

Giudicato tributario, oggetto del giudizio di ottemperanza e impugnazione della sentenza

Final fiscal judgment, object of the judgment of compliance and appeal against the sentence

di Maria Concetta Parlato – 29 maggio 2020

(Commento a/notes to: Cass., sez. trib., 22 gennaio 2020, n. 1293)

Abstract

La sentenza emessa in ottemperanza è limitata, quanto all'oggetto, all'ambito della sentenza da ottemperare ed è impugnabile solo con ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 70 del D.lgs. n. 546/92 e in coerenza con l'art. 111 della Cost.

Parole chiave: *giudizio di ottemperanza, oggetto del giudizio, iscrizione ipotecaria, impugnazione.*

Abstract

The judgment given in compliance, limited, as to the object, to the scope of the judgment to be complied with, is subject to appeal only by appeal to the Supreme Court, as provided by art. 70, D.lgs. n. 546/92 and pursuant to art. 111 Cost.

Keywords: *judgment of compliance, object of the judgment, registration of a mortgage, appeal.*

SOMMARIO: 1. La vicenda oggetto del giudizio. 2. L'oggetto del giudizio di ottemperanza 3. L'impugnazione ex art. 111 Cost.

1. Il giudizio dinanzi alla Suprema Corte, instaurato ex art. 111 Cost., riguardava l'impugnazione di una pronuncia sull'ottemperanza di una sentenza di Commissione tributaria provinciale passata in giudicato: la sentenza emessa in ottemperanza statuiva il pagamento di una somma a favore del contribuente. La sentenza da ottemperare, peraltro, si limitava a disporre la cancellazione di un'iscrizione ipotecaria a danno del contribuente, cancellazione che risultava pacificamente già effettuata. Quindi, con la sentenza di ottemperanza veniva disposto il pagamento di somme su cui il giudicato non si era in realtà pronunciato.

Il ricorso dinanzi alla Corte, presentato da Equitalia SUD s.p.a., si fondava su quattro motivi: a) con il primo motivo, si deduceva che il giudice aveva omissso di

statuire sull'eccezione di inammissibilità della richiesta di ottemperanza, avente a oggetto il pagamento di somme di denaro, sollevata dalla ricorrente in ragione della ritenuta estraneità del *decisum*, portato dal giudicato, rispetto alla domanda formulata; b) con il secondo motivo, si deduceva che il giudice dell'ottemperanza aveva «emesso provvedimenti che nulla avevano a che fare con la sentenza», di cui il contribuente richiedeva l'attuazione, la quale si limitava a dichiarare la nullità di un'iscrizione ipotecaria (eseguita in danno del contribuente), senza adottare alcuna statuizione in ordine alla restituzione richiesta in sede di ottemperanza; c) con il terzo motivo, si deduceva che il giudice dell'ottemperanza aveva omissso di statuire sull'eccezione di improcedibilità, formulata in ragione dell'introduzione del giudizio «solo nei confronti dell'Agente di riscossione e non anche degli enti impositori»; d) con il quarto motivo, si deduceva l'omessa motivazione circa un punto decisivo della controversia, per avere il giudice dell'ottemperanza omissso di motivare in ordine all'oggetto del giudicato fatto valere e al contenuto del dispositivo, riportando solo la richiesta del ricorrente poi accolta.

La Suprema Corte, accolto il secondo motivo, riteneva assorbiti gli altri e cassava la sentenza; non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decideva nel merito ex art. 384 c.p.c., disponendo il rigetto del ricorso proposto dal contribuente per l'ottemperanza della sentenza della Commissione provinciale, perché tale pronuncia non consentiva di far valere il diritto alla restituzione di somme di denaro, su cui il giudicato non si era pronunciato.

2. Con il secondo motivo – ritenuto fondato dalla Corte, dichiarando assorbite tutte le altre questioni – come già rilevato, nel ricorso si deduce la violazione del D.lgs. n. 546 del 1992, art. 70, in riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere il giudice dell'ottemperanza emesso provvedimenti che «nulla avevano a che fare con la sentenza, di cui si è chiesta l'attuazione, la quale ha semplicemente dichiarato la nullità di un'iscrizione ipotecaria, eseguita in danno del contribuente ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 77, senza adottare alcuna statuizione in ordine alla restituzione richiesta in sede di ottemperanza».

La pronuncia, di cui veniva richiesta l'ottemperanza, riguardava un'iscrizione ipotecaria, eseguita per crediti derivanti da cartelle esattoriali.

Nel giudizio di merito l'impugnazione dell'iscrizione ipotecaria aveva trovato accoglimento e, conseguentemente, come è incontestato – in esecuzione della statuizione adottata – l'iscrizione veniva cancellata. L'oggetto del giudizio di ottemperanza – a prescindere dall'iscrizione ipotecaria, che, come accertato, era stata cancellata – non poteva riguardare ulteriori statuizioni. La decisione non risulta infatti avere statuito sulla debenza o meno di somme pagate dall'intimato alla ricorrente: non risulta, invero, essere stata disposta alcuna verifica della spettanza di un diritto alla restituzione.

Come osservato nella sentenza in commento, non vi è spazio per l'attribuzione alle parti di nuovi e ulteriori diritti, da parte del giudice dell'ottemperanza, rispetto a quelli riconosciuti in sentenza, potendo egli «solo enucleare e precisare gli obblighi

che da essa derivano (Cass., Sez. 5 civ., n. 16735 del 21/06/2019; Cass., Sez. 5 civ., n. 14642 del 29/05/2019)».

Nel caso di specie il giudicato – favorevole al contribuente – non era di annullamento di un diniego di rimborso illegittimo e neppure di un atto impositivo viziato, ma riguardava l’invalidità di un’iscrizione ipotecaria. Pertanto, l’unico comando che poteva scaturire dalla sentenza era l’ordine di cancellazione dell’ipoteca, la quale era pacifico fosse stata già eseguita.

La Corte, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, né sussistendo ulteriori profili controversi rilevanti ai fini della decisione, rigettava, decidendo nel merito, ex art. 384 c.p.c., il ricorso proposto dal contribuente per l’ottemperanza della sentenza della Commissione tributaria provinciale, perché, come sopra evidenziato, tale pronuncia non consentiva di far valere il diritto alla restituzione di somme, su cui il giudicato non si era pronunciato.

Premessa la basilare osservazione che oggetto del giudizio di ottemperanza è l’adempimento degli obblighi che incombono sull’Amministrazione per effetto della sentenza, è necessario effettuare alcune considerazioni generali con riguardo al contenuto del giudicato da ottemperare (ricordando che, a seguito della riforma attuata con il D.lgs. n. 156/2015, il giudizio ex art. 70 è “utilizzabile” anche nei casi previsti dagli artt. 68 e 69, D. lgs. n. 546/1992, in relazione a sentenze non ancora passate in giudicato; cfr. sul punto RANDAZZO F., *Con l’immediata esecutività delle sentenze non ancora in giudicato cambia il giudizio di ottemperanza*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1971 ss.; PARLATO M. C., *L’attuazione della delega fiscale in materia di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, p. 363 ss.).

Nel giudizio tributario la rimozione dell’atto potrebbe essere, in astratto, già satisfattiva, senza che si renda necessaria alcuna attività, in positivo, da parte dell’Amministrazione; si fa riferimento alle sentenze c.d. autoesecutive o autoapplicative (RANDAZZO F., *sub art. 70*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO - C. GLENDI, Padova, 2012, p. 798).

Pertanto, la tutela del contribuente (vincitore in giudizio), nel caso in cui l’atto annullato abbia già determinato degli effetti, può richiedere l’adeguamento del comportamento dell’Amministrazione al precetto della sentenza (BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di TESAURO F., Torino, 1998, p. 945 s.), ad esempio per lo sgravio di somme iscritte a ruolo, per la cancellazione di ipoteche (come nel caso di specie), per l’annullamento del provvedimento di fermo.

Inoltre, si osserva che, in relazione all’attività dell’Amministrazione successiva a una pronuncia giurisdizionale, occorre 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 ritiene, in genere, che la tutela del contribuente sia estranea all’istituto

dell'ottemperanza. Avverso un nuovo 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, e non mediante l'esecuzione di un precedente giudicato.

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 pongono 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). Secondo tale dottrina, in tale evenienza la tutela del contribuente verso il nuovo atto non si esplicherebbe più nelle forme del ricorso ordinario da proporre entro un termine decadenziale, ma mediante il ricorso per ottemperanza, azionabile nel termine prescrizionale, 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.

Il *petitum* dell'ottemperanza è in ogni caso delimitato dal giudizio conclusosi con il giudicato: il giudice deve attenersi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenere conto della relativa motivazione (art. 70, comma 7); non potrà pertanto essere attribuito un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire. Oggetto del giudizio d'ottemperanza è dunque «l'indagine di tutti gli effetti legalmente inclusi nel giudicato e che risultano indispensabili per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente», nel rispetto del limite estremo del contenuto del giudicato, che vieta al giudice di «travalicarne i confini» (GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XV, Roma; RANDAZZO F., *Natura e profili operativi del giudizio di ottemperanza*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2002, p. 759). La pronuncia della Corte, nel pieno rispetto della *ratio* e della lettera della disciplina dettata dall'art. 70, cassa infatti l'impugnata sentenza, che disponeva (a carico dell'Agente della riscossione e a vantaggio del contribuente) in ordine a un diritto (la restituzione di somme), per l'appunto, ulteriore rispetto a ciò che era riconosciuto con la sentenza da eseguire (la cancellazione di ipoteca), e che aveva già avuto attuazione.

3. La sentenza in commento afferma che «sebbene il D.lgs. n. 546 del 1992, art. 70, comma 10, preveda che, contro le sentenze adottate nei giudizi di ottemperanza delle decisioni delle Commissioni tributarie, sia possibile solo il ricorso per cassazione "per inosservanza delle norme sul procedimento", la S.C. ha più volte affermato che, in applicazione dell'art. 111 Cost., è anche ammissibile il ricorso straordinario per cassazione (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 4796 del 28/02/2011; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7801 del 23/04/2004), il quale, com'è noto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., novellato

comma 4, dell'art. 360 c.p.c. consente di prospettare tutte le censure indicate nel precedente comma 1 del medesimo articolo».

Nel trattare dell'impugnabilità dei provvedimenti emessi nel giudizio di ottemperanza, occorre premettere che la disciplina presenta delle peculiarità che la contraddistinguono. Segnatamente, il giudizio di ottemperanza consta di due fasi, la prima viene definita con sentenza, la seconda - di controllo dell'esecuzione - trova invece esito con ordinanza: il procedimento si conclude, nella sua globalità, con un'ordinanza, di cui non è, con specifica norma, prevista la possibilità di impugnazione.

Per la sentenza - atto interinale della procedura di ottemperanza - è invece prevista l'impugnazione esclusivamente con ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento (art. 70, comma 10, D. lgs. n. 546/1992).

La disciplina assoggetta dunque l'impugnazione dei provvedimenti emessi nel contesto del giudizio a delle limitazioni rispetto all'ordinario.

La *ratio* si ravvisa nella considerazione che nel giudizio tributario di ottemperanza la sentenza da eseguire dà già per acquisita la "certezza giuridica", senza che il giudice debba nuovamente interpretare norme sostanziali (PARLATO M. C., *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, Bari, 2008, p. 104): dispone solo quanto è necessario ai fini dell'attuazione del provvedimento già formato (così RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, p. 281), non vi sono più parametri normativi astratti essendovi ormai un provvedimento, della cui ottemperanza si occupa la sentenza (GLENDI C., *Primi approcci della Suprema Corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 11, 2002, p. 1049).

Poiché la sentenza di ottemperanza non ha contenuto decisorio in senso proprio (tale da giustificare un riesame in secondo grado), ogni violazione riscontrabile nel procedimento sarebbe riconducibile a un errore sulle regole procedurali (BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 942), e pertanto suscettibile di rientrare nell'unico rimedio processuale previsto: l'esperimento di altri mezzi di impugnazione non è stato ritenuto giustificabile dalla natura del giudizio.

Il legislatore dunque, con la finalità di evitare ulteriori dilazioni e rendere celere l'attuazione del giudicato, circoscrive il ricorso per cassazione alla sola inosservanza delle norme sul procedimento, e pone due limiti all'impugnabilità delle sentenze del giudice di ottemperanza.

Vi è una limitazione relativa alle *sentenze impugnabili*. Esse devono rientrare nella "tipologia" di quelle sentenze con cui il giudice adotta i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, a esclusione delle altre.

Altra limitazione attiene ai *mezzi di impugnazione*: dal dettato normativo consegue infatti l'inappellabilità delle sentenze pronunciate in sede di giudizio di ottemperanza, avverso le quali, come già evidenziato, sarebbe esperibile soltanto il ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

Le limitazioni richiamate hanno fatto sorgere, in particolare, il problema del rimedio utilizzabile nel caso in cui la sentenza emessa nel giudizio di ottemperanza si limiti a rigettare, nel rito o nel merito, la richiesta del contribuente. Riservandoci di affrontare la questione in seguito, si esamina preliminarmente la problematica, ampiamente trattata in dottrina e nella stessa giurisprudenza della Cassazione (pure richiamata dalla sentenza in commento), relativa all'operatività del ricorso *ex art. 111 Cost.* nel giudizio tributario di ottemperanza.

Invero, il ricorso per Cassazione per violazione di legge abbraccia le ipotesi sia di violazione di norme regolatrici del processo, sia di violazione di norme regolatrici del rapporto sostanziale controverso, secondo quanto affermato dalla giurisprudenza consolidata e oggi confermato dal legislatore all'*art. 360, comma 4, c.p.c.*: entrambe le ipotesi trovano dunque tutela *ex art. 111 Cost.*

Tuttavia, mentre la violazione di norme che regolano il processo può essere oggetto di impugnazione ai sensi della disciplina dall'*art. 70, comma 10*, l'esigenza dell'impugnazione *ex art. 111 Cost.* sussiste nell'ipotesi di violazione di norme sostanziali. In ogni caso, nel contesto dell'ottemperanza, si è ritenuto che, ai sensi di quest'ultima norma, il ricorso per cassazione «può essere proposto per violazione di legge, sia sostanziale, sia processuale» (in tal senso, TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, p. 294).

A prescindere da quanto sopra osservato, nella tipologia di impugnazione consentita ai sensi dell'*art. 70* si è ritenuto comunque possa rientrare il vizio di ultrapetizione ovvero di extrapetizione della sentenza del giudice, considerata cassabile come *error in procedendo* secondo l'opinione tanto della dottrina quanto della giurisprudenza (da ultimo, v. Cass. civ., Sez. VI - 5, ord., 22 marzo 2019, n. 8258). Si tratta della c. d. "sentenza aberrante", con la quale il giudice esorbita dai propri poteri o rende una pronuncia estranea all'oggetto dell'ottemperanza, avverso la quale si può invocare il rimedio del ricorso per cassazione di cui al comma 10 dell'*art. 70* (per queste problematiche, v. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., p. 284 s.; ID., *sub art. 70*, cit., p. 813). Ad una "patologia" che sembra rientrante nella predetta tipologia (sentenza c.d. "aberrante") – sebbene vi sia una richiesta delle parti (e quindi vi sia corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato) – pare riconducibile la sentenza di ottemperanza cassata dalla Corte con la pronuncia in esame; essa dispone infatti, nella statuizione per l'esecuzione del giudicato, su aspetti estranei al giudizio di merito (precedente a quello di ottemperanza) e alla sentenza da ottemperare. Nella sentenza impugnata dinanzi alla Corte, il giudice va oltre i limiti del giudicato (e, dunque, oltre i propri poteri): infatti, nella sentenza da ottemperare nel caso concreto, non vi era alcun riferimento al rimborso di somme. Si ritiene quindi che, nonostante la sentenza sia stata impugnata *ex art. 111 Cost.*, il ricorso alla Suprema Corte sarebbe stato comunque esperibile sulla base della disciplina dell'*art. 70, D. lgs. n. 546/1992*.

Come sopra rilevato, si è posto inoltre il problema dell'impugnabilità delle sentenze che, sia nel rito che nel merito, abbiano come contenuto il semplice rigetto della richiesta di ottemperanza, senza l'indicazione di provvedimenti da adottare. In

particolare, è stata ritenuta “non rientrante” fra le sentenze a contenuto “attuativo”, quella che dichiara l’inammissibilità del giudizio di ottemperanza; in tale ipotesi la giurisprudenza ha ritenuto pure esperibile il ricorso per cassazione, escludendo l’appellabilità delle sentenze in questione. La formula della norma (art. 70, commi 7 e 10) sembrerebbe limitare l’esclusione dell’appello alle sole sentenze di accoglimento del ricorso, ma si è ritenuto di rispettare la *ratio* del legislatore (*lex minus dixit quam voluit*) interpretando l’art. 70 nel senso che il ricorso per cassazione è l’unico mezzo di impugnazione esperibile avverso 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 (si richiama Cass., sent. n. 7312 del 13 maggio 2003, in *Corr. trib.*, 2003, p. 2991 e ss. V. il commento di AMATUCCI A. - AMATUCCI M., *Il problema della impugnabilità della sentenza pronunciata in sede di ottemperanza*, ivi, 2002 e ss.; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. 814).

Si osserva, conclusivamente e per completezza con riguardo alla disciplina dell’impugnabilità – evidenziando che nella sentenza in esame la Suprema Corte si pronuncia sull’impugnazione della sentenza del giudice di ottemperanza – che si è ritenuto esperibile il ricorso per cassazione ex art. 111 Cost., anche avverso l’ordinanza conclusiva del giudizio (TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, cit., p. 295), qualora essa abbia contenuto decisorio e il giudice debba statuire sulla conformità tra la sentenza da eseguire e la sua esecuzione.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, in AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di TESAURO F., Torino, 1998, p. 929 ss.; GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XV, Roma; ID., *Primi approcci della Suprema Corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *GT – Riv. giur. trib.*, n. 11, 2002, p. 1049; PARLATO M. C., *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, Bari, 2008; ID., *L’attuazione della delega fiscale in materia di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3, 2017, I, p. 363; ID., *Il giudizio di ottemperanza – Profili sistematici*, AA. VV., *Il processo tributario*, a cura di DELLA VALLE E., FICARI V., MARINI G., Padova, 2008, p. 591; ID., *Il giudizio di ottemperanza – Profili applicativi, Impugnabilità per cassazione della sentenza di ottemperanza*, ivi, p. 614; CANNIZZARO S., *Il giudizio di ottemperanza – Profili applicativi, Ricorribilità ex art. 111 Cost. dell’ordinanza che chiude il giudizio di ottemperanza*, ivi, p. 617; RANDAZZO F., *L’esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003; ID., *sub art. 70*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO - C. GLENDI, Padova, 2012, p. 797; ID., *Con l’immediata esecutività delle sentenze non ancora in giudicato cambia il giudizio di ottemperanza*, in *Corr. trib.*, n. 25, 2016, p. 1971; TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017.