

# Sull'applicabilità in materia tributaria della penalità di mora prevista dal codice di procedura civile

di Chiara Gioè

SOMMARIO: 1. Considerazioni preliminari. – 2. La disciplina della penalità di mora prevista dall'art. 614 *bis* c.p.c. – 3. Sull'applicabilità della penalità di mora in materia tributaria. – 4. Notazioni conclusive.

## 1. *Considerazioni preliminari*

In materia tributaria, a seguito della riforma introdotta dal d.lgs. 24 settembre 2015 n. 156, è stato definitivamente sancito a livello normativo il principio dell'immediata esecutività di tutte le sentenze tributarie favorevoli al contribuente, anche se non definitive<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Nella sua nuova formulazione l'art. 69 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede, da un lato, l'immediata esecutività delle sentenze anche in favore del contribuente e, dall'altro, la possibilità per quest'ultimo di ricorrere al giudizio di ottemperanza nel caso di mancata esecuzione della pronuncia da parte dell'Ufficio. Nonostante tale principio fosse già affermato a livello giurisprudenziale anche prima della riforma del 2015 e potessero in ogni caso ritenersi applicabili al riguardo le norme del codice di rito, l'amministrazione finanziaria, in vigenza della precedente normativa, riconosceva alle pronunce non definitive effetti differenti a seconda del soggetto soccombente, attribuendo immediata efficacia esecutiva alle sole pronunce favorevoli all'ufficio e ritenendo, invece, necessario il previo passaggio in giudicato per l'esecutività di quelle a favore del contribuente. La riforma attuata con il d.lgs. n. 156/2015 sulla revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione della delega fiscale (l. 11 marzo 2014, n. 23) ha comportato la completa riscrittura dell'art. 69 del d.lgs. n. 546/1992, rinominando anche la sua rubrica da "Condanna dell'ufficio al rimborso" ad "Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente". Per un commento alla norma si rinvia a C. CONSOLO, C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, voce art. 69, 918 ss. In argomento v. anche E.A. SEPE, *Nuove regole sull'esecutività delle sentenze e misure cautelari successive*, in *Il fisco*, 2016, 38 ss. Sugli effetti della sentenza di annullamento di un atto impositivo, non ancora passata in giudicato, si veda da ultimo M. BASILAVECCHIA, *Sentenza di annullamento e giudizio di ottemperanza*, in *G.T.*, 2019, 83 ss. Sull'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze anche quando abbiano ad oggetto tributi doganali, cfr. C. GIOE', *Sull'esecuzione delle sentenze tributarie nei confronti dell'agenzia delle dogane*, in *Rass. trib.*, 2019, 774 ss. Secondo la normativa previgente se il giudizio davanti ai giudici tributari si concludeva con una sentenza di condanna dell'amministrazione al pagamento di somme (ivi comprese le spese di giudizio) a favore del contribuente, per ottenere il rimborso era invece necessario che la stessa sentenza fosse passata in giudicato. La dottrina ha sollevato in più occasioni dubbi sulla legittimità costituzionale dell'art. 69 del d.lgs. n. 549/1992, nella vecchia formulazione, sotto il profilo della violazione dell'art. 3 della Costituzione, evidenziando come l'esecuzione della sentenza, sia nei confronti del contribuente che dell'amministrazione finanziaria, avrebbe dovuto far leva esclusivamente sul grado di affidabilità della pronuncia emessa in un certo grado di giudizio, senza tener conto di quale fosse il soggetto soccombente. Per un commento

Ne discende l'obbligo, per l'amministrazione che dovesse risultare soccombente, di adottare tutti i comportamenti e gli atti necessari per dare attuazione a quanto disposto dal giudice e garantire l'effettivo soddisfacimento del diritto soggettivo leso.

Nel giudizio tributario di annullamento, se a volte la rimozione dell'atto dichiarato illegittimo risulta già pienamente soddisfacente, altre volte potrebbe non essere sufficiente, rendendosi necessaria un'attività in positivo dell'amministrazione, consistente, ad esempio, nella cancellazione dell'iscrizione a ruolo, o di un provvedimento cautelare (ipoteca o fermo amministrativo) già adottato.

In ambito processual-civilistico l'art. 614 *bis* c.p.c. prevede uno strumento di coazione indiretta, finalizzato a stimolare l'esecuzione spontanea delle sentenze di condanna all'adempimento di obbligazioni diverse dal pagamento delle somme di denaro.

Si tratta della c.d. penalità di mora – o *astreinte* – dal nome del corrispondente istituto francese<sup>2</sup>, introdotta in materia civile con la l. 18 giugno 2009, n. 69<sup>3</sup>.

Segnatamente l'art. 614 *bis* c.p.c., sotto la rubrica "Misure di coercizione indiretta", prevede che «con il provvedimento di condanna all'adempimento di obblighi diversi dal pagamento di denaro il giudice, salvo che ciò sia manifestamente iniquo, fissa, su richiesta di parte, la somma di denaro dovuta dall'obbligato per ogni violazione o inosservanza successiva. Il provvedimento di condanna costituisce titolo esecutivo per il pagamento delle somme dovute per ogni violazione o inosservanza»<sup>4</sup>.

---

all'art. 69 del d.lgs. n. 546/1992, nella versione precedente alle modifiche introdotte con il d.lgs. n. 156/2015, si rimanda, senza alcuna pretesa di esaustività, a C. CONSOLO, C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2012, voce art. 69, 793 ss.; F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, 168 ss.; ID., *Annullamento dell'accertamento con sentenza non ancora passata in giudicato ed "effetti ripristinatori"*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 923 ss.; G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, 2001, 388 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo Tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 1998, 935; A. MERCATALI, *La nuova normativa del contenzioso tributario: riflessioni a caldo sulle "guide" del nuovo processo e sulla problematica emergente*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 232.

<sup>2</sup> Sull'istituto francese dell'*astreinte* cfr. E. VULLO, *L'esecuzione indiretta tra Italia, Francia e Unione Europea*, in *Riv. dir. proc.*, 2004, 727 ss. A differenza di quanto previsto dalla normativa italiana, le misure coercitive francesi possono essere assunte anche d'ufficio e possono essere concesse anche per le prestazioni fungibili, con riferimento ad ogni provvedimento di condanna, qualunque ne sia il contenuto. In argomento v. anche A. NASCOSI, *Le misure coercitive indirette nel sistema di tutela dei diritti in Italia e in Francia. Uno studio comparativistico*, Napoli, 2019. Per un esame dell'origine giurisprudenziale dell'*astreinte* cfr. B. CAPPONI, *Manuale di diritto dell'esecuzione civile*, Torino, 2020, 33 ss.

<sup>3</sup> L'art. 614 *bis* è stato inserito all'interno del codice di procedura civile dalla l. 18 giugno 2009, n. 69 (Disposizioni per lo sviluppo economico, la competitività nonché in materia di processo civile), in vigore dal 4 luglio 2009, che ha introdotto nel nostro ordinamento, per la prima volta con portata generale, la disciplina delle misure di coercizione indiretta.

<sup>4</sup> Nel determinare la somma dovuta per ogni violazione il giudice dovrà tenere conto di alcuni parametri, come il valore della controversia, la natura della prestazione, il danno quantificato o

Anche in ambito amministrativo è stata introdotta una norma analoga a quella civilistica, che prevede l'applicazione di una penalità di mora, all'interno della disciplina sul giudizio di ottemperanza<sup>5</sup>.

Invero, l'art. 114, lett. e) del c.p.a. prevede che «salvo che sia manifestamente iniquo e purché non sussistano altre ragioni ostative, il collegio fissa, su richiesta di parte, la somma di denaro dovuta dal resistente per ogni violazione o inosservanza successiva, ovvero per ogni ritardo nell'esecuzione del giudicato; tale statuizione costituisce titolo esecutivo».

Mentre l'art. 114 del c.p.a. ha previsto la comminatoria della penalità di mora solo innanzi al giudice dell'esecuzione, a fronte di un adempimento che già si è verificato<sup>6</sup>, nel processo civile la penalità di mora disciplinata dall'art. 614 *bis* c.p.c. risulta applicabile solo contestualmente alla sentenza di cognizione e avendo riguardo all'ipotetico inadempimento<sup>7</sup>.

È per questo che l'*astreinte* prevista dal codice di procedura civile si dice ad esecuzione differita, in quanto la sentenza che la commina si atteggia a condanna condizionata al fatto eventuale dell'inadempimento del precetto giudiziario, nel termine all'uopo contestualmente fissato.

Al di là delle differenze testuali che emergono dall'esegesi delle due disposizioni sopra richiamate – art. 114, lett. e) c.p.a. e art. 614 *bis* c.p.c. – è possibile individuarne la comune *ratio*, che è quella di stimolare l'adempimento attraverso la previsione di una sanzione che verrà applicata soltanto in caso di mancato assolvimento degli obblighi derivanti dalla sentenza<sup>8</sup>.

All'interno del decreto sul processo tributario non si rinviene alcuna norma che disciplini l'istituto dell'*astreinte*.

Nelle considerazioni che seguono verrà esaminata la possibilità di estendere

---

quello prevedibile, le condizioni personali e patrimoniali dalle parti e ogni altra circostanza utile, cfr. art. 614 *bis*, comma 2, c.p.c.: «Il giudice determina l'ammontare della somma di cui al primo comma tenuto conto del valore della controversia, della natura della prestazione, del danno quantificato o prevedibile e di ogni altra circostanza utile».

<sup>5</sup> Sul giudizio di ottemperanza nel diritto amministrativo, v. E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2021, 936 ss.; G. CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, Torino, 2020, 584 ss.; R. DIPACE, *Il giudizio di ottemperanza*, in AA.VV., *Giustizia amministrativa*, a cura di F.G. SCOCA, Torino, 2020, 633 ss.

<sup>6</sup> Va tuttavia segnalato un orientamento giurisprudenziale secondo il quale l'istituto dell'*astreinte* nel processo amministrativo troverebbe applicazione non solo nel giudizio di ottemperanza, potendo essere disposto anche nel giudizio di cognizione, con la sentenza di merito, cfr. Con. St. ad. plen., 9 maggio 2019, n. 7. In argomento cfr. A. TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2021, 387.

<sup>7</sup> In questo senso cfr. Cons. St., ad. Plen., 25 giugno 2014, n. 15. Altra differenza è che l'art. 114 del c.p.a., a differenza dell'art. 614 *bis* c.p.c. si ritiene applicabile anche alle sentenze di condanna aventi ad oggetto obbligazioni pecuniarie, cfr. Cons. St., ad. plen., n. 15/2014.

<sup>8</sup> Cfr. A. MENDOLIA, *La penalità di mora e l'ammissibilità di una sua revisione nel giudizio per chiarimenti*, in *rivista.camminodiritto*, 2021.

la norma contenuta all'interno dell'art. 614 *bis* c.p.c. alla materia fiscale, in forza del rinvio generale alle norme del codice di procedura civile, contenuto nel comma 2 dell'art. 1 del d.lgs. n. 546/1992<sup>9</sup>.

## 2. *La disciplina della penality di mora prevista dall'art. 614 bis c.p.c.*

La penality di mora – o *astreinte* –, disciplinata dall'art. 614 *bis* del c.p.c., consiste nella condanna alla corresponsione di un importo in denaro – avente natura accessoria rispetto alla pronuncia principale – quantificato per ogni giorno di ritardo nell'adempimento, che ha lo scopo di pressare sulla volontà del debitore, al fine di indurlo ad eseguire spontaneamente quanto statuito nei suoi confronti dal provvedimento giudiziale.

Si tratta segnatamente di uno strumento di coazione indiretta, che mira a stimolare l'attuazione delle sentenze di condanna all'adempimento di obblighi diversi dal pagamento delle somme di denaro.

La tecnica dell'esecuzione indiretta, è diversa da quella dell'esecuzione forzata diretta, perché diversa è l'aspettativa dell'ordinamento rispetto al comportamento dell'obbligato.

Nell'esecuzione forzata *diretta* si punta a realizzare il credito facendo a meno del comportamento dell'obbligato, presupponendo la totale mancanza di cooperazione da parte di quest'ultimo.

Nell'esecuzione *indiretta*, invece, per la realizzazione del credito l'ordinamento fa affidamento proprio sulla cooperazione del soggetto soccombente; la prospettiva di subire una conseguenza negativa nell'ipotesi di mancato adempimento, stimola la collaborazione del soggetto<sup>10</sup>.

La finalità dell'*astreinte* è pertanto di tipo deterrente, non risarcitoria.

Lo scopo dell'istituto non è elidere il danno conseguente alla mancata esecuzione della prestazione, ma indurre l'obbligato ad uniformarsi alla decisione del giudice, attraverso la previsione di una sanzione in caso di disobbedienza.

Si tratta, in altri termini, di una condanna anticipata al pagamento di una somma di denaro in favore della parte vittoriosa, che diventa attuale soltanto in caso di inadempimento.

<sup>9</sup> Sul ruolo del codice civile e la sua applicazione in materia tributaria, cfr. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1997, 152 ss.

<sup>10</sup> «È ovvio che una simile tecnica è utile soprattutto quando ci si trova di fronte ad obblighi infungibili, quindi a situazioni per le quali la tradizionale esecuzione forzata diretta (in forma specifica o generica) si rivela un'arma spuntata», F.M.A. MORABITO, *La penality di mora nel diritto processuale amministrativo italiano, in osservatorientilocali.unirc.it*. Analoga funzione deterrente assolve l'istituto in materia amministrativa. Invero, «la parte inadempiente ha interesse a dare sollecita esecuzione alla sentenza per evitare di corrispondere al ricorrente un importo destinato a lievitare nel tempo», A. TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, cit., 386.

Il testo dell'art. 614 *bis* c.p.c., nella sua formulazione originaria, non poneva limiti alla tipologia di obbligazioni cui era riferibile, ma la relativa rubrica, "Attuazione degli obblighi di fare e di non fare", ne limitava di fatto l'applicabilità alle sole obbligazioni di fare infungibili, o di non fare.

Nel 2015 il contenuto della norma è stato modificato ed è stato introdotto, nel corpo dell'articolo, il riferimento espresso alle obbligazioni alle quali l'istituto risulta applicabile, ossia tutti gli obblighi diversi dal pagamento dalle somme di denaro. Anche la precedente rubrica è stata sostituita con l'espressione più generica "Misura di coercizione indiretta"<sup>11</sup>.

L'ambito di operatività dell'art. 614 *bis* c.p.c., nella sua nuova formulazione, riguarda i casi in cui le procedure di esecuzione forzata previste dal codice di rito non possono trovare applicazione, o risulterebbero comunque non del tutto soddisfattive per il creditore.

Il riferimento va, pertanto, oltre che alle obbligazioni di *facere* infungibili<sup>12</sup> e a quelle di non *facere*, anche a tutte le ipotesi di adempimento di obblighi diversi dal pagamento delle somme di denaro<sup>13</sup>.

L'*astreinte* può essere concessa, su richiesta di parte, soltanto dal giudice della cognizione, come accessorio ad un provvedimento di condanna.

Il giudice non ha l'obbligo di accogliere l'istanza presentata dal creditore, ma al contrario è dotato di un ampio potere discrezionale, che gli consente di valutare l'opportunità di concedere la misura, o di non ammetterla nei casi in cui essa risulti manifestante iniqua nel caso concreto<sup>14</sup>.

Nella determinazione della somma da far pagare al debitore inadempiente, per l'inosservanza o il ritardo nell'esecuzione dell'obbligo derivante dalla sentenza, il giudice dovrà avere riguardo a diversi parametri, come il valore della causa, la natura della prestazione e del danno, le condizioni patrimoniali delle parti e ogni altra circostanza utile.

Si tratta di una disposizione molto generica, che di fatto lascia ampio margine di discrezionalità al giudice.

L'intento è quello di evitare che attraverso la misura coercitiva i creditori possano godere di un ingiustificato arricchimento, incamerando una somma superiore al reale danno subito.

---

<sup>11</sup> Cfr. art. 13, comma 1, lett. c-ter), d.l. 27 giugno del 2015, n. 83, convertito nella l. 6 agosto 2015, n. 132.

<sup>12</sup> Se l'oggetto della condanna riguarda un *facere* fungibile non è strettamente necessaria la collaborazione del soggetto e l'adempimento della prestazione prescinde dal fatto che egli ponga in essere il comportamento che soddisfa l'interesse del creditore.

<sup>13</sup> Come i casi di condanna, in sede civile, alla consegna o al rilascio.

<sup>14</sup> Anche nel diritto amministrativo, il giudice dell'ottemperanza non ha l'obbligo di accogliere automaticamente la richiesta di corresponsione della penalità di mora di cui all'art. 114 del d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, essendo lo stesso dotato di un ampio potere discrezionale che gli consente di effettuare una valutazione ostativa alla liquidazione per manifesta iniquità, cfr. Cons. St., Sez. IV, 14 giugno 2019, n. 3997; Cons. St., Sez. IV, 13 maggio 2019, n. 3065.

Anche se tra i parametri di misurazione è incluso il criterio del “danno quantificato o prevedibile”, la misura coercitiva non assolve – come si è evidenziato – ad una concorrente funzione indennitaria, perché la somma dovuta non è diretta a compensare il danno.

Diversamente da quanto avviene nelle azioni risarcitorie, in questo caso la quantificazione della penalità di mora avviene prima dell’eventuale verificarsi dell’inadempimento e prescinde dalla prova, o anche solo dalla rappresentazione di un danno futuro.

La peculiarità dell’istituto è rappresentata dal fatto che il provvedimento costituisce titolo esecutivo<sup>15</sup>, con la conseguenza che al semplice verificarsi dell’inadempimento o del ritardo nell’adempimento, il creditore potrà immediatamente avviare l’azione esecutiva, senza necessità di ottenere previamente alcun altro provvedimento giudiziario che accerti l’effettiva sussistenza del suddetto inadempimento o ritardo<sup>16</sup>.

Sarà onere, eventualmente, del debitore dimostrare di avere ottemperato agli obblighi imposti dal giudice, attraverso l’opposizione all’esecuzione.

### 3. *Sull’applicabilità della penalità di mora in materia tributaria*

Con la legge 18 giugno 2009, n. 69 sono state introdotte sostanziali modifiche al codice di procedura civile, con l’intento primario di imprimere una forte accelerazione ai tempi del giudizio.

Molte di tali innovazioni hanno assunto rilevanza anche nel processo tributario<sup>17</sup>, in forza del rinvio generale alle disposizioni del codice di procedura civile contenuto nel comma 2 dell’art. 1 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Per valutare la possibilità di applicare anche il disposto dell’art. 614 *bis* c.p.c. alla materia fiscale occorre svolgere alcune considerazioni preliminari.

Nel processo tributario, dove le azioni esperibili sono esclusivamente di annullamento o di condanna al rimborso, è difficile che la sentenza contenga una condanna avente per oggetto un obbligo di fare, o di non fare, diverso da quello di pagamento di una somma di denaro.

Tuttavia, esistono degli effetti, indiretti o impliciti, che discendono dalla sen-

---

<sup>15</sup> In argomento A. PROTO PISANI, *Note personali e no a margine dell’art. 614 bis c.p.c.*, in *Rass. esec. for.*, 2019, 3 ss.

<sup>16</sup> Cfr. Tribunale Piacenza 2 gennaio 2020.

<sup>17</sup> Tra le modifiche applicabili al processo tributario si ricordi, tra le altre, quella relativa al termine (*lungo*) di impugnazione. In caso di mancata notifica della sentenza, il termine per proporre impugnazione, a seguito della modifica apportata all’art. 327, comma 1, del codice di procedura civile, è ridotto da 1 anno a 6 mesi. In argomento, cfr. M. DI FIORE, *Prime riflessioni sull’applicazione al processo tributario delle modifiche al codice di procedura civile*, in *Il fisco*, 2009, 6773 ss.

tenza, per l'esecuzione dei quali potrebbe essere disposto dal giudice tributario un obbligo di fare o di non fare a carico dell'amministrazione.

Si pensi agli obblighi conseguenti ad una pronunzia di annullamento dell'atto impugnato – quali la cancellazione dell'iscrizione a ruolo, dell'iscrizione ipotecaria, o del fermo amministrativo – ai quali l'ufficio non dia spontanea esecuzione.

Analoghi obblighi<sup>18</sup> potrebbero derivare anche da un'ordinanza di sospensione dell'atto impugnato (o della sentenza impugnata<sup>19</sup>), il cui inadempimento potrebbe produrre quel danno grave ed irreparabile in forza del quale è stato concesso il provvedimento cautelare.

Considerando le non poche difficoltà che sovente si riscontrano nella prassi per ottenere l'adempimento spontaneo da parte dell'ufficio di siffatti obblighi e anche al fine di riequilibrare, soprattutto sul piano dell'esecuzione, la posizione della parte privata con quella pubblica, l'applicazione dell'art. 614 *bis* c.p.c. risulta indubbiamente di grande ausilio.

In tali ipotesi il contenuto della sentenza che disponga l'annullamento dell'atto impugnato dovrebbe essere integrato, su istanza del contribuente, con la previsione di un obbligo di fare per l'ufficio (consistente, ad esempio, nella cancellazione dell'iscrizione a ruolo, dell'ipoteca o del fermo amministrativo) e della condanna al pagamento di una penalità di mora, in caso di inadempimento o ritardato adempimento, di tale obbligo.

Il ritardo nell'esecuzione può causare gravi danni al contribuente anche in presenza di pronunzie di annullamento dalle quali discenda soltanto l'obbligo per l'amministrazione di cancellazione dell'iscrizione a ruolo e non anche quello di restituzione di somme (come nell'ipotesi in cui in pendenza di giudizio non sia stato versato alcun importo dal soggetto passivo).

Si pensi, ad esempio, alla fattispecie – non rara – in cui l'assicurazione, appresa la notizia di iscrizioni a ruolo a carico di un imprenditore, revochi le garanzie prima concesse ai fornitori per le somme dovute dal soggetto passivo, con la conseguenza che a questi potrà essere richiesto il pagamento anticipato su tutti gli acquisti effettuati, anziché quello posticipato (a novanta o centoventi giorni dalla consegna), come di regola avviene nella prassi commerciale.

Ancora, si consideri la difficoltà di ricevere finanziamenti da parte degli istituti di credito, collegata alla sussistenza di iscrizioni a ruolo, benché fondate su atti emessi dall'Agenzia delle entrate già annullati dalla Commissione tributaria.

Il giudicato, pertanto, può non avere effetto immediatamente soddisfacitivo anche quando comporti l'annullamento di un atto impositivo.

La collocazione dell'art. 614 *bis* c.p.c. all'interno della sezione del codice di

---

<sup>18</sup> Sospensione del ruolo, cancellazione dell'iscrizione ipotecaria e del fermo amministrativo.

<sup>19</sup> In argomento cfr. L. SALVINI, *La sospensione dell'esecutività della sentenza e dell'esecuzione dell'atto impugnato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 182 ss.

procedura civile relativa all'esecuzione<sup>20</sup> non può servire ad escluderne l'applicabilità in ambito tributario, per il fatto che, a seguito della riforma del 2015, sia stato espunto dall'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 l'inciso «salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo...»<sup>21</sup>.

La norma in commento, invero, non disciplina una “procedura esecutiva civile” per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna – ipotesi originariamente prevista e poi espunta dall'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 – ma prevede uno strumento di coercizione indiretta, finalizzato ad incentivare l'adempimento spontaneo degli obblighi che derivano dalla sentenza.

Come emerge chiaramente dalla norma, invero, la misura coercitiva può essere concessa solo dal giudice della cognizione, come accessorio ad un provvedimento di condanna, e non anche dal giudice dell'esecuzione.

Sull'istanza del contribuente per ottenere la penalità di mora ex art. 614 *bis* c.p.c. dovrà pronunciarsi la Commissione tributaria con la stessa sentenza con la quale decide il merito, non il giudice dell'ottemperanza, come avviene invece nel processo amministrativo ai sensi dell'art. 114 c.p.a.

In materia tributaria, in particolare, il provvedimento giudiziale al quale può ancorarsi la misura può essere una sentenza di annullamento, o un provvedimento cautelare, nei quali sia contenuta anche una specifica condanna dell'ufficio alla cancellazione dell'iscrizione a ruolo già effettuata, dell'ipoteca o del provvedimento di fermo amministrativo già iscritti.

In ogni caso – ci si sente di precisare – la frase espunta dall'art. 70 con la riforma del 2015 costituiva in realtà una ripetizione di quanto già previsto, in termini generali, dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, che dispone il rinvio alle norme del codice di procedura civile, per tutto quanto da esso non disposto e con esso compatibile.

---

<sup>20</sup> L'art. 614 *bis*, che rubrica “Misura di coercizione indiretta”, è inerito all'interno del Libro III (*Del processo di esecuzione*), Titolo IV *bis* (*Delle misure di coercizione indirette*) del codice di procedura civile.

<sup>21</sup> Nella sua precedente formulazione il comma 1 dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 prevedeva: «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 da depositare 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». A seguito della modifica apportata dall'art. 9, comma 1, lett. *ii*), n. 2), del d.lgs. n. 156/2015, il comma 1 dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 oggi prevede: «La parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare 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».

La diversa interpretazione, a favore della esclusività del giudizio di ottemperanza per l'esecuzione delle sentenze tributarie, rende la nuova formulazione dell'art. 70 censurabile sotto il profilo dell'illegittimità costituzionale, rispetto ai principi di ragionevolezza, di uguaglianza ed effettività della tutela giurisdizionale, perché postula l'esclusione del procedimento esecutivo civile soltanto per la realizzazione del credito di natura fiscale, a differenza di quanto previsto per ogni altro credito<sup>22</sup>.

La penalità di mora, come sopra evidenziato, non può essere disposta d'ufficio, ma soltanto su istanza di parte, a seguito di una valutazione discrezionale operata dal giudice di merito.

La formulazione dell'art. 614 *bis* c.p.c. induce a ritenere che la domanda non debba contenere indicazioni circa il rischio concreto di inadempimento del giudicato da parte dell'ufficio. Si è dell'opinione, tuttavia, che l'istanza debba essere accompagnata dalla specifica dimostrazione dell'interesse del contribuente.

L'*astreinte*, invero, potrà essere concessa qualora dalla richiesta motivata della parte risulti il pregiudizio che deriverebbe all'eventuale inadempimento da parte dell'ufficio degli obblighi consequenziali alla pronuncia di annullamento. La misura in ogni caso non potrebbe essere disposta con decorrenza anteriore allo scadere del termine previsto per l'adempimento spontaneo.

La richiesta di applicazione della penalità di mora, benché avanzata al giu-

---

<sup>22</sup> La circostanza che con la riforma del 2015, attuata dal d.lgs. n. 156/2015, siano state soppresse, dall'art. 70 d.lgs. n. 546/1992, le parole «...salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo...» non ha privato il contribuente del diritto di agire per l'espropriazione forzata civile. Nella relazione illustrativa al decreto di riforma del 2015 è stata evidenziato che la preferenza del giudizio di ottemperanza per l'esecuzione delle sentenze tributarie risulta giustificata dalla peculiarità di tali sentenze, che richiedono spesso anche il calcolo, non agevole, delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta, dalla particolare efficacia della procedura prevista dall'art. 70 d.lgs. n. 546/1992, che consente, attraverso la nomina di un commissario ad acta, di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'amministrazione e dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva, oltre ad aggravare lo stato della giustizia civile, spesso non garantisce il pieno soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui beni di soggetti pubblici. Tali argomentazioni, certamente condivisibili, non possono ritenersi sufficienti, tuttavia, ad attribuire al giudizio di ottemperanza carattere di esclusività ai fini dell'esecuzione delle sentenze tributarie. Invero, sia l'art. 69, che lo stesso art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 stabiliscono che si "può" richiedere l'ottemperanza, prevedendo una possibilità che non esclude l'esperibilità delle altre azioni riconosciute dall'ordinamento. Ritenere il contrario significherebbe affermare che con la riforma del 2015 il legislatore abbia inteso introdurre una disparità di trattamento tra il titolare di un credito riconosciuto da una sentenza tributaria ed il titolare di un credito che trae origine da una sentenza civile, in evidente contrasto con i principi fissati dagli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione. Sul punto si è espresso il Tribunale di Palermo, con l'ordinanza del 24 dicembre 2016 (nella procedura n. 5868), a conclusione di un processo di opposizione ex art. 615 c.p.c. proposto dall'Agenzia delle entrate avverso l'espropriazione presso terzi intrapresa nei suoi confronti dal contribuente, in esecuzione di una sentenza di condanna della Commissione Tributaria.

dice di cognizione, quale misura coercitiva, non attiene al merito del processo, ma rappresenta una domanda accessoria, per l'attuazione del provvedimento di annullamento richiesto.

Pertanto, salvo la necessità di rispettare il principio del contraddittorio, non sussistono particolari preclusioni per presentare l'istanza in esame. Essa potrà essere presentata anche per la prima volta in appello, quando il contribuente, che aveva fatto affidamento sullo spontaneo adeguamento dell'ufficio, si accorga che ciò non è avvenuto.

Si consideri che la necessità di chiedere la penalità di mora potrebbe non sussistere al momento della presentazione del ricorso introduttivo e sorgere successivamente, nelle more del giudizio, a seguito dell'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio, effettuato dall'ufficio in pendenza di causa.

La concessione o il rifiuto della misura coercitiva deve considerarsi sindacabile sia dinnanzi alla Commissione tributaria regionale, in appello, sia dinnanzi al giudice di legittimità, con riferimento alla sua ammissibilità o alla quantificazione compiuta dal giudice.

In sede d'impugnazione, invero, potrebbe emergere che la penalità di mora non poteva essere concessa o che, al contrario, ove negata, essa fosse concedibile, o ancora che vi è stato un errore nella sua determinazione.

Inoltre, essendo la misura coercitiva un accessorio della condanna nel merito, è possibile che in sede d'impugnazione venga ribaltato l'esito del giudizio precedente. È importante pertanto che il contribuente valuti con attenzione la richiesta di applicazione della penalità.

Potrebbe accadere, invero, che nel giudizio di primo grado il soggetto passivo risulti vittorioso, ottenendo la pronuncia di una sentenza di annullamento e di condanna agli adempimenti conseguenti, rafforzata con la misura coercitiva. Se l'ufficio che ha pagato la penalità di mora – perché rimasto inadempiente, ad esempio, dell'obbligo di cancellazione dell'iscrizione a ruolo – ha contestualmente proposto appello, qualora risulti vittorioso in secondo grado avrà diritto alla restituzione delle somme versate per la condanna ex art. 614 *bis* c.p.c.

Poiché la misura coercitiva in commento rappresenta una condanna condizionata, che consente all'interessato di precostituirsi un titolo esecutivo, prima che si sia verificato l'inadempimento, per l'eventualità che esso si verifichi, il contribuente potrà agire in via esecutiva con il giudizio di ottemperanza<sup>23</sup>, senza

---

<sup>23</sup> In materia tributaria lo strumento che consente al contribuente di ottenere l'adempimento di un obbligo nasce da una sentenza a lui favorevole, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria sia rimasta inerte o si sia conformata alla sentenza in maniera inesatta, è il giudizio di ottemperanza, previsto dall'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992. La disciplina di tale istituto in ambito tributario presenta rilevanti differenze rispetto a quella prevista per il giudizio di ottemperanza amministrativo. Quest'ultimo assume caratteristiche diverse a seconda della statuizione giudiziale da attuare, potendo costituire un semplice procedimento esecutivo, o rivestire i caratteri di un

che sia necessario accertare preliminarmente che l'inadempimento si sia verificato, essendo sufficiente al riguardo la sua dichiarazione e la quantificazione da lui stesso effettuata dell'importo dovuto, in base a quanto stabilito dal giudice di merito.

L'ufficio potrà opporsi all'esecuzione in sede di ottemperanza, contestando che non si è avverata la condizione per l'operatività in concreto della misura, ossia l'inadempimento, o che la quantificazione effettuata dal creditore non sia corretta, in relazione ai criteri di liquidazione determinati dal giudice di merito in sentenza.

In questa sede, invece, l'amministrazione non potrà contestare la concedibilità della misura o il suo ammontare, essendo queste censure da poter far valere con l'impugnazione del provvedimento di condanna.

Va precisato che l'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 parla di «ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato», non di «sentenze di condanna»<sup>24</sup>.

Questa espressa indicazione del legislatore definisce in modo puntuale la sfera di operatività dell'istituto, escludendo dal suo ambito applicativo soltanto le pronunzie che non contemplano un obbligo.

La formulazione letterale della norma e la *ratio* sottesa all'istituto, inducono pertanto a ritenere che il giudizio di ottemperanza non possa essere circoscritto all'esecuzione delle sole sentenze di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme determinate, dovendosi in esso ravvisare uno strumento in grado di garantire l'effettiva esecuzione di tutti gli obblighi derivanti dall'esito del processo tributario<sup>25</sup>.

---

giudizio di cognizione quando l'adeguamento al giudicato richieda, da parte dell'amministrazione, nuove valutazioni discrezionali in ordine al provvedimento attuativo (Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui la sentenza di ottemperanza richieda una più precisa individuazione del contenuto della prestazione o attività oggetto del dovere dell'Amministrazione oppure occorra apprezzare interessi diversi al fine di individuare gli atti da compiere). In materia tributaria, invece, l'ottemperanza è diretta all'attuazione di sentenze relative ad atti posti in essere dall'amministrazione nell'esercizio di un'attività vincolata destinata ad incidere su diritti soggettivi del contribuente e ha carattere esclusivamente esecutivo. Sul giudizio di ottemperanza nel diritto tributario v. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019, 679 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario – Parte generale*, Torino, 2020, 411 ss.; A. CARINCI, T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, 607 ss.; S. FORENTINO, *Lezioni di diritto tributario – Parte generale*, Napoli, 2020, 281 ss. Per il diritto amministrativo, v. E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 936 ss.; G. CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 584 ss.; R. DIPACE, *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 633 ss.

<sup>24</sup> Cfr. art. 70, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, ove si prevede che «da parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria...».

<sup>25</sup> Il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze della commissione tributaria ha una duplice natura, di merito, in quanto volto ad individuare gli obblighi contenuti nella sentenza, e di esecuzione, in quanto volto ad adottare i provvedimenti in sostituzione dell'Ammi-

Come si è osservato, invero, anche dai giudizi di annullamento possono derivare obblighi per l'amministrazione, diversi dal pagamento di somme di denaro, atteso che non sempre l'eliminazione dell'atto realizza compiutamente la tutela del contribuente, potendo essere necessario a tal fine un comportamento attivo dell'amministrazione (cancellazione dell'iscrizione a ruolo, dell'ipoteca o del fermo amministrativo).

Nel caso in cui sia stata ottenuta la condanna dell'ufficio ex art. 614 *bis* c.p.c., il giudizio di ottemperanza, pertanto, potrà essere attivato sia per sollecitare l'adempimento che discende dall'annullamento, sia per ottenere il pagamento della penalità di mora.

Va precisato che tra le attività dell'amministrazione contrarie e successive ad una pronuncia giurisdizionale, occorre distinguere quelle che si sostanziano in una condotta inadempiente rispetto agli obblighi che scaturiscono dalla sentenza (come il mancato sgravio di somme iscritte a ruolo ma non più dovute), da quelle che sono espressione dell'esercizio di un'autonoma potestà impositiva (come nel caso di notifica di un nuovo atto fondato su una pretesa fiscale già dichiarata illegittima).

In quest'ultimo caso, invero, benché l'azione dell'ufficio sia contraria alla statuizione del giudice, non potrà utilizzarsi lo strumento dell'ottemperanza, ma il contribuente dovrà avvalersi della tutela consentita attraverso l'ordinaria azione di annullamento. L'infondatezza della pretesa, in altri termini, dovrà essere pronunciata in un distinto giudizio di impugnazione e non potrà farsi valere attraverso l'esecuzione di un precedente giudicato.

È il caso, ad esempio, di atti di accertamento o di riscossione, che non tengano conto del giudicato favorevole al contribuente, relativo al riconoscimento di esenzioni pluriennali, destinato pertanto a spiegare effetti su una pluralità di periodi d'imposta.

---

nistrazione finanziaria inadempiente, ed ha il duplice obiettivo di verificare se vi sia stata o meno l'inottemperanza e, in caso affermativo, rendere effettivo il comando espresso dalla sentenza mediante l'adozione dei necessari provvedimenti. Rimangono escluse dall'ambito di operatività del giudizio di ottemperanza soltanto le sentenze di mero annullamento dell'atto impugnato, dalle quali non discenda alcun obbligo per l'ufficio, né di cancellazione di iscrizione a ruolo né di rimborso di somme già versate dal contribuente in pendenza di giudizio, poiché in questo caso la sentenza rappresenta una pronuncia "autoesecutiva", cfr. Corte cass., Sez. V, ordinanza 12 aprile 2019, n. 10299. Sul giudizio di ottemperanza nel diritto tributario v. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019, 679 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, cit., 411 ss.; A. CARINCI, T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, cit., 607 ss.; S. FORENTINO, *Lezioni di diritto tributario – Parte generale*, Napoli, 2020, 281 ss. Sul nuovo ambito di operatività dell'art. 70 d.lgs. n. 546/1992 v. anche F. RANDAZZO, *Con l'annullamento delle sentenze non ancora passate in giudicato cambia il giudizio di ottemperanza*, in *Corr. Trib.*, 2016, 1971 ss.

#### 4. *Notazioni conclusive*

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, nulla osta all'applicazione anche in materia tributaria dell'art. 614 bis c.p.c., in forza dell'art. 1, comma 2, del decreto 546/1992, che prevede il rinvio generale alle norme del codice di procedura civile, per tutto quanto da esso non disposto e con esso compatibile.

All'interno del decreto sul processo tributario, invero, nessuna norma disciplina l'istituto della penalità di mora, o una misura di coercizione indiretta simile, né si rinvencono norme incompatibili con l'articolo in commento.

Prospettare l'applicazione di una sanzione pecuniaria, in caso di inosservanza degli obblighi che derivano dalla sentenza, rappresenta un indubbio strumento di efficace coartazione della volontà dell'amministrazione finanziaria che dovesse risultare soccombente, stimolandola all'adempimento spontaneo.

La tematica è inscindibilmente connessa a quella dell'effettività della tutela giurisdizionale, intesa come attitudine dell'ordinamento processuale a consentire la soddisfazione, piena, puntuale e tempestiva, dell'interesse protetto dalla norma sostanziale e lesa dal comportamento o dall'atto dell'ufficio, contestato in giudizio<sup>26</sup>.

Quanto più efficienti saranno i mezzi approntati dal sistema processuale per garantire il soddisfacimento dell'interesse sotteso alla posizione individuale, tanto più alto sarà il grado di effettività dell'intero ordinamento<sup>27</sup>.

Il principio di effettività della tutela giurisdizionale, invero, impone all'ordinamento giuridico di adottare tutti gli strumenti idonei ad assicurare una protezione pienamente soddisfattiva alle situazioni soggettive lese dagli atti dei pubblici poteri, trovando fondamento negli artt. 3, 24, 103 e 113 della Costituzione, nell'art. 1 c.p.a.<sup>28</sup>, nonché, in ambito sovranazionale<sup>29</sup>, negli artt. 19 del Trattato

---

<sup>26</sup> Sul principio di effettività della tutela giurisdizionale, v. R. ORIANI, *L'effettività della tutela giurisdizionale*, Napoli, 2006.

<sup>27</sup> L'effettività dell'ordinamento giuridico nazionale e dell'Unione – si misura con gli strumenti attraverso i quali impone l'osservanza dei suoi precetti ai soggetti ai quali sono indirizzati, cfr. G.F. TESAURO, *The Effectiveness of Judicial Protection and Cooperation Between the Court of Justice and National Courts*, in *Yearbook of European Union Law*, vol. XII, 1993, 1 ss.; M. RUFFERT, *Rights and Remedies in European Community Law; A Comparative View*, in *Common Market Law Review*, 1997, 327 ss.; S. VALAGUZZA, I. MARTELLA, *L'effettività della tutela nell'esperienza giurisprudenziale*, in *Dir. proc. amm.*, 2018, 783 ss.

<sup>28</sup> Il codice del processo amministrativo dedica a tale principio addirittura la disposizione di apertura, disponendo che «La giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo», cfr. art. 1 c.p.a.

<sup>29</sup> In più occasioni la Corte di giustizia ha affermato che quello dell'effettività della tutela giurisdizionale è un principio generale dell'ordinamento giuridico dell'Unione. Si vedano, in particolare, Corte giust. 16 luglio 2009, causa C-385/07 P, *Der Grüne Punkt Duales System Deutschland/Commissione*, EU:C:2009:456, punti 177 e 178; Corte giust. 1° marzo 2011, causa C-457/09, *Chartry*, EU:C:2011:101; Corte giust. 22 dicembre 2010, causa C-279/09, *DEB*, EU:C:2010:811. Sul signi-

dell'Unione Europea (TUE)<sup>30</sup>, 263 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE)<sup>31</sup>, 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE)<sup>32</sup> e 6 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU)<sup>33</sup>.

ficato da attribuire al termine “effettività” e sulla portata del principio secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, esiste una vastissima bibliografia. Qui ci si limita a rinviare agli scritti di P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 292 ss.; N. LIPARI, *Il problema dell'effettività del diritto comunitario*, in *Diritto comunitario e sistemi nazionali: pluralità delle fonti e unitarietà degli ordinamenti*, Napoli, 2009, 635 ss.; M. ROSS, *Effectiveness in the European Legal Order(s): Beyond Supremacy to Constitutional Proportionality?*, in *Eur. Law Rev.*, 2006, 476 ss.; M.E. ACCETO, S. ZLEPTING, *The Principle of Effectiveness: Rethinking Its Role in Community Law*, in *Eur. Public Law*, 2005, 375 ss.; O. PORCHIA, *L'effettività del diritto dell'Unione tra tutela del singolo e salvaguardia dell'ordinamento*, in *Scritti in onore di Giuseppe Tesaurò*, 2014, IV, 2311 ss.

<sup>30</sup> L'art. 19 del TUE così dispone: «Gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione». Sul tema v. cfr. G. TESAURÒ, *Art. 19 TUE*, in A. TIZZANO (a cura di), *Trattati dell'Unione europea*, Milano, 2014, 196 ss. Nella recente sentenza della Corte di giustizia, Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal de Contas, causa C-64/16, del 27 febbraio 2018, in [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu), la Corte chiarisce che «la locuzione “nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione” contenuta in questa disposizione prescinde dalla circostanza che l'azione dello Stato membro costituisca attuazione del diritto dell'Unione». L'obbligo degli Stati membri di garantire una tutela giurisdizionale effettiva ha una sfera applicativa più vasta rispetto alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ed è applicabile a qualsiasi organo giurisdizionale astrattamente suscettibile di conoscere di questioni di interpretazione e applicazione del diritto dell'Unione. Sulla progressiva formazione di un sistema di regole omogenee a livello mondiale, sia sul piano sostanziale, che delle regole procedurali di accertamento e riscossione, v. S. CIPOLLINA, *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, 2003.

<sup>31</sup> Il testo dell'art. 263 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) è il seguente: «La Corte di giustizia dell'Unione europea esercita un controllo di legittimità sugli atti legislativi, sugli atti del Consiglio, della Commissione e della Banca centrale europea che non siano raccomandazioni o pareri, nonché sugli atti del Parlamento europeo e del Consiglio europeo destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi. Esercita inoltre un controllo di legittimità sugli atti degli organi o organismi dell'Unione destinati a produrre effetti giuridici nei confronti di terzi» e che «Qualsiasi persona fisica o giuridica può proporre, alle condizioni previste al primo e secondo comma, un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione...».

<sup>32</sup> L'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) reca la rubrica “Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale” e così dispone che: «Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia».

<sup>33</sup> L'art. 6 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) così statuisce: «Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine

In materia tributaria il diritto all'eliminazione degli effetti negativi conseguenti ad un atto impositivo illegittimo trova legittimazione a livello costituzionale anche nell'art. 53 Cost.

La garanzia ivi prevista non si sostanzia soltanto nel divieto di prelievi che superino la disponibilità di ricchezza *qualificata* del soggetto<sup>34</sup>, ma costituisce anche un limite alle previsioni normative che impediscono o non favoriscono l'integrale cancellazione delle conseguenze negative, che derivano da un atto tributario illegittimo e che hanno causato un ingiusto danno patrimoniale del contribuente<sup>35</sup>.

La posizione di "supremazia" del fisco rispetto al contribuente, fondata sulla legittima pretesa alla contribuzione secondo capacità contributiva, perde ragion d'essere allorché quella pretesa cessa di essere legittima. In questo caso i due soggetti tornano a dover essere considerati su un piano di parità sostanziale<sup>36</sup>, anche se il rapporto ha avuto origine da una fattispecie regolata dal diritto

---

ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia» e che «Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata. ...». Per un'analisi del rapporto, in termini di similitudini e di differenze, tra il principio di effettività della tutela giurisdizionale quale inteso nell'ordinamento dell'Unione ed il significato ad esso attribuito nella Cedu v. W. VAN GERVEN, *Of Rights and Remedies in the Enforcement of European Community Law Before National Courts*, in *Collected Courses of the Academy of European Law*, The Hague, London, 2001, 274 ss. Per un'analisi delle fonti internazionali in materia tributaria si rinvia a R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, spec. cap. 2.

<sup>34</sup> La disponibilità di ricchezza di un soggetto, perché possa essere espressione di capacità contributiva, deve essere qualificata, ossia effettiva, personale, attuale ed in eccedenza al minimo vitale.

<sup>35</sup> Sul principio di capacità contributiva come parametro interpretativo v. E. DE MITA, *L'interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995, 75 ss.; M. LOGOZZO, *Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria*, in *Boll. trib. d'inf.*, 1990, 1655 ss. L'art. 53 della Costituzione svolge, prima ancora che una funzione solidaristica, richiedendo l'adempimento a tutti i consociati dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale attraverso il concorso alla spesa pubblica in misura "progressiva" rispetto alle proprie potenzialità economiche, una funzione *garantista*, laddove, ponendo un limite al potere legislativo in materia tributaria, dispone che l'imposizione fiscale sia costituzionalmente legittima soltanto se rapportata ad un fatto indicativo di una capacità contributiva effettiva, cfr. M. MISCALL, *Capacità contributiva e disciplina del rimborso della imposta indebita*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, 118. In argomento v. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, 2005, 145 ss.; G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2021, 45 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, cit., 63 ss.

<sup>36</sup> Ciò trova conferma anche nei principi fissati dallo Statuto dei diritti del contribuente (l. 27

pubblico e l'ordinamento giuridico deve garantire il ripristino della situazione antecedente all'emanazione del provvedimento impositivo dichiarato illegittimo.

Il diritto del contribuente all'eliminazione degli effetti pregiudizievoli che derivano da atto tributario annullato assume rilievo, sotto altro profilo, anche con riferimento ai principi di imparzialità, buona amministrazione e legalità che informano l'azione amministrativa, che qualificando in termini di maggiore gravità l'inosservanza, da parte dei soggetti pubblici, del precetto giudiziale, giustificano per questo anche tecniche più penetranti di esecuzione<sup>37</sup>.

Perché il principio di effettività della tutela giurisdizionale trovi concreta attuazione è necessario che il processo sia organizzato in modo tale da fornire al titolare del diritto le utilità che sono state previste dalla normativa sostanziale, in aderenza al noto principio chiovendiano, secondo cui «il processo deve dare al titolare di una situazione soggettiva *tutto quello e proprio quello* che il diritto sostanziale riconosce»<sup>38</sup>.

In quest'ottica l'effettività della tutela giurisdizionale rappresenta indubbiamente lo strumento privilegiato attraverso il quale misurare l'effettività del sistema nel suo complesso.

Come si è avuto modo di osservare, la penalità di mora prevista dall'art. 614 *bis* c.p.c. non risponde a una logica riparatoria, ma rappresenta una misura di coercizione indiretta, rivolta a sanzionare la disobbedienza all'ordine del giudice, a prescindere dalla sussistenza e dalla dimostrazione di un danno<sup>39</sup>.

Tuttavia, dei danni causati al contribuente dall'inerzia dell'ufficio, o dal semplice ritardo nell'esecuzione della sentenza, l'amministrazione non potrà non essere ritenuta responsabile.

Il creditore, nonostante l'avvenuta applicazione dell'*astreinte*, potrebbe agire

---

luglio 2000, n. 212) che all'art. 8, comma 1, nello stabilire che «l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione», riconosce implicitamente la *par condicio* del dare e dell'aver delle due parti. In materia fiscale l'esigenza di riequilibrio della posizione del contribuente che sia stato destinatario di un atto illegittimo e che abbia subito le conseguenze pregiudizievoli che ne derivano assume importanza particolare in ragione del fatto che, a differenza dell'obbligazione negoziale di diritto civile, nella quale si dà prevalenza alla manifestazione di volontà del soggetto e che è pertanto espressione di *autonomia*, l'obbligazione d'imposta è espressione di *eteronomia*, pertanto il soggetto subisce un sacrificio economico non dipendente dalla sua volontà. In argomento cfr. M. MISCALI, *Capacità contributiva e disciplina del rimborso della imposta indebita*, cit., 122. In argomento v. anche D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008.

<sup>37</sup> È questo il motivo per il quale l'*astreinte*, inizialmente previsto soltanto in ambito civilistico, è stato successivamente introdotto in sede amministrativa, cfr. Cons. St., ad. plen., n. 15/2014. Sui principi costituzionali di legalità, buon andamento, ed imparzialità, cfr. G. CORSO, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 165 ss.; E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 27 ss.

<sup>38</sup> Cfr. G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1935, 39 ss.

<sup>39</sup> La natura non risarcitoria dell'*astreinte* esclude che si possa obiettare alla sua applicabilità in sede tributaria il difetto di giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di risarcimento del danno.

in sede civile per il risarcimento del danno subito dopo la pubblicazione della sentenza<sup>40</sup>.

In questo caso il giudice non dovrà scomputare la somma già riconosciuta al contribuente ex art. 614 *bis* c.p.c. da quella riconosciuta a titolo di risarcimento, attesa la natura non risarcitoria della prima.

In altri termini, nulla osta a che la penalità di mora si cumuli con il risarcimento del danno.

Con ciò non si intende affermare che il giudice non debba tenere conto della somma già liquidata con l'*astreinte*, ma al contrario dovrà considerarla ai fini della determinazione della corretta somma da riconoscere come risarcimento del danno, per evitare un ingiustificato arricchimento del contribuente ed evitare che la misura si trasformi in un c.d. danno punitivo<sup>41</sup>.

In ragione della difficoltà oggettiva che spesso il giudice incontra nel riuscire a conciliare l'esigenza di porre a carico dell'amministrazione importi significativi al fine di accelerare l'esecuzione con quella di non gravare eccessivamente la parte pubblica con oneri che in ultima analisi finirebbero con il pregiudicare i servizi resi ai cittadini, una parte della giurisprudenza amministrativa identifica un importo massimo, raggiunto il quale il debito per *astreinte* non può ulteriormente lievitare<sup>42</sup>.

Si tratta di una tesi, tuttavia, che non ci si sente di condividere, perché ciò significherebbe che raggiunta la soglia fissata l'istituto perderebbe ogni ulteriore capacità deterrente.

---

<sup>40</sup> Sui diversi profili di responsabilità per danno ingiusto causato al contribuente dal comportamento dell'amministrazione finanziaria v. C. GIOÈ, *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007.

<sup>41</sup> Il giudice dovrà evitare un ingiustificato arricchimento del creditore e, nel contempo, che la sanzione si trasformi in un danno punitivo, istituto giuridico tipico dell'ordinamento statunitense e più in generale dei paesi di *common law*, che prevede per il danneggiato un risarcimento ulteriore rispetto a quello strettamente necessario a ristorare il pregiudizio subito.

<sup>42</sup> Cfr. Cons. St., ad. plen., 9 maggio 2019, n. 7.

### Abstract

Nel giudizio tributario di annullamento, se a volte la rimozione dell'atto dichiarato illegittimo risulta già pienamente soddisfacente, altre volte potrebbe non essere sufficiente, rendendosi necessaria un'attività in positivo dell'amministrazione, consistente, ad esempio, nella cancellazione dell'iscrizione a ruolo, o di un provvedimento cautelare già adottato. In ambito processual-civile l'art. 614 bis c.p.c. prevede uno strumento di coazione indiretta, finalizzato a stimolare l'esecuzione spontanea delle sentenze di condanna all'adempimento di obbligazioni diverse dal pagamento delle somme di denaro. All'interno del decreto sul processo tributario non si rinviene alcuna norma che disciplini un l'istituto dell'*astreinte*. Nelle considerazioni che seguono verrà esaminata la possibilità di estendere la norma contenuta all'interno dell'art. 614 bis c.p.c. alla materia fiscale, in forza del rinvio generale alle norme del codice di procedura civile, contenuto nel comma 2 dell'art. 1 del d.lgs. n. 546/1992.

#### The application, in the tax field, of the default penalty regulated by the civil procedure code

In the tax action of annulment, if at times the removal of the illegitimate act is already fully satisfactory, at other times it may not be sufficient, making necessary a positive activity of the administration, consisting, for example, in the cancellation of the registration with the role, or a precautionary measure already adopted. In the procedural-civil law context, art. 614 bis c.p.c. regulates an instrument of indirect coercion, aimed at stimulating the spontaneous execution of the decisions for the fulfillment of obligations other than the payment of sums of money. Within the decree on tax trial there is no provision regulating the juridical institution of the "*astreinte*".

The considerations reported below, will focus on the possibility of extending art. 614 bis c.p.c. to tax matters, pursuant to the general reference to the rules of the civil procedure code, within paragraph 2 of art. 1 of Legislative Decree 546/1992.