ai fini dell’esecuzione della sentenza – dell’inquadramento della stessa come

135) rileva che “lo scopo mediato dell’esecuzione si collega al rapporto giuridico sostanziale, ed è analogo a quello dell’adempimento: il procedimento esecutivo si muove per la realizzazione del diritto del creditore. Ma pur legato a due estremi: punto di partenza e punto di arrivo, al rapporto giuridico sostanziale, il procedimento esecutivo ha una sua piena e completa autonomia. Nasce, si svolge e si conclude in un ciclo completo, che ha un profilo proprio, fin dal momento iniziale: profilo che, a ben guardare, conserva intatta la linea durante tutta la vita del rapporto processuale esecutivo, pur con i frequenti e talvolta stretti intrecci col diritto sostanziale: sicchè a rigore si può parlare di reciproche influenze e reazioni del rapporto sostanziale e di quello processuale, ma non si può né si deve confondere l’uno con l’altro”. L’altro riferimento bibliografico che costituisce un classico nella trattazione del tema è l’opera di SATTA S., *L’esecuzione forzata*, Torino, 1952, con riguardo ai presupposti sostanziali per l’esecuzione, in particolare, pp. 4 e ss.

<sup>23</sup> Le teorie che si contrappongono sono essenzialmente due, che si sono sviluppate sia mentre era vigente il D.P.R. n. 636/72, sia attualmente, con il D. lgs. n. 546/92. Secondo la prima, il processo tributario è di regola un processo di “impugnazione annullamento, il cui oggetto è l’accertamento della legittimità dell’atto dell’Amministrazione finanziaria, e, eventualmente, il suo annullamento”. In talune ipotesi, come specificano i sostenitori della teoria, oggetto del giudizio sarebbe l’accertamento del rapporto, “così, nelle liti di rimborso, il giudizio sarebbe volto sia all’annullamento dell’atto di diniego dell’Amministrazione, sia (qualora l’atto sia stato annullato) all’accertamento del credito vantato dal contribuente e alla condanna dell’Amministrazione al pagamento (nel caso di ricorso proposto a seguito di silenzio sulla domanda di rimborso, oggetto del giudizio sarebbe solo l’accertamento del credito e la condanna dell’Amministrazione)”. V. COLLI VIGNARELLI A., *Il processo tributario*, in *Corso di diritto tributario*, FERLAZZO NATOLI L., cit., p. 213, nota 14. La seconda teoria definisce il processo tributario come processo di “impugnazione-merito”, il cui oggetto è l’accertamento del rapporto d’imposta, e la pronuncia del giudice è di tipo dichiarativo. Si può infine citare la teoria c. d. mista, che inquadra il processo tributario come processo volto sia all’accertamento del rapporto che all’annullamento dell’atto. Per la ricca dottrina che si è espressa al riguardo, v. ancora COLLI VIGNARELLI A., *op. e loco ult. cit.*, ricordando peraltro la difficoltà, ivi evidenziata, di inquadrare talvolta gli Autori in uno o nell’altro filone interpretativo.

In giurisprudenza si trova spesso affermato che il giudizio tributario è costruito formalmente come un giudizio di impugnazione dell’atto, il quale viene peraltro visto come il “veicolo di accesso” al giudizio di merito, avente ad oggetto anche l’accertamento sostanziale del rapporto (la fondatezza della pretesa tributaria), oltre che la legittimità formale dell’atto; da ultimo v. Cass., 12 aprile 2006, n. 8581.

costitutiva o dichiarativa, a seconda se si ritiene che statuisca sull'atto, o sul sottostante rapporto obbligatorio.

L'area c. d. della "giurisdizione annullamento", è relativa alle controversie su atti autoritativi dell'Amministrazione finanziaria. Queste controversie, introdotte da azioni di impugnazione di provvedimenti amministrativi, sono volte ad ottenere l'annullamento dell'atto impugnato, introducono un processo definito di impugnazione, con le relative caratterizzazioni<sup>24</sup>.

Si è individuata una distinta caratterizzazione della problematica, dando una differente qualificazione alla natura del giudizio, a seconda dell'oggetto dell'impugnazione, e ciò dimostra la difficoltà di una qualificazione onnicomprensiva. Segnatamente, si è ipotizzata una distinzione:

- a) se l'impugnazione verte su vizi formali dell'atto (ad esempio, difetto di motivazione) e il giudice riconosce fondato il ricorso, l'atto impugnato dev'essere annullato ed il giudizio si esaurisce con l'annullamento;
- b) se oggetto del giudizio è l'*an* o il *quantum* dell'imposta, la sentenza di accoglimento del ricorso non si limita ad eliminare l'atto impugnato, ma lo sostituisce.

Si è, secondo questa linea di pensiero, ritenuto che la sentenza che conclude il giudizio tributario avviato da una azione di impugnazione non sia di mero accertamento, in quanto "gli atti impugnabili sono atti autoritativi, per cui la tutela è necessariamente di carattere costitutivo", la sentenza, oltre ad eliminare l'atto impugnato, ne valuta il contenuto e lo sostituisce.

<sup>24</sup> V. TESAURO F., voce *Processo tributario*, in *Dig. delle Disc. priv.*, Sez. *comm.*, vol. XI, Torino, 1995, p. 346; ID., voce *Processo tributario*, *ivi*, Aggiornamento, vol. I, Torino, 2000, pp. 565-566; ID., voce *Processo tributario*, *ivi*, Aggiornamento, vol. II, Torino, 2007, pp. 703-704: *ivi* l'A. afferma che "il carattere impugnatorio del processo tributario comporta, tra l'altro, come risulta dalla giurisprudenza: a) che il ricorrente non può agire in via preventiva, con azione di mero accertamento, senza che l'amministrazione abbia emesso un atto impugnabile...; b) che il ricorso dev'essere proposto nei confronti del soggetto (ufficio dell'agenzia fiscale, ente locale o altro ente impositore, agente della riscossione), che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto...; c) che il ricorrente non può sottoporre al giudice questioni estranee all'atto impugnato ...; d) che l'amministrazione resistente, costituendosi in giudizio, non esercita un autonomo potere di azione, ma difende l'atto impugnato e, quindi, non può fondare la sua difesa su titoli diversi da quelli presupposti dall'atto impugnato ...; e) che l'amministrazione non può proporre domande riconvenzionali".

Se il processo non avesse per oggetto l'atto, ma il rapporto, il giudice dovrebbe occuparsi solo di quest'ultimo e rimarrebbero irrilevanti i vizi dell'atto; inoltre vi è un termine di decadenza per la proposizione del ricorso, mentre "le azioni di carattere dichiarativo non tollerano termini"<sup>25</sup>. Secondo una diversa prospettiva si arriva alle differenti conclusioni per cui "il giudice, nel pronunciarsi sui ricorsi proposti avverso gli atti dell'ente impositore, non si limita a dichiarare legittimi o ad annullare questi ultimi; ma emette pronunce soddisfattorie o di merito, attributive del torto o della ragione in funzione della verifica operata circa il modo di essere del rapporto obbligatorio in contestazione".

Il giudizio, introdotto nella forma dell'impugnazione degli atti individuati attraverso l'art. 19, D.lgs. n. 546/92, "si atteggia, da un lato ed avuto riguardo al contenuto della tutela, quale giudizio di accertamento negativo della pretesa avanzata con l'atto investito del ricorso e della correlata obbligazione; e, dall'altro e sotto il profilo formale, quale giudizio di impugnazione"<sup>26</sup>. La definizione del giudizio tributario come di "impugnazione-merito" deriva dalla circostanza che sotto il profilo formale è un giudizio di impugnazione, ma ove investa la pretesa avanzata con l'atto oggetto di ricorso (e la correlativa obbligazione) si configura come giudizio di accertamento negativo della pretesa stessa.

Per tale ragione si è sostenuta la natura necessariamente dichiarativa della sentenza tributaria di merito, nonostante la proposizione attraverso l'impugnazione di atti. In considerazione del fatto che il giudizio si innesca attraverso l'impugnativa di un atto, l'oggetto di esso resta comunque circoscritto all'atto impugnato, e può riguardare il segmento del rapporto obbligatorio di imposta interessato dall'atto stesso. Correlativamente, anche l'efficacia del giudicato sarà contrassegnata dagli stessi limiti.

Dunque la prima teoria, della impugnazione-annullamento, vede la tutela della giurisdizione tributaria come "tutela di annullamento" che ha ad oggetto l'annullamento dell'atto, la seconda delle citate teorie, della impugnazione-merito, inquadra invece la tutela piuttosto come giudizio volto all'accertamento della pretesa fiscale.

Entrambe le linee argomentative evidenziano la circostanza che i vizi dell'atto possono essere vizi di natura formale, ovvero vizi di merito. La prima teoria afferma che nel caso di vizio "sostanziale" dell'atto,

<sup>25</sup> V. TESAURO F., voce *Processo tributario*, cit., p. 12.

<sup>26</sup> V. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 36.

la sentenza è sostitutiva dell'atto stesso. La seconda teoria afferma che in questo caso, cioè di vizio che investa il merito della pretesa, il giudizio è di accertamento della pretesa fiscale.

Si può considerare in chiave problematica la rilevanza della sentenza di accoglimento del ricorso del contribuente, che statuisce annullando l'atto, sia se si pronuncia su un vizio formale, sia se annulla l'atto per un vizio di merito.

Si è affermato che il giudicato, che si forma sull'annullamento dell'atto affetto da un vizio soltanto formale, "non impedirà all'amministrazione finanziaria, sempreché non sia nel frattempo maturata una decadenza, di emettere un nuovo atto impositivo immune dal vizio formale che inficiava l'atto precedente ma con il quale venga avanzata la stessa pretesa fatta valere mediante quest'ultimo"<sup>27</sup>. Ciò comporta che la statuizione della sentenza sull'atto, solo formalmente viziato, non intacca il potere impositivo dell'amministrazione, che potrebbe, se ancora in termini, far valere nuovamente la pretesa impositiva con un nuovo atto.

Se invece la sentenza annulla l'atto per un vizio di merito ciò non sarà possibile, "ostandovi la fissazione del regime giuridico del rapporto obbligatorio d'imposta operata dalla sentenza del giudice tributario divenuta definitiva in quanto passata in giudicato"<sup>28</sup>.

La sentenza in queste ipotesi statuisce sul rapporto, pronunciandosi sulla sussistenza di un vizio di merito, e determina una preclusione al potere dell'amministrazione in ordine alla pretesa oggetto del giudizio.

Si evidenzia infine che la dottrina ha rivolto specifica attenzione alla ipotesi di nullità dell'atto impugnato.

Si è infatti affiancato, come conseguenza dell'introduzione della nullità dei provvedimenti amministrativi come forma di invalidità, il paradigma dell'azione di nullità, con una tutela distinta da quella dell'annullabilità. Ai sensi dell'art. 21 *septies*, comma primo, l. n. 241 del 7 agosto 1990, è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge.

Questa norma non trova una specifica disciplina che ne consenta la sistematica applicazione nel settore tributario, si è pertanto affermato al

<sup>27</sup> V. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 38.

<sup>28</sup> V. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. ult. cit.



riguardo che “occorre colmare il vuoto di disciplina in via interpretativa, tenendo presente, da un lato, la giurisprudenza dei giudici amministrativi in materia di provvedimenti nulli, e, dall’altro, con opportuna cautela e con i dovuti adattamenti, la disciplina della nullità contrattuale, contenuta nel codice civile”<sup>29</sup>.

Nonostante si debba tener conto dei principi generali che presiedono alla distinzione tra nullità e annullabilità<sup>30</sup>, si è espressa l’esigenza di inquadrare il concetto di “nullità dell’atto” nel contesto tributario. Per quanto attiene alla distinzione tra nullità ed annullabilità, è pacifica l’affermazione che, a differenza dell’azione di annullamento, la quale è soggetta ad un termine di prescrizione per cui l’inutile decorso di esso opera come sanatoria del vizio di annullabilità, l’azione di nullità è imprescrittibile, come espressamente sancito dall’art. 1422 c.c., né è configurabile al riguardo sanatoria alcuna<sup>31</sup>.

D’altro canto, non vi è dubbio che il destinatario di un atto impositivo, ove voglia far valere gli eventuali vizi dell’atto debba soggiacere al rispetto dei termini di decadenza stabiliti dalla legge per l’impugnazione dell’atto. Il meccanismo processuale tributario, caratterizzato da termini di decadenza, assume come atto introduttivo il ricorso, che prevede la specificazione dei motivi. A ciascun vizio formale deve corrispondere un autonomo motivo, per cui quelli che non vengono fatti valere con il ricorso introduttivo non possono essere dedotti successivamente, ma restano definitivamente preclusi<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Cfr. TESAURO F., voce *Processo tributario*, cit., 2007, p.703.

<sup>30</sup> Il tema della nullità e dell’annullabilità è estremamente vasto ed i riferimenti bibliografici potrebbero essere innumerevoli. Invero si tratta di figure giuridiche correlate alla mancata produzione degli effetti, i quali per collegamento giuridico dovrebbero normalmente conseguire. I riferimenti bibliografici hanno prevalente riguardo alla dottrina giusprivatistica. Per tutti cfr. SACCO R., voce *Nullità e annullabilità*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Civ.*, vol. XII, Torino, 1995, pp. 293 e ss. Quest’Autore (ivi, p. 295) considera nullità e annullabilità nelle varie prospettive, nonché con riguardo alle relative conseguenze giuridiche.

<sup>31</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 37.

<sup>32</sup> La Corte di Cassazione, Sez. trib., sent. n. 1540, 26 ottobre 2006, dep. il 24 gennaio 2007, ha statuito l’applicabilità del principio di non contestazione anche nel processo tributario. Si veda al riguardo COLLI VIGNARELLI A., *Il principio di “non contestazione” si applica anche nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 5, 2007, pp. 1503 e ss., e bibliografia e giurisprudenza ivi citate; in proposito v. anche FICARI V., *Spazi e limiti del principio di non contestazione nel processo tributario*, ivi, 2008, n. 2, pp. 335 e ss.

Poiché alla preclusione della successiva deduzione dei motivi non opposti tempestivamente consegue la sanatoria degli stessi, anche ove si parli di “nullità” i vizi, “dovendo essere dedotti nel termine perentorio previsto per la proposizione del ricorso, rilevano in effetti come cause non di nullità bensì di annullabilità e di annullamento dell’atto impositivo cui ineriscono”<sup>33</sup>.

Giova effettuare uno specifico riferimento alle sentenze che statuiscono sul diniego di esenzioni o agevolazioni<sup>34</sup>.

Si può individuare – con riguardo alle esenzioni e alle agevolazioni – un’area che attiene all’accertamento del rapporto, in mancanza di un atto dell’Amministrazione. In questo caso il rapporto è compiutamente regolato dalla legge e non è espressione dell’esercizio della funzione impositiva né sono necessari provvedimenti di tipo concessorio dell’Amministrazione finanziaria. In tema di agevolazioni finanziarie, il diritto al beneficio fiscale sorge al ricorrere delle condizioni prescritte dalla legge, non occorre, in genere, un provvedimento che riconosca il diritto all’esenzione.

L’atto di riconoscimento, diniego, revoca, è stato infatti definito come “puramente dichiarativo, interno alla sfera di azione dell’Amministrazione e con rilevanza esterna limitata alla mera «partecipazione» o comunicazione al contribuente degli orientamenti cui l’ufficio medesimo intende attenersi nel procedimento di accertamento dell’obbligazione tributaria”<sup>35</sup>. Tale posizione era peraltro in passato avvalorata dalla non menzione dell’atto di diniego tra gli atti impugnabili, ai sensi dell’art. 19, D.lgs. n. 546/92.

Nonostante sia stata risolta la questione dell’autonoma impugnabilità – con l’espressa previsione contenuta nell’art. 19, lett. h), D.lgs. n.

<sup>33</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. ult. cit.

<sup>34</sup> Al riguardo, per i tipi agevolativi e per i problemi procedurali, v. ZENNARO R., voce *Agevolazioni fiscali*, I) *Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. I, Torino, 1987, pp. 63 e ss.; MOSCHETTI F., voce *Agevolazioni fiscali*, II) *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. I, Torino, 1987, pp. 73 e ss.; ID., *Le esenzioni fiscali come «norme limite suscettibili di interpretazione analogica»*, in *Giur. it.*, 1976, I, pp. 153 e ss.; LA ROSA S., *Agevolazioni fiscali per l’edilizia ed osservanza della normativa edilizia in Sicilia*, in *Dir. e prat. trib.*, 1978, II, pp. 573 e ss. Di quest’autore è fondamentale, per le argomentazioni proposte e per la consequenzialità delle conclusioni, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968. Per i profili procedurali e processuali v. GLENDI C., *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pp. 390 e ss.

<sup>35</sup> Così RANDAZZO F., *L’esecuzione*, pp. 197-198; LA ROSA S., *Agevolazioni fiscali per l’edilizia ed osservanza della normativa urbanistica in Sicilia*, cit., p. 537.

546/92 – è rimasta irrisolta la questione sulla natura, dichiarativa o provvedimentale, espressa dalle diverse posizioni dell'Amministrazione e della dottrina<sup>36</sup>.

Il giudizio sul diniego si conclude con una sentenza di accertamento, che elimina ogni incertezza sull'esistenza del diritto del contribuente all'esenzione<sup>37</sup>, e, statuendo sul rapporto, preclude all'amministrazione di disporre difformemente dal giudicato sull'applicabilità della norma agevolativa. L'esecuzione della sentenza consiste, nell'ipotesi in cui non vi siano somme indebitamente versate, nell'obbligo per l'amministrazione di conformarsi al contenuto della stessa nel successivo comportamento, in ordine all'applicabilità delle norme che prevedono l'esenzione o l'agevolazione. Qualora invece siano state già versate dal contribuente delle somme, che risultino non dovute per effetto di quanto statuito dalla sentenza, il mero annullamento dell'atto non è soddisfacente. Rientrano in questa tematica i giudizi aventi ad oggetto il diniego di esenzioni ed agevolazioni, qualora oggetto degli stessi sia, oltre al diniego, anche il rimborso di somme che si assumono indebitamente versate.

Il ricorso deve richiedere, oltre all'annullamento del provvedimento, altresì la condanna al pagamento, al fine di ottenere una sentenza di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme, come nel caso di impugnazione di un provvedimento di diniego di rimborso<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> Per l'orientamento dell'Amministrazione, v. R.M. n. 236/E, del 23 ottobre 1996, in *Riv. dir. trib.*, 1997, III, pp. 179 e ss. Con il provvedimento di diniego, secondo questa impostazione, l'Ufficio si pronuncia sulla tassabilità del reddito, mentre l'avviso di accertamento ha la sola funzione di determinare il *quantum* dovuto. Ciò comporta l'effetto che l'atto di diniego non impugnato in sede giurisdizionale avrebbe la valenza sostanziale di un avviso di accertamento parziale reso definitivo, sia pure mancante dell'aspetto del *quantum* dovuto. Per queste considerazioni cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 198.

<sup>37</sup> Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., p. 200.

<sup>38</sup> In dottrina nel caso del silenzio-rifiuto si è dibattuto sulla questione se possa trattarsi di provvedimento tacito o di mero presupposto per l'azione. Nel primo senso, cioè nel ritenere che anche nel caso di ricorso avverso il silenzio su un'istanza di rimborso del contribuente può parlarsi di ricorso avverso un atto (anche se tacito) dell'Amministrazione, in quanto l'art. 19 del D.lgs. n. 546/92 ha espressamente equiparato il rifiuto tacito di rimborso al rifiuto espresso, v. SANTAMARIA B., *Lineamenti di diritto tributario, Parte generale*, Milano, 1996, p. 355, nota 15, e pp. 395 e ss. *Contra*, v. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., pp. 100 e ss., spec. p. 105. L'Autore afferma che "è pacifico ... che – decorso il termine per la formazione del silenzio – l'ente impositore mantiene intatta la facoltà di provvedere in merito all'istanza di rimborso, sia in senso favorevole che sfavorevole; ciò che, se-

L'azione di rimborso, avverso il provvedimento di rifiuto, ha carattere impugnatorio<sup>39</sup>. Il ricorso ha infatti i caratteri di una azione di impugnazione e l'atto con cui l'Amministrazione respinge una istanza di rimborso è atto impugnabile, ai sensi dell'art. 19, D.lgs. n. 546/92.

## 5. Il giudicato: premessa teorica sugli effetti

La condizione di "immutabilità" della sentenza, derivante dal giudicato<sup>40</sup>, si riferisce al provvedimento del giudice che risolve definitivamente una controversia tra le parti.

condo i principi del diritto amministrativo, sarebbe impossibile se il silenzio fosse equiparato ad un vero atto di diniego, idoneo cioè a realizzare una 'consumazione' del potere di intervento dell'ente, se non nell'esercizio dell'autotutela".

<sup>39</sup> Il termine per ricorrere è, se il rifiuto è espresso, di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto; se il rifiuto è tacito, il termine rilevante, decorsi infruttuosamente novanta giorni dall'istanza di rimborso, è quello di prescrizione del diritto alla restituzione. L'istanza di rimborso va presentata all'ente impositore entro i termini previsti dalle singole leggi di imposta; se le stesse non dispongono al riguardo, il termine è quello di due anni, ai sensi dell'art. 21, D.lgs. n. 546/92. L'istanza è condizione per l'azione, nel senso che è indispensabile perchè si formi l'atto impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie, nel caso di rifiuto espresso da parte dell'ente impositore, ovvero il maturare del comportamento inerte, così da determinare il formarsi del silenzio rifiuto, che legittima il titolare del diritto ad esercitare l'azione giurisdizionale di ripetizione dell'indebito (così RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 39). La necessità dell'istanza viene meno, qualora si rientri nell'applicazione di altra norma che, oltre all'obbligo per l'amministrazione di provvedere d'ufficio al rimborso, preveda altresì un termine preciso per l'adempimento. Ad esempio l'art. 68, comma secondo, D.lgs. n. 546/92, sancisce che, in caso di accoglimento del ricorso, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto alla statuizione della sentenza (con gli interessi) deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza. In questo caso è necessario, per agire in via giurisdizionale, che siano infruttuosamente decorsi i novanta giorni stabiliti.

<sup>40</sup> Data la notevole bibliografia in argomento, ci si limita, nella citazione, alle fonti più attinenti alla tematica. V., per la dottrina processual-civilistica, ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935; ID., *Nuove riflessioni in tema di giurisdizione e giudicato*, RDC, 1957, I, p. 1 e ss.; ATTARDI A., *La cosa giudicata*, in *Jus*, 1961, 1; ID., *In tema di limiti oggettivi della cosa giudicata*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1990, pp. 518 e ss.; CERINO CANOVA A., *La garanzia costituzionale del giudicato civile*, in *Riv. dir. civ.*, 1977, I, pp. 395 e ss.; CHIOVENDA G., *Cosa giudicata e preclusione*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1933, pp. 3 e ss.; ID., *Sulla cosa giudicata*, in *Saggi di diritto processuale civile*, II, Roma, 1931, pp. 399 e ss.; DENTI V., *I giudicati sulla fattispecie*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1957, pp. 1349 e ss.; LIEBMAN E. T., *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milano, 1962; ID., voce *Giudicato. Diritto*

Con riferimento *all'organo giurisdizionale*, il giudicato costituisce espressione della relazione logica tra il *giudice* e la *controversia* decisa, ma anche del rapporto fra il *giudice* e l'*ordinamento*, nei limiti del caso deciso<sup>41</sup>.

Con riguardo *alle parti*, il giudicato rende concreto il precetto normativo, traducendolo in regola del rapporto: il rapporto tra le parti è determinato dal giudicato stesso, che, come atto conclusivo della procedura giudiziale, “definisce anche l'esito della partecipazione dei soggetti al giudizio fissando non solo le posizioni nascenti da questa partecipazione, ma anche la condizione sostanziale e formale in cui i partecipanti stessi vengono a trovarsi in quanto è loro preclusa la possibilità di mutare, rispetto alla fattispecie, la relazione tra questa e l'ordinamento”<sup>42</sup>.

*processuale civile*, in *Enc. dir.*, vol. XV, Milano, 1989, pp. 13 e ss.; ID., *Manuale di diritto processuale*, II, Milano, 1981, pp. 419 e ss.; LUGO A., *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1996, pp. 173 e ss.; MICHELI G. A., *Sulla natura giuridica dell'eccezione di cosa giudicata*, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1945, I, pp. 86 e ss.; ID., *L'enunciazione del principio di diritto da parte della Corte di cassazione ed il giudicato sul punto di diritto*, in *Riv. dir. proc.*, 1955, ed in *Opere minori di diritto processuale civile*, Milano, 1982, pp. 579 e ss.; SATTA S., *Diritto processuale civile*, Padova, 1981, pp. 420-421; CAPONI R., *L'efficacia del giudicato civile nel tempo*, Milano, 1991; MENCHINI S., *I limiti oggettivi del giudicato civile*, Milano, 1987; ID., voce *Regiudicata civile*, in *Dig. delle Disc. priv., Sez. civ.*, vol. XVI, Torino, 1997, pp. 469 e ss.

Per il diritto processuale penale v. CARNELUTTI F., *Contro il giudicato penale*, in *Riv. dir. proc.*, 1951, pp. 253 e ss.; PISAPIA G. D., *Compendio di procedura penale*, Padova, 1984, pp. 501 e ss.; DE LUCA G., voce *Giudicato: II) Diritto processuale penale*, in *Enc. giur. it.*, vol. XV, Roma, 1988; GIOVENE A., voce *Giudicato*, in *Dig. delle Disc. Pen.*, Torino, 1991, pp. 423 e ss., e bibliografia citata.

Per il diritto processuale amministrativo v. BENVENUTI F., voce *Giudicato (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. XVIII, Milano, 1969, pp. 867 e ss.; CASSETTA E., *Sulle potestà di annullamento d'ufficio di revoca e di rinuncia della pubblica amministrazione di fronte al giudicato amministrativo*, in *Rass. dir. pubb.*, 1951, I, pp. 178 e ss.; FRANCCARIO F., *Inerzia ed ottemperanza al giudicato*, in *Foro amm.*, 1985, pp. 746 e ss.

In diritto processuale tributario v. CONSOLO C., *Limiti alla rinnovazione dell'imposizione dopo ed alla stregua del giudicato di annullamento del primo avviso di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, pp. 741 e ss.; CONSOLO C.-D'ASCOLA P., voce *Giudicato tributario*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, vol. V, Milano, 2001; GLENDI C., voce *Giudicato IV) Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani, Aggiornamento*, Roma, 2004; RUSSO P., voce *Giudicato: IV) Diritto tributario*, in *Enc. giur. it.*, vol. XV, Roma, 1989; ID., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pp. 295 e ss.

<sup>41</sup> V. BENVENUTI F., *Giudicato (dir. amm.)*, cit., pp. 893 e ss.; CASSETTA E., *Sulle potestà di annullamento*, cit., pp. 178 e ss.

<sup>42</sup> V. ancora BENVENUTI F., *Giudicato (dir. amm.)*, cit., p. 893.

Già in questa premessa teorica si evidenzia come sia possibile individuare nel contenuto della decisione due differenti angolazioni prospettive:

- a) la statuizione sull'atto, in quanto, in conseguenza dell'esito della controversia, il provvedimento impugnato sarà esistente ovvero inesistente;
- b) l'accertamento giuridico di validità, con riferimento, piuttosto che all'atto, al permanere del potere dell'Amministrazione.

La attestata *esistenza o inesistenza dell'atto*, nonché la persistenza del potere dell'Amministrazione, dipendono dal giudicato. L'efficacia del giudicato deve infatti essere considerata non solo in relazione ad un *fatto*, quale è sostanzialmente l'annullamento dell'atto o la conferma dello stesso, ma anche in relazione al persistere dell'esercizio del potere.

Ci si pone allora il problema della forza del giudicato rispetto al *potere dell'Amministrazione*: in che senso e con che effetti il giudicato costituisce una preclusione o un limite, e se al giudicato debba attribuirsi un'efficacia "regolamentare".

Sostenere l'efficacia regolamentare del giudicato comporterebbe ammettere che il giudice possa sostituire alla regola astratta di prede-terminazione normativa una disciplina concreta di esercizio del potere, dettata dalla sentenza in relazione alla fattispecie controversa. L'effetto del processo sarebbe non "meramente demolitorio", in quanto coinvolgerebbe anche "la disciplina dei successivi svolgimenti del potere in rapporto alla fattispecie concreta dedotta in giudizio"<sup>43</sup>.

## 6. *Segue: l'efficacia del giudicato sull'azione amministrativa*

In generale, si può affermare che tra la sentenza passata in giudicato e l'attività ulteriore (sia che provenga dal giudice dell'ottemperanza sia dall'Amministrazione) rivolta a darvi esecuzione, intercorra – piuttosto che un legame di diretta consequenzialità – un nesso di coerenza<sup>44</sup>.

Nel processo tributario "il giudicato incide su un'attività della pubblica amministrazione nella quale, stante la particolare intensità che as-

<sup>43</sup> V. FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, p. 198; RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., pp. 120-121.

<sup>44</sup> V. CALABRÒ C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., p. ult. cit..

sume il principio di legalità dell'azione amministrativa (di cui all'art. 97 Cost.), non sono ravvisabili, come noto, margini di discrezionalità. L'impugnazione del provvedimento amministrativo introduce un giudizio il cui oggetto è sostanzialmente quello costitutivo-caducatorio che esaurisce in sé ogni utilità della sentenza<sup>45</sup>. L'attività dell'Amministrazione in conformità al giudicato consiste nella mera attuazione dell'obbligo fissato giudizialmente, piuttosto che nell'esercizio di un'attività-funzione da parte del soggetto pubblico<sup>46</sup>. Tuttavia il rapporto tra giudicato e potere dell'Amministrazione consente di soffermarsi su diverse riflessioni: in particolare, si è prospettata una efficacia "regolamentare" del giudicato tributario<sup>47</sup>. Tale efficacia consisterebbe – piuttosto che nella determinazione di un vincolo puramente negativo, come nel caso della preclusione – nella produzione di una regola positiva sull'azione del titolare del potere.

La possibilità che la sentenza tributaria determini un effetto regolamentare sulla attività amministrativa futura è stata prospettata come accostamento all'effetto conformativo determinato dal giudicato amministrativo.

Nel settore amministrativo<sup>48</sup> la sentenza ha assunto una crescente rilevanza "ad esplicare effetti anche per il futuro, come regola di condotta o *norma agendi* del successivo fluire dell'azione amministrativa in ordine alla fattispecie già esaminata dal giudice"<sup>49</sup>. In tale settore si è cioè progressivamente accentuato il riconoscimento di un contenuto "normativo", più che costitutivo-caducatorio, della sentenza. Diversamente può affermarsi in relazione all'ambito giurisdizionale tributario: "all'esercizio della funzione impositiva corrisponde nel destinatario dell'atto una situazione soggettiva di interesse c.d. oppositivo, dalla quale consegue, sul piano della tutela giuridica, il potere di richiedere al giudice l'annullamento del provvedimento, previa verifica della sua non rispondenza alle puntuali norme di legge che disciplinano l'agire amministrativo". In materia tributaria si è affermato che la sentenza di annullamento dell'atto impositivo è in sé autoesecutiva, e già soddisfattiva della richiesta del ricorrente, pertanto non appare in astratto idonea a

<sup>45</sup> Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 593.

<sup>46</sup> V. ancora RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. ult. cit.

<sup>47</sup> Per la prospettazione di questa tematica v. FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., pp. 199 e ss.; RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., pp. 120 e ss.

<sup>48</sup> Cfr. TRAVI A., *L'esecuzione delle sentenze*, *loco cit.*, pp. 4606 e ss.

<sup>49</sup> Così RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., p. 122.

determinare un effetto diretto che sia qualificabile come “normativo” o “regolamentare”.

Non sembra comunque possibile, in generale, escludere tale effetto.

È invero ipotizzabile, nel caso della emanazione di un nuovo atto che non consideri la avvenuta pronuncia giurisdizionale, il contrasto con la stessa. La emanazione di un nuovo atto, che reiteri lo stesso vizio di un precedente atto (giudizialmente annullato), determinerebbe, per contrasto con una precedente sentenza, la violazione del giudicato.

Il nuovo giudice, chiamato a pronunciarsi sull'atto<sup>50</sup>, se si sostiene che possa sussistere un potere regolamentare della sentenza, non dovrebbe effettuare un autonomo accertamento del vizio, ma limitarsi a verificare che la fattispecie sia quella già oggetto di valutazione del primo giudice. In caso affermativo la pronuncia sarà di annullamento dell'atto: la sentenza passata in giudicato esplica efficacia preclusiva in ordine all'ulteriore azione amministrativa, poiché la sentenza stessa si interpone come un diaframma tra atto annullato e atto impositivo spettante all'Amministrazione, in quanto il potere di rinnovazione dell'atto deve misurarsi con il contenuto del giudicato<sup>51</sup>.

Con riferimento al caso in cui venga reiterato un atto già oggetto di pronuncia giudiziale (divenuta definitiva), ma senza il vizio dell'atto precedente, si può fare riferimento alla possibilità che l'Amministrazione, anche se sia ancora in termini per esercitare lo *ius impositionis*, incontri il limite del principio di consunzione. Se l'attività impositiva e/o sanzionatoria è rivolta – per lo stesso presupposto – allo stesso periodo di riferimento, il potere impositivo, assieme alla preclusione del giudicato, si è già “consumato”, concretandosi nel primo atto emanato.

<sup>50</sup> La possibilità di adire l'organo giurisdizionale consegue alla autonoma impugnabilità del nuovo atto. Tuttavia, qualora si sostenesse la efficacia regolamentare del giudicato, dovrebbe ammettersi la possibilità di rivolgersi al giudice in sede di ottemperanza: piuttosto che far valere i vizi dell'esercizio della potestà impositiva, si tratterebbe di ricorrere al giudice per inottemperanza al giudicato, atteso che il nuovo atto si porrebbe in violazione dello stesso.

<sup>51</sup> V. in proposito Cass., n. 2576, 29 marzo 1990, in *Rass. trib.*, 1990, II, pp. 965 e ss., con nota di BASILAVECCHIA M., *Pluralità di accertamenti e cosa giudicata: un'importante pronuncia della Corte di Cassazione*; in nota alla stessa sentenza, CONSOLO C., *Limiti alla rinnovazione della imposizione dopo e alla stregua del giudicato del primo avviso di accertamento. (Un soffio di aria nuova nella giurisprudenza sul giudicato sull'oggetto del processo)*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, pp. 741 e ss.; FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., pp. 198 e ss.; RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., pp. 120 e ss.



La problematica del rapporto tra efficacia del giudicato ed azione amministrativa si pone in particolare con riguardo al giudicato formato su controversie in materia catastale<sup>52</sup>, in relazione all'ipotesi in cui

<sup>52</sup> Gli atti relativi alle operazioni catastali, sebbene presentino peculiare struttura e contenuto, sono impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, come espressamente previsto all'art. 19, lett. f), D.lgs. n. 546/92. V. al riguardo FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., p. 371; SALANITRO G., *Casi e problemi in materie di controversie catastali*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pp. 668 e ss. Sul contenzioso catastale v. URICCHIO A., *Atti e poteri*, cit., pp. 215 e ss.

Si può effettuare una classificazione degli atti di tipo cronologico, che non evidenzia però il contenuto dei singoli atti (alcuni atti infatti ricorrono sia nella fase di formazione che in quella di conservazione del catasto), ma si riferisce agli atti in rapporto alla fase del procedimento di formazione del catasto in cui si inseriscono. Si distinguono, sotto tale profilo, gli atti di impianto del catasto, cioè tutti quelli che sono compiuti nella fase iniziale di formazione dello stesso, e gli atti di conservazione del catasto, "mediante i quali le risultanze catastali vengono aggiornate a seguito delle modificazioni intervenute nella titolarità dei beni e del loro stato fisico ed economico" (FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., p. 371). Le controversie su operazioni catastali individuali che rientrano nella giurisdizione delle Commissioni sono facilmente identificabili, osservando piuttosto – in primo luogo – la classificazione delle operazioni catastali stesse con riferimento al tipo di attività svolta: a) operazioni geometriche, che comprendono gli atti diretti alla rilevazione e alla descrizione della consistenza fisica del bene (per i terreni vi rientrano la delimitazione, la figura, e l'estensione; per i fabbricati la determinazione della consistenza); b) operazioni economiche (questa categoria abbraccia operazioni molto diverse fra loro: 1) la qualificazione e la classificazione dei terreni, volte a distinguere i terreni e i fabbricati a seconda della tipologia e dell'ambito territoriale; 2) la stima e la formazione della tariffa, volta a determinare la redditività; 3) la attribuzione di ciascuna particella a una determinata categoria e classe); c) operazioni di intestazione, rivolte ad attribuire le singole particelle ad un possessore.

Il ricorso alle Commissioni tributarie può essere relativo alla contestazione di operazioni sia geometriche, che economiche o di intestazione. Tra le predette operazioni, che sono eterogenee, occorre inoltre distinguere operazioni individuali e generali. Le seconde sono svolte in modo astratto, senza un riferimento alle singole particelle, le prime, rilevanti ai fini della tutela giurisdizionale tributaria, si riferiscono invece a determinate porzioni di beni immobili. Considerando che le contestazioni della rendita relative alle operazioni attraverso cui si giunge a definire la tariffa appartengono alla giurisdizione del giudice amministrativo, è possibile circoscrivere l'oggetto delle controversie che rientrano nella giurisdizione tributaria. Le controversie in materia catastale-tributaria, invero, sono per lo più rivolte alla contestazione della rendita attribuita alla singola unità catastale. Ai fini della tutela giurisdizionale, rileva infatti l'atto conclusivo del procedimento con cui si perfeziona l'attribuzione della rendita.

Una differente tipologia di controversia catastale-tributaria era prospettabile in passato, prima dell'abrogazione dell'ipotesi di solidarietà, prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 602/73, fra vecchi e nuovi possessori degli immobili "per il periodo di tempo successivo alla data del titolo che serve per base alla voltura catastale". L'art. 32 citato prevedeva la responsabilità solidale del vecchio possessore con il nuovo posses-

una sentenza dichiarare l'attribuzione di un immobile ad una classe, o attestare la diversa consistenza di un immobile.

Non ci si sofferma sulla natura degli atti relativi alle operazioni catastali, e sull'efficacia preclusiva degli stessi, come atti "di certazione"<sup>53</sup>. La rendita attribuibile alla singola unità catastale è l'effetto, per un verso, della tariffa (che non rientra nella giurisdizione delle commissioni) e, per l'altro, delle caratteristiche oggettive dell'immobile. Pertanto sotto il profilo funzionale "non vi è dubbio che le operazioni cata-

sore, connessa con l'esecuzione della voltura e limitatamente al tempo necessario per l'effettuazione di questa operazione. Il vincolo di solidarietà veniva meno dopo l'effettuazione della voltura: se il ruolo era intestato al vecchio possessore nonostante la voltura, l'intendenza di finanza poteva inibire la riscossione nei suoi confronti. L'intestazione catastale aveva quindi efficacia vincolante ai fini della iscrizione a ruolo per la riscossione dell'Ilor. Questa è stata indicata come l'unica ipotesi in cui le risultanze catastali abbiano un effetto vincolante ai fini fiscali in materia di intestazione. Le operazioni catastali determinano degli effetti giuridici, il contribuente è infatti vincolato alle risultanze catastali ai fini tributari, cioè per la determinazione dei redditi fondiari ai fini Irpef o Irpeg, del reddito imponibile ai fini Ici, delle imposte sui trasferimenti. Il giudizio su tali atti si configura come giudizio di merito, come si evidenzia dall'esigenza di allegazione – in caso di contestazione della consistenza di un immobile – di una planimetria (di un ingegnere o architetto) ovvero del deposito di una somma per le spese necessarie per la predisposizione della stessa. Peraltro, il reclamo avverso una categoria o classe non può essere effettuato senza la indicazione di una unità immobiliare, al fine di effettuare il confronto.

La controversia si conclude con l'accertamento della effettiva consistenza dell'immobile, o con la determinazione del classamento; un classamento risulta errato soltanto se risulti che un immobile con analoghe caratteristiche è stato classificato diversamente. Il giudicato si forma sull'accertamento della situazione effettiva dell'immobile, o individua la classe. La pronuncia di accoglimento del ricorso è immediatamente soddisfattiva per il ricorrente: "il giudizio è teso, in queste ipotesi, al (ri)accertamento o al (ri)acclaramento delle situazioni di fatto ed alla emanazione di una pronuncia sostitutiva che è direttamente soddisfattoria delle pretese dell'attore" (FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., p. 391).

Nonostante gli atti inerenti alle operazioni catastali non siano atti impositivi, sono atti rilevanti alla disciplina del tributo – con natura normativa (come gli atti che stabiliscono i criteri di determinazione della tariffa), o provvedimentale (cioè gli atti che fissano gli estimi) – ma anche a livello individuale. Mentre sotto un profilo generale rileva la determinazione in termini astratti della base imponibile ("rendita" o "valore catastale"), a livello individuale si fa riferimento all'immobile e alle sue caratteristiche.

Si può richiamare, con riguardo agli atti relativi alle operazioni catastali individuali, la categoria degli atti c. d. "di certazione", in quanto atti volti a determinare un effetto qualificatorio.

<sup>53</sup> V. al riguardo PARLATO A., *Il catasto dei terreni - profilo giuridico*, Palermo, 1967. Sul concetto di "certazione", cfr. GIANNINI M. S., voce *Accertamento: b) diritto costituzionale e amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol. I, Milano, 1958, pp. 219 e ss.

stali assolvono il compito di risolvere preventivamente ogni questione in ordine alle caratteristiche dell'immobile dalle quali discende la riferibilità di una certa voce della tariffa<sup>54</sup>. Gli atti relativi alle operazioni catastali individuali sono stati tendenzialmente ricondotti alla categoria degli atti meramente dichiarativi, ed è stata con diverse argomentazioni negata la possibilità di attribuire agli stessi effetti costitutivi<sup>55</sup>.

Prima del giudizio l'Amministrazione finanziaria è vincolata alle risultanze catastali, anche nel caso in cui le stesse non dovessero rispondere all'effettiva situazione di fatto dell'immobile. Se il contribuente dimostra, giudizialmente o stragiudizialmente, la divergenza delle risultanze catastali dalla situazione di fatto, è possibile far riferimento ad una base imponibile differente da quella catastale, e quest'ultima viene adeguata ai dati reali.

Successivamente alla pronuncia giurisdizionale sia l'Ufficio che il contribuente devono attenersi a quanto accertato, per qualunque determinazione si fondi sulla entità della rendita. Dal momento in cui vi è una sentenza passata in giudicato, in particolare, l'effetto preclusivo consegue dalla stessa: la sentenza ha un'efficacia regolamentare nei confronti dell'Amministrazione, che deve conformare la pretesa fiscale alla statuizione giudiziale.

In dottrina si è trattato di autoapplicatività della sentenza<sup>56</sup> – affermando che non dovrebbe presentarsi la necessità di una attività ulteriore da parte della Pubblica amministrazione. Ciononostante, si ritiene che possa prospettarsi l'eventualità che la sentenza dichiari l'attribuzione ad un dato immobile di una classe o consistenza differente, e che l'Ufficio non ne modifichi il classamento. Al riguardo si può agevolmente prospettare come la tutela del contribuente, collegata all'accertamento giudiziale, non si esaurisce nell'accertamento stesso: il contribuente ha interesse altresì alla attuazione, negli atti catastali, di quanto giudizialmente accertato.

Per fare valere questo interesse la tutela non sembra individuabile nella instaurazione di una nuova (e autonoma) controversia, ma si condivide che “il rimedio deve essere trovato ... nell'ambito della fase esecutiva e non più di quella di cognizione che ha assolto definitivamente

<sup>54</sup> Cfr. FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., p. 386.

<sup>55</sup> V. ancora FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., pp. 386 e ss.; GOTTI P., *Gli atti amministrativi dichiarativi*, Milano, 1996, pp. 226 e ss.

<sup>56</sup> V. GOTTI P., *Gli atti amministrativi dichiarativi*, cit., pp. 150 e ss.; FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., p. 391, nota 58.

ai suoi compiti con l'emanazione di una sentenza di merito passata in giudicato<sup>57</sup>.

Analogamente, con riguardo ad un provvedimento giurisdizionale che preveda l'applicabilità di una norma di esenzione o agevolazione, il comportamento dell'Amministrazione deve ricollegarsi ad un effetto regolamentare della sentenza: per l'effetto preclusivo del giudicato, l'Amministrazione non può emettere – in contrasto con esso – un provvedimento di diniego di esenzione<sup>58</sup>.

Sembra dunque possibile prospettare la configurabilità di ipotesi in cui un atto, emanato dopo una sentenza definitiva, e difforme da essa, determina la violazione del giudicato.

La prospettata violazione viene prevalentemente inquadrata in dottrina come *violazione di legge*, mentre la giurisprudenza propende piuttosto per *l'eccesso di potere*<sup>59</sup>.

<sup>57</sup> V. FRANSONI G., *Giudicato tributario*, cit., p. 391.

<sup>58</sup> V. RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., p. 195 e ss., in particolare con riferimento alle controversie sul diniego di agevolazioni pluriennali, e sulle interferenze tra il giudizio avente ad oggetto il diritto alle agevolazioni fiscali pluriennali e quelli di impugnazione dei singoli accertamenti annuali, e sull'estensione degli effetti del giudicato sulla singola annualità d'imposta alle altre annualità per le quali l'esenzione è prevista.

<sup>59</sup> Cfr. CASSETTA E., *Sulla potestà di annullamento*, cit., p. 205, e Cons. reg. sic., 15 maggio 1952, n. 68, in *Cons. st.*, 1952, p. 786. Si è comunque sottolineato (BENVENUTI F., *Giudicato (diritto amministrativo)*, cit., p. 902) come la giurisprudenza sovente si riferisca ad *illegittimità per violazione di giudicato*, e si presume che ciò avvenga "per superare, mediante sintesi, l'estrema varietà di ipotesi di presunta violazione".

La violazione di legge è considerata una categoria dell'invalidità dell'atto amministrativo, perciò anch'essa contribuisce a individuare la non conformità di un atto alle norme che definiscono un ordinamento giuridico in un determinato periodo storico. Nel lessico giuridico più diffuso la parola «violazione» indica la non conformità di uno o più enunciati dell'atto amministrativo alla sua disciplina giuridica, più precisamente all'interpretazione di tale disciplina. L'affermazione risulta evidente per i provvedimenti amministrativi e per gli atti generali, poiché in essi difetta il requisito dell'astrattezza. Cfr. CAVALLO PERIN R., *Violazione di legge (atto amministrativo)*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XV, Torino, 1999, pp. 657 e ss.

Il problema dell'eccesso di potere si identifica, intuitivamente, con il problema dell'esistenza di *limiti impliciti* all'esercizio del potere amministrativo. In tal senso esprime l'idea di uno stato invalidante «*praeter legem*», rappresentato, nel diritto positivo, dall'emergere di un potere autonomo dell'amministrazione, con conseguente necessità di una reazione in termini di controllo del potere medesimo e l'esigenza di porre in essere le fondamenta giustificative della reazione giudiziale. Al riguardo, per tutti, v. CARDI E. - COGNETTI S., voce *Eccesso di potere (atto amministrativo)*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. V, Torino, 1990, p. 341 e ivi ampi riferimenti bibliografici.

## 7. *Segue: il giudicato esterno (profili rilevanti)*

Il tema dell'efficacia del giudicato abbraccia altresì il concetto di giudicato esterno, che attiene alla valenza della sentenza passata in giudicato anche fuori dal procedimento in cui è stata pronunciata. Segnatamente, con il termine giudicato «esterno» «si intende il giudicato formatosi in un *altro* processo, mentre con il termine giudicato «interno» si fa riferimento a quello formatosi nell'ambito dello stesso processo; esso può derivare o dalla pronuncia di una sentenza non definitiva (non ammessa nel processo tributario: cfr. art. 35, 3° comma, D. Lgs.n. 546/92) passata in giudicato<sup>60</sup>, ovvero dalla impugnazione parziale di una sentenza contenente più statuizioni (capi) autonome<sup>61</sup> (impugnazione parziale che comporta la c.d. acquiescenza impropria ex art. 329, 2° comma, c.p.c., con conseguente passaggio in giudicato delle parti di sentenza non impugnate)<sup>62</sup>.

Nell'ipotesi di giudicato esterno, si ha riguardo al condizionamento che la sentenza determina in un procedimento ulteriore. Tale condizionamento consiste nel dare per presupposti gli elementi in esso accertati attraverso il giudicato: nel nuovo procedimento non occorre accertare i fatti già oggetto di altro giudizio.

Mentre in passato si tendeva a negare l'ultrattività della sentenza<sup>63</sup>, limitando la valenza del giudicato all'ambito della controversia di cui costituisce la conclusione, gli orientamenti della Cassazione sono contrastanti.

<sup>60</sup> V. MONTELEONE G., *Diritto processuale civile*, Padova, 2002, pp. 538-539; Cass., n. 444, 21 gennaio 1988; Cass., n. 1811, 13 febbraio 1993; Cass., n. 9368, 1 ottobre 1997.

<sup>61</sup> Cfr. MANDRIOLI C., *Diritto processuale civile*, Torino, 2002, II, p. 398, nota 311; MONTELEONE G., *Diritto processuale*, cit., p. 599.

<sup>62</sup> Così COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2007, p. 32. Sulla valenza giuridica del giudicato nel processo tributario cfr. DELLA VALLE E. - FICARI V. - MARINI G., *Il processo tributario*, Padova, 2008, e ivi CASTALDI L., *Il giudicato tributario (profili sistematici)*, pp. 413 e ss.; NICCOLINI F., *Profili applicativi*, pp. 434 e ss.; ID., *Il giudicato e giudizi autonomi instaurati dal sostituto e dal sostituito*, pp. 426 e ss.; ID., *L'applicazione dell'art. 1306, comma 2, c.c.*, pp. 430 e ss.; MULA A., *Il giudicato in materia di imposte periodiche*, pp. 434 e ss.; ID., *Il giudicato in materia di imposte diverse*, pp. 436 e ss.; ID., *La preclusione del deducibile nel processo tributario*, pp. 438 e ss.

<sup>63</sup> In tal senso v. Cass., SS. UU., n. 1873, 14 luglio 1962, in *Giur. it.*, 1964, I, 1, p. 1234.

Dopo una pronuncia, a Sezioni Unite, ampiamente commentata in dottrina, che dà rilevanza al giudicato esterno anche nella disciplina tributaria<sup>64</sup>, la Corte si è espressa in diverse occasioni<sup>65</sup>, e talvolta ha considerato inammissibile l'applicazione dell'istituto nel processo tributario<sup>66</sup>.

Le differenti pronunce della Cassazione possono destare perplessità, in considerazione della funzione nomofilattica, per cui dovrebbe essere garantita l'uniforme interpretazione della legge, ed i principi sanciti dalla Corte a Sezioni Unite dovrebbero dare la linea interpretativa da seguire, ed essere rispettati anche dalle Sezioni semplici, oltre che dal giudice tributario.

Nella prima pronuncia si afferma che “nel giudizio di Cassazione, l'esistenza del giudicato esterno è, al pari di quella del giudicato interno, rilevabile d'ufficio, non solo qualora emerga da atti comunque prodotti nel giudizio di merito, ma anche nell'ipotesi in cui il giudicato si sia formato successivamente alla pronuncia della sentenza impugnata”, considerato che trattasi di “elemento che non può essere incluso nel fatto, in quanto, pur non identificandosi con gli elementi normativi astratti, è ad essi assimilabile, essendo destinato a fissare la regola del caso concreto, e partecipando quindi della natura dei comandi giuridici la cui interpretazione non si esaurisce in un giudizio di mero fatto”; pertanto, “il suo giudizio non costituisce patrimonio esclusivo delle parti, ma, mirando ad evitare la formazione di giudicati contrastanti, conformemente al principio del *ne bis in idem*, corrisponde ad un preciso interesse pubblico, sotteso alla funzione primaria del processo, e consistente nel-

<sup>64</sup> Cass., SS. UU., n. 13916, 16 giugno 2006. In dottrina v. al riguardo GLENDI C., *Giuste aperture al “ne bis in idem” in Cassazione ma discutibili estensioni del giudicato tributario extra moenia*, in *Riv. giur. trib.*, 2006, pp. 557 e ss.; MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, in *Riv. giur. trib.*, 2006, pp. 763 e ss.; TESAURO F., *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. trib.*, 2006, pp. 1173 e ss.; BASILAVECCHIA M.-PACE A., *Valenza ultrannuale del giudicato tributario*, in *Corr. trib.*, 2006, pp. 2694 e ss.; GRASSI E., *All'esame delle Sezioni Unite della Cassazione il contrasto emerso tra le diverse pronunce delle Sezioni semplici in tema di ultrattività del giudicato esterno e, in seno alla sezione tributaria, relativamente all'ultrattività del giudicato medesimo nel processo tributario*, in *Il fisco*, n. 32, 2006, pp. 4921 e ss.; INGRAO G., *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2006, pp. 1954 e ss.

<sup>65</sup> V. Cass., n. 22036, 13 ottobre 2006; Cass., n. 23370, 30 ottobre 2006; Cass., n. 2407, 10 novembre 2006; Cass., n. 1238, 19 gennaio 2007; Cass., n. 1564, 24 gennaio 2007; Cass., n. 2670, 7 febbraio 2007.

<sup>66</sup> V. Cass., Sez. trib., n. 2438, 5 febbraio 2007, in *Rass. trib.*, n. 2, pp. 554 e ss., con nota di INGRAO G., *Il giudicato esterno nelle ipotesi di tributi differenti: un ripensamento della Cassazione?*

l'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche attraverso la stabilità della decisione<sup>67</sup>. La sentenza fa riferimento alla attuazione dei principi costituzionali del giusto processo<sup>68</sup> e della ragionevole durata<sup>69</sup>, “i quali escludono la legittimità di soluzioni interpretative volte a conferire rilievo a formalismi non giustificati da effettive e concrete garanzie difensive, non trova ostacolo nel divieto posto dall'art. 372 del codice di procedura civile, il quale, riferendosi esclusivamente ai documenti che avrebbero potuto essere prodotti nel giudizio di merito, non si estende a quelli attestanti la successiva formazione del giudicato; questi ultimi, d'altronde, comprovando la sopravvenuta formazione di una *regula iuris* alla quale il giudice ha il dovere di conformarsi in relazione al caso concreto, attengono ad una circostanza che incide sullo stesso interesse delle parti alla decisione, e sono quindi riconducibili alla categoria dei documenti riguardanti l'ammissibilità del ricorso”. La produzione di tali documenti può dunque avvenire unitamente al ricorso per cassazione, se il giudicato si è formato durante la pendenza del termine per l'impugnazione, ovvero, nel caso di formazione successiva alla notifica del ricorso, fino all'udienza di discussione. Il giudicato esterno – intervenuto successivamente alla sentenza oggetto di impugnazione – può dunque essere dedotto per la prima volta dinanzi alla Corte di Cassazione.

La stessa sentenza delle Sezioni Unite specifica inoltre che, qualora due giudizi tra le stesse parti abbiano riferimento al medesimo rapporto giuridico, ed uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento compiuto in ordine alla situazione giuridica ovvero alla soluzione di questioni di fatto e di diritto relative ad un punto fondamentale comune ad entrambe le cause, formando la premessa logica indispensabile della statuizione contenuta nel dispositivo della senten-

<sup>67</sup> Così Cass., SS.UU., n. 13916/2006, cit.

<sup>68</sup> Sul principio del giusto processo v. DI PIETRO A., voce *Giusto processo*, in *Diz. di diritto pubbl.*, a cura di S. Cassese, vol. III, Milano, 2006, pp. 2809 e ss.; GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, pp. 11 e ss.; RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, pp. 11 e ss.; TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, pp. 11 e ss.; URICCHIO A., *Atti e poteri*, cit., pp. 57 e ss. e bibliografia cit. a p. 66, nota 22; MARCHESELLI A., *Contraddittorio e parità delle armi per un "giusto processo" tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, pp. 695 e ss.; MARONGIU G., *Le Commissioni tributarie e il giusto processo*, in *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, a cura di E. Fortuna, Padova, 2006, pp. 52 e ss.; TROCKER N., *Il valore costituzionale del giusto processo*, in AA.VV., *Il nuovo art. 111 della Costituzione e il giusto processo civile*, Milano, 2001, pp. 42 e ss.

<sup>69</sup> Sull'applicabilità del principio della ragionevole durata nei diversi tipi di processo, v. la bibliografia citata in URICCHIO A., *Atti e poteri*, cit., p. 67, nota 22.

za, “preclude il riesame dello stesso punto di diritto accertato e risolto, anche se il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che hanno costituito lo scopo ed il *petitum* del primo”<sup>70</sup>.

Questa efficacia non troverebbe ostacolo, in materia tributaria, nel principio dell'autonomia dei periodi di imposta, “in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si siano verificati al di fuori dello stesso trova giustificazione soltanto in relazione a fatti “non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo”. Rispetto agli elementi costitutivi della fattispecie che, riguardando più periodi di imposta, presentano invece un carattere permanente, si riconosce la capacità espansiva del giudicato<sup>71</sup>. La Corte afferma che tale riconoscimento appare coerente con l'oggetto del giudizio tributario – che attraverso l'impugnazione dell'atto mira ad accertare il merito della pretesa<sup>72</sup> – e con la considerazione unitaria del tributo dettata dalla sua stessa ciclicità.

Da quanto premesso deriva che la applicabilità o meno del giudicato esterno è collegata alla individuazione dei limiti oggettivi dello stesso, che consiste nella identificazione dell'oggetto della statuizione coperta dal giudicato, e nel raffrontare l'oggetto con quello specifico del giudicato sul quale dovrebbe fare stato. Qualora sussistano le condizioni, l'ultrattività del giudicato, che risponde al rispetto dei principi di ragionevolezza<sup>73</sup>

<sup>70</sup> V. Cass., SS.UU., n. 13916/2006, cit.

<sup>71</sup> V. ancora Cass., SS.UU., n. 13916/2006, cit.; Cass., n. 24067, 10 novembre 2006, nel senso che il giudicato formatosi sull'illegittimità dell'attività svolta dalla Guardia di finanza non può non spiegare i suoi effetti nelle controversie insorte tra le stesse parti in relazione ad accertamenti, riferiti a periodi di imposta diversi, scaturiti dalla medesima attività di indagine.

<sup>72</sup> Così ancora Cass., n. 13916/2006, cit., citata altresì in Cass., n. 2438/2007, cit.

<sup>73</sup> Sul principio di ragionevolezza (delle leggi) v. la relativa voce redatta da LUTHER J., in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XII, Torino, 1997, pp. 341 e ss. e in particolare p. 347, par. 8. L'Autore (*ivi*) ha riguardo al “canone” della ragionevolezza, affrontando il problema se si tratti di un principio o di una regola ed osservando (*ivi*, p. 348) che “attribuire un fondamento costituzionale al controllo della ragionevolezza significa riconoscere che la ragionevolezza non è soltanto un criterio morale, un test di «buon senso» o di cultura generale degli uomini nella vita pubblica, ma anche un concetto dotato di fondamento e senso giuridico, anche se resta il problema di definire tale senso”. Lo stesso Autore (*ivi*) osserva altresì che “se la ragionevolezza fosse soltanto una regola, la legge potrebbe essere considerata ragionevole, altrimenti si potrebbe parlare anche di leggi più o meno ragionevoli e controbilanciare il principio della ragionevolezza con altri principi quali ad es. la certezza del diritto, la legittimazione democratica ecc.”. Per ulteriori riferimenti cfr. ANZON A., *Modi e tecniche del controllo di ragionevolezza*, in ROMBOLI R. (a cura di), *La giustizia costituzionale a una svolta*, Torino, 1991; BIN R., *Note sul controllo di*



e di effettività<sup>74</sup> della tutela giurisdizionale, consente di valorizzare l'efficacia regolamentare del giudicato tributario, quale *norma agendi* cui devono conformarsi tanto l'Amministrazione finanziaria quanto il contribuente nell'individuazione dei presupposti impositivi relativi ai successivi periodi di imposta.

Si palesa pertanto fondamentale e imprescindibile il riscontro dell'esistenza di una relazione giuridica tra i diritti dedotti nei due giudizi. Segnatamente, quando due giudizi fra le stesse parti hanno ad oggetto il medesimo rapporto giuridico, e uno di essi sia stato definito con sentenza passata in giudicato, l'accertamento in merito ad una situazione giuridica o la risoluzione di una questione di fatto o di diritto incidente su un punto decisivo comune a entrambe le cause o che costituisca la premessa logica dalla statuizione contenuta nella sentenza passata in giudicato, come già osservato, "precludono l'esame del punto accertato e risolto, anche nel caso in cui il successivo giudizio abbia finalità diverse da quelle che costituiscono lo scopo ed il *petitum* del primo"<sup>75</sup>. Solo quando sussiste tale relazione può ipotizzarsi l'estensione *ultra litem* dell'efficacia vincolante della sentenza passata in giudicato. L'estensione dell'efficacia del giudicato a "beni della vita" differenti, già oggetto di sentenza, richiede che il secondo giudizio si riferisca allo stesso rapporto giuridico, e che l'accertamento di cui si pretende l'incontestabilità riguardi punti di fatto che costituiscono indefettibili passaggi logici della decisione della prima causa, "e non soltanto la mera interpretazione dell'astratta volontà di legge che entra nelle premesse del sillogismo giudiziale con il quale si attribuisce (o si nega) il bene della vita oggetto del processo"<sup>76</sup>.

*ragionevolezza dei termini fissati dal legislatore*, in *Giur. cost.*, 1989; CORASANITI A., *La ragionevolezza come parametro del giudizio di legittimità costituzionale*, in *Dir. e soc.*, 1995 fasc. 1, pp. 1 e ss.; PALADIN L., voce *Ragionevolezza (principio di)*, in *Enc. dir.*, Agg., vol. I, Milano, 1998, pp. 902 e ss. Per un'ampia trattazione delle problematiche relative al principio in esame cfr. *La ragionevolezza del diritto*, Quaderni del Dipartimento di Scienza e Storia del Diritto, Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Catanzaro "Magna Grecia", a cura di M. La Torre e A. Spadaro, Torino, 2002.

<sup>74</sup> Sul tema dell'effettività cfr. MAZZIOTTI di CELSO M., voce *Norma giuridica*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXI, Roma, 1990, pp. 1 e ss.

<sup>75</sup> Così Cass., n. 11365, 16 maggio 2006. V. anche Cass., n. 10280, 4 agosto 2000; Cass., n. 6041, 15 maggio 2000; Cass., n. 4352, 3 marzo 2004; Cass., n. 19317, 3 ottobre 2005.

<sup>76</sup> Cass., SS.UU., n. 10933, 7 novembre 1999. V. altresì Cass., Sez. lav., n. 2027, 30 gennaio 2006. Con riferimento alla ipotesi in cui il giudicato riguardi una controversia non inerente allo stesso rapporto fondamentale, v. Cass., n. 5235, 9 aprile 2001 e Cass., n. 2438/2007, cit. Le pronunce si esprimono nel senso che restano estranee all'area del

Con riguardo alla specifica questione della rilevabilità dell'esistenza del giudicato esterno, d'ufficio o su eccezione di parte, si osserva che l'orientamento prevalente (sia in dottrina che in giurisprudenza) – contrariamente a quello in precedenza dominante – è favorevole alla rilevabilità d'ufficio<sup>77</sup>. La *ratio* è quella per cui l'accertamento del giudicato non costituisce patrimonio esclusivo delle parti, ma, mirando ad

giudicato sostanziale sia la statuizione incidentale relativa a rapporti pregiudiziali, sia la risoluzione di singole questioni di fatto o di diritto: poiché è estraneo al nostro diritto positivo il giudicato sul punto di fatto, è da escludersi qualunque efficacia vincolante, nei futuri processi, dell'accertamento dei fatti storici contenuto nella motivazione e compiuto dal giudice per pronunciare sulla situazione di vantaggio dedotta in giudizio.

<sup>77</sup> In questo senso Cass., n. 11018, 23 ottobre 1995, in *Riv. dir. proc.*, 1996, p. 825, con nota di SCARSELLI G., *Note in tema di eccezione di cosa giudicata*; Cass., n. 4819, 24 maggio 1996; Cass., n. 5886, 14 giugno 1999, in *Foro it.*, 2000, I, fasc. 3, 856 e ss., con nota di FABIANI E., *Sulla eccezione di giudicato esterno*; Cass., n. 4392/2000; Cass., n. 8429/2000; Cass., n. 226, 25 maggio 2001, in *Foro it.*, 2001, I, 2810 e ss., con nota di IOZZO M. S., *Eccezione di giudicato esterno e poteri del giudice (anche di legittimità)*, e in *Nuova giur. civ. comm.*, 2002, pp. 265 e ss., con nota di VOLPINO D., *L'eccezione di giudicato esterno: problemi e prospettive*; Cass., n. 9050, 4 luglio 2001, in *Mass. giur. it.*, 2001; Cass., n. 13179/2001; Cass., n. 3925, 18 marzo 2002; Cass., n. 14750/2002; Cass., n. 1153/2003; Cass., n. 630/2004; Cass., n. 3621/2004; Cass., n. 7018/2004; Cass., n. 18372, 16 settembre 2005; in *Il fisco*, 2005, pp. 14540 e ss.; Cass., n. 360, 11 gennaio 2006, *ivi*, 2006, pp. 1668 e ss.; Cass., n. 13916, 16 giugno 2006, *ivi*, 2006, pp. 10462 e ss.; Cass., n. 24067, 10 novembre 2006, in *Corr. trib.*, 2007, p. 141; in dottrina v. CHIOVENDA G., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1906, p. 914; LIEBMAN E. T., *Sulla rilevabilità dell'eccezione di cosa giudicata*, in *Riv. dir. trim. proc. civ.*, 1947, pp. 359 e ss.; PUGLIESE G., voce *Giudicato civile (dir. vig.)*, in *Enc. dir.*, vol. XVIII, Milano, 1969, p. 835; HENKE A., *La violazione del giudicato esterno tra ricorso per cassazione e revocazione*, in *Riv. dir. proc.*, 2005, pp. 504 e ss.; FERRI C., *La revocazione e l'opposizione di terzo. Il giudicato*, in COMOGLIO-FERRI-TARUFFO, *Lezioni sul processo civile*, Bologna, 2005, I, p. 694. In senso contrario cfr. Cass., n. 1008, 20 marzo 1976; Cass., n. 124, 12 gennaio 1978; Cass., n. 3471, 10 luglio 1978; Cass., n. 402, 12 gennaio 1979; Cass., n. 3055, 25 maggio 1979; Cass., n. 4136, 21 giugno 1986, in *Rep. giust. civ.*, 1986, voce *Cosa giudicata in materia civile*, 12; Cass., n. 6900, 24 novembre 1986, *ivi*, voce *cit.*, 13; Cass., n. 6445, 20 novembre 1988, *ivi*, 1988, voce *cit.*, 3; Cass., n. 1141, 1 marzo 1989; Cass., n. 10650, 6 novembre 1990; Cass., n. 660, 23 gennaio 1991; Cass., n. 12011, 11 novembre 1991; Cass., n. 4170, 7 aprile 1993; Cass., n. 9124, 4 novembre 1994; Cass., n. 1721, 17 febbraio 1995; Cass., n. 3607, 27 marzo 1995; Cass., n. 1509, 19 febbraio 1997; Cass., n. 8622, 29 agosto 1998; Cass., n. 4374/99; Cass., n. 14698/99; Cass., n. 1228, 4 febbraio 2000, in *Corr. giur.*, 2000, p. 1048, con nota contraria di CONSOLO C.; Cass., n. 1370, 8 febbraio 2000, in *Rep. Foro it.*, 2000, voce *Procedimento civile*, n. 257; Cass., n. 2141, 25 febbraio 2000, *ivi*, voce *Cosa giudicata civile*, n. 11; Cass., n. 2370/2000; Cass., n. 12528/2000; Cass., n. 4925, 4 aprile 2001. In dottrina v. MONTELEONE G., *Diritto processuale*, *cit.*, pp. 539-540 e p. 709; SATTA S., *Diritto processuale*, *cit.*, p. 224; CIFFO BONACCORSO L., *Il giudicato civile*, Napoli, 1955, pp. 145 e ss.; CAMPEIS G. - DE PAULI A., *Il manuale del processo tributario*, Padova, 1996, p. 258.

evitare la formazione di giudicati contrastanti, conformemente al principio del *ne bis in idem*, corrisponde ad un preciso interesse pubblico, sotteso alla funzione primaria del processo e consistente nell'eliminazione dell'incertezza delle situazioni giuridiche, attraverso la stabilità della decisione, collegata all'attuazione dei principi costituzionali del giusto processo e della ragionevole durata<sup>78</sup>. In considerazione di ciò, si è affermato anche che il giudice ha il dovere di consultare le banche dati interne, al fine di verificare “se altri ricorsi, che abbiano posto questioni identiche o tra le stesse parti, o, anche, tra parti diverse (ma conosciute o conoscibili alle parti litiganti), e aventi carattere di antecedente logico giuridico pregiudicante la questione oggetto d'esame, siano già stati esaminati e decisi”<sup>79</sup>.

In termini diversi si pone il problema dell'efficacia del giudicato esterno nel giudizio di ottemperanza.

In sede di ottemperanza, infatti, il giudice ha poteri cognitivi che riguardano esclusivamente il giudicato, e l'efficacia di un giudicato ulteriore rispetto a quello da ottemperare incontra degli ovvi limiti, ma non se ne può escludere a priori la rilevanza: si pensi all'ipotesi in cui venga opposto dall'Amministrazione in compensazione un credito, accertato in altro giudizio. In tal caso il giudice di ottemperanza può statuire sulla compensazione, in quanto il credito opposto dall'Amministrazione è stato oggetto di un altro processo conclusosi con sentenza passata in giudicato. Il giudice può quindi prendere atto del credito stesso in quanto liquido ed esigibile, e l'invocata compensazione può essere considerata una forma di adempimento dell'obbligo che vincola il giudice dell'ottemperanza (analogamente all'intervenuto pagamento nelle more del giudizio di ottemperanza)<sup>80</sup>.

<sup>78</sup> Cass., n. 14011, 15 giugno 2007.

<sup>79</sup> V. ancora Cass., n. 14011, 15 giugno 2007, cit.

<sup>80</sup> La Corte di cassazione, con la sentenza n. 27044 del 21 dicembre 2007, distingue tra compensazione legale e giudiziale. La seconda non può essere ammessa in ottemperanza, in quanto il giudice non può conoscere questioni di merito che non attengano all'attuazione del giudicato da ottemperare. Nel caso deciso, invece, il credito opposto in compensazione dall'Amministrazione “entrava” nel giudizio di ottemperanza in quanto risultante come certo, liquido ed esigibile, da una sentenza della Cassazione: prendere in considerazione tale (ulteriore) credito non comportava dunque un ampliamento della cognizione del giudice. Il giudicato esterno elimina a priori l'esigenza di verificare che i due crediti di cui si prospetta la compensazione siano omogenei, liquidi ed esigibili, poiché la compensazione si connota come legale. “Nel caso di specie, pertanto, la dichiarazione di estinzione del debito per compensazione non presuppone un accertamento del giudice che altrimenti, come è stato precisato (Cass. 13681/05), travalicherebbe i limiti fissati dal contenuto del giudicato e sarebbe sottratto alla sua competenza”(così espressamente la sentenza in commento), e la compensa-

## 8. *Segue: l'efficacia della sentenza in ottemperanza*

L'efficacia della sentenza in ottemperanza, nonostante i limiti cognitivi che necessariamente segnano l'ambito di operatività del giudice, può definirsi più incisiva del giudicato alla cui attuazione è preposta: essa deve avere un effetto soddisfattivo tale, da far conseguire il bene oggetto del primo giudizio.

Il giudicato, nel processo tributario, ha un effetto immediatamente soddisfattivo solo quando comporta l'annullamento di un atto compressivo della sfera giuridica di un soggetto, ma non quando attraverso lo stesso venga riconosciuta la fondatezza dell'aspettativa di conseguire un vantaggio<sup>81</sup>. La consecuzione di un vantaggio per la parte vittoriosa comporta la necessità di un comportamento "attivo" dell'Amministrazione, vincolato dal giudicato. Il giudice dell'ottemperanza ha invero poteri di iniziativa ben più ampi di quelli riscontrabili nel giudizio ordinario di impugnazione<sup>82</sup>. Tuttavia i poteri del giudice sono teleologicamente collegati alla sentenza da eseguire, quindi la sua attività non è libera, essendo strumen-

zione è operativa *de iure*. Gli effetti della compensazione legale retroagiscono, come specificato dalla stessa pronuncia, al momento della coesistenza dei debiti, mentre gli effetti della compensazione giudiziale si verificano *ex nunc*, cioè dal momento in cui viene pronunciata la sentenza che la dichiara. Per un commento alla citata sentenza, n. 27044/2007, v. PARLATO M. C., *Nel giudizio di ottemperanza prevale l'esecuzione senza preclusione per la cognizione del giudicato*, in *Guida normativa*, n. 16, 2008.

In altra occasione (Comm. trib. prov. Pisa, Sez. III, sent. n. 121 del 30 giugno 1997, in *Rass. trib.*, n. 2, 1998, p. 583), l'organo giudicante in ottemperanza ha ritenuto di non potersi esprimere in senso favorevole, in quanto i titoli da compensare non erano omogenei. Nella fattispecie, a fronte di un credito vantato dalla curatela nei confronti dell'Erario, l'Ufficio opponeva un credito verso la massa fallimentare. In questa differente ipotesi si afferma che "per poter procedere alla compensazione è necessaria l'omogeneità: il diritto di compensare non sussiste quando i crediti contrapposti non sono omogenei". Ciò lascia intendere che in presenza di crediti omogenei il giudice avrebbe potuto dare attuazione al giudicato pronunciandone la compensazione, accogliendo in linea di principio l'ammissibilità dell'istituto.

<sup>81</sup> Si ha riguardo ai c.d. interessi pretensivi, comunque anche nel primo caso, relativo ad interessi che potremmo definire difensivi, il soddisfacimento può essere meramente temporaneo e precario se l'Amministrazione, ritenuta la persistenza di un'esigenza operativa, emani un nuovo provvedimento sfavorevolmente incidente sulla posizione soggettiva dell'interessato, vuoi perché l'annullamento sia stato determinato da vizi solo formali e procedurali (eliminabili nella riproduzione dell'atto), vuoi perché l'Amministrazione conservi un margine di discrezionalità nella rivalutazione della situazione. Per queste considerazioni v. CALABRÒ C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., p. 2; CARINGELLA F., *Corso*, cit., pp. 1182-1183, ha riguardo al "c. d. effetto di conformazione", la cui particolare natura fa sì che sia finalizzato per vocazione ad assicurare tutela agli interessi c. d. pretensivi.

<sup>82</sup> V. RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., p. 245.

talmente preordinata al raggiungimento di risultati coerenti, più che meramente consequenziali, a quelli discendenti dalla sentenza cui occorre ottemperare<sup>83</sup>.

Il dato normativo sembra comunque esprimere chiaramente – al di là delle finalità classificatorie – come vi sia, da un lato, il limite che deriva al giudice dell'ottemperanza dal giudicato (“nel senso che il contenuto della sentenza deve essere in ogni caso attuativo del giudicato stesso e non può travalicarne i confini”), dall'altro “la possibilità, consentita al giudice dell'ottemperanza, di interpretare il giudicato, nella sua totalità, cioè coerenziando il dispositivo con la motivazione, così da poterlo attuare in tutta la sua reale portata”<sup>84</sup>.

I provvedimenti emanati nel giudizio di ottemperanza pongono un vincolo successivo e ulteriore – rispetto alla sentenza passata in giudicato – alla libera valutazione dell'Amministrazione dei modi della sua condotta, relativamente agli aspetti di legittimità decisi dal giudice. Il problema che si è posto nella dottrina amministrativistica è se questo vincolo costituisca: *a*) un effetto della sentenza amministrativa, ovvero *b*) se sia “un vincolo di fatto, che l'Amministrazione deve, in tutta autonomia, considerare, al pari degli altri vari presupposti di cui essa deve tener conto nell'esercizio del suo potere”<sup>85</sup>. Quest'ultima tesi è criticata in quanto comporta la conseguenza che la sentenza “non esprimerebbe la forza giuridica propria e caratteristica della giurisdizione amministrativa”<sup>86</sup>.

Al fine di dare un sostegno giuridico alla tesi secondo cui la pronuncia del giudice ha una valenza più intensa e costituisce un vincolo ulteriore rispetto agli altri elementi di cui l'Amministrazione deve tener conto nell'esercizio del suo potere discrezionale, la dottrina<sup>87</sup>:

<sup>83</sup> Così Cons. di Stato, Ad. Plen., n. 23, 14 luglio 1978, ove l'attività del giudice dell'ottemperanza è indicata come attività formalmente giurisdizionale, ma oggettivamente amministrativa

<sup>84</sup> Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 9.

<sup>85</sup> V. CALABRÒ C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., p. 2. In questo senso si sono espressi BENVENUTI F., voce *Giudicato (diritto amministrativo)*, cit., pp. 893 e ss.; GIANNINI M.S. - PIRAS A., *Giurisdizione amministrativa e giurisdizione ordinaria nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Enc. dir.*, vol. XIX, Milano, 1970, pp. 229 e ss.; PIRAS A., *Interesse legittimo e diritto amministrativo*, cit., pp. 648 e ss.

<sup>86</sup> V. CALABRÒ C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., p. ult. cit.

<sup>87</sup> Per queste teorizzazioni v. VERDE G., *Osservazioni sul giudizio di ottemperanza alle sentenze dei giudici amministrativi*, in *Riv. dir. proc.*, n. 4, 1980, pp. 642 e ss.; CAPACCIOLI E., *Per l'effettività della giustizia amministrativa*, in *Il processo amministrativo*, Scritti in onore di G. Miele, Milano, 1979; CALABRÒ C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., pp. 2-3.

- ha sottolineato la natura di processo esecutivo del giudizio di ottemperanza;
- ha considerato gli effetti preclusivi del giudicato di ottemperanza.

Il primo profilo riconduce il giudizio di ottemperanza agli schemi del processo meramente esecutivo, ed appare limitativo, poiché l'attività del giudice dell'ottemperanza si differenzia da quella dell'esecuzione forzata, sia nelle forme e nel procedimento che nelle finalità: è strutturale la diversità tra processo esecutivo e giudizio di ottemperanza e "radicale l'incapacità del primo di dare una risposta adeguata ai problemi alla soluzione dei quali è destinato il secondo"<sup>88</sup>.

Anche il secondo profilo, che sottolinea l'efficacia preclusiva della sentenza in ottemperanza, non appare del tutto appagante, nel senso che gli effetti che derivano all'azione amministrativa dalla sentenza sono più inibitori che comportanti indicazioni ricostruttive in senso positivo<sup>89</sup>.

Il vincolo per l'Amministrazione al giudicato si concreta nell'inibizione alla emanazione di atti reiterativi di quello annullato, o conseguenti all'atto annullato come se fosse valido.

Ciò comporta delle conseguenze sulla tutela del contribuente. Segnatamente, nell'ipotesi della notifica di un atto che sia la reiterazione di un atto annullato, con sentenza passata in giudicato, nonostante il meccanismo processuale consenta l'autonoma impugnabilità del nuovo atto, si prospetta altresì la tutela del giudizio di ottemperanza: il comportamento dell'Amministrazione è posto in essere in violazione del giudicato, ed è in contrasto con l'attuazione dello stesso, esattamente come l'iscrizione a ruolo o l'adozione di provvedimenti cautelari (o il permanere di tali provvedimenti) dopo un giudicato favorevole al contribuente.

Appare in questo caso legittimo ritenere che la tutela dell'ottemperanza abbracci quei provvedimenti o comportamenti dell'Amministrazione che abbiano titolo o causa dall'atto annullato (su cui si sia formato il giudicato). La messa in mora e il conseguente giudizio di ottemperanza sono ad esempio esperibili a seguito del permanere di una iscrizione a ruolo o ipotecaria, qualora debba essere effettuato uno sgravio.

Viceversa, qualora l'atto (impugnabile) emanato "in violazione" del giudicato non sia dipendente dall'atto annullato, potrà essere oggetto di ordinaria impugnazione dinanzi alle Commissioni tributarie: solo se

<sup>88</sup> In tal senso v. TORRENTE A., *Lo schema del processo esecutivo*, in *L'adempimento del giudicato amministrativo* (Atti del Convegno di Napoli, aprile 1960), Milano, 1962; ANDRIOLI V., *Esecuzione forzata giurisdizionale*, ivi; e, più recente, CALABRO' C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., p. 3.

<sup>89</sup> V. CALABRO' C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., p. ult. cit.

la forza vincolante del giudicato fosse altresì “prescrittiva” nei confronti dell’Amministrazione, nel senso di costituire un limite all’emanazione di atti successivi e autonomi rispetto all’atto annullato (ma con uguale oggetto, e ipoteticamente identici), il contribuente potrebbe trovare tutela da tale “trasgressione” alla prescrizione attraverso il giudizio di ottemperanza.

Differenti implicazioni ha invece il caso in cui l’Amministrazione, dopo un primo avviso di accertamento annullato in via giurisdizionale, ne emani un secondo, “rinnovato”.

La giurisprudenza ha ritenuto legittimo l’esercizio del potere di autotutela, nei confronti di atti annullati in sede giurisdizionale, attraverso la modificazione di presupposti di fatto e la rimozione o la integrazione delle parti oggetto di statuizione di illegittimità<sup>90</sup>. La Cassazione ha nella fattispecie affermato che “La sentenza impugnata si fonda, infatti, su un errore di prospettiva, là dove compie un’indebita *contaminatio* tra i principi che regolano la correzione di vizi degli atti, nell’ambito del doveroso esercizio del potere impositivo, e il divieto, posto dall’art. 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973, di modificazione o integrazione dell’accertamento sulla base degli stessi elementi in possesso dell’Ufficio. Nella specie si deve ritenere che l’atto impugnato non costituisca una mera integrazione di quello precedentemente annullato in via giurisdizionale, ma esercizio dell’ordinario – e doveroso – potere di accertamento, in relazione a redditi diversi da quelli precedentemente accertati, in ottemperanza ad una pronuncia giurisdizionale di annullamento”. “Nel caso di specie” – afferma ancora la Corte – “l’Ufficio non si è limitato ad integrare le parti dell’accertamento che davano luogo ad invalidità, ma ha esercitato, con le forme e nei termini stabiliti, il proprio potere di accertamento, che non si era consumato attraverso l’emanazione degli atti annullati, ottemperando alla pronuncia di annullamento... Si tratta, come già precisato, di un atto doveroso, costituente esercizio del potere impositivo che, nell’ordinamento fiscale, non può avere carattere discrezionale”.

Si può considerare che l’Amministrazione – se ancora in termini per esercitare il potere impositivo e sanzionatorio – esercita tale potere in forza del principio di sovranità che presiede lo *ius impositionis*, che è estraneo al processo e che non è condizionato dal meccanismo processuale della pari condizione delle parti. Invero, appare difficile concepire in capo al contribuente, soccombente in un giudizio su cui si sia formato il giudicato, il diritto di rinnovare la propria difesa, modificando ed integrando le parti in cui si fosse dimostrato carente.

<sup>90</sup> V. Cass., Sez. trib., sent. n. 14377, 20 giugno 2007, in *Riv. di giur. trib.*, n. 2, 2008, p. 125.

## CARATTERIZZAZIONE DEL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Presupposti per il giudizio di ottemperanza. - 2. Oggetto del giudizio. - 3. Competenza - 4. Legittimazione attiva e passiva. - 5. Il giudizio di ottemperanza e l'esecuzione del giudicato prevista dal c.p.c.

### 1. Presupposti per il giudizio di ottemperanza

L'art. 70 prevede, per la parte che vi ha interesse, la possibilità di richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato, dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento (da parte dell'ufficio finanziario o dell'ente locale) dell'obbligo statuito dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo dell'ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

I presupposti processuali sono dunque essenzialmente:

1) il provvedimento passato in giudicato.

Al riguardo si evidenzia che:

- la norma fa riferimento, come fonte dell'obbligo per l'Amministrazione, alla sentenza.

Con la locuzione "sentenza passata in giudicato", si è inteso sottolineare un requisito indefettibilmente richiesto: il giudicato. Esso può riguardare anche altri provvedimenti, che pur non avendo forma di sentenza, come l'ordinanza o il decreto, possono averne il sostanziale contenuto. Questi provvedimenti appaiono quindi idonei a costituire "cosa giudicata", anche se vengano designati, nella stessa previsione di legge, o "erroneamente" dal giudice, in modo diverso<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 3: la parola "sentenza" deve ritenersi inserita "per individuare il provvedimento giurisdizionale suscettibile di passare in giudicato, e come tale va propriamente intesa, così da ricomprendere in essa tutti i provvedimenti che per l'appunto sono suscettibili di costituire «cosa giudicata», anche se per avventura vengano chiamati, nella stessa previsione di legge o erroneamente dal giudice, in altro modo. A questa stregua potranno quindi



Il riferimento della norma al passaggio in giudicato come presupposto per l'ottemperanza, determina – come già evidenziato – una spequazione fra le parti: alla posizione privilegiata della parte pubblica, che può ottenere la provvisoria esecuzione (con la riscossione frazionata in pendenza di giudizio), si contrappone la posizione della parte privata, che deve attendere il passaggio in giudicato della sentenza. Tuttavia tale disparità è stata ritenuta non sufficiente a costituire violazione dell'art. 3 Cost., “stante l'oggettiva diversità di ruoli dell'Amministrazione finanziaria rispetto al contribuente sul versante dei modi e dei tempi della realizzabilità delle pronunce che rispettivamente li riguardano in pendenza di giudizio”<sup>2</sup>;

- la definizione di “passaggio in giudicato” della sentenza rende necessario il riferimento all'art. 324 c.p.c., applicabile al processo tributario<sup>3</sup>.

Possono formare oggetto del giudizio di ottemperanza i provvedimenti che abbiano raggiunto la stabilità del giudicato (giudicato formale), considerando – in generale – la inespugnabilità degli ordinari mezzi di impugnazione (appello, revocazione ordinaria e ricorso per cassazione), e la irrilevanza della astratta proponibilità della revocazione straordinaria<sup>4</sup>. Per gli altri provvedimenti si considera la idoneità di determinare effetti equivalenti al giudicato formale (la improponibilità del reclamo avverso i decreti presidenziali).

formare oggetto di ottemperanza anche i decreti presidenziali non reclamati, che, ad esempio, dichiarino l'estinzione di giudizi d'appello proposti dall'ufficio contro sentenze delle commissioni tributarie provinciali, condannandolo alle spese del (secondo) grado. Più in generale, potranno considerarsi suscettibili di ottemperanza sentenze erroneamente pronunciate sotto forma di ordinanze o di decreti e passate in giudicato”. Per citazioni sul c.d. principio della *prevalenza della sostanza sulla forma* (nel caso in cui il giudice adotti erroneamente un provvedimento a contenuto decisorio, anziché con sentenza, con ordinanza o decreto), v. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze tributarie*, cit., p. 18 e s.

<sup>2</sup> V. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. ult. cit.

<sup>3</sup> V. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione*, cit., p. 30; PISTOLESI F., *Le impugnazioni in generale*, in Tesaro F., *Il processo tributario*, cit., p. 643; ID., *Le impugnazioni*, in Baglione T. - Menchini M. - Miccinesi S., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, p. 420. Ampiamente v. MAGNANI C., *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, pp. 1700 e ss.

<sup>4</sup> Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. ult. cit. Con riferimento alla revocazione straordinaria si considerino i riferimenti normativi dell'art. 64, D.lgs. n. 546/92, e l'art. 395 c.p.c., nn. 1, 2, 3, 6. Sulla revocazione nel processo tributario v. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione*, cit., e bibliografia ivi citata.

Si è ritenuto che possa essere esperito il giudizio – nel caso in cui si sia formato un giudicato interno su singole parti o capi autonomi della sentenza – per l’ottemperanza degli obblighi derivanti dai capi della sentenza della Commissione tributaria passati in giudicato: prima di una pronuncia definitiva esaustiva dell’intera controversia, il giudice dell’ottemperanza potrà autonomamente accertare l’esistenza del giudicato parziale, anche in mancanza della relativa certificazione di cancelleria o segreteria<sup>5</sup>;

- la norma (al secondo comma) fa riferimento agli obblighi derivanti dalla sentenza. Questa espressa indicazione del legislatore costituisce un limite all’ottemperabilità dei provvedimenti che non comportano un obbligo per l’Amministrazione<sup>6</sup>.

2) la scadenza del termine previsto dalla legge per l’adempimento dell’obbligo posto dalla sentenza a carico dell’ufficio finanziario o dell’ente locale, o il decorso di trenta giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario.

Tale termine va individuato dalla norma giuridica che disciplina la singola fattispecie in relazione alla quale si è pronunciato il giudice tributario, e con l’inutile decorso dello stesso si configura l’ipotesi di inadempimento dell’Amministrazione<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> In tal senso v. Cass., Sez. trib., n. 358, 14 gennaio 2004, in *Foro It.*, 2004, I, 715; sul giudizio per l’ottemperanza del giudicato interno v. GLENDI C., in nota alla citata sentenza della cassazione, in *Giur. trib.*, 2004, pp. 417 e ss.; PENNELLA N., *Il giudizio per l’ottemperanza assicura l’effettività delle decisioni giudiziali applicandosi anche al giudicato interno e cumulandosi all’esecuzione forzata civilistica*, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, II, pp. 679-680.

<sup>6</sup> I provvedimenti che (in accoglimento delle domande del contribuente) non impongono obblighi all’Amministrazione, ma si limitano ad annullare gli atti impugnati, sono atti c.d. autoesecutivi, in quanto l’eliminazione dell’atto dovrebbe realizzare già compiutamente la tutela del contribuente. Se la sentenza di annullamento contiene la condanna alle spese, il giudizio di ottemperanza potrà essere attivato dal contribuente limitatamente a tale statuizione. Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 3.

<sup>7</sup> V. in proposito PERONACE M., *Notazioni su una nuova questione problematica in tema di giudizio di ottemperanza*, in *Boll. trib.*, n. 6, 2006, pp. 511 e ss. Sulla applicabilità al giudizio di ottemperanza del termine di 120 giorni previsto dall’art. 14 del D. L. n. 669 del 31 dicembre 1996 (conv. con modificazioni nella legge n. 30 del 28 febbraio 1997), v. Comm. trib. prov. di Cosenza, sent. n. 117, 8 giugno 2005, in *Boll. trib.*, n. 6, 2006, pp. 510-511; Comm. trib. prov. di Cosenza, sent. nn. 173 e 174, 23 febbraio 2006, in *Boll. trib.*, n. 10, 2006, p. 865; Comm. trib. prov. di Cosenza, sent. n. 288, 25 luglio 2007, in *Corr. trib.*, n. 43, 2007, pp. 3519 e ss. (con nota contraria di BRUZZONE M., *Termine dilatorio di 120 giorni per la «proponibilità» del ricorso in ottemperanza*), la stessa sentenza in *Giur. trib.*, n. 1, 2008, pp. 74 e ss. (con

In mancanza di questo termine, dovranno essere decorsi trenta giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario:

- la previsione normativa contempla la notifica di una diffida, che è *atto preparatorio di natura non processuale*. L'atto di "messa in mora" non è infatti rivolto ad un organo giurisdizionale, ma alla parte inadempiente, e può essere sottoscritto dalla parte personalmente (non è richiesta la sottoscrizione del difensore). Assolve alla funzione di informare l'Amministrazione e dare ad essa un termine per l'adempimento, al fine specifico di proporre il ricorso per l'ottemperanza<sup>8</sup>, e deve contenere l'espressa indicazione che nel caso in cui persista l'inadempimento si procederà al giudizio di ottemperanza<sup>9</sup>. Per la sua funzione, meramente prodromica rispetto all'instaurando giudizio di ottemperanza, all'atto di messa in mora non si applica la sospensione dei termini per il periodo feriale;
- la notifica dell'atto all'Amministrazione<sup>10</sup> deve essere effettuata a mezzo di ufficiale giudiziario, e ciò esclude qualsiasi altra forma equipollente di comunicazione per mettere in mora l'Amministrazione stessa;
- il destinatario della notifica deve essere l'ufficio tributario competente a provvedere all'adempimento<sup>11</sup>, anche nell'ipotesi in cui si sia avvalso della difesa dell'Avvocatura dello Stato<sup>12</sup>: la diffida è infatti atto di natura differente da quelli la cui notifica deve essere effettuata presso l'Ufficio dell'Avvocatura<sup>13</sup>.

nota contraria di MESSINA S. M., *Termini per la proposizione del ricorso in ottemperanza*), e in *Boll. trib.*, n. 9, 2008, pp. 759 e ss. (con nota contraria di PERONACE M., *Ancora sull'inapplicabilità della norma di moratoria speciale al giudizio di ottemperanza tributario*); *contra* v. Comm. trib. prov. di Cosenza, sent. n. 153, 28 luglio 2006, in *Boll. trib.*, n. 22, 2006, pp. 1804 e ss. (con nota favorevole); Comm. trib. prov. di Cosenza, sent. n. 166, 28 agosto 2007, in *Boll. trib.*, n. 9, 2008, pp. 761 e s. (con nota di PERONACE M., *Ancora sull'inapplicabilità*, cit.).

<sup>8</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 597.

<sup>9</sup> Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 936.

<sup>10</sup> Per questi profili, v. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. ult. cit.

<sup>11</sup> In particolare, l'atto deve essere indirizzato all'ufficio tributario competente ad adempiere, in persona del suo titolare.

<sup>12</sup> In tal senso si è espressa la Circ. n. 5/E del 4 febbraio 2003, in *Boll. trib.*, 2003, 189 e ss. In proposito v. LA ROCCA S., *Il giudizio di ottemperanza alla luce della Circolare n. 5/E del 2003 dell'Agenzia delle Entrate*, in *Il fisco*, n. 12, 2003, pp. 1785 e ss.

<sup>13</sup> L'art. 11 del r.d. n. 1611 del 1933, e successive modificazioni, prevede che vada effettuata presso l'Ufficio dell'Avvocatura dello Stato la notifica di citazioni, ricorsi, atti istitutivi di giudizi, qualsiasi atto di opposizione giudiziale.

Infine, si può considerare presupposto implicito la circostanza che l'Amministrazione non abbia ancora adempiuto al giudicato.

L'adempimento deve essere completo, poiché un adempimento parziale non può pregiudicare la possibilità di avvalersi dell'ottemperanza per l'adempimento residuo: la proponibilità del ricorso permane infatti fino a quando l'obbligo non sia estinto<sup>14</sup>. Una volta soddisfatta la pretesa, e quindi venuto meno il pregiudizio derivante dall'inottemperanza dell'Amministrazione al giudicato, si osserva che viene meno l'interesse concreto ed attuale, in base al quale spetta la legittimazione attiva<sup>15</sup>.

Il concetto di inadempimento della Pubblica amministrazione – secondo la linea seguita nella materia processuale amministrativa – è stato dapprima ravvisato solo nell'espresso rifiuto dell'esecuzione del giudicato, per poi gradatamente estendersi all'assoluta inerzia, alla parziale inerzia o alla ottemperanza solo iniziale, ed a più sfumate figure di ottemperanza fittizia o elusiva.

In materia tributaria si è ritenuto siano di facile riscontro e di maggiore frequenza, rispetto ai comportamenti elusivi, le ipotesi di adempimento parziale, per le quali il giudizio di ottemperanza è applicabile<sup>16</sup>.

Il semplice compimento di atti preparatori all'adempimento non è sufficiente ad inibire la tutela prevista per l'esecuzione del giudicato, ma si ritiene che – specie qualora siano stati posti in essere taluni atti, ma non possa dirsi compiutamente avvenuto l'adempimento stesso – sia necessario individuare il termine entro cui l'Amministrazione debba completare la sua attività, ovvero il momento a decorrere dal quale possa dirsi inadempiente, e dal quale, correlativamente, l'altra parte possa agire per l'ottemperanza al giudicato. Si è ritenuta non necessaria la messa in mora qualora la volontà di non eseguire il giudicato sia stata esplicitata dall'Amministrazione<sup>17</sup>.

È comunque rilevante il comportamento della parte che deve attivarsi per ottenere l'adempimento dell'obbligo: può ipotizzarsi che essa presti acquiescenza all'inadempimento dell'ufficio o ad un adempimen-

<sup>14</sup> V. art. 70, comma 2, D.lgs. n. 546/92; Comm. trib. prov. Trieste, sent. n. 307, 22 aprile 1997, in *Riv. dir. trib.*, 1999, II, 10; Comm. Trib. Prov. Pisa, sent. n. 483, 6 febbraio 1998, in *Boll. trib.*, 1999, 663.

<sup>15</sup> Per le considerazioni relative alla legittimazione attiva e passiva con riferimento al giudizio di ottemperanza cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 7; ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, n. 3, 1997, p. 191; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *op. cit.*, 886-887, nota 15.

<sup>16</sup> Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., 4.

<sup>17</sup> Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 936.

to parziale. La accettazione da parte dell'interessato può considerarsi come forma di estinzione dell'obbligo<sup>18</sup>.

Occorre individuare il limite temporale per l'estinzione dell'obbligo contenuto nel provvedimento oggetto dell'ottemperanza: l'estinzione stessa può avvenire, oltre che con l'adempimento, per prescrizione dell'*actio iudicati*. La prescrizione, che avviene decorsi i dieci anni dal passaggio in giudicato della sentenza, trova disciplina negli artt. 2946 e 2953 c. c.<sup>19</sup>.

Tra i presupposti necessari per l'esperibilità della procedura *de qua vi* è altresì la "provenienza" del giudicato dal processo tributario.

Il riferimento alle sentenze come provenienti "dalla Commissione tributaria" – e quindi non solo dalla Commissione tributaria provinciale e regionale – rende più ampia, in ragione della provenienza, la categoria di provvedimenti che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 70.

Si osserva<sup>20</sup> infatti che, oltre alle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, possono avere esecuzione attraverso il giudizio di ottemperanza anche le sentenze "di merito" rese dalla Corte di cassazione (ai sensi del combinato disposto degli artt. 62 del D.lgs. n. 546/92 e 384, comma secondo, c.p.c.). Si tratta di sentenze emesse nell'ambito del processo tributario, e ad esse fa riferimento l'art. 70 quando utilizza l'espressione "in ogni altro caso", attribuendo la competenza alla Commissione tributaria regionale.

Rientrano<sup>21</sup> inoltre nella portata dell'istituto anche i giudicati delle "vecchie" Commissioni, anche sulla base dell'ampia accezione attribui-

<sup>18</sup> V. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. ult. cit.

<sup>19</sup> Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., 5. Il termine di dieci anni dal passaggio in giudicato della sentenza "non ha nulla a che vedere con i termini di decadenza o di prescrizione concernenti il diritto del contribuente al rimborso di somme indebitamente pagate, previsti dalle singole leggi di imposta o in via residuale dallo stesso c. c., termini che non decorrono dal passaggio in giudicato della sentenza, ma dall'indebito pagamento". Al riguardo v. BLANDINI M., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1996, p. 134; BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., p. 799; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *op. cit.*, p. 889; SCUFFI M., *L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie*, in *Il nuovo processo tributario*, AA.VV., a cura di Gilardi G. - Loi U. - Patrone G. - Scuffi M., Milano, 1993, p. 320.

<sup>20</sup> V. per tale aspetto le osservazioni di GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 4.

<sup>21</sup> V. GLENDI C., *Prime sentenze*, cit., p. 1138; ID., *Giudizio di ottemperanza e questioni di competenza*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 815; ID., voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 4, e giur. cit. ivi; BELLE B., *op. cit.*, pp. 588-589; CAPOLUPO S., *Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 6965; DE GREGORIO M. G., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 223. ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 188, nota 7; FERRAÙ

ta all'espressione "sentenza" e a quella "Commissione tributaria", sussistendo continuità tra la passata e la nuova giurisdizione tributaria<sup>22</sup>.

Tale interpretazione attribuisce pienezza di poteri (anche sul piano dell'esecuzione) alle Commissioni tributarie<sup>23</sup>, sarebbe altrimenti il giudice amministrativo a poter statuire sull'ottemperanza, in ordine a controversie che non rientrano nella sua cognizione di merito<sup>24</sup>: l'art. 70, "avendo carattere processuale, sarebbe di per sé generalmente applicabile anche ai giudicati precedentemente formati ed ancor oggi attuabili in via d'ottemperanza"<sup>25</sup>.

Parte della dottrina<sup>26</sup> ha individuato, tra le condizioni per l'esecuzione della sentenza, la previa notifica della stessa all'Ufficio o all'ente locale.

Si è in proposito espressa, in senso opposto, altra dottrina<sup>27</sup>, rilevando che la norma non richiede la notifica della sentenza, di cui sarebbe sufficiente la semplice allegazione in copia nel giudizio di ottemperanza. Anche la produzione in giudizio è stata ritenuta, secondo un orientamento ancor meno rigoroso, talvolta superflua, trattandosi di documento già agli atti della Commissione tributaria<sup>28</sup>.

## 2. Oggetto del giudizio

Oggetto del giudizio<sup>29</sup> è l'adempimento degli obblighi che incombono sull'Amministrazione per effetto della sentenza.

G., *Controversie definite al 1° aprile 1996: applicabilità del giudizio di ottemperanza*, in *Corr. trib.*, 1996, p. 1438; *Comm. trib. reg. Veneto*, 20 gennaio 1998, n. 193, in *Il fisco*, 1999, p. 5650; NAPOLITANO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., pp. 421-422; *Comm. trib. prov. Firenze*, 4 aprile 1997, n. 146, in *Riv. giur. trib.*, 1997, p. 1133.

<sup>22</sup> Così *Comm. trib. reg. Lombardia*, sez. I, n. 462/2002, cit., e *Cass.*, sent. n. 9340/2002, cit. V. al riguardo DE GREGORIO M. G., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1988, p. 56.

<sup>23</sup> V. T.A.R. Lombardia, 12 maggio 1997, n. 891, in *Boll. trib.*, 1997, 1392; T.A.R. Lombardia, 24 ottobre 1997, n. 1854, *ivi*, 1997, p. 1382.

<sup>24</sup> In tal senso si è pronunciata la *Comm. trib. prov. Catania*, 4 ottobre 1997, n. 375, in *Boll. trib.*, 1998, p. 544.

<sup>25</sup> Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 4; ID., *Prime sentenze*, cit., pp. 1140 e ss. Verrà successivamente ripresa questa tematica, con riguardo alla competenza per l'ottemperanza delle "decisioni" delle "vecchie" Commissioni tributarie.

<sup>26</sup> BAFILE C., *Il nuovo processo*, cit., p. 207.

<sup>27</sup> ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 191, nota 25; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *op. cit.*, p. 888, nota 18.

<sup>28</sup> V. al riguardo RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, p. 242.

<sup>29</sup> Sull'oggetto del giudizio nel processo tributario v. GLENDI C., *L'oggetto*, cit.

Con riguardo alla individuazione del giudicato da ottemperare, è necessario effettuare alcune considerazioni e specificazioni rispetto al processo amministrativo: in generale deve affermarsi che il giudicato tributario attiene ad una attività della Pubblica Amministrazione che presenta limitati margini di discrezionalità, ed in cui il principio di legalità dell'azione amministrativa assume una particolare intensità.

Nel giudizio tributario di impugnazione del provvedimento amministrativo, la rimozione dell'atto potrebbe essere, in astratto, già satisfattiva, senza che si renda necessaria alcuna attività, in positivo, da parte dell'Amministrazione<sup>30</sup>. Si fa riferimento alle sentenze c.d. autoesecutive o autoapplicative<sup>31</sup>, il cui ambito tende, secondo l'elaborazione dottrinale e l'esperienza giurisprudenziale recepita da taluna dottrina<sup>32</sup>, a ridursi. La tutela del contribuente (vincitore in giudizio) può infatti richiedere l'adeguamento del comportamento dell'Amministrazione al precetto della sentenza, anche nel caso di sentenze definibili "autoesecutive". Si ritiene infatti che il contribuente possa giovare della tutela dell'ottemperanza nel caso in cui l'atto annullato abbia già determinato degli effetti<sup>33</sup>, ad esempio per lo sgravio di somme iscritte a ruolo, per la cancellazione di ipoteche, per l'annullamento del provvedimento di fermo (c.d. ganasce fiscali).

Sull'attività dell'Amministrazione successiva ad una pronuncia giurisdizionale, occorre tuttavia distinguere tra quelle ipotesi in cui possa individuarsi una condotta difforme dal giudicato (come il mancato sgravio di somme iscritte a ruolo ma non più dovute), e quelle in cui invece tale attività sia espressione dell'esercizio di una autonoma potestà impositiva (come la notifica di un nuovo atto impugnabile).

Per successivi provvedimenti dell'Amministrazione (non conformi al giudicato), la dottrina, come già osservato, ritiene la tutela del contribuente<sup>34</sup> estranea all'istituto dell'ottemperanza. Avverso un nuovo

<sup>30</sup> Così RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 593. L'A. fa riferimento ai c. d. *interessi oppositivi*, posti a difesa della sfera personale del soggetto incisa dagli atti impositivi.

<sup>31</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 594.

<sup>32</sup> V. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., pp. 935-936.

<sup>33</sup> Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., pp. 945-946. Per un'ampia prospettazione degli effetti del giudicato tributario v. FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, pp. 104 e ss.

<sup>34</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. ult. cit. Meno rigorosamente, altra dottrina afferma che "può darsi ad esempio il caso dell'Amministrazione che, pur emettendo un nuovo atto dopo il diniego di rimborso annullato, reiteri, in modo più o meno evidente, gli stessi vizi già censurati nella sentenza: per ipotesi consimili la giurisprudenza amministrativa ha elaborato la nozione di *atti elusivi* del giudicato, che si pon-

atto dell'amministrazione (fondato su una pretesa fiscale illegittima), espressione di una autonoma manifestazione di potestà amministrativa, il contribuente dovrà infatti avvalersi della tutela consentita attraverso l'ordinaria azione di annullamento, in un nuovo giudizio, non mediante l'esecuzione di un precedente giudicato.

Nel processo amministrativo l'esecuzione del giudicato abbraccia anche l'attività amministrativa successiva al giudicato (c.d. *effetto conformativo* della sentenza)<sup>35</sup>. Occorre comunque osservare che anche in materia tributaria si è da taluni prospettata una forza "prescrittiva" del giudicato, in forza della quale l'Amministrazione, nella successiva attività, dovrebbe conformarsi al contenuto della sentenza<sup>36</sup>.

Sulla possibilità di avvalersi del giudizio di ottemperanza per le sentenze c.d. "senza condanna"<sup>37</sup>, si evidenzia come la norma parli di

gono non solo e non tanto in contrasto con norme generali ed astratte, quanto con il comando contenuto nella sentenza...". In tal senso v. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 946. L'A. afferma che in tale evenienza la tutela del contribuente verso il nuovo atto non si esplica più nelle forme del ricorso ordinario da proporre entro un termine decadenziale, ma mediante il ricorso per ottemperanza, azionabile nel termine prescrizione, e diretto sia alla declaratoria di nullità, per il carattere "elusivo", del nuovo atto emanato dopo il giudicato, sia alla adozione dei provvedimenti conseguenti, destinati ad assicurare una corretta azione amministrativa.

<sup>35</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 593. Con riguardo al processo amministrativo v. TRAVI A., *op. e loco cit.*, p. 4605.

<sup>36</sup> V. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 947. L'A., con riguardo a tale forza "prescrittiva" del giudicato, osserva che dalla sentenza nascono degli obblighi in capo all'Amministrazione: tali obblighi possono riguardare sia l'adozione di comportamenti positivi – come corrispondere un rimborso – sia l'astensione da comportamenti che siano incompatibili con la sentenza. Si prospetta, ad esempio, l'ipotesi di atti impositivi, di accertamento o di riscossione, che non tengano conto del giudicato, favorevole al contribuente, formatosi su atti relativi ad esenzioni pluriennali, e quindi destinato a spiegare effetti su una pluralità di periodi d'imposta. Il ricorso al giudizio di ottemperanza, seguendo tale linea evolutiva, condurrebbe a disporre di un mezzo semplice e celere per bloccare, con immediatezza, e senza instaurare un secondo giudizio ordinario, ulteriori atti impositivi non conformi al giudicato.

<sup>37</sup> Per l'ottemperabilità v. Comm. trib. di I° grado di Bolzano, sez. V, sent. n. 22 del 2 dicembre 2003, ove si riconosce l'ottemperabilità di una pronuncia di annullamento di provvedimento di sospensione di rimborso, in *Boll. trib.*, n. 4, 2004, pp. 299-300, e in *Giur. trib.*, n. 4, 2004, pp. 371 e ss., con nota di GLENDI C., *Sull'ottemperanza delle sentenze che annullano i provvedimenti di sospensione dei rimborsi IVA*. Nel senso di escludere, in queste ipotesi, l'applicabilità dell'istituto, v. Comm. trib. prov. di Milano, sent. n. 80 del 18 luglio 2003, in *Boll. trib.*, n. 3, 2004, pp. 220 e ss., che statuisce l'inottemperabilità di una sentenza ove non rechi l'espressa condanna dell'Amministrazione al pagamento delle somme che "accerta" essere dovute, e l'ottemperabilità della stessa pronuncia per quanto attiene alla condanna alle spese di giudizio. Cfr., in com-



“ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato”, e non di “sentenze di condanna”<sup>38</sup>. Per questa argomentazione testuale e per la *ratio* dell’istituto, non sembra che l’ottemperabilità possa essere circoscritta alle sole sentenze di condanna dell’Amministrazione al pagamento di somme determinate, né alle sole sentenze aventi un contenuto diverso da queste (non sembra infatti si possa considerare uno speciale strumento di esecuzione di obblighi diversi da quelli di pagamento, quasi un surrogato dell’esecuzione civile, ma piuttosto un istituto in grado di garantire l’esecuzione di tutti gli obblighi derivanti dall’esito del processo tributario)<sup>39</sup>.

L’esperibilità del giudizio di ottemperanza va riconosciuta, ad esempio, quando la sentenza contenga un obbligo di rimborso, ovvero una pronuncia in materia catastale, relativa al classamento di terreni o unità abitative: l’interesse del contribuente sarà rivolto, nel primo caso, ad ottenere l’emissione di un titolo di spesa<sup>40</sup>, e, nel se-

mento a questa sentenza, SOLLINI E., *Per esperire il giudizio di ottemperanza occorre la sentenza esecutiva di condanna*, ivi; sul tema specifico v. AZZONI V., *Non è invocabile il giudizio di ottemperanza di una sentenza che non rechi la condanna della Pubblica Amministrazione*, in *Il fisco*, n. 44, 2003, pp. 6959 e ss.; PENNELLA N., *Sulla necessità della richiesta di condanna dell’Ufficio finanziario per fruire del giudizio per l’ottemperanza e sui rapporti di tale istituto con l’esecuzione forzata civilistica*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 2, 2004, pp. 412 e ss.; GLENDI C., *L’ottemperanza vale anche senza condanna*, in *Il Sole 24 ore*, n. 25 del 20 novembre 2003.

<sup>38</sup> Cfr. GLENDI C., *Sull’ottemperanza*, cit., p. 375.

<sup>39</sup> V. ancora GLENDI C., *Sull’ottemperanza*, cit., p. ult. cit. V. in proposito quanto affermato dalla Suprema Corte: “il ricorso per l’ottemperanza è ammissibile ogni qual volta debba farsi valere l’inerzia della p. a. rispetto al giudicato, ovvero la difformità specifica dell’atto da essa posto in essere rispetto all’obbligo processuale di attenersi all’accertamento contenuto nella sentenza da eseguire, al fine non di ottenere l’esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato (come avviene nel complementare giudizio esecutivo civile), ma di rendere effettivo quel comando, con la conseguenza che il rimedio è ammissibile anche – e tanto più – quando la decisione contenga un comando privo dei caratteri della puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo” (Cass., Sez. trib., sent. n. 4126, 23 settembre 2003, massima, in *Boll. trib.*, n. 13, 2004, p. 1036, in *Giur. trib.*, n. 6, 2004, 524, con nota di GLENDI C., *Giudizio tributario «abnorme» e giudizio di ottemperanza «extra moenia»*, e in *Il fisco*, n. 11, 2004, pp. 3852 e ss., con nota di M. G., *Il giudizio di ottemperanza è uno strumento di legalità ad ampia applicazione*).

<sup>40</sup> In questo caso la Circ. min. n. 5/E del 4 febbraio 2003, cit., prevede che l’Agenzia delle entrate e, quindi, anche il commissario *ad acta*, possano disporre anche il c.d. *ordine di pagamento in conto sospeso*, consentito all’Amministrazione quando, in presenza di un provvedimento giurisdizionale esecutivo, non vi sia la disponibilità finanziaria nel relativo capitolo di spesa. *Contra* v. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 322: “Con riguardo al contenzioso tributario, tuttavia, non è certa l’applicabilità di tale procedura (o se invece l’introduzione del giu-

condo caso, a conseguire la “messa in atti” della determinazione giudiziale<sup>41</sup>.

Si può invero affermare che dalla sentenza nascono degli obblighi in capo all’Amministrazione: tali obblighi possono riguardare sia l’adozione di comportamenti positivi – come corrispondere un rimborso – sia l’astensione da comportamenti che siano incompatibili con la sentenza. Si prospetta, ad esempio, l’ipotesi di atti impositivi, di accertamento o di riscossione, che non tengano conto del giudicato, favorevole al contribuente, formatosi su atti relativi ad esenzioni pluriennali, e quindi destinato a spiegare effetti su una pluralità di periodi d’imposta<sup>42</sup>.

Sempre con riferimento all’oggetto, può rilevare nel giudizio di ottemperanza un rapporto definitivamente accertato, o comunque divenuto definitivo, al di fuori del giudizio in cui si è accertato il diritto del contribuente per il quale lo stesso agisce in ottemperanza. È il caso di un credito opposto in compensazione e accertato con sentenza passata in giudicato<sup>43</sup>.

dizio di ottemperanza la precluda), e, comunque, ove se ne affermi l’applicabilità, resta dubbio il relativo ambito di applicazione – ossia se ad essa possa farsi ricorso solo per l’esecuzione delle sentenze tributarie di condanna *ex art. 69* (le uniche costituenti titolo esecutivo) o anche per quelle non ancora definitive ai sensi dell’art. 68”.

La c. d. procedura del pagamento in conto sospeso, introdotto dall’art. 14 del D. L. n. 669 del 1996, convertito in L. n. 30 del 1997, consente “alla P. A. un differimento dell’esecuzione per permetterle di approntare le necessarie risorse finanziarie ed evitare gli aggravii che deriverebbero dalla sottoposizione alla procedura esecutiva, contemperando l’interesse del privato alla soddisfazione del suo credito con quello generale alla ordinata e corretta gestione finanziaria”. “Le amministrazioni dello Stato e degli Enti pubblici non economici sono tenuti a completare le procedure per l’esecuzione dei provvedimenti giudiziari e dei lodi arbitrali resi esecutivi entro il termine di 60 giorni dalla notificazione del titolo esecutivo (prima del quale termine il privato non può esperire procedure esecutive contro il debitore pubblico, nonostante la immediata esecutività delle sentenze civili e amministrative anche non definitive), ed, in caso di mancanza dei mezzi finanziari necessari nell’apposito capitolo di spesa, il dirigente responsabile della spesa dispone il pagamento mediante uno speciale ordine di pagamento da regolare in conto sospeso indirizzato all’ufficio tesoriere” (così ancora RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. ult. cit.). Sul tema cfr. LUCARIELLO C., *Brevi note sull’utilizzo dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso per i rimborsi dei tributi*, in *Il fisco*, n. 13, 2006, pp. 4953 e ss.

<sup>41</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 594.

<sup>42</sup> V. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 947: “Il ricorso al giudizio di ottemperanza, seguendo tale linea evolutiva, condurrebbe a disporre di un mezzo semplice e celere per bloccare, con immediatezza, e senza instaurare un secondo giudizio ordinario, ulteriori atti impositivi non conformi al giudicato”.

<sup>43</sup> V. Cass. n. 27044/2007, cit., con commento di PARLATO M. C., *Nel giudizio di ottemperanza prevale l’esecuzione*, cit.

Altra problematica attiene alla circostanza se la cognizione del giudice dell'ottemperanza possa o meno "ricomprendere anche gli obblighi 'conseguenziali' o 'implicati' dall'accertamento del contenuto della sentenza". Con i primi si intendono i c.d. accessori al diritto accertato dalla sentenza, come gli interessi e la rivalutazione monetaria; con i secondi si intendono quegli effetti che sono "tecnicamente 'dipendenti' dall'accertamento giudiziale di un distinto rapporto giuridico, in quanto tale accertamento si configura come (un elemento della) fattispecie costitutiva di siffatti obblighi", e si fa l'esempio del diritto al rimborso, ex art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, del costo della fidejussione richiesta al fine di evitare l'esecuzione coattiva, conseguente all'accertamento dell'inesistenza del debito d'imposta. In proposito si esclude che l'oggetto del giudizio di ottemperanza possa estendersi all'esecuzione di detti obblighi, siano essi "conseguenziali" siano essi "implicati", in quanto la loro sussistenza rimane al di fuori dell'oggetto dell'accertamento sul quale si è formato il giudicato; ciò peraltro "non esclude il riconoscimento di un margine di apprezzamento del giudice dell'ottemperanza per quanto attiene alla quantificazione del diritto accertato (e ciò vale in special modo per gli interessi sempre che il diritto ad ottenerli risulti in via immediata dalla sentenza ottemperanda)"<sup>44</sup>.

Il *petitum* dell'ottemperanza è in ogni caso delimitato dal giudizio conclusivo con il giudicato: il giudice deve attenersi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenere conto della relativa motivazione (art. 70, settimo comma). Non potrà pertanto essere attribuito un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire<sup>45</sup>.

Si rileva infine che l'accoglimento del ricorso potrà comportare la condanna della parte pubblica al pagamento delle spese del giudizio di ottemperanza<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> Per tutti questi aspetti v. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., pp. 318 e ss.

<sup>45</sup> V. Cass., Sez. trib., sent. n. 22188, 24 novembre 2004, in *Corr. trib.*, n. 8, 2005, 639 e ss.; Cass., Sez. trib., sent. n. 13681, 24 dicembre 2005; Cass., Sez. trib., sent. n. 28323, 26 ottobre 2005, in *Il fisco*, n. 2, 2006, pp. 293 e ss.; Comm. trib. reg. Lazio, sent. n. 223, 13 febbraio 2006.

<sup>46</sup> V. ad esempio Comm. trib. reg. Friuli-Venezia Giulia, sent. n. 77, 17 agosto 2001, in *Boll. trib.*, n. 1, 2003, pp. 57-58. Sul regime delle spese di lite nel processo tributario v. BELLÈ B., *Le spese del giudizio*, in Tesaurò F., *Il processo tributario*, cit., pp. 299 e ss.

### 3. Competenza

L'ottemperanza è richiesta mediante ricorso da presentare in doppio originale alla segreteria della Commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della Commissione tributaria regionale.

Il criterio di ripartizione della competenza rispecchia la *ratio* che il giudice che ha pronunciato il provvedimento passato in giudicato possa pronunciarsi altresì per l'ottemperanza. Si osserva in proposito come, da taluna dottrina<sup>47</sup>, l'ottemperanza amministrativa sia considerata prosecuzione del processo precedente, in quanto avrebbe l'effetto di "integrare" il giudicato, definendone – attraverso l'esecuzione – contenuto ed efficacia.

Secondo la lettera della norma, la Commissione tributaria provinciale è competente nei casi in cui il giudicato si sia formato su pronunce emesse dalla stessa, mentre per la competenza della Commissione tributaria regionale la formula legislativa utilizzata è più ampia. Essa è infatti competente anche nell'ipotesi in cui il giudicato provenga dalla Corte di Cassazione, cui non spetta in alcun caso la possibilità di pronunciarsi sull'ottemperanza.

La competenza della Commissione tributaria provinciale sussisterebbe quando:

- il giudicato si è formato su una pronuncia di primo grado;
- la sentenza di appello statuisce solo sul rito (con una dichiarazione di inammissibilità o di estinzione dell'appello medesimo).

L'obbligo cui l'Amministrazione deve adempiere è infatti, in queste ipotesi, contenuto nella sentenza di primo grado.

La Commissione tributaria regionale sarebbe invece competente per il giudizio di ottemperanza quando<sup>48</sup>:

- il giudice di appello (eventualmente anche in sede di rinvio) entra nel merito delle questioni a lui prospettate con l'impugnazione e pronuncia una sentenza, anche di rigetto dell'appello;

<sup>47</sup> Così CALABRÒ C., *L'ottemperanza come «prosecuzione» del giudizio amministrativo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1981, p. 1184; CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2000, p. 879, ove la concezione del giudicato amministrativo, secondo una prospettazione dinamica che ne coglie i diversi momenti, come "giudicato a formazione progressiva". Con riferimento al diritto tributario v. RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., pp. 31-32, che evidenzia piuttosto come sia compito del giudice dell'ottemperanza tradurre in atto le statuizioni contenute nel giudicato, e non integrarlo con nuove statuizioni.

<sup>48</sup> Per questo profilo cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 18226, 10 settembre 2004.

- la Cassazione (in applicazione dell'art. 384, comma 2, del codice di procedura civile) decide questioni di merito;
- vi è una decisione della Commissione tributaria centrale.

In queste ipotesi, invero, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria deriva da una sentenza che si sostituisce a quella emessa nel precedente grado di giudizio, ormai superata proprio per effetto delle valutazioni operate da un altro giudice<sup>49</sup>.

La competenza per l'ottemperanza delle sentenze della Corte di cassazione spetta alla Commissione tributaria regionale; nel caso in cui la sentenza sia cassata con rinvio all'organo giudicante di primo grado e il giudicato si formi sulla sentenza della Commissione tributaria provinciale<sup>50</sup>, la competenza a pronunciarsi spetta allo stesso organo.

Nel caso in cui si sia formato il giudicato su una sentenza pronunciata in appello, che statuisca solo sul rito, e che preveda la condanna dell'Amministrazione alle spese, è stata ipotizzata la legittimità dell'esperimento di due diversi giudizi di ottemperanza. Sarebbe infatti da adire per l'ottemperanza la Commissione tributaria provinciale per l'adempimento degli obblighi derivanti dalla sentenza di merito pronunciata dai giudici di prime cure, mentre la competenza per l'ottemperanza all'obbligo di pagamento delle spese spetterebbe alla Commissione tributaria regionale<sup>51</sup>.

Sembra opportuno – con riguardo alla sentenza di conferma di quella di primo grado – sottolineare che appare impossibile prescindere

<sup>49</sup> V. Cass., Sez. trib., sent. n. 18226/2004, cit.

<sup>50</sup> Si fa riferimento all'ipotesi in cui la sentenza della Commissione tributaria provinciale non sia appellata, ovvero in cui l'appello contro la stessa proposto si sia estinto o sia dichiarato inammissibile. V. in proposito GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., 6.

<sup>51</sup> V. Cass., sez. V, sent. n. 18226/2004, cit., in cui la pronuncia, affrontando espressamente il problema, afferma che “si può fare l'ipotesi in cui la sentenza di appello, contenente la declaratoria di inammissibilità improcedibilità o estinzione dell'appello, contenga anche la condanna alle spese dell'appello. In questo caso, la sentenza di appello, per il capo contenente la condanna alle spese, può assumere il valore di un giudicato sostanziale, e può costituire un titolo esecutivo autonomo poiché, mentre lascia ferma e totalmente integra la sentenza di primo grado (che non viene esaminata affatto in conseguenza della rilevata inammissibilità improcedibilità o estinzione dell'appello), esprime l'unico fatto nuovo che appartiene al giudizio di appello, che è dato dalla condanna alle spese. In caso di mancata attuazione volontaria, il capo della sentenza relativo alla condanna alle spese dovrà essere fatto valere in sede di ottemperanza dinanzi alla Commissione regionale, mentre la sentenza di primo grado (passata in giudicato) dovrà esser fatta valere in sede di ottemperanza dinanzi alla Commissione provinciale”.

dalla valenza sostitutiva della sentenza di appello rispetto a quella di primo grado<sup>52</sup>, anche alla luce delle differenti caratterizzazioni dell'ottemperanza alle sentenze del giudice tributario rispetto all'ottemperanza in ambito amministrativo<sup>53</sup>.

Invero, anche se di mera conferma, la sentenza che statuisce sul merito è pur sempre frutto dell'esame della controversia da parte di un organo giudicante diverso dai primi giudici, che determina la competenza per l'ottemperanza in capo alla Commissione tributaria regionale.

Prevale l'esigenza, pertanto, di riconoscere il valore assorbente della sentenza di appello, sostitutiva a tutti gli effetti rispetto a quella di primo grado<sup>54</sup>, a prescindere dal considerare se il giudicato (confermativo del primo grado) abbia una diversa motivazione o integri la precedente motivazione, ovvero se si esprima sinteticamente con una conferma senza approfondire, integrare o reiterare la motivazione di prime cure<sup>55</sup>.

Per concludere, è necessario effettuare un breve cenno sulla competenza per l'ottemperanza dei provvedimenti delle "vecchie" Commissioni tributarie.

<sup>52</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., pp. 596-597; in questo senso si sono pronunciate: Comm. trib. prov. Napoli, sent. n. 328, 14 gennaio 2003, in *Rass trib.*, n. 1, 2004, pp. 230-231; Comm. trib. reg. Milano, sent. n. 462, 6 novembre 2001, in *Il fisco*, n. 25, fasc. n. 1, pp. 4067.

<sup>53</sup> V. ancora RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 597. La differente disciplina del giudizio di ottemperanza nei due ambiti – tributario e amministrativo – rende difficile concepire la possibilità di una applicazione analogica della normativa amministrativa, in particolare del citato art. 37 della L. n. 1034/1971, che prevede la competenza del T.A.R. "anche quando si tratti di decisione di tribunale amministrativo regionale confermata dal Consiglio di Stato in sede di appello". Della stessa norma, peraltro, la giurisprudenza tende a dare una interpretazione restrittiva: cfr. Cons. di Stato, sez. V, 20 marzo 1985, in *Foro amm.*, 1985, p. 446; Cons. di Stato, sez. V, 11 ottobre 1996, in *Foro amm.*, 1996, p. 2886.

<sup>54</sup> V. GLENDI C., *Primi approcci della Suprema Corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, nota a Cass., 5 febbraio 2002, n. 1544, in *Giur. trib.*, n. 11, 2002, pp. 1051 e ss.; RUSSO P., *Giudizio di ottemperanza ed individuazione della Commissione competente*, nota a Comm. reg. Campania, sent. n. 1813/2002, cit., e Comm. trib. prov. Napoli, sent. n. 328/2003, cit., in *Rass. trib.*, n. 1, 2004, pp. 233-234; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 597.

<sup>55</sup> Queste valutazioni sono state effettuate – con riferimento al processo amministrativo – nell'applicazione restrittiva dell'art. 37, u. c., della l. n. 1034/1971, per attribuire la competenza a decidere sull'ottemperanza al giudice di appello anche nel caso di sentenza confermativa del primo grado, quando la conferma sia avvenuta con diversa motivazione o con integrazione del *decisum*, "in base alla considerazione che in questi casi la determinazione giudiziale si dovrà ricavar alla lettura di entrambe le sentenze, di primo e di secondo grado, e non v'è perciò ragione per non affidare il compito di conoscere dei ricorsi in ottemperanza al giudice che ha contribuito, in sede di appello, alla formazione del giudicato" (v. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 596).

Per l'individuazione del giudice competente<sup>56</sup>, con riguardo alle "decisioni" di queste ultime, tra Commissione tributaria provinciale e Commissione tributaria regionale, la giurisprudenza si è espressa affermando che non vi è alcuna diversità ontologica tra un giudicato dell'attuale Commissione tributaria provinciale e un giudicato della Commissione tributaria di 1° grado precedentemente operante<sup>57</sup>.

Si propende dunque per ritenere che, nell'applicare la nuova disciplina del giudizio di ottemperanza ai giudicati formati su decisioni delle precedenti Commissioni, la competenza sia individuabile attraverso il criterio della corrispondenza tra decisioni di prime cure o di ultima istanza e sentenze pronunciate, rispettivamente, dalle Commissioni tributarie provinciali o regionali<sup>58</sup>.

In giurisprudenza<sup>59</sup> è indicata chiaramente la correttezza di questo indirizzo; oltre alla individuazione della competenza della Commissione tributaria provinciale per l'ottemperanza delle decisioni delle Commissioni tributarie di 1° grado, si è ritenuto che la residuale competenza della Commissione tributaria regionale abbraccerebbe i ricorsi per l'ottemperanza delle decisioni della Commissione tributaria di 2° grado e della Commissione tributaria centrale<sup>60</sup>, nonché quelli per l'ottemperanza delle sentenze della Corte d'appello e delle sentenze della Corte di cassazione<sup>61</sup>.

Concludendo, anche al giudizio di ottemperanza si applica la disciplina prevista dalle disposizioni sulla competenza del processo tributario<sup>62</sup>.

<sup>56</sup> Per questa tematica cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 233, nota 9, e i riferimenti bibliografici e giurisprudenziali ivi citati.

<sup>57</sup> Così Comm. trib. reg. Puglia, 19 maggio 1998, n. 61, in *Riv. giur. trib.*, n. 9, 1998, p. 812; Comm. trib. reg. Bologna, 26 novembre 1998, n. 154, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, p. 433.

<sup>58</sup> V. Cass., sent. n. 9340/2002, cit.: "La competenza delle nuove commissioni va distribuita tra commissioni provinciali e commissioni regionali a seconda che le decisioni oggetto del giudizio di ottemperanza siano, rispettivamente, decisioni di prime cure o di ultima istanza degli organi previgenti".

<sup>59</sup> V. Cass., sent. n. 9340/2002, cit.

<sup>60</sup> Sulla "regionalizzazione" della Commissione tributaria centrale, v. commi 351 e ss. dell'art. 1 della L. n. 244/2007 (Finanziaria 2008); in proposito v. CICALA M., *La semi-soppressione della Commissione tributaria centrale: prime osservazioni e quesiti pratici*, [www.giustiziatributaria.it](http://www.giustiziatributaria.it); MOBILI M. - PIAGNERELLI G., *La Commissione tributaria centrale si divide in 152 collegi*, [www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com).

<sup>61</sup> In tal senso cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 6; ID., *Giudizio di ottemperanza e questioni di competenza*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 816.

<sup>62</sup> V. art. 5 del D.lgs. n. 546/92; sulle questioni relative alla competenza v. BELLAGAMBA G., *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino 1996, pp. 62 e ss.; BAFILE C., *Il nuovo processo*, cit., pp. 40 e ss.; DRIGANI O. - LUNELLI R., *Guida al nuovo processo tributario*, Milano 1996, pp. 28 e ss.; BATISTONI FERRARA F., *Appunti*

Pertanto il vizio di competenza va trattato secondo la disciplina generale. Di conseguenza, “la commissione tributaria dichiaratasi incompetente dovrà indicare quella ritenuta competente e il processo, se tempestivamente e ritualmente riassunto davanti a quest’ultima, continuerà davanti ad essa (fermi gli effetti propri del ricorso iniziale) o altrimenti si estinguerà (con il consequenziale venir meno di tali effetti)”<sup>63</sup>.

Si è, da taluna giurisprudenza – in base alla sostenuta inderogabilità dell’art. 70, comma 6, che prescrive la assegnazione del ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza della quale si chiede l’ottemperanza – affermata l’inammissibilità del ricorso per l’ottemperanza qualora lo stesso sia “cumulativo”, cioè nel caso in cui con un unico atto si chieda l’ottemperanza di più sentenze passate in giudicato provenienti da diverse sezioni della stessa Commissione tributaria.

In questa ipotesi, dunque, l’assegnazione ad una delle sezioni che hanno pronunciato una delle sentenze da ottemperare comporterebbe l’inammissibilità del ricorso. La sezione assegnataria sarebbe infatti incompetente a statuire sull’ottemperanza per le sentenze dalla stessa non pronunciate e l’eventuale sentenza sarebbe nulla per violazione di una norma inderogabile (cioè il citato art. 70, comma 6)<sup>64</sup>. Peraltro, sull’ammissibilità del ricorso cumulativo si è sostenuto che “l’attuazione di un giudicato e di quello tributario in specie prevede *ex se* un tratto unificante e semplificante, che, sia pure in termini non assoluti, porta di per sé ad ammettere e rendere consigliabile il cumulo. Non vi è, infatti, più da svolgere attività accertativa ormai rifluita in un *dictum* ben definito, a cui serve solo sia data attuazione”, anche in considerazione del principio di economia processuale<sup>65</sup>.

*sul processo tributario*, Padova, 1995, pp. 45 e ss.; DELLA VALLE E., *La competenza*, in Tesaurò F., *Il processo tributario*, cit., pp. 117 e ss.; GIOVANNINI, *Competenza e incompetenza territoriale delle Commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, pp. 59 e ss.; GLENDI C., *Il nuovo regime dell’incompetenza delle Commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, n. 5, 1997, pp. 336 e ss.; ID., *Ancora sul nuovo regime dell’incompetenza delle Commissioni tributarie*, *ivi*, n. 9, 1997, pp. 638 e ss.; ID., *La competenza delle Commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, 2001, pp. 1113 e ss.; GUARNIERI G., *Sentenza sulla competenza e translatio iudicii nel processo tributario*, in *Giur. trib.*, n. 7, 1997, pp. 675 e ss.

<sup>63</sup> V. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 7; ID., *Giudizio di ottemperanza e questioni di competenza*, cit., p. 816; in senso contrario, per l’inammissibilità del ricorso proposto a Commissione tributaria incompetente, v. Comm. trib. reg. Puglia, 19 maggio 1998, n. 61, cit.

<sup>64</sup> In tal senso si è espressa la Comm. trib. prov. Bologna, sent. n. 47, 22 giugno 2004, in *Corr. trib.*, n. 42, 2004, p. 3331. V., sull’ammissibilità di un ricorso cumulativo per l’ottemperanza di più giudicati risultanti da diverse sentenze di una sola Commissione tributaria, GLENDI C., *Ricorso in ottemperanza di più giudicati*, cit., pp. 3332 e ss.

<sup>65</sup> Così GLENDI C., *Ricorso in ottemperanza di più giudicati*, cit., p. 3335.



#### 4. Legittimazione attiva e passiva

Legittimata a richiedere l'ottemperanza è la parte che vi ha interesse, dunque i soggetti che siano stati parte nel giudizio da cui deriva il giudicato, e che abbiano un concreto e attuale interesse alla attuazione della sentenza. La "parte" deve qui intendersi non soltanto in senso formale (parte ricorrente o intervenuta nel giudizio), ma anche in senso sostanziale, cioè soggetto comunque beneficiario dell'obbligo imposto all'Amministrazione dalla sentenza. Poiché il giudicato ha effetto tra le parti, i loro eredi e aventi causa, ai sensi dell'art. 2909 c.c., anche questi soggetti possono attivarsi per l'ottemperanza del giudicato<sup>66</sup>. Interessato e legittimato a proporre il giudizio di ottemperanza è – ad esempio – anche il cessionario del credito IVA che abbia partecipato al giudizio di merito da cui deriva la pronuncia ottemperabile<sup>67</sup>.

Si è ritenuto inoltre che la legittimazione attiva debba spettare anche al creditore del debitore inerte che sia a sua volta creditore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in via surrogatoria (*ex art. 2900 c.c.*)<sup>68</sup>.

Come osservato in dottrina, l'interesse permane fino alla completa esecuzione del giudicato, dunque permane nonostante l'intrapresa via dell'esecuzione forzata disciplinata dal c.p.c., sino alla completa soddisfazione della pretesa. Solo in questo momento sarà improcedibile il ricorso per l'ottemperanza presentato, per sopravvenuta carenza di interesse<sup>69</sup>.

La legittimazione passiva è espressamente individuata nell'"ufficio del Ministero delle finanze"<sup>70</sup> e nell'"ente locale"

In dottrina si è discusso sulla tassatività o meno di questa indicazione, sulla base dell'unico elemento fornito dalla normativa<sup>71</sup>, che consiste nell'individuazione degli stessi come soggetti tenuti ad adempiere all'obbligo derivante dal giudicato (art. 70, comma 2), come de-

<sup>66</sup> V. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 7; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *op. cit.*, pp. 886-887.

<sup>67</sup> V. in proposito Corte di Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2002, n. 1544, in *Giur. trib.*, n. 11, 2002, pp. 1047 e ss. (con nota di GLENDI C., *Primi approcci della Suprema Corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*), in cui la legittimazione ad agire per l'ottemperanza è del mandatario irrevocabile all'incasso di società assegnataria di credito IVA a seguito di procedura esecutiva proposta contro la contribuente e l'Ufficio IVA, che ha partecipato al giudizio di merito da cui è derivata la pronuncia ottemperabile.

<sup>68</sup> Per questo profilo v. ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 191; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *op. cit.*, pp. 886-887, nota 15.

<sup>69</sup> V. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 7.

<sup>70</sup> Oggi Ministero dell'Economia e delle Finanze.

<sup>71</sup> Coglie questo aspetto GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. ult. cit.

stinatari a cura della segreteria di uno degli originali del ricorso (art. 70, comma 4), come soggetti che hanno la possibilità di trasmettere le proprie osservazioni alla Commissione tributaria (e di allegare la documentazione dell'eventuale adempimento) (art. 70, comma 5), ed infine come coloro che hanno omesso di adottare i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza (art. 70, comma 7).

Il dubbio sulla possibilità di individuare la legittimazione passiva in capo ad altri soggetti riguarda, in concreto, precipuamente l'agente della riscossione nei confronti del quale siano pronunciate sentenze di condanna.

A sostegno della tesi contraria alla legittimazione passiva dell'agente della riscossione si è osservato che:

- mentre l'esecuzione forzata disciplinata dal c.p.c., ai sensi dell'art. 69, D.lgs. n. 546/92, è testualmente prevista non solo nei confronti dell'ufficio o dell'ente locale, ma anche nei confronti del concessionario, non si fa viceversa menzione di questo soggetto nell'art. 70<sup>72</sup>;
- la disciplina prevede l'adozione di provvedimenti (art. 70, comma 7) in luogo dell'Amministrazione finanziaria o dell'ente locale, che mal si adattano alla figura dell'agente della riscossione e quindi – anche per questo profilo – si tende ad escludere la legittimazione passiva di quest'ultimo<sup>73</sup>.

Si è prospettato, prima della riforma della riscossione attuata dalla l. n. 248 del 2 dicembre 2005<sup>74</sup> – per il rapporto di sostituzione tra concessionario ed ente impositore, in virtù del quale la sentenza emessa nei confronti del concessionario ha efficacia diretta anche verso l'ente impositore – un giudizio di ottemperanza direttamente proposto contro l'ente stesso, anche se il giudicato si sia formato nei confronti del concessionario, purché il giudicato stesso attenga alla parte sostituita (Amministrazione finanziaria o ente locale)<sup>75</sup>.

A sostegno della tesi affermativa si osserva che:

- il concessionario (oggi agente) è un soggetto che agisce nell'esercizio di funzioni pubbliche, “ed appare quindi, al di là della lettera della disposizione in esame, come possibile contraddittore del ri-

<sup>72</sup> V. BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., pp. 608 e 798: “fra i soggetti passivi la legge non indica, a differenza di quanto si verifica nell'art. 69, il concessionario del servizio di riscossione, a cui, quindi, non può fare riferimento il giudizio di ottemperanza”.

<sup>73</sup> V. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. ult. cit.

<sup>74</sup> Il provvedimento, di conversione del D.L. n. 203 del 30 settembre 2005, reca “Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria”, e, specificamente, all'art. 3, le “Disposizioni in materia di servizio nazionale della riscossione”, con cui si dispone e si disciplina la trasformazione.

<sup>75</sup> V. ancora GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. ult. cit.

corrente ex art. 70, e destinatario dei provvedimenti del giudice dell'ottemperanza<sup>76</sup>;

- alla previsione, nella normativa generale sul processo, della figura del concessionario come possibile parte, si deve aggiungere la considerazione della sostituzione a questo soggetto, per opera della citata riforma, della Riscossione S.p.a., ente strumentale all'Agazia delle entrate. Tale mutamento rende più attendibilmente sostenibile la possibilità di affermare che con l'espressione "Amministrazione" si intenda, in senso ampio, ricomprendere i soggetti che possono essere coinvolti – per l'attuazione del giudicato – nel giudizio di ottemperanza<sup>77</sup>.

Si è in dottrina posto il problema della alterità, in giudizio, della Riscossione s.p.a. (ora Equitalia s.p.a.)<sup>78</sup> (la cui attività è strumentale per l'Agazia delle entrate) rispetto all'Agazia stessa<sup>79</sup>. Anche rispondendo positivamente, cioè nel senso di ritenere la capacità processuale del nuovo soggetto autonoma da quella dell'Agazia, la connessione tra le due entità non sembra consentire l'esclusione della Riscossione S.p.a. dal giudizio di ottemperanza, nelle ipotesi in cui sia stata parte nel processo<sup>80</sup>, o comunque da essa dipenda l'esecuzione del giudicato<sup>81</sup>.

<sup>76</sup> Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 937.

<sup>77</sup> Cfr., prima della riforma di cui alla l. n. 248/2005, BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. ult. cit.; RAU C., *Il concessionario della riscossione quale sostituto processuale dell'ente impositore nel nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1996, pp. 1416 e ss. Sulla natura e le funzioni della Riscossione S.p.a. v. PARLATO M. C., *Brevi note sulla Riscossione S.p.a.*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2006, pp. 153 e ss.

<sup>78</sup> Dal 12 marzo 2007 l'assemblea dei soci di Riscossione s.p.a. ha deliberato il cambiamento di denominazione sociale in "Equitalia s.p.a." Al riguardo v. DAMASCELLI A., *Il controllo di Equitalia s.p.a. sugli agenti della riscossione*, in *Corr. trib.*, n. 47, 2007, pp. 3847 e ss. Cfr. inoltre FORTUNA E., *Le ricadute processuali della riforma del servizio di riscossione dei tributi*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1, 2008, pp. 36 e ss.

<sup>79</sup> Al riguardo v. PARLATO A., *Gestione pubblica e privata nella riscossione dei tributi a mezzo ruolo*, Relazione al Convegno di Studi "Gestione privatistica di fondi pubblici. Controllo e giurisdizione", I.S.E.L. e A.N.C.E., Palermo, 2006; PARLATO M. C., *Brevi note*, cit., 180.

<sup>80</sup> Per la posizione di parte del concessionario nel giudizio tributario, ex art. 10 del D.lgs. n. 546/92, cfr. ALBERTINI F., *Il processo con pluralità di parti*, in Tesau-ro F., *Il processo tributario*, cit., pp. 261 e ss.; NAPOLITANO F., *Le parti*, in Tesau-ro F., *Il processo tributario*, cit., pp. 181 e ss.; PISTOLESI F., *Le parti del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2002, I; TURCHI A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, pp. 169 e ss. In generale vedi GARBAGNATI E., *La sostituzione processuale nel nuovo codice di procedura civile*, Milano, 1942, pp. 243 e ss.; PROTO PISANI A., voce *Parte (diritto processuale civile)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXI, Milano, 1981, pp. 921 e ss. e Autori ivi citati.

<sup>81</sup> Si può ipotizzare che, nonostante il giudicato, la riscossione del credito che risulta indebito abbia comportato l'adozione di provvedimenti come il fermo ammini-

## 5. Il giudizio di ottemperanza e l'esecuzione del giudicato prevista dal c.p.c.

L'art. 70 in commento afferma che "salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, la parte che vi ha interesse, può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso...".

Il rapporto tra azione esecutiva e giudizio di ottemperanza, è stato oggetto di differenti linee argomentative<sup>82</sup> per sostenerne l'alternatività,

strativo (c. d. ganasce fiscali) o l'iscrizione di ipoteca, per la cui cancellazione sia necessario un comportamento attivo del soggetto preposto alla riscossione.

<sup>82</sup> Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. 2; ID., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle commissioni tributarie*, in *Riv. giur. trib.*, n. 12, 1997, p. 1138; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, cit., pp. 315 e ss.; ID., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pp. 525-526; BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 204; BARTOLINI F. - RÉPREGOSI M. L., *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, Piacenza, 1997, p. 280; BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., pp. 943 e ss.; BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, cit., p. 132; BELLÈ B., *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Rass. trib.*, n. 2, 1998, pp. 587 e ss.; BUSCEMA A., *Profili teorici e pratici del giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco*, n. 17, 1994, pp. 4214 e ss.; CAPOLUPO S., *Giudizio di ottemperanza. Ancora molti i punti controversi*, in *Il fisco*, n. 21, 1999, pp. 6962 e ss.; DRIGANI O. - LUNELLI R., *Guida al nuovo processo tributario*, cit., p. 284; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *op. cit.*, pp. 880-881; DE GREGORIO M.G., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 55; MARINO T. M., *Notazioni sul giudizio di ottemperanza tributario*, in *Boll. trib.*, n. 8, 1999, p. 669; MULEO S., *Il nuovo processo tributario*, Rimini, 1996, p. 223; ALLEGRETTI N., *L'esecuzione delle sentenze nel processo tributario*, in *Il fisco*, n. 47, 1993, pp. 11789 e ss.; BAGLIONE T., *sub art. 70*, in Baglione T. - Menchini M. - Miccinesi S., *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 604; ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, n. 3, 1997, pp. 187 e ss.; AZZONI V., *L'efficacia della sentenza tributaria*, in nota a Comm. trib. prov. Foggia, sent. n. 121 del 20 febbraio 2001, in *Il fisco*, n. 48, 2001, pp. 15424 e ss.; ID., *Considerazioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco*, n. 9, 2003, p. 1344; CAPUTO D., *Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Il fisco*, n. 47, 1993, p. 11816; NAPOLITANO F., *Il giudizio di ottemperanza nel contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, n. 6, 2001, pp. 408-409; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., pp. 595-596; BELLAGAMBA, *Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996*, n. 259, Torino, 1996, p. 212; MARINUCCI G., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco*, n. 9, 1999, p. 3024; ZECCA E., in *Atti del Convegno Il Sole 24 Ore*, Milano, aprile 1996; Comm. trib. prov. di Livorno, sent. n. 75, 3 aprile 1998, in *Corr. trib.*, n. 34, 1998, p. 2565; Comm. trib. reg. di Milano, sent. n. 29, 10 febbraio 1999, in *Riv. giur. trib.*, 2000, p. 349.

la complementarità, la cumulabilità, e ha trovato espressione in differenti orientamenti.

- 1) La considerazione dei due procedimenti come alternativi, nel senso che il ricorso ad uno esclude la possibilità di avvalersi dell'altro, limita l'esperibilità del giudizio di ottemperanza alle pronunce per cui non sia attuabile il procedimento di esecuzione forzata secondo le norme del c.p.c.: il legislatore avrebbe previsto soluzioni differenti per situazioni differenti<sup>83</sup>.
- 2) La complementarità dei due meccanismi è stata sostenuta affermando che l'esperibilità dell'ottemperanza sarebbe possibile solo dopo l'esito negativo della procedura processual-civilistica, facendo leva essenzialmente sulla carenza di interesse ad agire per l'ottemperanza prima di aver esperito (con esito infruttuoso) l'azione esecutiva secondo le norme del c.p.c.
- 3) L'opinione della dottrina maggioritaria, che segue la linea interpretativa delle precedenti esperienze giurisprudenziali, intervenute soprattutto in campo amministrativo, propende per ritenere la coesistenza dei due rimedi. Già dagli anni settanta la giurisprudenza aveva ammesso la cumulabilità del giudizio di ottemperanza con l'azione esecutiva ordinaria<sup>84</sup>; questa soluzione non è esclusa né

<sup>83</sup> Invero, secondo taluni il giudizio di ottemperanza sarebbe possibile solo per sentenze che condannano l'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme; secondo altri viceversa, "il giudizio di ottemperanza non sarebbe utilizzabile in relazione a tali sentenze, restando riservato a alle sole sentenze che comportino obblighi di fare o comunque non contengano pronunce di condanna al pagamento di somme determinate (ad esempio ricalcolare l'imposta dovuta, provvedere a nuovo classamento catastale con attribuzione delle relative rendite, ecc.)", per altri ancora "di fronte ad una sentenza portante condanna dell'A. F. al pagamento di somme, il contribuente dovrebbe in via principale esperire la via dell'esecuzione forzata regolata dal c.p.c. e solo in un secondo momento, ove questa evesse avuto esito negativo, avvalersi del giudizio di ottemperanza" (per questa disamina delle diverse impostazioni cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 2).

<sup>84</sup> V. Cons. di Stato, Ad. Plen., n. 1, 9 marzo 1973; Corte di Cass., Sez. civ., n. 1299, 9 marzo 1981. Quest'ultima pronuncia, molto chiaramente, si esprime al riguardo nel senso della esperibilità dei mezzi legislativamente previsti nella maniera che maggiormente tutela il contribuente: "la parte interessata, oltre alla possibilità di instaurare il giudizio di ottemperanza ai sensi del citato art. 70, avrà pure, a sua scelta, la possibilità di esperire, in via concorrente e alternativa o cumulativamente e integrativamente, la via dell'esecuzione forzata regolata dal c.p.c., fermo ovviamente il limite del pieno conseguimento soddisfattivo, nell'una o nell'altra via, della pretesa creditoria, che determina l'immediata cessazione di qualsivoglia alternativa o cumulo".

dalla lettera della norma, nè dalla *ratio*, non essendo ipotizzabile, in mancanza di una previsione espressa, un rapporto di prope-deuticità dell'esecuzione forzata rispetto al giudizio di ottemperanza, né una situazione di antiteticità: l'istituto dell'ottemperanza non sarebbe in alcun modo sostitutivo rispetto a quello dell'esecuzione forzata prevista dal c.p.c., ma si aggiungerebbe ad essa. Per la natura e le funzioni dell'ottemperanza, del tutto peculiari, si è secondo questa tesi individuata nella stessa una forma di tutela di cui il contribuente può avvalersi, senza dare la precedenza all'esecuzione forzata, né effettuare distinzioni in base al contenuto delle sentenze<sup>85</sup>.

Questi, in sintesi, sono gli orientamenti relativi al rapporto tra il giudizio di ottemperanza e l'esecuzione regolata dal c.p.c. Si è affermato al riguardo che il dato normativo non offre alcuna indicazione a favore dell'una o dell'altra tesi: "l'assenza, quindi, di elementi testuali sui quali fondare la soluzione del problema, fa sì che la questione si presti ad essere risolta solo in considerazione degli interessi coinvolti e, quindi, di un giudizio di valore in ordine a quale interpretazione consenta di soddisfarli in modo pieno ed equilibrato"<sup>86</sup>.

Un orientamento che circoscriva l'esperibilità del rimedio dell'ottemperanza potrebbe costituire una limitazione alla tutela del contribuente, non sancita dal legislatore, ma frutto di una prospettazione interpretativa

<sup>85</sup> Cfr. Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 316; Comm. trib. reg. Lombardia, sez. I, n. 462, 9 novembre 2002, in *Dir. e prat. trib.*, n. 2, 2003, p. 873; Cass., Sez. trib., n. 358, 14 gennaio 2004, in *Foro it.*, 2004, 1. La considerazione che tali mezzi di tutela dovrebbero essere legati da un rapporto che tenga conto dell'esigenza della esecuzione del giudicato nel minor tempo possibile, ha condotto a "ritenere che l'esecuzione forzata ordinaria, secondo le richiamate norme del codice di procedura civile e l'esecuzione in sede tributaria, con il giudizio di ottemperanza, siano mezzi di tutela concorrenti e cumulabili, ossia che entrambe possano essere esperite anche contestualmente, affinché la pretesa creditoria, espressa nel giudicato sia puntualmente attuata in via coattiva" (così Cass. civ., sez. V, n. 358, 14 gennaio 2004, in *Foro it.*, 2004, 1).

<sup>86</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 316. L'A. afferma come, "in questa prospettiva, è facile rendersi conto che non vi è alcun interesse sacrificato nell'ammettere la sussistenza del predetto rapporto di continenza. In particolare, non sarebbero nemmeno pregiudicati valori tipicamente rilevanti nel processo, quale quello dell'economia processuale, posto che, ovviamente, i due tipi di azione non dovrebbero poter essere esercitati.

dell'art. 70 del D.lgs. n. 546/92: la norma, ove possibile, deve essere interpretata in senso conforme ai principi generali e alla Costituzione<sup>87</sup>.

<sup>87</sup> MONATERI P. G., voce *Interpretazione del diritto*, in *Dig. delle Disc. Priv., Sez. Civ.*, vol. X, Torino, 1993, p. 52, afferma che "Il positivismo giuridico è ovviamente compatibile con l'affermazione della letteralità. Ad esso non è però neppure estranea l'idea per cui i principi generali del diritto sono parte integrante dell'ordinamento giuridico positivo, così che l'infedeltà al testo letterale, o quella che potrebbe apparire come libertà interpretativa, possono essere giustificate come fedeltà ai principi generali. In sostanza ogni sistema permette sempre l'appello ad una qualche *x* che legittimi una costruzione anti-letterale o ultra-letterale della legge, e che a seconda delle epoche storiche prende i nomi più diversi: il common sense, la Ragione, il Diritto di natura, i principi generali, il ricorso ai principi costituzionali". Sui principi generali e sulle problematiche connesse all'interpretazione v. MODUGNO F., *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1991, p. 1 e ss.; Cfr. BARTOLE S., voce *Principi generali del diritto. a) Diritto costituzionale*, in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Milano, 1986, pp. 494 ss.; BOBBIO N., voce *Principi generali di diritto*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1968, pp. 887 e ss.; TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da A. Cicu e F. Messineo, continuato da L. Mengoni, Milano, 1980, vol. I, t. 2, pp. 153-154; BETTI E., *Interpretazione della legge*, in *Nov. dig. it.*, vol. VIII, Torino, 1968, p. 893; ID., *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*, Torino, 1949; GUASTINI G., voce *Interpretazione, I) interpretazione dei documenti normativi*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XVII, Roma, 1989; LASERRA, *L'interpretazione della legge*, Napoli, 1955; SCARPELLI U., *Interpretazione*, in AA.VV., *Gli strumenti del sapere contemporaneo, II - I concetti*, Torino, 1985, p. 423 e ss.; ZICCARDI F., *Sulla nozione unitaria dell'interpretazione*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, p. 85 e ss.; MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

## CAPITOLO QUARTO

### IL PROCEDIMENTO

SOMMARIO: 1. Il procedimento di ottemperanza. - 2. Il commissario *ad acta*. - 3. L'impugnazione.

#### 1. Il procedimento di ottemperanza

Il procedimento di ottemperanza consta di due fasi: una fase che potrebbe definirsi “cognitiva”, e una fase di controllo dell'avvenuta esecuzione.

La caratterizzazione del procedimento<sup>1</sup>, nella disciplina dell'art. 70<sup>2</sup>, dovrebbe essere quella della semplicità e linearità.

<sup>1</sup> Nell'ambito del diritto amministrativo – con prospettazione generale, pur riferibile al diritto tributario – è stato puntualmente osservato che l'attività amministrativa è proceduralizzata, è ordinata secondo una serie di sequenze (cfr. CASSESE S., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2004, I, p. 193). Quest'Autore evidenzia altresì (ivi, p. 194) che “per il procedimento amministrativo prevalgono le norme speciali, relative a singoli tipi di procedimento”. Invero il procedimento amministrativo è innanzitutto un modo di esercizio del *potere amministrativo*. In questa prospettiva è stato altresì evidenziato che il procedimento amministrativo si caratterizza anche per il *tipo di potere* esercitato (ivi, p. 193). Nel rapporto tra il procedimento amministrativo ed altri tipi procedimenti è stato ancora evidenziato che “mediante il procedimento legislativo si esercita un potere libero, dato che il legislatore è, entro i limiti posti dai principi costituzionali e dal diritto europeo, libero di individuare i fini da perseguire (nel disciplinare l'edilizia residenziale pubblica, per esempio, può bilanciare variamente il diritto alla casa, l'assetto urbanistico, la sicurezza e l'igiene delle persone, il decoro cittadino, la finanza pubblica e così via). Al contrario, il potere esercitato dal giudice nel processo è tendenzialmente vincolato all'unico fine dell'attuazione della legge (esso non può, per esempio, decidere se il criterio di assegnazione agli alloggi posto dalla legge sia giusto, ma solo se esso sia stato rispettato). Il procedimento amministrativo è, per così dire, una via di mezzo, perché le pubbliche amministrazioni devono rispettare la legge e perseguire i fini da essa stabiliti, ma devono colmare i vuoti lasciati dalle norme e definire in concreto l'assetto di interessi (per esempio, precisando i criteri di assegnazione degli alloggi, valutando la situazione economica degli aspiranti, decidendo se sgomberare con la forza gli alloggi abusivamente occupati). Per un verso, le amministrazioni devono essere imparziali, non molto diversamente dai giudici; per un altro verso, esse non sono indifferenti rispetto agli interessi in gioco, anzi sono esse stesse portatrici di interessi pubblici”. Abbiamo voluto effettuare ampio richiamo delle argomentazioni predette in quanto pertinenti e riferibili al procedimento tributario di accertamento.

<sup>2</sup> Da ultimo v. GALLO S. - DE FRANCO A., *Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario - Aspetti vecchi e nuovi*, in *Boll. trib.*, n. 10, 2008, pp. 789 e ss.



Il ricorso va depositato in doppio originale alla segreteria della Commissione tributaria provinciale (qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata) ovvero (in ogni altro caso) alla segreteria della Commissione tributaria regionale.

La proposizione non soggiace ai termini di decadenza dettati dalle norme sul processo ordinario (art. 21), bensì ai termini di prescrizione per l'esercizio del diritto nascente dal giudicato<sup>3</sup>, ai sensi dell'art. 2953 c.c.

L'atto introduttivo – disciplinato all'art. 70, commi 1, 2, 3 – non dovrebbe porre nuove questioni giuridiche, ma essere meramente rappresentativo della situazione di fatto e limitarsi a richiedere all'organo giudicante i provvedimenti necessari a dare piena esecuzione al giudicato<sup>4</sup>.

Il ricorso, indirizzato al Presidente della Commissione<sup>5</sup>, deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione, con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia<sup>6</sup> unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora (notificato a norma del comma secondo), se necessario. Come atto introduttivo del giudizio dovrà, per il resto, contenere gli elementi indicati dall'art. 18 del D.lgs. n. 546/92: l'indicazione della Commissione adita, delle generalità del ricorrente

<sup>3</sup> Al riguardo, recentemente, si veda l'ampia prospettazione di TESAURO F., *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, n. 11, 2008, pp. 869 e ss., e ivi riferimenti giurisprudenziali e bibliografici.

<sup>4</sup> V. per queste considerazioni BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 937.

<sup>5</sup> Questa specificazione viene ricollegata all'art. 90 del r.d. 17 agosto 1907, n. 642, e criticata negativamente da BAFILE C., *Il nuovo processo*, cit., p. 207; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *op. cit.*, pp. 890-891, nota 25. Tale requisito, postulato dalla norma, è stato ritenuto un inutile retaggio storico, mutuato dagli artt. 90 e 91 reg. proc. C.d.S., pertanto, si è in dottrina ritenuto perfettamente valido il ricorso indirizzato genericamente al collegio giudicante. In questo senso v. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 325.

<sup>6</sup> V. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 324, ove si osserva che “normalmente, si ritiene che la sanzione dell'inammissibilità sia prevista solo con riguardo alla mancata indicazione degli estremi esatti della sentenza ottemperanda e non anche nella produzione di una sua copia, dato che (salvo il caso in cui si tratti di eseguire il giudicato formatosi sulla sentenza di Cassazione emanata a norma dell'art. 384, primo comma c.p.c.) il documento si trova già nella disponibilità del giudice adito, ed è comunque previsto che il collegio, prima di adottare i provvedimenti ottemperativi, acquisisca d'ufficio tutta la documentazione necessaria (art. 70, settimo comma)”.

e del suo legale rappresentante, della residenza (o della sede legale o del domicilio eventualmente eletto), del codice fiscale, nonché la sottoscrizione.

Pur tacendo sul punto l'art. 70, sussiste anche in sede di ottemperanza l'obbligo della difesa tecnica (tranne che per le controversie di minor valore ai sensi dell'art. 12, quinto comma), obbligo che postula – a pena di inammissibilità – la sottoscrizione del difensore del ricorrente. È richiesta inoltre una procura *ad hoc*, se quella rilasciata per il giudizio di cognizione non riguardava anche la eventuale fase dell'esecuzione<sup>7</sup>.

Una peculiarità di questo ricorso è il contenuto: il *petitum*, che consiste nella richiesta di esecuzione, assorbe ogni altra indicazione. L'identificazione del concreto contenuto dell'esecuzione spetta al giudice dell'ottemperanza, che individuerà gli atti e le operazioni necessari desumendoli dal dispositivo della sentenza da eseguire, e tenuto conto della motivazione della stessa.

Non si ritiene dunque che la indicazione erronea, da parte del contribuente, delle attività necessarie per l'esecuzione abbia efficacia preclusiva. Tuttavia non si esclude ogni rilevanza alle richieste contenute nel ricorso: è stato infatti prospettato che – nel rispetto del principio dispositivo<sup>8</sup> – se il contribuente richieda soltanto l'esecuzione di una parte della sentenza, la statuizione dell'ottemperanza potrà essere relativa solo a tale parte<sup>9</sup>.

Uno dei due originali del ricorso è comunicato, a cura della segreteria della Commissione, all'ufficio finanziario o all'ente locale obbligato a provvedere.

Entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio (o l'ente locale) può trasmettere le proprie osservazioni alla Commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.

Questo termine non è definito perentorio, né vi sono particolari formalità per la trasmissione delle predette osservazioni, peraltro facoltative. A differenza della previsione relativa all'ordinario processo davanti alle Commissioni – in cui alla mancata costituzione in giudizio consegue tale preclusione – la comunicazione della data di trattazione va effettuata all'ente impositore anche nel caso di mancato invio delle

<sup>7</sup> V. per questo aspetto RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 325.

<sup>8</sup> Sulla natura dispositiva del processo tributario v. COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, cit., pp. 44 e ss. e pp. 111 e ss.

<sup>9</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 324.

osservazioni. L'Amministrazione può peraltro produrre la documentazione ritenuta opportuna – al fine di provare l'adempimento – anche successivamente, sino alla trattazione in camera di consiglio<sup>10</sup>. Occorre al riguardo tenere presente che la finalità del giudizio di ottemperanza è quella di attuare gli adempimenti dell'Amministrazione che conseguono al giudicato, e qualora questo effetto si sia già raggiunto il giudizio stesso non avrebbe ragione di proseguire. Si può aggiungere che il limite del giudicato opera anche con riguardo alle eccezioni della parte resistente, in quanto non possono essere contestati fatti ed elementi che avrebbero dovuto essere dedotti in giudizio: le eccezioni riguardano l'esecuzione, o fatti modificativi ed estintivi del rapporto sostanziale consacrato dal giudicato, che si siano verificati successivamente alla formazione del giudicato stesso<sup>11</sup>.

Il presidente della Commissione tributaria, scaduto il predetto termine di venti giorni, assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza.

Si è da taluna dottrina ritenuto che l'inosservanza di questa norma – con la assegnazione a sezione diversa – non sarebbe idonea a determinare la violazione di norme sul procedimento<sup>12</sup>. È tuttavia innegabile che il presidente non sia libero nella assegnazione, per la stessa *ratio* dell'istituto, di far sì che il giudice dell'ottemperanza sia lo stesso che ha pronunciato la sentenza passata in giudicato, che si trova nelle migliori condizioni per interpretare il contenuto del provvedimento e darvi pronta ed integrale attuazione<sup>13</sup>.

Il presidente della sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria.

Nel giudizio tributario di ottemperanza è ammessa la presenza in camera di consiglio delle parti, assistite dai loro difensori, e la presentazione di nuovi documenti, ai sensi dell'art. 70, comma settimo.

<sup>10</sup> Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 8. L'A. fa riferimento anche alla possibilità per l'Amministrazione di produrre la documentazione successivamente, in caso di differimento della trattazione stessa disposto ad istanza di parte nel rispetto di un "contraddittorio sostanziale ancorché deformalizzato nei tempi e nei modi".

<sup>11</sup> Così RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 599.

<sup>12</sup> Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 326; GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., p. 6.

<sup>13</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 600. Nel senso della inderogabilità della disposizione in commento, v. Comm. trib. prov. Bologna, sent. n. 47, 22 giugno 2004.

Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio finanziario o dell'ente locale, e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione.

Si coglie una peculiarità di questo procedimento nel fatto che si affida alla sentenza il ruolo di riordinare e coordinare atti e provvedimenti, inclusa la nomina del commissario *ad acta*, al fine della esecuzione del giudicato, mentre ordinariamente il provvedimento tipico avrebbe dovuto essere l'ordinanza.

Successivamente a questa prima fase, che si conclude con sentenza, vi è una fase preposta alla verifica dell'esecuzione. Questa seconda fase è finalizzata ad assicurare il controllo del giudice sulla attuazione dell'esecuzione, affinché lo stesso possa risolvere le difficoltà esecutive<sup>14</sup> con provvedimenti esecutivi non impugnabili.

Il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario, al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante secondo le disposizioni della legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.

Lo stesso collegio, eseguiti i provvedimenti attuativi necessari e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza. Il processo si conclude dunque – anziché con sentenza – con ordinanza inoppugnabile.

Tutti i provvedimenti adottati nell'ambito del procedimento di ottemperanza sono immediatamente esecutivi, per espressa previsione normativa<sup>15</sup>.

## **2. Il commissario *ad acta***

L'art. 70, D.lgs. n. 546/92, prevede che il collegio, come già osservato, possa delegare un proprio componente o nominare un commissa-

<sup>14</sup> Per una specifica distinzione tra “difficoltà esecutive” e “contestazioni sull'esecuzione” v. VERDE G., *Osservazioni*, cit., p. 663; le “contestazioni sull'esecuzione”, come affermato in RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 605, danno vita a vere e proprie fasi incidentali contenziose, che nel giudizio di ottemperanza trovano soluzione nella prima fase del procedimento “quella che, non a caso, atteso il suo contenuto decisorio, si conclude con sentenza”.

<sup>15</sup> Ai sensi dell'art. 70, comma 9, D.lgs. n. 546/92.

rio, al quale fissa un termine per i necessari provvedimenti<sup>16</sup>. Come osservato, i provvedimenti del commissario sono, come tutti quelli adottati nel corso del procedimento di ottemperanza, immediatamente esecutivi.

Il commissario esercita, nello svolgimento delle sue funzioni, poteri che spettano all'Amministrazione, alla cui inerzia deve sostituirsi, rimediando all'inattività degli organi preposti alla completa esecuzione del giudicato.

Il componente del collegio delegato, ovvero il commissario nominato, non è organo straordinario dell'Amministrazione stessa, né è sottoposto ad organi amministrativi: i suoi atti non sono soggetti a controlli da parte dell'Amministrazione, non sono annullabili né revocabili o suscettibili di sospensione in sede amministrativa<sup>17</sup>, ma sottoposti al controllo del giudice dell'ottemperanza<sup>18</sup>.

La verifica della corrispondenza di tali atti al contenuto della sentenza oggetto di ottemperanza spetta, anche su impulso della stessa Amministrazione, al giudice che ha effettuato la nomina del commissario.

Le competenze del commissario si può ritenere siano esclusivamente quelle attribuite dal giudice.

Con riguardo alla natura giuridica del commissario *ad acta* la dottrina ha effettuato diverse prospettazioni<sup>19</sup>: la natura ammini-

<sup>16</sup> La previsione contenuta nell'art. 70, D.lgs. n. 546/92, comma sette, secondo capoverso, indica altresì che il collegio determina il compenso spettante al commissario secondo le disposizioni della L. 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni. Si è al riguardo affermato che la liquidazione del compenso va effettuata dopo l'espletamento dell'incarico, al fine di valutare meglio l'entità del lavoro svolto e le spese effettivamente sopportate. Il compenso deve infatti corrispondere all'impegno professionale, e al tempo impiegato, e pertanto non può essere determinato prescindendo dalla difficoltà e completezza della prestazione fornita. Tuttavia la liquidazione del compenso può avvenire, anticipatamente, con la sentenza di ottemperanza, contestualmente alla nomina del commissario *ad acta*. Per queste considerazioni v. BUSCEMA A., *Giudizio di ottemperanza, poteri ed obblighi del commissario ad acta alla luce di recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Il fisco*, n. 39, 2001, p. 12810.

<sup>17</sup> V. BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., pp. 803-804.

<sup>18</sup> Cfr. DE LEONARDIS P., *L'ottemperanza, tra imparzialità e commissario ad acta*, cit., p. 123.

<sup>19</sup> Con riferimento alla problematica, cfr. DE LEONARDIS P., *L'ottemperanza, tra imparzialità e commissario ad acta*, cit., pp. 115 e ss., ove specificamente l'A. si riferisce all'"ambiguità della figura del commissario *ad acta*"; BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., p. 803; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 604; ID., *Natura e profili operativi del giudizio di ottemperanza*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, p. 759; SASSANI B.,

strativa<sup>20</sup>, la natura di soggetto ausiliario del giudice<sup>21</sup> e la natura mista<sup>22</sup>.

*Dal controllo del potere all'attuazione del rapporto*, cit., p. 154; VILLATA R., *Riflessioni*, cit., p. 369; PERRUCCI U., *Il commissario ad acta nel giudizio tributario*, in *Boll. trib.*, n. 6, 2004, pp. 426 s.; VILLANI M., *Il commissario ad acta nel giudizio di ottemperanza – Funzioni e responsabilità*, in *Il fisco*, 2002, p. 10380; BUSCEMA A., *Giudizio di ottemperanza ed obblighi del commissario ad acta alla luce di recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Il fisco*, 2001, p. 1208.

<sup>20</sup> Come espresso nella Circolare n. 5/E del 4 febbraio 2003, cit., ove si afferma che “secondo la giurisprudenza del Consiglio di Stato i provvedimenti adottati dal commissario ad acta in sede di esecuzione del giudicato hanno natura di atti amministrativi e non giurisdizionali”. In tal senso si pronunciava il Tar Campania (Napoli, I Sez., n. 361, 11 novembre 1993) affermando che “gli atti adottati dal commissario *ad acta*, nominato dal giudice dell’ottemperanza senza particolari ed ulteriori prescrizioni in ordine all’esercizio del potere di cui è investito, hanno sostanzialmente la medesima natura di quelli che avrebbe potuto e dovuto emanare l’amministrazione inadempiente”.

<sup>21</sup> Cfr. DE LEONARDIS P., *L’ottemperanza, tra imparzialità e commissario ad acta*, cit., p. 123, che afferma come “al contrario di quanto sembra voler ritenere la prevalente giurisprudenza, il commissario *ad acta* si pone come organo ausiliare del giudice, partecipe, intrinsecamente dell’attività giurisdizionale ed è sottoposto, pertanto, al continuo, immancabile ed immanente controllo del giudice di questa fase conclusiva del processo amministrativo”.

<sup>22</sup> Osserva il Travi (*L’esecuzione della sentenza*, cit., p. 4649) che “secondo alcuni il commissario *ad acta* dovrebbe essere considerato come un organo straordinario dell’amministrazione: la sua nomina comporterebbe la sostituzione, agli organi amministrativi ordinariamente competenti, di un organo straordinario, competente solo per l’esecuzione di quella sentenza. Ma proprio perché organo straordinario dell’amministrazione, il commissario dovrebbe essere considerato in tutti i sensi come un’autorità amministrativa, con la conseguenza, fra l’altro, che i suoi atti, in quanto normali atti amministrativi, dovrebbero essere impugnati davanti al giudice amministrativo secondo le regole generali. Questa interpretazione consente una soluzione appagante per la questione delle valutazioni amministrative demandate al commissario *ad acta*: egli sarebbe in grado di effettuare le scelte anche di ordine più spiccatamente discrezionale, senza coinvolgere una responsabilità del giudice, proprio perché come organo dell’amministrazione. Ma la soluzione prospettata circa il trattamento processuale degli atti del commissario espone al rischio che il giudizio di ottemperanza rappresenti solo una frazione di un contenzioso teoricamente infinito”. Quest’Autore prosegue ricordando che “non sono mancati, però, in passato, anche indirizzi diversi, come quello che proponeva di distinguere l’attività del commissario fra esecuzione di precetti puntuali fissati nella sentenza e adempimenti ulteriori: nel primo caso l’attività sarebbe stata soggetta alla verifica del giudice dell’ottemperanza, nel secondo caso avrebbe dovuto essere considerata come una ordinaria attività amministrativa, assoggettata ad impugnazione secondo le regole generali. Una soluzione del genere comportava, però, inconvenienti gravi dal punto di vista pratico, per la difficoltà di distinguere in concreto i due diversi ordini di situazioni e per il rischio di dover ammettere, in certi casi, entrambi gli ordini di rimedi; oggi sembra recessiva”.

Per sottolineare la difficoltà di tipicizzare l'inquadramento di quest'organo, si ricorda la prospettazione che pone in evidenza la natura sostanziale dell'attività posta in essere dal commissario *ad acta*<sup>23</sup>. Si è infatti sottolineato – nell'ambito di questa prospettazione – come nonostante l'attività svolta dal commissario vada necessariamente ed esplicitamente ricondotta all'interno del procedimento che si svolge sotto la vigilanza del giudice, “ciò non vuol dire che l'atto commissariale sia da qualificarsi “atto giurisdizionale” (si tratta pur sempre di un atto formalmente amministrativo), ma contenuto e qualificazione dell'attività possono incidere sul regime dell'impugnazione dei singoli atti: tale regime appare infatti condizionato dal “dato formale della natura dell'organo”<sup>24</sup>.

Cogliendo la possibilità di ritenere il commissario organo “straordinario dell'Amministrazione, ma solo da un punto di vista oggettivo”, è stata espressa una definizione dello stesso come “organo amministrativo di fonte giudiziale”<sup>25</sup>.

La sua attività, invero, pur essendo la stessa che avrebbe dovuto essere espletata dall'Amministrazione, ha un fondamento giuridico differente, poiché, determinata da un ordine del giudice dell'ottemperanza, è strumentalmente legata ad esso<sup>26</sup>.

Si è secondo una differente ricostruzione sottolineato il carattere giurisdizionale<sup>27</sup>, poiché l'attività del commissario è stata definita come

<sup>23</sup> Per la qualificazione del commissario come organo straordinario dell'Amministrazione, ovvero un organo definito “atipico”, i cui atti sarebbero riferibili all'Amministrazione stessa, v. Corte di Cass., n. 166, 19 marzo 1999. Sulle origini della figura del commissario *ad acta*, v. PELILLO S., *Il giudizio di ottemperanza alle sentenze del giudice amministrativo*, Milano, 1990, pp. 294 e ss. Sulla natura giuridica e sulle funzioni del commissario *ad acta* v. GIACCHETTI S., *Il commissario ad acta nel giudizio di ottemperanza: si apre un dibattito*, in *Foro amm.*, 1986, p. 1967; MAF-FEZZONI M., *Ancora sulla natura e funzione esclusivamente giurisdizionale del giudizio di ottemperanza*, ivi, 1987, p. 2851; ID., *Il commissario ad acta organo del giudice dell'ottemperanza*, ivi, 1986, p. 296; MARIUZZO F., *Il commissario nel giudizio di ottemperanza*, in *Il giudizio di ottemperanza, Atti del XXVII Convegno di Scienza dell'amministrazione*, Varenna, 17-19 sett. 1981, 1983, Milano, cit., pp. 243 e ss.

<sup>24</sup> Cfr. Cons. di St., n. 297, 20 maggio 1987; SASSANI B., *Il controllo del giudice dell'ottemperanza sull'attività del commissario ad acta*, in *Foro amm.*, 1988, p. 898.

<sup>25</sup> Cfr. SASSANI B., *Dal controllo del potere all'attuazione del rapporto*, cit., p. 154.

<sup>26</sup> Per una definizione del commissario *ad acta* non propriamente come organo giurisdizionale, ma come organo ausiliario del giudice, v. Cons. di Stato, n. 23/1978, cit.

<sup>27</sup> In tal senso cfr. Corte Cost., n. 75, 12 maggio 1977. Con riguardo all'istituto del commissario *ad acta* v. CALABRÒ C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., pp. 5-6; PERRUCCI U., *Il commissario ad acta*, cit., pp. 426 s.

“qualitativamente” diversa da quella dell’Amministrazione. Invero i suoi atti, come quelli eventualmente adottati direttamente dal giudice con la sentenza di ottemperanza, hanno forma e contenuto di atti amministrativi, per l’aspetto soggettivo si discostano invece dagli atti amministrativi. “Sotto il profilo della legittimazione al loro compimento e della loro funzione essi sono, per la dottrina e la giurisprudenza tributarie, pacificamente atti giurisdizionali”<sup>28</sup>: l’attività è la stessa che il giudice dell’ottemperanza avrebbe potuto svolgere direttamente. La *qualificazione soggettiva* del commissario *ad acta* è dunque quella di organo ausiliario del giudice dell’ottemperanza, piuttosto che organo straordinario dell’amministrazione<sup>29</sup>. Da ciò deriva che gli atti commissariali – che non sono veri e propri atti amministrativi – non sono impugnabili dinanzi al giudice amministrativo, ma sono sottoposti al controllo del giudice dell’ottemperanza. Le contestazioni delle parti, avverso gli atti emessi e le operazioni svolte, devono infatti essere proposte innanzi alla Commissione tributaria in sede di ottemperanza: questo giudice è l’unico che può conoscere e risolvere gli eventuali incidenti che sorgano nel corso della realizzazione del *decisum*.

Gli atti del commissario – per l’inosservanza dei criteri e dei termini stabiliti con la sentenza di ottemperanza – sono impugnabili davanti allo stesso giudice dell’ottemperanza, con le forme proprie del giudizio di ottemperanza stesso, e nel termine prescrizione di dieci anni dal loro compimento, sia dal contribuente insoddisfatto che dall’Amministrazione<sup>30</sup>.

Tale procedimento di impugnazione, non rapportabile né all’opposizione all’esecuzione né alle forme di reclamo al collegio conosciute dallo stesso codice di procedura civile, costituisce espressione di un principio generale, rinvenibile in materia di esecuzione dei provvedimenti giudiziari, secondo cui ogni contestazione che sorga nel corso

<sup>28</sup> Così RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 331; BUSCEMA A., *Giudizio di ottemperanza, poteri ed obblighi del commissario ad acta*, cit., pp. 12808 e ss.; VILLANI M., *Il commissario ad acta nel giudizio di ottemperanza. Funzioni e responsabilità*, in *Il fisco*, n. 27, 2002, pp. 4370 e ss.

<sup>29</sup> In tal senso Cons. di Stato, n. 2718, 15 maggio 2000, in *Cons. Stato*, 2000, I, p. 1211; Cons. di Stato, n. 639, 12 giugno 1997, *ivi*, 1997, I, p. 753.

<sup>30</sup> V. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 332. L’A. afferma che, nel giudizio di impugnazione dei suoi atti, “il commissario non sarà legittimato a contraddire, per difendere il suo operato, dovendo subire l’eventuale sostituzione disposta dal giudice con la sentenza che accolga l’impugnazione”. SASSANI B., *Dal controllo del potere all’attuazione del rapporto*, cit.; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 604.



dell'esecuzione stessa deve essere risolta dal giudice che controlla l'esecuzione del provvedimento e, quindi, nella fattispecie che si considera, dal giudice dell'ottemperanza<sup>31</sup>. Tuttavia, deve osservarsi che tale indicazione rispecchia l'orientamento tradizionale, ma, secondo una differente posizione teorica, occorrerebbe distinguere tra i diversi atti posti in essere dal commissario<sup>32</sup>. La distinzione tra atti posti in essere con una funzione strumentale di adeguamento della realtà alle statuizioni del giudicato, ed atti che non abbiano una funzione integratrice del comportamento dell'Amministrazione, ma si pongano piuttosto come "riedizione" del potere amministrativo, comporterebbe che questi ultimi sarebbero sindacabili con un ordinario giudizio di legittimità. Tuttavia la distinzione prospettata, con specifico riguardo al giudizio tributario di ottemperanza, appare meramente teorica, e non sembra offrire concreti spunti per discostarsi dal generale criterio della esclusiva sindacabilità degli atti del commissario dal giudice dell'ottemperanza<sup>33</sup>.

Si è prospettato che l'attività di questo soggetto possa avere dei margini di discrezionalità, "in quanto non è un mero esecutore, come dimostra il fatto che egli può e deve utilizzare tutti i poteri che sono nella disponibilità dell'Amministrazione sostituita per superare le difficoltà concrete dell'ottemperanza"<sup>34</sup>, anche se un diverso orientamento propende per escludere questa possibilità, in ragione della particolare caratterizzazione del giudizio tributario di ottemperanza<sup>35</sup>.

L'amministrazione può esperire l'impugnativa innanzi al giudice di ottemperanza, ma non può revocare o annullare in autotutela gli atti commissariali, in quanto non sono atti che promanano dalla stessa.

Occorre peraltro specificare che la sostituzione operata dal giudice con la nomina del commissario *ad acta* non si caratterizza tanto

<sup>31</sup> Cons. di Stato, n. 4239, 6 agosto 2001, in *Giur. it.*, 2001, p. 2163; Cons. di Stato, n. 296, 20 maggio 1987, in *Foro amm.*, 1987, p. 976; Cons. di Stato, n. 23, 14 luglio 1978, in *Cons. Stato*, 1978, I, p. 948.

<sup>32</sup> V. per tale impostazione C. G. A. Sicilia, n. 61, 31 maggio 1984, in *Foro amm.*, 1984, p. 1809; Cons. di Stato, n. 259, 11 luglio 1985, in *Cons. Stato*, 85, I, p. 720. In dottrina v. PATRONI GRIFFI, in *Foro amm.*, 1988, p. 369.

<sup>33</sup> In tal senso RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 604; Comm. trib. prov. di Trieste, n. 307, 24 aprile 1997.

<sup>34</sup> V. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., p. 332; BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., p. 804; T.A.R. Lazio, n. 36, 16 gennaio 1980; T.A.R. Lazio, n. 336, 15 maggio 1981.

<sup>35</sup> V. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 604, afferma che la natura "prettamente esecutiva" del giudizio tributario di ottemperanza "esclude qualsiasi componente di discrezionalità nel comportamento che il commissario è tenuto ad assumere".

dall'aspetto negativo dell'esautoramento degli organi amministrativi inottemperanti, quanto dall'aspetto positivo del conferimento al commissario stesso di tutti i poteri necessari e sufficienti per assolvere in via autonoma i compiti affidatigli<sup>36</sup>. Invero, la circostanza che la nomina del commissario non determina l'esautoramento dell'Amministrazione è evidenziata dal fatto che dalla nomina stessa non consegue il venir meno della competenza a provvedere da parte degli organi dell'amministrazione<sup>37</sup>.

La funzione del commissario *ad acta* è una funzione attiva, come è esplicitamente affermato dall'art. 70, D.lgs. n. 546/92, che si riferisce a "provvedimenti attuativi" e a "provvedimenti emanati ed eseguiti ... dal commissario nominato", con cui tale organo, in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria, fa sì che venga attuata una pronuncia giudiziale.

Gli atti e le operazioni<sup>38</sup> che pone in essere il commissario si concretano innanzitutto nell'*invito* all'Ufficio fiscale, (ad esempio con raccomandata A.R.) a provvedere spontaneamente all'adempimento.

Decorso infruttuosamente il congruo termine all'uopo assegnato dal commissario, lo stesso dà inizio alla attività "sostitutiva" all'Amministrazione, sulla base del contenuto della sentenza. La sentenza indica infatti (talvolta) espressamente gli importi da rimborsare, nonché il compenso del commissario *ad acta*.

Il commissario effettua il "*deposito specimen*" di firma alla Banca d'Italia, Tesoreria Provinciale dello Stato (ovvero all'Ente che deve provvedere al pagamento al creditore)<sup>39</sup>; per il rimborso dei versamenti diretti nonché per le spese di giustizia è competente al pagamento la Banca d'Italia, mentre per i rimborsi dei ruoli è competente Equitalia s.p.a.

<sup>36</sup> Così Comm. trib. reg. Piemonte, n. 33, 25 giugno 2001, in *Giur. trib.*, n. 8, 2002, pp. 757 e ss., con nota di RANDAZZO F., *Natura e profili operativi del giudizio di ottemperanza*.

<sup>37</sup> In tal senso v. Cons. di Stato, n. 109, 3 febbraio 1999, in *Cons. Stato*, 1999, I, p. 205; Cons. di Stato, n. 1094, 15 luglio 1998, *ivi*, 1998, I, p. 1191; BUSCEMA A., *Giudizio di ottemperanza. Poteri ed obblighi del commissario ad acta alla luce di recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Il fisco*, n. 39, 2001, p. 12808; PERRUCCI U., *Il commissario ad acta nel giudizio tributario*, cit., pp. 426 e ss.

<sup>38</sup> Per questa schematizzazione dei poteri del commissario *ad acta*, v. VILLANI M., *Il commissario ad acta nel giudizio di ottemperanza*, cit., p. 4371.

<sup>39</sup> Per i tributi "assorbiti" dalle regioni a statuto speciale la disciplina può essere differente, ad esempio per la Sicilia i pagamenti gravano sul bilancio della Regione Sicilia. La cassa regionale o la Banca d'Italia effettua il mandato di pagamento, ed accredita le somme su conto corrente.

Il successivo atto è la redazione del decreto autorizzativo di spesa e dei mandati di pagamento; quindi la *firma* degli ordinativi di pagamento. Per gli ordini di pagamento in conto sospeso, il commissario *ad acta* deve esplicitare che “trattasi di pagamenti da imputare al bilancio dello Stato, effettuati in qualità di funzionario delegato”.

Per il rimborso di cartelle di pagamento, l'ordinativo di pagamento deve essere direttamente inviato, anche per via telematica, all'Ente debitore (Agenzia delle Entrate) e ad Equitalia s.p.a., previa firma dello stesso commissario.

Deve infine essere inviata *comunicazione* alle parti interessate dei relativi ordini di pagamento per riscuotere materialmente le somme.

Una volta accertato l'avvenuto pagamento delle somme, deve essere effettuata ulteriore *comunicazione* alla Commissione tributaria di tutti i provvedimenti emanati ed eseguiti, per fare sì che possa essere dichiarato chiuso il giudizio di ottemperanza, con ordinanza (ai sensi dell'art. 70, commi 7 e 8, D.lgs. n. 546/92);

Su autorizzazione della Commissione, per gli eventuali procedimenti per danno erariale, il commissario ha l'obbligo di denunciare alla competente Procura della Corte dei conti i comportamenti omissivi dei funzionari che ne abbiano reso necessario l'intervento, realizzando un danno per l'erario corrispondente alle spese per l'intervento commissariale e ad altri eventuali effetti conseguenti alla inesecuzione della sentenza<sup>40</sup>. A tal fine deve inviare una *informativa* alla Procura della Corte dei conti. Il commissario trasmette infatti un rapporto per l'accertamento delle responsabilità inerenti i danni all'erario derivanti dal mancato o dall'incompleto tempestivo adempimento del giudicato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, tra i poteri-doveri del Commissario, vi è quello di *denuncia* alla Procura della Repubblica, in quanto la mancata esecuzione spontanea dell'Amministrazione finanziaria tenuta ad adempiere può integrare gli estremi di reato, ai sensi dell'art. 328 c.p. (rifiuto od omissione di atti d'ufficio).

Nel caso di inottemperanza del commissario, lo stesso può essere richiamato dal giudice che lo ha nominato.

Occorre tuttavia tener presente che il commissario *ad acta* si sostituisce all'Amministrazione inadempiente, pertanto instaura – sotto un profilo funzionale – un occasionale rapporto di servizio: l'attività esple-

<sup>40</sup> V. Cons. di Stato, n. 6170, 20 novembre 2000, in *Foro amm.*, n. 11, 2000, p. 3558.

tata, pur fondandosi sulla sentenza da ottemperare, è infatti la stessa che avrebbe dovuto essere prestata dall'Amministrazione. Pertanto, per l'accertamento di eventuali responsabilità amministrative connesse al temporaneo rapporto di servizio che si è instaurato con l'Amministrazione<sup>41</sup>, può essere deferito alla Corte dei conti, poiché ricorrono gli elementi che determinano l'assoggettamento alla giurisdizione del giudice contabile.

Per l'accertamento di eventuali responsabilità penali, ai sensi dell'art. 328 c.p., può essere denunciato alla Procura della Repubblica.

### 3. L'impugnazione

La disciplina dell'impugnazione degli atti del giudice dell'ottemperanza – contenuta nell'art. 70, comma 10, del D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 – si presta a talune riflessioni, per le peculiarità che la distinguono: si evidenzia la particolare caratterizzazione del procedimento, che si conclude, nella sua globalità, con un'ordinanza, di cui non è espressamente prevista la possibilità di impugnazione.

Delle due fasi del giudizio, come osservato, la prima – c. d. “di cognizione” – che si svolge in un sia pur limitato contraddittorio tra le parti, viene definita con sentenza. La seconda fase – di controllo dell'esecuzione – trova invece esito con ordinanza.

La sentenza, che è un atto interinale della procedura di ottemperanza, è impugnabile<sup>42</sup>, ma soltanto con ricorso in cassazione, limitatamente alle violazioni di legge per inosservanza delle norme sul pro-

<sup>41</sup> V. BUSCEMA A., *Giudizio di ottemperanza. Poteri ed obblighi del commissario*, cit., p. 12810, che fa riferimento all'ipotesi di una responsabilità del commissario per aver determinato un danno erariale; PERRUCCI U., *Il commissario ad acta*, cit., p. 427. In generale, sulla tematica v. VIRGA P., *La tutela giurisdizionale nei confronti della Pubblica Amministrazione*, Milano, 2003.

<sup>42</sup> Sul sistema delle impugnazioni nel processo tributario cfr. CONSOLO C., *Le impugnazioni in generale e l'appello nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco*, 1994, pp. 3378 e ss.; v. BELLAGAMBA G., *Il nuovo contenzioso tributario*, cit., pp. 173 e ss.; BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, cit., pp. 149 e ss.; DRIGANI O. - LUNELLI R., *Guida al nuovo processo tributario*, cit., pp. 223 e ss.; BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, cit., pp. 103 e ss.; PISTOLESI F., *Le impugnazioni*, cit., p. 420; ID., *Le impugnazioni in generale*, cit., pp. 639 e ss.; RUSSO P., *Le impugnazioni in generale e l'appello alla Commissione tributaria regionale*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 125; SANTAMARIA B., *Il nuovo processo tributario: le impugnazioni e l'appello*, in *Il fisco*, 1996, pp. 5245 e ss.

cedimento<sup>43</sup>. Dal dettato normativo consegue innanzitutto la inappellabilità delle sentenze pronunciate in sede di giudizio di ottemperanza.

La disciplina è altresì limitativa rispetto all'ordinario ricorso per cassazione<sup>44</sup>: i vizi che possono essere oggetto di impugnazione concernono solo le norme regolatrici del procedimento, e non vi è espressa menzione alla opponibilità di censure che attengano a vizi di giudizio o alle modalità di esecuzione del giudicato<sup>45</sup>.

La *ratio* della disciplina viene identificata nella circostanza che la sentenza da eseguire dà già per acquisita la "certezza giuridica"<sup>46</sup>, in misura sufficiente affinché possa essere svolta la funzione propria del processo senza che il giudice debba nuovamente interpretare norme sostanziali. Si è infatti affermato che "il contenuto decisionale della sentenza si caratterizza in questi casi come giudizio sulle norme regolatrici del processo ... ed appare dunque coerente con questa impostazione il limite di censurabilità della sentenza in Cassazione ai soli casi di «inos-

<sup>43</sup> Ai sensi dell'art. 70, comma 10, D.lgs. 546/92. Con riferimento all'appellabilità delle sentenze emesse sui ricorsi per l'ottemperanza nel processo amministrativo v. CALABRO' C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza*, cit., p. 7. Sulla spendibilità dell'esecuzione della sentenza in pendenza del ricorso per Cassazione, e, specificamente sulla possibilità che l'Amministrazione finanziaria o l'Ente obbligato possa richiedere al giudice che ha disposto per l'ottemperanza la sospensione dell'esecuzione della sentenza, v. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 288: l'A. prospetta l'applicabilità dell'art. 373 c.p.c., secondo cui "Il ricorso per cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia 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 sia prestata congrua cauzione". Si rileva al riguardo che la sospensiva consisterebbe in una forma di "inversione" della tutela cautelare, a vantaggio dell'Amministrazione piuttosto che del contribuente, che ha il giudicato (di cui si attende l'esecuzione) a suo favore.

<sup>44</sup> Come osservato, la casistica di cui all'art. 360 c.p.c., richiamata dall'art. 62, D.lgs. 546/92, nei numeri da 1 a 5, non trova applicazione, ma l'esperibilità di questo mezzo di impugnazione rimane limitata al vizio di cui al numero 4. V. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 279.

<sup>45</sup> Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., pp. 279-280. V. Cass., Sez. trib., sent. n. 22188/2004, cit., in cui si ravvisa l'*error in procedendo* "in cui è incorsa la C.T.R., che ha violato l'art. 7, n. 7, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per non avere effettuata una logica ed approfondita verifica sui limiti oggettivi del giudicato, omettendo di prendere in esame e valutare elementi desumibili dallo stesso e di svolgere la necessaria attività ermeneutica...".

<sup>46</sup> Il tema della certezza del diritto è particolarmente delicato e complesso. Al riguardo i riferimenti bibliografici potrebbero essere innumerevoli. Limitiamo i riferimenti ricordando, per i profili teorici generali, PUGLIATTI S., *La trascrizione*, vol. I, t. 1, *La pubblicità in generale*, in *Trattato Cicu-Messineo*, Milano, 1957; ID., *Conoscenza e diritto*, Milano, 1961.

servanza delle norme sul procedimento»<sup>47</sup>: in effetti il giudice non accerta più nulla, ma dispone solo quanto è necessario ai fini dell'attuazione del giudicato già formato<sup>47</sup>. Invero sarebbe a priori escluso che possa dedursi ogni violazione di norme sostanziali, tenuto conto che non vi sono più parametri normativi astratti essendovi ormai il giudicato, della cui ottemperanza si occupa la sentenza<sup>48</sup>.

Tuttavia, oltre a rilevare che la sentenza di ottemperanza non ha un contenuto decisorio in senso proprio, tale da giustificarne il riesame in secondo grado, è stata espressa la considerazione che ogni violazione riscontrabile nel procedimento sia riconducibile ad un errore sull'interpretazione delle regole procedurali<sup>49</sup> e pertanto sia suscettibile di rientrare nell'unico rimedio processuale previsto.

La disposizione, che non consente – come osservato – l'esperimento di altri mezzi di impugnazione poiché non giustificabili dalla natura del giudizio, ha altresì la finalità di evitare ulteriori dilazioni<sup>50</sup>, rendendo celere l'attuazione del giudicato.

Per questa ragione il legislatore, con la norma con cui circoscrive la possibilità di ricorso per cassazione alla sola inosservanza delle norme sul procedimento, limita ulteriormente la impugnabilità delle sentenze del giudice di ottemperanza<sup>51</sup>.

Vi è infatti una limitazione relativa alle sentenze impugnabili, che devono rientrare nella “tipologia” delle sentenze di cui al comma 7, ossia di quelle con cui il giudice adotta i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza<sup>52</sup>.

Si pone dunque il problema della appellabilità o meno delle sentenze che, sia nel rito che nel merito, abbiano come contenuto il semplice rigetto della richiesta di ottemperanza, piuttosto che l'indicazione dei provvedimenti da adottare.

<sup>47</sup> Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 281.

<sup>48</sup> V. GLENDI C., *Primi approcci*, nota a Cass., 5 febbraio 2002, n. 1544, cit., p. 1049.

<sup>49</sup> Così BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 942.

<sup>50</sup> V. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. ult. cit.; GLENDI C., *op. cit.*, p. 1055.

<sup>51</sup> Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 282.

<sup>52</sup> Il comma 7 dell'art. 70, D.lgs. n. 546/92, prevede che il collegio “adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritte dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione”.

L'art. 70, comma 10, D.lgs. n. 546/92, facendo riferimento, per individuare le sentenze impugnabili, al comma 7 (che menziona le sentenze con cui il giudice adotta i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza), sembrerebbe limitare l'impugnabilità alle sole sentenze di accoglimento del ricorso, escludendo quelle che hanno come contenuto il semplice rigetto della richiesta di ottemperanza (senza alcuna indicazione dei provvedimenti da adottare). Tuttavia, in considerazione della *ratio* dell'art. 70, che già indica espliciti limiti all'impugnazione, sembrerebbe riduttivo desumere limiti ulteriori (impliciti).

La *ratio* del legislatore (*lex minus dixit quam voluit*) porterebbe a ritenere che il ricorso per cassazione è l'unico mezzo di impugnazione esperibile avverso tutte le sentenze pronunciate in sede di giudizio di ottemperanza, anche quando si tratti di sentenza di rigetto del ricorso introduttivo, dunque anche se di contenuto non "attuativo"<sup>53</sup>.

Diversamente opinando, la sentenza di rigetto, che esula dal novero di quelle a contenuto attuativo (contemplate dall'art. 70, comma, 7, D.lgs. n. 546/92), potrebbe ritenersi fuori dall'ambito applicativo della

<sup>53</sup> In tal senso cfr. Cass., sent. n. 7312, 13 maggio 2003, in *Corr. trib.*, 2003, pp. 2991 e ss.; Cass., Sez. trib., sent. n. 4126/2004, cit. V. al riguardo il commento di AMATUCCI A. e M., *Il problema della impugnabilità della sentenza pronunciata in sede di ottemperanza*, ivi, pp. 2992 e ss. Cfr. inoltre RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 283. La Corte, nel giudizio che ha ad oggetto l'esame della corretta applicazione della disciplina dell'ottemperanza, esercita il c.d. *potere di riesame*, in cui, nel controllare che il giudice abbia esattamente applicato le regole relative al procedimento, potrà conoscere delle risultanze processuali senza incontrare i limiti che incontra da giudice di legittimità. "Si pongono di conseguenza, più stringenti oneri alla parte ricorrente, la cui impugnativa, a pena di inammissibilità del ricorso, deve indicare specificamente gli elementi di fatto su cui è fondato l'assunto, così da consentire il sindacato della Cassazione nel modo penetrante ... evidenziato" (Così ancora RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 286).

Con riguardo alla sentenza che dichiara l'inammissibilità del giudizio di ottemperanza, che pure non rientra fra le sentenze definite a contenuto "attuativo" (con cui il collegio adotta i provvedimenti per l'ottemperanza), v. Cass., Sez. trib., n. 15655, 12 agosto 2004, in *Mass. Giur. it.*, 2004, ove è affermato che "nel processo tributario, la sentenza che dichiara l'inammissibilità del giudizio di ottemperanza, nella specie in ragione del contenuto della pronuncia di cui si richiede l'esecuzione e della ritenuta conseguente insussistenza del presupposto per l'esperibilità del giudizio, esula dal novero di quelle a contenuto attuativo, contemplate dall'art. 70, comma, 7, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi soggetta ai limiti di impugnazione previsti dal successivo comma 10". "Ne consegue che avverso di essa, se emanata, come nel caso di specie, dalla Commissione Tributaria Regionale – in sede di giudizio di ottemperanza per l'esecuzione di un precedente giudicato della Commissione Tributaria Centrale – è esperibile, trattandosi di pronuncia in unico grado, il ricorso per Cassazione ai sensi dell'art. 111 Cost., comma 7, e dell'art. 362 c.p.c."

norma, e conseguentemente non soggetta ai limiti di impugnazione previsti dal successivo comma 10. Pertanto, avverso di essa, mentre appare fuori della *ratio* della norma ritenere esperibile il rimedio dell'appello (oltre che non attuabile in maniera uniforme per tutte le sentenze, poiché la sentenza di ottemperanza può essere emessa da organo di secondo grado), potrebbe ritenersi esperibile il ricorso per Cassazione ai sensi dell'art. 111 Cost., comma 7<sup>54</sup>.

Rimane tuttavia spazio per delle perplessità sulla disciplina, in considerazione del fatto che, a prescindere dalla complessità del contenuto della sentenza da attuare, la tutela deve comunque essere garantita attraverso il ricorso per Cassazione limitato alla denuncia dell'errore nel procedimento<sup>55</sup>.

Nella tipologia di impugnazione consentita, si è ritenuto possa rientrare il vizio di *ultrapetizione* ovvero di *extrapetizione* della sentenza del giudice, "pacificamente cassabile come *error in procedendo* secondo l'opinione classica della dottrina e l'indirizzo unanime della giurisprudenza del giudice civile"<sup>56</sup>. Dunque la c.d. "sentenza aberrante",

<sup>54</sup> Per questo orientamento cfr. Cass., Sez. trib., n. 15655, 12 agosto 2004, in Mass. Giur. it., 2004, ove è affermato che "la sentenza che dichiara l'inammissibilità del giudizio di ottemperanza ... esula dal novero di quelle a contenuto attuativo, contemplate dall'art. 70, comma, 7, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e non è quindi soggetta ai limiti di impugnazione previsti dal successivo comma 10". "Ne consegue che avverso di essa, se emanata, come nel caso di specie, dalla Commissione Tributaria Regionale – in sede di giudizio di ottemperanza per l'esecuzione di un precedente giudicato della Commissione Tributaria Centrale – è esperibile, trattandosi di pronuncia in unico grado, il ricorso per Cassazione ai sensi dell'art. 111 Cost., comma 7, e dell'art. 362 c.p.c."

<sup>55</sup> V. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 943, afferma come la sentenza "possa rivestire un contenuto anche abbastanza complesso, soprattutto nei casi in cui le prescrizioni della sentenza da eseguire debbano essere integrate, o reinterpretate, nel rispetto della domanda originaria, anche in fase di esecuzione", e che "in tali casi, nei quali ad esempio la sentenza da ottemperare potrà stabilire l'importo da rimborsare, decidendo eventualmente questioni di fatto e di diritto non espressamente risolte con la sentenza «di merito» non recante condanna al pagamento di una somma già determinata, sembra difficile giustificare l'inappellabilità della sentenza di ottemperanza, o configurare una tutela piena attraverso il ricorso per Cassazione limitato alla denuncia dell'errore nel procedimento"; BAFILE C., *Il nuovo processo*, cit., p. 209, ritiene che l'art. 70, comma 10, attenga alle sentenze strettamente definibili come "di ottemperanza": "ove la sentenza contenga (cosa che non dovrebbe accadere) statuizioni che integrano il giudicato e che comunque incidono sul diritto accertato, sarà soggetta alle ordinarie impugnazioni"; in questa prospettiva si esprime PENNELLA N., *Il giudizio per l'ottemperanza alle sentenze delle Commissioni tributarie tra oggetto, modalità di esecuzione ed impugnazione*, in *Rass. trib.*, n. 1, 2004, pp. 287-288: "deve escludersi qualsiasi attività ermeneutica da parte del giudice dell'esecuzione di quanto statuito nel merito dal giudice tributario e non ancora effettuato dall'ufficio finanziario erariale o locale".

<sup>56</sup> V. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 284.



con la quale il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti, esorbiti dai propri poteri o renda una pronuncia estranea all'oggetto dell'ottemperanza, può trovare rimedio nel ricorso per cassazione di cui al comma 10 dell'art. 70, D.lgs. n. 546/92<sup>57</sup>.

Rimarrebbe, secondo una interpretazione rigorosa, fuori dalla espressa disciplina dell'impugnazione delle sentenze di ottemperanza il ricorso per Cassazione *ex art. 111* della Costituzione.

Invero, il ricorso per Cassazione per violazione di legge abbraccia sia le ipotesi di violazione di norme regolatrici del processo, sia regolatrici del rapporto sostanziale, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza consolidata e oggi confermato dal legislatore nell'art. 360 c.p.c.<sup>58</sup>.

Ammettendo la impugnabilità per Cassazione – *ex art. 111 Cost.* – della sentenza del giudice di ottemperanza, entrambe le ipotesi di violazione di norme potrebbero trovare tutela.

Si può tuttavia specificare che la violazione di norme che regolano il processo può essere oggetto di impugnazione ai sensi della disciplina dall'art. 70: “la violazione di norme che regolano il processo” non si discosta infatti dalla “inosservanza delle norme sul procedimento”.

Per il caso invece di violazione di norme sostanziali – che si realizza più di rado, ma che è ipotizzabile in quei casi in cui il compito di interpretare del giudice dell'ottemperanza debba in qualche modo comportare l'integrazione della sentenza da eseguire – sembra invece prospettabile solo la possibilità di avvalersi della previsione costituzionale, cioè attraverso l'applicazione dell'art. 111 Cost.

In generale, nell'ipotesi di violazione di norme sostanziali, la possibilità di avvalersi della tutela costituzionale (*ex art. 111 Cost.*) appare come unico rimedio<sup>59</sup>.

Il ricorso per Cassazione *ex art. 111* della Costituzione è previsto da una norma fondamentale, ma non è espressamente contemplato dalla disciplina dell'impugnazione delle sentenze del giudice dell'ottempe-

<sup>57</sup> V. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 285.

<sup>58</sup> L'art. 360 c.p.c., modificato dall'art. 2 D.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, stabilisce al quarto comma, che “le disposizioni di cui al primo comma” – che prevede i cinque motivi di ricorso in Cassazione – “e terzo comma si applicano alle sentenze ed ai provvedimenti diversi dalla sentenza contro i quali è ammesso il ricorso per cassazione per violazione di legge”.

<sup>59</sup> Sulla ammissibilità del ricorso per cassazione contro le sentenze di ottemperanza al giudicato tributario in applicazione dell'art. 111 Cost., per violazione di legge, cfr. Cass., Sez. trib., n. 13254, 10 settembre 2003; Cass., Sez. trib., n. 7801, 23 aprile 2004; Cass., Sez. trib., n. 4596, 3 aprile 2005; *contra*, vedi Cass., Sez. trib., n. 1544/2002, cit.; Cass., Sez. trib., n. 202, 10 gennaio 2004.

ranza. Per la applicabilità o meno della disciplina costituzionale, si evidenziano i due opposti orientamenti della stessa Corte di cassazione:

- la inapplicabilità dell'art. 111 Cost., in quanto non espressamente previsto dalla disciplina dell'istituto dell'ottemperanza;
- la applicabilità dell'art. 111 Cost., in quanto principio fondamentale e compatibile con il disposto dell'art. 70, D.lgs. n. 546/92.

L'art. 70, D.lgs. n. 546/92, che prevede l'esperibilità del rimedio del ricorso per Cassazione solo per inosservanza delle norme sul procedimento, può essere interpretato compatibilmente con i principi costituzionali. La "violazione di norme procedurali" è suscettibile di essere riferita altresì a norme attinenti al controllo della sussistenza delle condizioni e dei presupposti dell'azione<sup>60</sup>.

La applicabilità dell'art. 111 della Costituzione integrerebbe la norma, fino a ricomprendere ogni violazione di legge<sup>61</sup>, sia di legge regolatrice del rapporto sostanziale controverso sia di legge regolatrice del processo, tenendo comunque sempre presente che, per la centralità della funzione nomofilattica della Cassazione, alla stessa non possa attribuirsi un sindacato esteso al merito<sup>62</sup>, in quanto la Corte rimane in ogni caso giudice di legittimità.

<sup>60</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 4126, 1 marzo 2004, in *Il fisco*, n. 11, 2004, pp. 3852 e s.

<sup>61</sup> L'art. 360 c.p.c., modificato dall'art. 2, D.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, stabilisce, al quarto comma, che "le disposizioni di cui al primo comma" – che prevede i cinque motivi di ricorso in Cassazione – "e terzo comma si applicano alle sentenze ed ai provvedimenti diversi dalla sentenza contro i quali è ammesso il ricorso per cassazione per violazione di legge". Sul concetto di violazione di legge v. LASCHEA R., voce *Violazione di legge (dir. amm.)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXXII, Roma, 1994, pp. 1 e ss., e bibliografia ivi citata. In giurisprudenza v. Cass., Sez. Trib., n. 4596, 3 marzo 2005. In questa sentenza, la Corte, che si pronuncia sul ricorso avverso una sentenza di ottemperanza, valutate le condizioni di ammissibilità dell'atto di impugnazione, richiama la giurisprudenza che afferma la proponibilità del ricorso per cassazione solo per violazione delle norme sul procedimento (Cass., Sez. trib., n. 1544, 5 febbraio 2002, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, p. 537; Cass., Sez. trib., n. 202, 10 gennaio 2004, in *Banca dati IPSOA, I quattro codici della riforma tributaria*) ma se ne discosta. I giudici della Corte, propendendo invece per la applicabilità dell'art. 111 della Costituzione, affermano la ammissibilità del ricorso anche per violazione di legge (v., per questo orientamento, Cass., Sez. trib., n. 7801, 23 aprile 2004; Cass., Sez. trib., n. 1354, 10 settembre 2003, in *Banca dati IPSOA, I quattro codici della riforma tributaria*). V. in commento alla citata sentenza (n. 4596/2005), PARLATO M. C., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario*, AA.VV., a cura di Della Valle E. - Ficari V. - Marini G., Padova, 2008, pp. 614 e ss.

<sup>62</sup> Cfr. ANDRONIO A., *sub art. 111*, in *Commentario alla Costituzione*, a cura di Bifulco R., Celotto A., Olivetti M., vol. III, *Artt. 101-139 - Disposizioni transitorie e finali*, Torino, 2006, p. 2122; DENTI V., *sub art. 111*, in *Commentario alla Costitu-*

Un'ulteriore problematica è relativa al vizio di motivazione delle sentenze pronunciate dal giudice di ottemperanza.

La motivazione costituisce requisito essenziale di ogni sentenza, pertanto anche le sentenze pronunciate in sede di ottemperanza sono ricorribili per cassazione per mancanza o insufficienza della motivazione<sup>63</sup>.

L'art. 70 nulla dispone per quanto riguarda la impugnabilità dell'ordinanza, conclusiva del giudizio di ottemperanza, di cui all'art. 70, comma 8, D.lgs. n. 546/92. Si può ritenere che sia intendimento del legislatore sancire l'insindacabilità del controllo dell'esecuzione del giudicato: la norma sembra infatti sancire la intangibilità dell'ordinanza, che viene emessa nella fase di "controllo", conclusiva dell'intero procedimento di ottemperanza.

Si è ritenuto tuttavia esperibile il ricorso per Cassazione, ex art. 111 Cost., anche avverso tale ordinanza, qualora tale provvedimento abbia contenuto decisorio, ed il giudice – effettuando il controllo degli atti in ottemperanza e utilizzando la formula della "presa d'atto" – decida sulla conformità tra la sentenza da eseguire e la sua esecuzione<sup>64</sup>.

Si fa infine cenno alla questione relativa alla sospensibilità dell'esecuzione della sentenza in pendenza del ricorso per Cassazione<sup>65</sup>. In tale ipotesi la tutela cautelare è rivolta, con la previa verifica della sussistenza dei requisiti del *fumus* e del *periculum*, a vantaggio dell'Amministrazione: l'atto oggetto di sospensiva, la cui esecuzione è oggetto dell'istanza di tutela, è la sentenza di ottemperanza del giudicato, in cui parte soccombente è l'Amministrazione finanziaria. In dottrina, sia pure con le dovute cautele, se ne è ammessa l'operatività<sup>66</sup>, precisandosi peraltro che "non sarà tuttavia agevole all'amministrazione finanziaria chiamata ad ottemperare, ottenere la sospensione dell'esecuzione

zione, a cura di Branca G., *La magistratura*, t. IV, pp. 26-27; MORELLI M. R., *sub art. 111*, in *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di Crisafulli V. e Paladin L., Padova, 1990, p. 673.

<sup>63</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 7801, 23 aprile 2004, in *Boll. trib.*, n. 4, 2005, 297.

<sup>64</sup> Cfr. sul punto TESAURO F., *Le modifiche alla disciplina del giudizio di cassazione*, in *Corr. trib.*, n. 11, 2006, 826; DI GIACOMO E., *Il giudizio di ottemperanza. Disciplina dell'istituto nel giudizio amministrativo e nel giudizio tributario*, in *Il fisco*, n. 42, 2007, p. 14107; Cass., Sez. trib., n. 3435 del 21 febbraio 2005.

<sup>65</sup> Al riguardo si rinvia a PARLATO M. C., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario*, AA.VV., a cura di Della Valle E. - Ficari V. - Marini G., cit., p. 609, spec. nota 99.

<sup>66</sup> Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., pp. 286 e ss.

della sentenza in attesa che sia deciso il ricorso per Cassazione”, richiamandosi quindi quell’interpretazione<sup>67</sup> secondo cui “tale sospensione ha carattere eccezionale, e quindi l’interpretazione deve essere rigorosa”<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> SATTA S. - PUNZI C., *Diritto processuale civile*, Padova, 1996, p. 618.

<sup>68</sup> In generale, sul problema dell’applicabilità dell’istituto cautelare nel processo tributario, v. COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni in tema di tutela cautelare*, cit., pp. 574 e ss.; ID., *La sospensione delle sentenze*, cit., pp. 1500 e ss.; ID., *La revocazione*, cit., pp. 59 e ss., con indicazioni di dottrina e giurisprudenza favorevoli e contrarie.