

Capitolo 48
IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA
di Maria Concetta Parlato

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Natura del giudizio di ottemperanza. – 3. Il giudizio di ottemperanza e l'esecuzione del giudicato prevista dal c.p.c. – 4. Presupposti per il giudizio di ottemperanza. – 5. Oggetto del giudizio. – 6. Competenza. – 7. Legittimazione attiva e passiva. – 8. Procedimento. – 9. Il commissario *ad acta*. – 10. L'impugnazione. – 11. Considerazioni conclusive.

1. Premessa

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.

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

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 amministrazione¹.

Il "nucleo genetico" dell'istituto dell'ottemperanza si individua 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 del giudice ordinario, successivamente anche per le sentenze dei giudici amministrativi, e, ultimo, per quelle dei giudici speciali. L'estensione dell'applicazione del giudizio di ottemperanza

¹ L'art. 4, comma 2, 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. Dunque 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 antigiusdiziaci collegati all'inerzia dell'Amministrazione relativamente ad una sentenza definitiva, di condanna, dell'Autorità giudiziaria ordinaria.

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, 1343. 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.

Per l'evoluzione storica dell'istituto cfr. NAPOLITANO F., *Il giudizio di ottemperanza nel contenzioso tributario*, in *Boll.trib.*, n. 6, 2001, 405-406; BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario*, TESAURO F. (a cura di), Torino, 1998, 929.

anche al giudicato amministrativo avvenne inizialmente, attraverso un consolidato indirizzo giurisprudenziale, in via interpretativa².

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 conti³ ed a talune decisioni delle Commissioni tributarie⁴.

E' opportuno invero osservare come la dottrina abbia sottolineato la scarsa normativa sul processo amministrativo di ottemperanza, e la circostanza che nessun altro istituto della giustizia amministrativa appaia tanto condizionato dall'elaborazione giurisprudenziale⁵.

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 era del tutto estraneo, anche nell'ipotesi di cui sopra, relativa all'esecuzione di decisioni di condanna alla restituzione di somme indebitamente pagate dal contribuente⁶.

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 del 1992. Il disposto dell'art. 30 lett. l), della l. n. 413 del 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"⁷.

La dottrina, nel prospettare la problematica relativa alla legittimità costituzionale della norma che prevede l'ottemperanza, ha riguardo alle "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"⁸.

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 suf-

² 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"; Cfr. al riguardo CALABRO' C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, in *Enc.giur. Treccani*, Roma, 1989, XV. 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, e Corte di Cass., SS. UU., n. 2157 del 1953.

³ Cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, n. 87 del 9 febbraio 1987; *Id.*, sez. IV, n. 29 del 22 gennaio 1991.

⁴ Cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, n. 740 del 3 ottobre 1990; *Id.*, Ad. Plen., n. 11 del 22 dicembre 1990.

⁵ Così VERRIENTI L., voce *Giudizio di ottemperanza*, in *Dig.Disc.Publ.*, Torino, 1991, VII, 258. In tale caratterizzazione si è colto il contrasto con la disciplina tributaria, molto specifica e puntuale. Per questa considerazione cfr. CLARICH M., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Dir.prat.trib.*, 1997, I, 66-68.

⁶ Per queste considerazioni Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc.giur. Treccani*, Roma, 1999, XV, 1.

⁷ Cfr. in tal senso RUSSO P., *Profili di legittimità costituzionale dei decreti di riforma del contenzioso*, in *Il fisco*, 1993, 8762; BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 204, secondo cui nella previsione dell'art. 30, lettera l), della l. n. 413 del 1991, "non può vedersi l'apertura alla introduzione del giudizio di ottemperanza"

⁸ Cfr. RUSSO P., *Profili di legittimità*, cit., p. ult. cit.

ficientemente 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 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"⁹.

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 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 precedente, "poiché integra il contenuto della pronuncia e ne definisce l'ambito di efficacia"¹⁰: "il giudizio di ottemperanza si pone, naturalmente, come la prosecuzione del giudizio di cognizione"¹¹, di cui costituisce "un'appendice non puramente esecutiva ma caratterizzata da profili anche cognitivi"¹².

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 sentenza¹³.

⁹ Cfr. Cass., SS. UU., sent. n. 9340 del 27 giugno 2002, in *Foro it.*, 2002, I, 2651, in *Il fisco* 2002, 12072, e in *Giur. trib.*, 2003, 171, con nota di GLENDI C., e in *La legge DVD*, IPSOA.

¹⁰ Cfr. RANDAZZO F., Commento *sub art. 70*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, CONSOLO C. - GLENDI C. (a cura di), Padova, 2005, 593.

¹¹ CARINGELLA F., *Corso di diritto processuale amministrativo - Dopo la sentenza 204 del 2004 della Corte Costituzionale*, Milano, 2005, 1158.

¹² Cfr. CARINGELLA F., *Corso di diritto processuale amministrativo*, cit., 1157; CALABRO' C., *L'ottemperanza come «prosecuzione» del giudizio amministrativo*, in *Riv.trim.dir.pubbl.*, 1981, 1167.

¹³ Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza*, cit., 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., 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 del giudizio di ottemperanza

Il giudizio di ottemperanza, come osservato, nasce per assicurare l'esecuzione delle sentenze emesse – inizialmente solo dal giudice ordinario – nei confronti ed a carico della Pubblica amministrazione.

Invero, il giudice ordinario aveva un potere di sindacato sugli atti amministrativi, che si attuava concretamente attraverso l'istituto della "disapplicazione", finalizzato alla tutela dei diritti soggettivi perfetti¹⁴. Rimaneva però una lacuna relativamente alla tutela della parte qualora non fossero sufficienti gli effetti civili della decisione dell'autorità giudiziaria. Si è colto infatti, nell'inserimento - nella legislazione successiva¹⁵ - 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.

Il solo 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 giurisdizionale¹⁶. Si tratta invero dell'esercizio della *funzione sostitutiva*, che è funzione dell'attività giurisdizionale.

In linea con questa *ratio*, si pone la dottrina che, superando le precedenti impostazioni teoriche¹⁷, 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"¹⁸.

L'origine è quella di "strumento di esecuzione", che consente al giudice di intervenire direttamente nell'azione amministrativa attuativa del giudicato. Tale caratterizzazione si è maggiormente accentuata con l'estensione dell'ottemperanza all'esecuzione delle sentenze dei giudici amministrativi: il giudizio si configurava come forma di tutela (esecutiva) del diritto di credito, e solo successivamente diveniva idoneo a garantire forme di esecuzione ricollegate a situazioni soggettive originariamente di interesse legittimo¹⁹.

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 Amministrazione²⁰.

Il ricorso per l'ottemperanza è il mezzo per l'esecuzione di sentenze con un contenuto semplice ed immediato (come la condanna al pagamento di una somma di denaro, o il rilascio di un bene detenuto senza titolo), come di sentenze il cui contenuto necessita di un apporto interpretativo ed in relazione alle quali l'attività è più ampia.

Il giudizio di ottemperanza, nelle ipotesi in cui l'esecuzione attiene a sentenze relative a rapporti la cui struttura è semplicemente di diritto-obbligo, riguarda fattispecie già compiutamente definite con la sentenza che deve avere esecuzione, mentre nelle ipotesi in cui è

¹⁴ Ai sensi degli artt. 4 e 5 della l. 20 marzo 1865, n. 2248, All. E.

¹⁵ Cfr. l'art. 7 della l. n. 5991 del 31 marzo 1889, istitutiva della IV Sezione del Consiglio di Stato.

¹⁶ Così NIGRO M., *Il giudicato amministrativo e il giudizio di ottemperanza*, in Atti Varenna, 1981, editi nel 1983, 94.

¹⁷ Cfr. al riguardo la bibliografia cit. in NIGRO M., *Sulla natura giuridica del processo di cui all'at. 27, n. 4 della legge sul Consiglio di Stato*, in *Rass.dir.p pubbl.*, 1954, I, 262.

¹⁸ Con riguardo a questa ricostruzione cfr. CAIANIELLO V., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 2003, 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, 665; NIGRO M., *Il giudicato amministrativo e il giudizio di ottemperanza*, cit., 94.

¹⁹ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 932-933.

²⁰ Cfr. Cons. di Stato, Ad. Plen., sent. n. 43 del 4 novembre 1980, in *Foro amm.*, 1980, I, 1922.

necessaria una attività più complessa di interpretazione del giudicato, si ipotizza che possano individuarsi - per il giudice dell'ottemperanza - margini di discrezionalità.

Si deve osservare che l'ottemperanza del giudicato può comportare, oltre ad operazioni esecutive, poste in essere dall'ufficiale giudiziario, altresì l'adozione di provvedimenti, o l'attuazione di atti ed operazioni organizzati in procedimento e riservati all'Amministrazione. In sostituzione di essa, è in questo caso il giudice dell'ottemperanza che deve adottare gli stessi, ponendo in essere un'attività che è consequenziale alla decisione definitivamente consacrata nel giudicato²¹. Mentre il processo esecutivo ha una funzione di adeguamento del fatto al diritto, il giudice dell'ottemperanza può emanare atti produttivi di effetti, che a loro volta devono trovare attuazione. L'attuazione della sentenza passa allora sostanzialmente attraverso una c.d. riedizione del potere amministrativo, attività differente dall'esecuzione forzata²².

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 altre²³.

Si è infatti affermato che l'attività in cui si concreta l'esecuzione, sia ad opera dell'Amministrazione, sia, in caso di inerzia della stessa, ad opera del giudice dell'ottemperanza, "non sarà valutabile come esercizio di un'attività-funzione da parte del soggetto pubblico, quanto di mera attuazione dell'obbligo fissato giudizialmente"²⁴.

La qualificazione della natura del giudizio di ottemperanza non è tuttavia semplice, in quanto esso comporta un momento interpretativo - di rilevanza più o meno ampia - della sentenza da eseguire.

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 sentenza²⁵.

Il giudice non può dunque integrare o modificare il contenuto della sentenza, ma deve limitarsi a interpretare il giudicato, senza travalicare i limiti posti dall'oggetto della controversia. Questa caratterizzazione della funzione del giudice può presentare complessi aspetti nella attuazione, anche per la circostanza che il ricorso di ottemperanza è ammissibile anche se la sentenza non contiene dettagliate e perentorie "istruzioni"²⁶.

La natura di processo esecutivo emerge altresì dalla considerazione che le esigenze del contraddittorio²⁷ sono fortemente sacrificate rispetto a quelle di speditezza dell'esecuzione:

²¹ Cfr. CALABRO' C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., 1.

²² Cfr. CALABRO' C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., 3.

²³ Cfr. GIANNINI M. S., *Contenuto e limiti del giudizio di ottemperanza*, in *Atti del Convegno sull'adempimento del giudicato amministrativo*, Milano, 1962, 117; RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, 248.

²⁴ Cfr. ancora RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit.

²⁵ Cfr. 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, 16810-1.

²⁶ Cfr. BUSCEMA A., *Natura cognitoria*, cit., 16811; in giurisprudenza cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 4126 del 23 settembre 2003, in *Giur.trib.*, n. 6, 2004, 524. (anche in *Il fisco* n. 11, 2004, 3852, con nota di M. G., *Il giudizio di ottemperanza è uno strumento di legalità ad ampia applicazione*, e, solo massima, in *Boll.trib.* n. 13, 2004, 1036), con nota di GLENDI C., *Giudizio tributario «abnorme» e giudizio di ottemperanza «extra moenia»*, .

²⁷ Sul principio del contraddittorio Cfr. COMOGLIO P., voce *Contraddittorio (principio del)*, I, in *Enc.giur.Treccani*, Roma, 1997. Sull'esigenza del contraddittorio nel procedimento di accertamento Cfr. DI PIETRO A., *Il contribuente 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, 531; 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, 1287; FERLAZZO NATOLI L., *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in

nell'esecuzione del giudicato la parte agente ha una netta posizione di preminenza, in contrapposizione al ruolo marginale della parte obbligata²⁸.

Occorre evidenziare che il giudicato ha un effetto immediatamente satisfattivo 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 vantaggio²⁹. 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 impugnazione³⁰.

Pertanto, congiuntamente alla natura del giudizio di ottemperanza, si deve considerare allora necessariamente il valore del vincolo posto all'Amministrazione dai provvedimenti dell'ottemperanza, come vincolo "ulteriore" rispetto alla sentenza passata in giudicato.

Si è al riguardo osservato che la sentenza dell'ottemperanza pone un vincolo alla libera valutazione dell'Amministrazione dei modi della sua condotta, relativamente agli aspetti di legittimità decisi dal giudice. Il problema che si è posto in dottrina è se questo vincolo costituisca un effetto della sentenza amministrativa, ovvero 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"³¹. Quest'ultima tesi è esposta ad una considerazione

Riv.dir.trib., 1999, 755; FERLAZZO NATOLI L. – MONTESANO P., *Considerazioni sul ravvedimento operoso ex art. 14 della legge 29 dicembre 1990, n. 408*, in *Boll.trib.*, 1995, 1544; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit.; 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, 367; MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio*, cit., 217; VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

²⁸ Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, con la collaborazione di FRANSONI G., Milano, 2005, 314-315. L'A. fa riferimento all' "esistenza di una differenza fra giudizio di cognizione e giudizio di esecuzione ben più profonda, la quale attiene alla struttura dei due processi". "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, 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". Mentre la posizione della parte che agisce per l'ottemperanza è 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; Cfr. al riguardo RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., 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, 193.

²⁹ 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 Cfr. CALABRO' C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., 2; CARINGELLA F., *Corso di diritto processuale amministrativo – Dopo la sentenza 204 del 2004 della Corte Costituzionale*, Milano, 2005, 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.

³⁰ Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., 245.

³¹ Cfr. CALABRO' C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., 2. In questo senso si sono espres-

critica, in quanto comporta la conseguenza che la sentenza “non esprimerebbe la forza giuridica propria e caratteristica della giurisdizione amministrativa”³².

Al fine di dare un sostegno giuridico alla tesi secondo cui l’Amministrazione debba rispettare il vincolo ulteriore posto dalla pronuncia del giudice dell’ottemperanza, e quindi per “giustificare” la valenza della sentenza amministrativa, la dottrina ha considerato due differenti linee teoriche³³.

La prima è quella di attribuire al giudizio di ottemperanza natura di processo esecutivo, la seconda è quella di considerare gli effetti preclusivi del giudicato di ottemperanza.

La prima teorizzazione rischia di essere limitativa, riducendo il giudizio di ottemperanza agli schemi del processo esecutivo, mentre, viceversa, 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”³⁴.

Anche la linea teorica che sottolinea l’efficacia preclusiva della sentenza dell’ottemperanza non sembra possa ritenersi del tutto appagante. Si è infatti ben rappresentato in dottrina come gli effetti che derivano all’azione amministrativa dalla sentenza siano più inibitori che comportanti indicazioni ricostruttive in senso positivo³⁵, nonostante la teoria generale sia propensa a riconoscere una efficacia preclusiva sia sostanziale che processuale anche nel campo amministrativo³⁶.

Occorre invero considerare il rapporto tra la sentenza ottemperanda e l’attività che deve svolgere il giudice dell’ottemperanza per conseguire l’effetto.

I poteri del giudice sono teleologicamente collegati alla sentenza da eseguire, quindi la sua attività non è libera, essendo strumentalmente preordinata al raggiungimento di risultati coerenti, più che meramente consequenziali, a quelli discendenti dalla sentenza cui occorre ottemperare³⁷.

Si può infine sottolineare che può accadere che il giudice dell’ottemperanza, nell’esercizio di attività sostitutive a quelle dell’Amministrazione, debba adottare delle determinazioni sia di natura vincolata, sia con profili di discrezionalità, interpretando, in quest’ultima ipotesi, la sentenza da eseguire. Invero, aspetti cognitivi sono riscontrabili qualora il giudicato venga non solo interpretato, ma anche completato ove si renda necessario³⁸.

si BENVENUTI F., voce *Giudicato (diritto amministrativo)*, in *Enc.dir.*, Milano, 1969, XVIII, 893; GIANNINI M.S. – PIRAS A., *Giurisdizione amministrativa e giurisdizione ordinaria nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Enc.dir.*, Milano, 1970, XIX, 229; PIRAS A., *Interesse legittimo e diritto amministrativo*, Milano, 1962, II, 648.

³² Cfr. CALABRO’ C., *Giudizio amministrativo per l’ottemperanza ai giudicati*, cit., p. ult. cit.

³³ Per queste teorizzazioni Cfr. VERDE G., *Osservazioni sul giudizio di ottemperanza alle sentenze dei giudici amministrativi*, in *Riv.dir.proc.*, n. 4, 1980, 642; CAPACCIOLI E., *Per l’effettività della giustizia amministrativa*, in *Il processo amministrativo*, Scritti in onore di G. Miele, Milano, 1979; CALABRO’ C., *Giudizio amministrativo per l’ottemperanza ai giudicati*, cit., 2-3.

³⁴ In tal senso Cfr. 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., 3.

³⁵ Cfr. CALABRO’ C., *Giudizio amministrativo per l’ottemperanza ai giudicati*, cit., p. ult. cit.

³⁶ Cfr. FALZEA A., voce *Accertamento (teoria generale)*, in *Enc.dir.*, Milano, 1958, I, 205, 209; *Id.*, voce *Efficacia giuridica*, in *Enc.dir.*, Milano, 1965, XIV, 432 e 498.

³⁷ Così Cons. di Stato, Ad. Plen., n. 23 del 14 luglio 1978, ove l’attività del giudice dell’ottemperanza è indicata come attività formalmente giurisdizionale, ma oggettivamente amministrativa.

³⁸ Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 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”.

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 esecuzione³⁹.

Questo procedimento 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. Non sembra pertanto soddisfacente isolarne e sovradimensionarne gli aspetti cognitivi o quelli esecutivi proprio per la necessità di porre in luce la duplice funzione del procedimento di ottemperanza: esso ha simultaneamente funzione di prosecuzione e completamento del giudizio che si è concluso con la sentenza da eseguire, e funzione di sostituzione all'Amministrazione inadempiente⁴⁰.

La ricostruzione teorica che si abbraccia, nei suoi spunti e nelle sue notazioni critiche si trae, assieme alle teorizzazioni sulla struttura e sugli effetti del giudizio di ottemperanza, dal diritto processuale amministrativo⁴¹, per reinquadrarla nella materia tributaria, con le diversificazioni e le affinità che la caratterizzano, in base a rilevazioni di stretto diritto positivo.

Nel processo tributario, si osserva infatti, "il giudicato incide su un'attività della pubblica amministrazione nella quale, stante la particolare intensità che assume 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"⁴². Ciò lascia spazio alla problematica che attiene - come si osserva trattando dell'oggetto del giudizio di ottemperanza - alla circostanza se la cognizione del giudice dell'ottemperanza possa o meno ricomprendere anche gli obblighi "conseguenziali" o "implicati" dall'accertamento del contenuto della sentenza⁴³.

In questo senso può farsi riferimento alla discrezionalità del giudice nel procedimento di ottemperanza, menzionata in ambito amministrativo, in relazione alla effettuazione di apprezzamenti complessi, finalizzati alla reinterpretazione della sentenza passata in giudicato che deve essere eseguita.

Si può pertanto ritenere 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 coerenza⁴⁴.

Con riguardo alla disquisizione della dottrina sulla qualificazione dell'attività dell'ottemperanza come meramente esecutiva, di giudizio di cognizione, ovvero di giudizio misto (di

³⁹ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 933; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit.; NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1976, 210; VERRIENTI L., *Giudizio di ottemperanza*, cit., 267; *Id.*, voce *Esecuzione forzata delle sentenze contro la pubblica amministrazione*, in *Dig.disc.pubbl.*, Torino, VI, 1991, 149; CAIANIELLO V., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 2003, 985; NAPOLITANO F., *Il giudizio*, cit., 406; PIGA F., *L'ottemperanza: giudizio di cognizione o di esecuzione?*, in *Atti Varenna*, cit., 137.

⁴⁰ Per queste considerazioni, con riferimento al giudizio amministrativo di ottemperanza, Cfr. CALABRO' C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., 3.

⁴¹ Cfr. AA. VV., *L'adempimento del giudicato amministrativo*, Atti del convegno di Napoli, aprile 1960, Milano, 1962; AA. VV., *Il giudizio di ottemperanza*, Atti del XXVII Congresso di studi di scienza dell'amministrazione, Varenna, 17-19 settembre, Milano, 1983; BENVENUTI E., *Giudicato (diritto amministrativo)*, cit., 893; CAIANIELLO V., *Manuale*, cit., 973, *ivi* Cfr. anche l'ampia letteratura citata in tema di esecuzione del giudicato; CALABRO' C., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Studi per il 150° anniversario del Consiglio di Stato*, Milano, 1981, III, 1999; GIANNINI M.S. - PIRAS A., *Giurisdizione amministrativa e giurisdizione ordinaria*, cit.; PAJNO A., *Il giudizio di ottemperanza come processo di esecuzione*, in *Foro amm.*, 1987, 1645; VERDE G., *Osservazioni sul giudizio di ottemperanza*, cit.; *Id.*, *Attualità del principio "nulla executio sine titulo"*, in *Riv.dir.proc.*, 1999, 963; VILLATA R., *Riflessioni in tema di giudizio di ottemperanza ed attività successiva alla sentenza di annullamento*, in *Dir.proc.amm.*, 1989, 369.

⁴² RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 593.

⁴³ Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 318.

⁴⁴ CALABRO' C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., ult.cit.

cognizione ed esecuzione), si è osservato come l'intero dibattito riposerebbe "su una falsa percezione della realtà del processo esecutivo, individuandone il tratto distintivo rispetto al processo di cognizione nell'inesistenza di margini di valutazione nella formazione della volontà del giudice, giacché questi dovrebbe limitarsi ad attuare quanto previsto dal titolo esecutivo"⁴⁵. La distinzione consisterebbe in un profilo psicologico, relativo alla maggiore o minor complessità delle valutazioni che il giudice deve compiere al fine di determinare l'*an*, il *quantum*, ed il *quomodo* della prestazione da eseguire, ovvero nei margini più o meno ampi di apprezzamento della situazione di fatto.

Tale profilo rimane irrilevante ai fini della natura del giudizio, "sia perché non si possono escludere ipotesi in cui, anche nel processo esecutivo, al giudice è riconosciuto un margine di discrezionalità; sia perché anche nel giudizio di ottemperanza le valutazioni che il giudice deve compiere sono del tutto vincolate". La differenza essenziale tra i due giudizi, di cognizione e di esecuzione, è stata ravvisata negli effetti. Gli effetti del primo avrebbero natura "bilaterale", in quanto il giudizio sarebbe preposto ad accertare il torto o la ragione di una delle parti; il secondo invece sarebbe a priori inidoneo a determinare - anche nel caso di rigetto della domanda attorea - una conseguenza stabilmente favorevole per la parte convenuta. Si è affermato in dottrina "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"⁴⁶.

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 coerenziano il dispositivo con la motivazione, così da poterlo attuare in tutta la sua reale portata"⁴⁷.

3. 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...".

In dottrina⁴⁸ è stato oggetto di ampio dibattito il rapporto tra azione esecutiva e giudizio di ottemperanza, per sostenerne l'alternatività, la complementarietà, la cumulabilità.

⁴⁵ Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 314.

⁴⁶ Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 314 e 315. La problematica, in termini di teoria generale, è riferibile al rapporto tra conoscenza ed attuazione. Sotto il profilo specialistico del diritto tributario la logica proposta attiene al rapporto tra accertamento e riscossione, suscettibile di una visione unitaria nell'ottica affermata recentemente in dottrina: cfr. Fantozzi A., *Diritto tributario*, cit. 251.

⁴⁷ Cfr. Glendi C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., 9.

⁴⁸ Cfr. Bafile C., *Il nuovo processo*, cit., 204; Bartolini F. - Repregosi M. L., *Il codice del nuovo contenzioso tributario*, Piacenza, 1997, 280; Basilavecchia M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 943; Batistoni Ferrara F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 132; Belle' B., *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Rass.trib.*, n. 2, 1998, 587; Buscema A., *Profili teorici e pratici del giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco*, n. 17, 1994, 4216; Capolupo S., *Giudizio di ottemperanza. Ancora molti i punti controversi*, in *Il fisco*, n. 21, 1999, 6968; Drigani O. - Lunelli R., *Guida al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, 284; Finocchiaro A. - Finocchiaro M., *sub art. 70*, in *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 880-881; Glendi C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., 2; Id., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle commissioni tributarie*, in *Riv.giur.trib.*, n. 12, 1997, 1138; De Gregorio M.G., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Rass.trib.*, 1998, 55; Marino T. M., *Notazioni sul giudizio di ottemperanza tributario*, in *Boll.trib.*, n. 8, 1999, 669; Muleo S., *Il nuovo processo tri-*

Il riferimento offerto dalla lettera della norma, certamente piuttosto scarno, ha lasciato spazio ai differenti orientamenti espressi⁴⁹:

1) la considerazione dei due procedimenti come alternativi, nel senso che il ricorso ad uno esclude la possibilità di avvalersi dell'altro, è stata sostenuta affermando che il legislatore, con l'inciso contenuto nell'art. 70, avrebbe voluto limitare 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.

Questa prima tesi è espressione della dottrina che propende per un orientamento restrittivo dell'ambito di applicazione dell'istituto dell'ottemperanza: si è sostenuto che il legislatore avrebbe previsto soluzioni differenti per situazioni differenti, giungendo peraltro a conclusioni diversificate⁵⁰.

2) La complementarietà dei due meccanismi è stata affermata, da altra parte della dottrina, affermando che l'esperibilità dell'ottemperanza sarebbe possibile solo dopo l'esito negativo della procedura processual-civilistica. L'argomentazione a sostegno di questa teoria fa leva essenzialmente sulla carenza di interesse ad agire per l'ottemperanza prima dell'esperita azione esecutiva secondo le norme del c. p. c. con esito infruttuoso.

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 ordinaria⁵¹: questa

butario, Rimini, 1996, 223; Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 315; ALLEGRETTI N., *L'esecuzione delle sentenze nel processo tributario*, in *Il fisco*, n. 47, 1993, 11797; BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., 604.

⁴⁹ Al riguardo, cfr., per le differenti posizioni, e talvolta in termini problematici, GLENDI C., *Prime sentenze*, cit., 1130; Russo P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 525-526; ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Boll.trib.*, n. 3, 1997, 187; 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, 15424; Id., *Considerazioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco* n. 9, 1344; BAFILE C., *Il nuovo processo*, cit., 204; CAPUTO D., *Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Il fisco*, n. 47, 1993, 11816; CAPOLUPO S., *Giudizio di ottemperanza*, cit., 6962; NAPOLITANO F., *Il giudizio*, cit., 408-409; BATISTONI FERRARA F., *Appunti*, cit., 132; BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., 604; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 595-596; ALLEGRETTI N., *L'esecuzione*, cit., 11789; BELLAGAMBA G., *Il contenzioso tributario dopo il Decreto legge 16 maggio 1996*, n. 259, Torino, 1996, 212; BELLE' B., cit., 587, che tuttavia ammette come "l'applicazione rigorosa di tale soluzione comporti una conseguenza iniqua", in quanto una sentenza apparentemente meno favorevole perché "incompleta", che condanni l'amministrazione finanziaria al pagamento di una somma ma non la liquidi, si può rivelarsi più vantaggiosa per il contribuente perché consente all'avente diritto "di conseguire ad un tempo la liquidazione e l'emissione del mandato di pagamento evitando di ricorrere alla procedura esecutiva ordinaria" (v. nota 6); BUSCEMA A., *Profili*, cit., 4214; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *sub art. 70*, in *Commentario*, cit.; MARINUCCI G., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco* n. 9, 1999, 3024; ZECCA E., in *Atti del Convegno Il Sole 24 Ore*, Milano, aprile 1996; Comm. trib. prov. di Livorno, sent. n. 75 del 31 marzo 1998 (dep. il 3 aprile 1998), in *Corr.trib.* n. 34, 1998, 2565; Comm. trib. reg. di Milano, sent. n. 29 del 10 febbraio 1999, in *Riv.giur.trib.*, 2000, 349.

⁵⁰ 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 avesse avuto esito negativo, avvalersi del giudizio di ottemperanza" (per questa disamina delle diverse impostazioni cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza*, cit., 2).

⁵¹ Cfr. Cons. di Stato, Ad. Plen., n. 1 del 9 marzo 1973; Corte di Cass., Sez. civ., n. 1299 del 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

soluzione non è esclusa né dalla lettera della norma, né dalla *ratio*, non essendo ipotizzabile, in mancanza di una previsione espressa, un rapporto di propedeuticità dell'esecuzione forzata rispetto al giudizio di ottemperanza, né una situazione di antiteticità.

Segnatamente, sia da una interpretazione letterale della norma, sia da una interpretazione teleologica, si è osservato che 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.

E' stato invero prospettato da parte della dottrina che i due rimedi siano in un rapporto di continenza. Il giudizio di ottemperanza si caratterizzerebbe per un contenuto più ampio dell'esecuzione forzata in senso proprio, ricomprendendo anche l'esecuzione di sentenze che costituiscono l'oggetto esclusivo di quest'ultima, ossia le sentenze recanti la condanna al pagamento di una somma di denaro⁵².

Nel riconoscere all'ottemperanza natura (e funzioni) del tutto peculiari rispetto all'esecuzione forzata, è stato ritenuto coerente e consequenziale individuare nella stessa una via percorribile dal contribuente autonomamente rispetto a quest'ultima, senza priorità cronologiche e distinzioni in base alla tipologia del contenuto delle sentenze.

Non sembrerebbe sacrificato alcun interesse nell'ammettere la sussistenza di un rapporto di continenza tra i due rimedi, che anche in questa prospettiva sembrano potere essere comunque definiti concorrenti: l'esperibilità dei due differenti strumenti aumenta le *chances* della parte risultata vittoriosa a trovare soddisfazione dei suoi interessi nel processo di esecuzione, "consentendo la realizzazione di uno dei valori più alti del processo in generale"⁵³.

Si è in proposito osservato che "uno dei valori tipicamente rilevanti nel processo", quello dell'economia processuale, spinge comunque ad affermare che "i due tipi di azione non dovrebbero poter esser esercitati contemporaneamente"⁵⁴.

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"⁵⁵.

L'ottemperanza si caratterizza in particolare per la possibilità, ove occorra, di sostituirsi a comportamenti attivi dell'Amministrazione - come l'adozione di provvedimenti - non indivi-

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".

⁵² Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 315-316.

⁵³ Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 316. Nel senso di intendere il giudizio di ottemperanza e l'azione esecutiva (secondo il rito civile) come rimedi concorrenti - ammettendo dunque che il legislatore riconosce in capo al contribuente la scelta dell'uno o dell'altro rimedio che appaia, secondo le circostanze, più conveniente, cfr. Comm. trib. reg. Lombardia, sez. I, n. 462 del 9 novembre 2002, in *Dir.prat.trib.*, 2003, n. 2, 873. 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 del 14 gennaio 2004, in *Foro it.*, 2004, 1).

⁵⁴ Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 316.

⁵⁵ Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 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.

duabili a priori da parte del soggetto che richiede l'esecuzione della sentenza. Si ritiene pertanto che 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 dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992: la norma, ove possibile, deve essere interpretata in senso conforme ai principi generali e alla Costituzione⁵⁶.

Si evidenzia come, nella formulazione dubitativa delle teorie esposte, si possano effettuare ulteriori precisazioni.

E' prospettabile una interpretazione dell'art. 70, come norma speciale, dettata dal legislatore per disciplinare l'ottemperanza - nel processo tributario - agli obblighi derivanti all'Amministrazione finanziaria da sentenza passata in giudicato, in relazione a qualunque tipo di sentenza a prescindere dal contenuto (condanna al pagamento di somme di denaro o altro). Il carattere di norma speciale consentirebbe la lettura dell'inciso "salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo" come riferimento effettuato ai principi generali che disciplinano l'esecuzione forzata, secondo le norme del codice di rito in collegamento con la previsione normativa contenuta nel precedente art. 69. L'applicazione dell'istituto sarebbe in ogni caso consentita per l'"ottemperanza degli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato", in relazione a qualunque tipologia di sentenza, senza alcuna specificazione in ordine al contenuto⁵⁷.

4. Presupposti per il giudizio di ottemperanza

La possibilità di adire il giudice dell'ottemperanza è disciplinata dall'art. 70 che al riguardo 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 posto a carico della 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;

⁵⁶ MONATERI P. G., voce *Interpretazione del diritto*, in *Dig.Disc.Priv.*, Sez. Civ., 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 Cfr. MODUGNO F., *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc.Giur. Treccani*, Roma, 1991, 1; Cfr. BARTOLE S., voce *Principi generali del diritto*. a) *Diritto costituzionale*, in *Enc.Dir.*, Milano, 1986, 494; BOBBIO N., voce *Principi generali di diritto*, in *Nov. Dig.It.*, Torino, 1968, 887; TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da CICU A. - MESSINEO F., continuato da MENGONI L., Milano, 1980, I, t. 2, 153-154; BETTI E., *Interpretazione della legge*, in *Nov.dig.it.*, Torino, 1963, 895; GUASTINI G., voce *Interpretazione*, I) *interpretazione dei documenti normativi*, in *Enc.giur. Treccani*; LASERRA, *L'interpretazione della legge*, Napoli, 1955; SCARPELLI U., *Interpretazione*, in AA. VV., *Gli strumenti del sapere contemporaneo, II - I concetti*, Torino, 1985, 423; ZICCARDI F., *Sulla nozione unitaria dell'interpretazione*, in *Riv.dir.civ.*, 1973, 85; MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, 2003.

⁵⁷ L'art. 69 si riferisce specificamente a sentenza di condanna spedita in forma esecutiva a norma dell'art. 475 del c.p.c. Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 317, il quale precisa che "è indubitabile che il processo di esecuzione ordinario presuppone necessariamente una sentenza di condanna munita della formula esecutiva".

2) la scadenza del termine previsto dalla legge per l'adempimento o il decorso di trenta giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario.

Innanzitutto, con riferimento al fatto che la possibilità di avvalersi dell'ottemperanza è prevista solo per le sentenze non più soggette a gravame, si deve evidenziare che:

a) 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. Il giudicato, anche se è riferito propriamente alle sentenze, può riguardare anche altri provvedimenti, che pur non avendo forma di sentenza, come l'ordinanza o il decreto, possono avere il sostanziale contenuto di sentenza. Questi provvedimenti appaiono quindi idonei a costituire "cosa giudicata", anche se per avventura vengano chiamati, nella stessa previsione di legge, o "erroneamente" dal giudice, in altro modo⁵⁸.

b) La definizione di "passaggio in giudicato" della sentenza, rende necessario il riferimento all'art. 324 c.p.c., applicabile al processo tributario⁵⁹.

La stabilità del provvedimento, che consegue all'impossibilità di esperire gli ordinari mezzi di impugnazione (appello, revocazione ordinaria e ricorso per cassazione), consente per la sentenza la qualificazione di cosa giudicata formale. Tale stabilità deve però essere definita e individuata anche in relazione agli altri provvedimenti, suscettibili, come detto, a determinare effetti equivalenti al giudicato formale. Si ha riguardo, ad esempio, alla sussistenza o meno della possibilità di reclamo avverso i decreti presidenziali.

Dunque deve intendersi che possono formare oggetto del giudizio di ottemperanza i provvedimenti che abbiano raggiunto la stabilità del giudicato, considerando - in generale - la inespugnabilità degli ordinari mezzi di impugnazione, e la irrilevanza della astratta proponibilità della revocazione straordinaria⁶⁰.

Il riferimento della norma al giudicato come presupposto per l'ottemperanza, fa sorgere il problema della sperequazione fra le parti, in quanto 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 comunque 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"⁶¹.

Anche nel caso in cui si sia formato un giudicato interno su singole parti o capi autonomi della sentenza, si è ritenuto che possa essere attivato il giudizio di ottemperanza, relativa-

⁵⁸ Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., 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 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".

⁵⁹ Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2003, 28; PISTOLESI F., *Le impugnazioni in generale*, in TESAURO F., *Il processo tributario*, Torino, 1998, 643; ID., *Le impugnazioni*, in BAGLIONE T. - MENCHINI S. - MICCINESI M., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1997, 420.

⁶⁰ 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 del 1992, e l'art. 395 c.p.c., nn. 1,2,3,6. Sulla revocazione nel processo tributario Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione*, cit., e bibliografia ivi citata.

⁶¹ Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, cit., p. ult. cit.

mente agli obblighi derivanti dai capi della sentenza della Commissione tributaria passati in giudicato.

Invero, prima ancora che sia intervenuta 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 segreteria⁶².

c) La norma fa riferimento agli obblighi derivanti dalla sentenza (al secondo comma), quindi resterebbero escluse dall'ambito applicativo dell'istituto le sentenze che non contemplano un obbligo. Questa espressa indicazione del legislatore definisce un limite per l'ambito applicativo dell'istituto, relativamente ai provvedimenti che non comportano un obbligo per l'Amministrazione.

Per le pronunce di accoglimento delle domande del contribuente che non impongono obblighi all'Amministrazione, ma si limitano ad annullare gli atti impugnati, si avranno dei provvedimenti giurisdizionali c.d. autoesecutivi, cui si è già fatto cenno, in cui l'eliminazione dell'atto realizza 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 statuizione⁶³.

Il secondo presupposto è la scadenza del termine previsto dalla legge per l'adempimento dell'obbligo posto dalla sentenza a carico dell'ufficio finanziario o dell'ente locale.

Sulla identificazione di tale termine non vi è stato un orientamento concorde, ma si ritiene che lo stesso vada individuato dalla norma giuridica che disciplina la singola fattispecie in relazione alla quale si è pronunciato il giudice tributario, e si configura l'ipotesi di inadempimento dell'Amministrazione⁶⁴.

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. Tale atto di "messa in mora" non è infatti rivolto ad un organo giurisdizionale, ma alla parte inadempiente, ed 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'ottemperanza⁶⁵. Invero, per la sua funzione, definita sostanziale e 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, può essere sottoscritto dalla parte personalmente (non è richiesta la sottoscrizione del difensore), e deve contenere

⁶² In tal senso Cfr. Cass., sez. V, n. 358 del 14 gennaio 2004, in *Foro It.*, 2004, 1, 715; sul giudizio per l'ottemperanza del giudicato interno Cfr. GLENDI C., in nota alla citata sentenza della cassazione, in *Giur.trib.*, 2004, 417; 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.prat.trib.*, 2004, II, 679-680.

⁶³ Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza*, cit., 3.

⁶⁴ In questo senso Cfr. PERONACE M., *Notazioni su una nuova questione problematica in tema di giudizio di ottemperanza*, in *Boll.trib.*, n. 6, 2006, 511. Nella differente prospettiva di ritenere applicabile al giudizio di ottemperanza il 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), Cfr. Comm. trib. prov. di Cosenza, sent. n. 117 dell'8 giugno 2005, in *Boll.trib.*, n. 6, 2006, 510-511; Comm. trib. prov. di Cosenza, sent. nn. 173 e 174 del 23 febbraio 2006, in *Boll.trib.* n. 10, 2006, 865; *contra* Cfr. Comm. trib. prov. di Cosenza, sent. n. 153 del 28 luglio 2006, in *Boll.trib.* n. 22, 2006, 1804, con nota. Si osserva al riguardo che il termine di 120 giorni è previsto dalla legge come condizione necessaria (come pure la notificazione della sentenza passata in giudicato) per l'esperibilità del procedimento di esecuzione forzata, come dice la stessa rubrica della norma che lo prevede ("Esecuzione forzata nei confronti di pubbliche amministrazioni"). Nel caso dell'esecuzione forzata, invero "l'azione esecutiva è disciplinata dal c.p.c., ha ad oggetto la sentenza di condanna costituente titolo esecutivo e dev'essere preceduta dalla notifica di un titolo munito di formula esecutiva, mentre il giudizio di ottemperanza è un giudizio speciale, disciplinato dall'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992, che ha ad oggetto la sentenza passata in giudicato" (cfr. comm. trib. prov. di Cosenza, sent. ult. cit, 1805).

⁶⁵ Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 597.

l'indicazione che nel caso in cui persista l'inadempimento si procederà al giudizio di ottemperanza⁶⁶.

Per quanto concerne la notifica dell'atto all'Amministrazione⁶⁷, la norma prevede che esso debba essere notificato 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'adempimento⁶⁸, anche nell'ipotesi in cui si sia avvalso della difesa dell'Avvocatura dello Stato⁶⁹: la diffida è infatti atto di natura differente da quelli la cui notifica deve essere effettuata presso l'ufficio dell'Avvocatura⁷⁰.

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 estinto⁷¹. Una volta soddisfatta la pretesa, e quindi venuto meno il pregiudizio derivante dalla inottemperanza dell'Amministrazione al giudicato, si osserva che viene meno l'interesse concreto ed attuale, in base al quale spetta la legittimazione attiva⁷².

Mentre tuttavia l'evoluzione giurisprudenziale del processo amministrativo ha esteso il concetto di inadempimento da parte della Pubblica amministrazione agli obblighi derivanti dal giudicato, ancora nel processo tributario l'esperienza non è altrettanto approfondita ed affinata. Si tratta infatti di trasporre le ipotesi di inadempimento da un ambito in cui domina il potere discrezionale della Pubblica amministrazione, ad un ambito in cui - viceversa - l'Amministrazione esercita una funzione vincolata⁷³.

Il concetto di inadempimento - secondo la linea seguita nella materia processuale amministrativa - è stato dapprima ravvisato in un espresso rifiuto dell'esecuzione del giudicato, per

⁶⁶ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 936.

⁶⁷ Per questi profili, Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. ult. cit.

⁶⁸ In particolare, l'atto deve essere indirizzato all'ufficio tributario competente ad adempiere, in persona del suo titolare.

⁶⁹ In tal senso si è espressa la Circ. n. 5/E, del 4 febbraio 2003, in *Boll.trib.*, 2003, 189. La notifica dell'atto di messa in mora deve essere effettuata all'ufficio che deve eseguire la sentenza, individuato nell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate che è stato parte processuale nel giudizio tributario di merito, e che sarà parte nell'instaurando giudizio di ottemperanza. Cfr. 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, fasc. n. 1, 1785.

⁷⁰ 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, gli atti istitutivi di giudizi, qualsiasi atto di opposizione giudiziale.

⁷¹ Cfr. art. 70, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992; Comm. trib. prov. Trieste, sent. n. 307 del 22 aprile 1997, in *Riv. dir.trib.*, 1999, II, 10; Comm. Trib. Prov. Pisa, sent. n. 483 del 6 febbraio 1998, in *Boll.trib.*, 1999, 663; Comm. trib. reg. Roma, sent. n.1 del 30 gennaio 2004, ove si afferma che la Commissione "in caso di giudicato di condanna dell'Amministrazione Finanziaria al rimborso di tributi, ove la commissione tributaria adita per l'ottemperanza di tale giudicato rilevi che, nelle more di tale giudizio, l'Amministrazione ha integralmente adempiuto provvedendo alla restituzione del capitale e al pagamento degli interessi, preso atto della cessata materia del contendere, dichiara l'estinzione del giudizio".

⁷² Per le considerazioni relative alla legittimazione attiva e passiva con riferimento al giudizio di ottemperanza cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 7. Cfr., con riguardo alla possibilità di ritenere che la legittimazione attiva possa spettare in via surrogatoria, ex art. 2900 c.c., al creditore del creditore inerte nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 191; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *sub art. 70*, in *Commentario*, cit., 886-887, nota 15.

⁷³ Cfr. GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 244.

poi gradatamente estendersi all'assoluta inerzia, alla parziale inerzia o alla ottemperanza solo iniziale, per giungere ad includere le più sfumate figure dell'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 applicabile⁷⁴.

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.

Pertanto, anche nel caso di adempimento parziale - o comunque di adempimento non conforme al contenuto prescrizionale del giudicato - si prospetta l'esigenza della messa in mora dell'Amministrazione, al fine di dare inizio alla procedura dell'ottemperanza con il riferimento a termini concreti e non approssimativi per la compiuta attuazione del giudicato. In caso contrario, si avrebbe infatti un limite non ben demarcato fra l'inizio di una attività definibile come "di esecuzione del giudicato" (anche se sia rimasta incompiuta, o se si sia rivelata difforme dalla prescrizione giurisdizionale) ed il momento in cui si possa affermare che l'Amministrazione è inadempiente. Sembra invece più attendibilmente non necessaria la messa in mora qualora la volontà di non eseguire il giudicato sia stata esplicitata dall'Amministrazione⁷⁵.

E' 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 adempimento parziale. La accettazione da parte dell'interessato può in queste ipotesi considerarsi come forma di estinzione dell'obbligo⁷⁶.

Occorre comunque 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.⁷⁷.

Tra i presupposti necessari per l'esperibilità della procedura *de qua* si deve altresì considerare 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 osserva⁷⁸ 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 del 1992 e 384, comma secondo, c.p.c. Si tratta, anche in questo caso, di sentenze emes-

⁷⁴ Cfr. GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza*, cit., 4.

⁷⁵ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 936.

⁷⁶ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. ult.

⁷⁷ Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, 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 Cfr. BLANDINI M., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1996, 134; BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., 799; FINOCCHIARO A.-FINOCCHIARO M., *sub art. 70*, in *Commentario*, cit., 889; SCUFFI M., *L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie*, in *Il nuovo processo tributario*, AA. VV., GILARDI G.-LOI U.-PATRONE G.-SCUFFI M. (a cura di), Milano, 1993, 320.

⁷⁸ Cfr. per tale aspetto le osservazioni di GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 4.

se 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.

Si può inoltre ritenere che rientrino nella portata dell'istituto anche i giudicati delle "vecchie" Commissioni.

La prevalente dottrina⁷⁹, propende per la applicabilità, senza specificazioni, dell'art. 70 anche alle "decisioni" delle "vecchie" Commissioni tributarie⁸⁰.

Significativo è al riguardo il riferimento all'ampia accezione attribuita all'espressione "sentenza" e a quella "Commissione tributaria", idonea ad escludere ogni formale ostacolo all'applicabilità dell'art. 70 anche alle decisioni delle Commissioni tributarie⁸¹ pre-riforma: non sembra invero trovare idonee argomentazioni la distinzione tra "vecchie" e "nuove" Commissioni, sussistendo continuità tra la passata e la nuova giurisdizione tributaria⁸².

Decisiva è stata al riguardo la pronuncia della Cassazione, con cui si afferma la applicabilità della nuova disciplina del giudizio di ottemperanza anche ai giudicati delle pregresse Commissioni tributarie⁸³. La *ratio* della normativa dettata dall'art. 70, individuabile nell'esigenza di consentire, in maniera più semplice e celere, il giudizio di ottemperanza in materia tributaria, non appare compatibile con l'espletamento del giudizio stesso dinanzi agli organi della giustizia amministrativa in relazione a provvedimenti resi dalle precedenti Commissioni⁸⁴. Il giudice amministrativo di legittimità sarebbe peraltro chiamato a statuire sull'ottemperanza in ordine a controversie che non rientrano nella sua cognizione di merito⁸⁵; l'interpretazione accolta attribuisce invece pienezza di poteri alle Commissioni tributarie, anche sul piano dell'esecuzione⁸⁶.

La norma, inoltre, come è stato osservato, "avendo carattere processuale, sarebbe di per sé generalmente applicabile anche ai giudicati precedentemente formati ed ancor oggi attuabili in via d'ottemperanza"⁸⁷.

⁷⁹ Cfr. GLENDI C., *Prime sentenze*, cit., 1138; *Id.*, *Giudizio di ottemperanza e questioni di competenza*, in *Riv.giur. trib.*, 1998, 815; *Id.*, voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 4, e giur. cit. *ivi*; BELLE' B., cit., 588-589; CAPOLUPO S., *Giudizio di ottemperanza*, cit., 6965; DE GREGORIO M. G., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 223. Si sono espressi con una diversa prospettiva ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 188, nota 7; FERRAU' G., *Controversie definite al 1° aprile 1996: applicabilità del giudizio di ottemperanza*, in *Corr.trib.*, 1996, 1438; *Comm. trib. reg. Veneto*, 20 gennaio 1998, n. 193, in *Il fisco*, 1999, 5650; *Comm. trib. prov. Firenze*, 4 aprile 1997, n. 146, in *Riv.giur.trib.*, 1997, 1133.

⁸⁰ Per un differente orientamento, nel senso di una interpretazione restrittiva dell'ambito applicativo della norma, Cfr. FERRAU' G., *Controversie*, cit., 1439; NAPOLITANO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 421-422. Nel limitare, in linea di principio, l'ottemperabilità alle sole sentenze delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, tale prospettazione trova tuttavia una attenuazione nel considerare le nuove norme processuali applicabili alle decisioni relative alle controversie che alla data di insediamento delle nuove Commissioni tributarie erano ancora pendenti. Ciò comporta una differenziazione tra la disciplina applicabile alle decisioni emesse anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 546 del 1992 e quella relativa alle decisioni emesse successivamente, alle quali si riterrebbe applicabile l'art. 70.

⁸¹ Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 4.

⁸² Così *Comm. Trib. Reg. Lombardia*, sez. I, n. 462 del 2002, cit. Cfr. *Cass.*, sent. n. 9340 del 2002, in *Il fisco* 2002, cit., 12072.

⁸³ Cfr. *Cass.*, sent. n. 9340 del 2002, cit.: "la competenza giurisdizionale attribuita, ai sensi dell'art. 70 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in ordine al nuovo istituto del giudizio di ottemperanza nel processo tributario, alle commissioni tributarie provinciali e regionali di nuova istituzione deve essere estesa, sulla base dello stesso art. 70 citato e del complessivo sistema delle disposizioni del D.Lgs. n. 546 del 1992, nonché in coerenza con la "intentio legis", (in assenza di una espressa disposizione di diritto intertemporale), anche relativamente alle decisioni delle "vecchie" Commissioni tributarie di cui al precedente regime – comprese quelle della commissione tributaria centrale – con esclusione della giurisdizione del giudice amministrativo".

⁸⁴ Cfr. DE GREGORIO M. G., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 56.

⁸⁵ In tal senso si è pronunciata la *Comm. trib. prov. Catania*, 4 ottobre 1997, n. 375, in *Boll. trib.* 1998, 544.

⁸⁶ Cfr. 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, 1382.

⁸⁷ Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 4; *Id.*, *Prime sentenze*, cit., 1140.

Verrà successivamente ripresa questa tematica, con riguardo alla competenza per l'ottemperanza delle "decisioni" delle "vecchie" Commissioni tributarie.

Da taluna dottrina⁸⁸ si è individuata, 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 dottrina⁸⁹, 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 tributaria⁹⁰.

5. Oggetto del giudizio

Oggetto del giudizio è l'adempimento degli obblighi che incombono sull'Amministrazione per effetto della sentenza.

Innanzitutto, 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.

Il giudizio tributario di impugnazione del provvedimento amministrativo ha per oggetto, a prescindere dall'accertamento del rapporto sottostante, sostanzialmente l'annullamento dell'atto. La rimozione dell'atto potrebbe essere in astratto già satisfattiva, senza che si renda necessaria alcuna attività, in positivo, da parte dell'Amministrazione⁹¹.

Si ha riguardo in proposito alle sentenze autoesecutive o autoapplicative⁹², il cui ambito tende, secondo l'elaborazione dottrinale e l'esperienza giurisprudenziale recepita da taluna dottrina⁹³, a ridursi. Tale affermazione trae fondamento dalla constatazione che la tutela effettiva del contribuente vincitore in giudizio richiede un adeguamento del comportamento dell'Amministrazione al precetto della sentenza.

Si è prospettato come, anche nel caso di sentenze definibili "autoesecutive", il contribuente possa giovare della tutela dell'ottemperanza, nel caso in cui l'atto annullato abbia già determinato degli effetti⁹⁴. L'ottemperanza della sentenza potrà ad esempio comportare lo sgravio di somme iscritte a ruolo, la cancellazione di ipoteche, l'annullamento del provvedimento di fermo (c. d. ganasce fiscali).

⁸⁸ BAFILE C., *Il nuovo processo*, cit., 207.

⁸⁹ ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 191, nota 25; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *sub art. 70*, in *Commentario*, cit., 888, nota 18.

⁹⁰ Cfr. al riguardo RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze*, cit., 242. Il riferimento alla allegazione di atti, come verrà approfondito, attiene comunque più specificamente al procedimento per l'ottemperanza, e ai requisiti per l'ammissibilità del ricorso. In ipotesi in cui, come si riscontra all'art. 68, secondo comma, D.Lgs. n. 546 del 1992, sia necessaria la notifica della sentenza, è la stessa normativa a stabilire che da tale momento decorre il *dies a quo* per la proponibilità del giudizio: ai sensi del predetto articolo, "se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza".

⁹¹ Così RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 593. L'A. afferma che si tratta dei c. d. *interessi oppositivi*, essendo essi posti a difesa della sfera personale del soggetto incisa dagli atti impositivi.

⁹² Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 594.

⁹³ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 935-936.

⁹⁴ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 945-946; FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.

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

Con riguardo ad ulteriori successivi provvedimenti dell'Amministrazione, che non dovessero essere conformi al giudicato, la dottrina ritiene fuori dall'area dell'ottemperanza la tutela del contribuente⁹⁵. In caso di notifica di un nuovo atto dell'amministrazione - fondato su una pretesa fiscale illegittima - che sia espressione di una autonoma manifestazione di potestà amministrativa, il contribuente dovrà infatti avvalersi della tutela consentita attraverso l'ordinaria azione di annullamento, e non del giudizio di ottemperanza: l'infondatezza della pretesa dovrà essere pronunciata in un distinto giudizio, non attraverso l'esecuzione di un precedente giudicato.

Nel processo amministrativo l'esecuzione del giudicato trova in modo marcato estrinsecazione nel controllo sull'attività amministrativa successiva al giudicato, espressione del c. d. *effetto conformativo* della sentenza⁹⁶. Anche in materia tributaria può tuttavia cogliersi una forza "prescrittiva" del giudicato, in forza della quale l'Amministrazione, nella successiva attività, dovrebbe conformarsi al contenuto della sentenza.

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'imposta⁹⁷.

Sulla possibilità di avvalersi del giudizio di ottemperanza per le sentenze c. d. "senza condanna"⁹⁸, si evidenzia - con la migliore dottrina - come la norma parli di "ottemperanza agli

⁹⁵ Cfr. 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 pongono non solo e non tanto in contrasto con norme generali ed astratte, quanto con il comando contenuto nella sentenza...". In tal senso Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 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 prescrizioneale, 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.

⁹⁶ Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 593. Cfr. per una differente prospettiva, BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 947.

⁹⁷ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 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".

⁹⁸ Per l'ottemperabilità Cfr. Comm.Trib. di 1° 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, 299-300, e in *Giur.trib.*, n. 4, 2004, 371, 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, Cfr. Comm. Trib. Prov. di Milano, sent. n. 80 del 18 luglio 2003, in *Boll.trib.*, n. 3, 2004, 220, 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 commento a questa sentenza, SOLLINI E., *Per esperire il giudizio di ottemperanza occorre la sentenza esecutiva di condanna*, ivi; 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, fasc. n. 1, 6959; 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.prat. rib.*, n. 2, 2004, 412. La dottrina esprime perplessità per la circostanza che - in assenza di una espressa statuizione di

obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato”, e non di “sentenze di condanna”⁹⁹. Dunque sia per questa argomentazione testuale, sia per la *ratio* dell’istituto dell’ottemperanza, non sembra che lo stesso possa essere circoscritto 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 né un surrogato dell’esecuzione civile, uno speciale strumento di esecuzione di obblighi diversi da quelli di pagamento, dovendosi piuttosto in esso ravvisare un istituto in grado di garantire l’effettiva esecuzione di tutti gli obblighi derivanti dall’esito del processo tributario¹⁰⁰.

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 clasamento di terreni o unità abitative: l’interesse del contribuente sarà rivolto, nel primo caso, ad ottenere l’emissione di un titolo di spesa¹⁰¹, e, nel secondo caso, a conseguire la “messa in atti” della determinazione giudiziale¹⁰².

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, settimo comma). Non potrà pertanto

condanna - la pronuncia della commissione determinerebbe nel giudizio di merito solamente l’accertamento dell’esistenza del credito, con l’effetto che il contribuente è tenuto ad adire nuovamente il giudice, attraverso l’ordinario giudizio tributario, per chiedere il rimborso. La critica della pronuncia si fonda essenzialmente sul fatto che il processo tributario non contempla azioni di mero accertamento in merito. Cfr. per tale specifico profilo GLENDI C., *L’ottemperanza vale anche senza condanna*, in *Il Sole 24 ore*, n. 25 del 20 novembre 2003.

⁹⁹ Cfr. GLENDI C., *Sull’ottemperanza*, cit., 375.

¹⁰⁰ Cfr. ancora GLENDI C., *Sull’ottemperanza*, cit., 375. Cfr. 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” (così Cass., sez. trib., sent. n. 4126 del 2003, massima, in *Boll.trib.*, cit., 1036)

¹⁰¹ 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* Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 322: “Con riguardo al contenzioso tributario, tuttavia, non è certa l’applicabilità di tale procedura (o se invece l’introduzione del giudizio 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.); Cfr. in proposito 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, 4953.

¹⁰² Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., p. ult. cit.

essere attribuito un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire¹⁰³.

Si rileva infine che l'accoglimento del ricorso potrà comportare la condanna della parte pubblica al pagamento delle spese del giudizio di ottemperanza¹⁰⁴.

6. 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 dottrina¹⁰⁵, l'ottemperanza sia considerata la prosecuzione del processo precedente, in quanto avrebbe l'effetto di "integrare" il giudicato, definendone - attraverso l'esecuzione - contenuto ed efficacia¹⁰⁶.

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.

Le tematiche maggiormente dibattute relativamente alla competenza per l'ottemperanza¹⁰⁷ attengono ai provvedimenti non emessi dalla Commissione tributaria provinciale.

Invero, a seconda se il provvedimento - di grado successivo al primo - passato in giudicato statuisca nel rito e/o nel merito, se sia di conferma o di riforma della sentenza impugnata, si sono poste questioni interpretative e applicative della disciplina dettata dall'art. 70.

Occorre dunque fare riferimento non solo all'organo da cui proviene il giudicato, ma altresì al contenuto del giudicato stesso. La lettera della legge, apparentemente chiara e volta a definire la competenza in modo netto e ben definito, si è prestata quindi a delle incertezze dell'interprete¹⁰⁸.

Per la sentenza che sia di mera conferma di quella di primo grado le incertezze della dottrina si sono rivolte dapprima verso una soluzione - forse più lineare - secondo cui la Commissione provinciale è competente solo per l'ottemperanza delle sentenze da essa pronunciate e non impugunate, mentre quando il giudizio si protrae per più gradi la competenza è della Commissione regionale, a prescindere dal tipo di pronuncia¹⁰⁹.

¹⁰³ Cfr. Cass., sez. V, sent. n. 22188 del 24 novembre 2004, in *Corr.trib.*, n. 8, 2005, 639; Cass., sez. trib., sent. n. 28323 del 26 ottobre 2005, in *Il fisco* n. 2, 2006, fasc. n. 1, 293.

¹⁰⁴ Cfr. ad esempio Comm. trib. reg. Friuli-Venezia Giulia, sent. n. 77, del 17 agosto 2001, in *Boll.trib.* n. 1, 2003, 57-58. Sul regime delle spese di lite nel processo tributario Cfr. BELLE' B., *Le spese del giudizio*, in AA. VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO F., Torino, 1998, 299.

¹⁰⁵ Così CALABRO' C., *L'ottemperanza come «prosecuzione»*, cit., 1184.

¹⁰⁶ Cfr. CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2000, 879: il giudicato amministrativo secondo una prospettiva dinamica che ne coglie i diversi momenti, è concepito come "giudicato a formazione progressiva"; con riferimento al diritto tributario Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 31.

¹⁰⁷ Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 6; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 596.

¹⁰⁸ Con riguardo ai diversi orientamenti Cfr. BAFILE C., *Il nuovo processo*, cit., 207; DE GREGORIO M. G., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 56; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *sub art. 70*, in *Commentario*, cit., 885; ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 190; NICASTRO, *Riv.dir.trib.*, 2000, I, 260. Per una analoga problematica in materia di revocazione Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *La revocazione delle sentenze tributarie*, Bari, 2003, 145-147.

¹⁰⁹ Così BAFILE C., *Il nuovo processo*, cit., 207.

In un secondo momento - con un riferimento per analogia al processo amministrativo¹¹⁰ - è stato prospettato che la competenza sarebbe della Commissione tributaria provinciale se la sentenza sia stata confermata nei successivi gradi di giudizio¹¹¹, della Commissione tributaria regionale se la sentenza sia stata invece riformata.

Alla luce delle recenti pronunce, si può ritenere che siano venute meno le ambiguità sulla ripartizione della competenza.

La competenza della Commissione tributaria provinciale sussisterebbe quando: a) il giudicato si sia formato su una pronuncia di primo grado; b) la sentenza di appello statuisca solo sul rito (con una dichiarazione di inammissibilità o di estinzione dell'appello medesimo).

L'obbligo cui l'Amministrazione deve adempiere sarebbe infatti contenuto nella sentenza di primo grado, sia qualora il giudicato si sia formato su un provvedimento della Commissione tributaria provinciale, sia nell'altra ipotesi considerata.

La Commissione tributaria regionale sarebbe invece competente per il giudizio di ottemperanza quando¹¹²: a) 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; b) la Cassazione (in applicazione dell'art. 384, comma 2, del codice di procedura civile) decide questioni di merito; c) vi è una decisione della Commissione Centrale.

In queste ipotesi, invero, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria deriva dalla sentenza di secondo grado che si sostituisce a quella emessa in primo grado, ormai superata proprio per effetto delle valutazioni operate da un altro giudice¹¹³.

Sembra opportuno - con riguardo alla sentenza di conferma di quella di primo grado - sottolineare che appare impossibile prescindere dalla valenza sostitutiva della sentenza di appello rispetto a quella di primo grado¹¹⁴, anche alla luce delle differenti caratterizzazioni dell'ottemperanza alle sentenze del giudice tributario rispetto all'ottemperanza in ambito amministrativo¹¹⁵.

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.

Un diverso convincimento comporterebbe peraltro delle distinzioni che sembrano condurre molto lontano dalla lettera della legge in cui - come osservato¹¹⁶ - è manifesto l'intento di una composizione del conflitto in modo netto, attribuendosi la competenza, si ripete, alla Commissione provinciale quando la sentenza passata in giudicato sia da essa pronunciata, ed alla Commissione regionale "in ogni altro caso".

¹¹⁰ Ai sensi dell'art. 37, ultimo comma., legge 1034 del 1971, la competenza è del tribunale amministrativo regionale anche quando si tratti di decisione del tribunale amministrativo regionale confermata dal Consiglio di Stato in sede di appello.

¹¹¹ In questo senso Cfr. Comm. reg. Campania, sent. n. 1813 del 18 novembre 2002, in *Rass.trib.*, n. 1, 2004, 229-230.

¹¹² Per questo profilo cfr. Cass., sez. V, sent. n. 18226 del 10 settembre 2004.

¹¹³ Per questo aspetto Cfr. Cass., sez. V, sent. n. 18226 del 2004, cit.

¹¹⁴ Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 596-597; in questo senso si sono pronunciate: Comm. trib. prov. Napoli, sent. n. 328 del 14 gennaio 2003, in *Rastrib.*, n. 1, 2004, 230-231; Comm. trib. reg. Milano, sent. n. 462 del 6 novembre 2001, in *Il fisco* n. 25, fasc. n. 1, 4067.

¹¹⁵ Cfr. ancora RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 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 del 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, 446; Cons. di Stato, sez. V, 11 ottobre 1996, *Foro amm.*, 1996, 2886.

¹¹⁶ Cfr. ancora RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 596.

Prevale l'esigenza, pertanto, di riconoscere il valore assorbente della sentenza di appello, sostitutiva a tutti gli effetti rispetto a quella di primo grado¹¹⁷, 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 cure¹¹⁸.

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 provinciale¹¹⁹, 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 regionale¹²⁰.

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

La questione dell'applicabilità del procedimento *ex art. 70* anche alle decisioni delle precedenti Commissioni di 1°, 2° e 3° grado, che in passato è stata occasione - sia in dottrina che in giurisprudenza - di soluzioni contrastanti¹²¹, può ritenersi risolta, come già osservato, nel senso dell'applicabilità del nuovo istituto.

¹¹⁷ Cfr. 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, 1051; RUSSO P., *Giudizio di ottemperanza ed individuazione della Commissione competente*, nota a Comm. reg. Campania, sent. n. 1813 del 2002, cit., e Comm. trib. prov. Napoli, sent. n. 328 del 2003, cit., in *Rass.trib.*, n. 1, 2004, 233-234; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 597.

¹¹⁸ Queste valutazioni sono state effettuate - con riferimento al processo amministrativo - nell'applicazione restrittiva dell'art. 37, u. c., della l. n. 1034 del 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., 596).

¹¹⁹ 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 inammissibile. Cfr. in proposito GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 6.

¹²⁰ Cfr. Cass., sez. V, sent. n. 18226 del 10 settembre 2004, 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 essere fatta valere in sede di ottemperanza dinanzi alla Commissione provinciale".

¹²¹ Cfr., sia per le posizioni favorevoli all'applicabilità che per l'orientamento sfavorevole, la bibliografia cit. in GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 4.

Si è posto, anche con riguardo alle “decisioni”, il problema dell’individuazione del giudice competente¹²², tra Commissione tributaria provinciale e Commissione tributaria regionale. Al riguardo 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 operante¹²³.

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 regionali¹²⁴.

Tuttavia, nonostante in giurisprudenza¹²⁵ sia indicata chiaramente la correttezza di questo indirizzo, può essere proposta qualche altra considerazione sulla competenza per l’ottemperanza dei provvedimenti emanati sotto la vigenza della precedente disciplina.

In particolare, 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, nonché quelli per l’ottemperanza delle sentenze della Corte d’appello e delle sentenze della Corte di cassazione¹²⁶.

Concludendo sulla competenza, si rileva che anche al giudizio di ottemperanza si applica la disciplina prevista dalle disposizioni sulla competenza del processo tributario¹²⁷. Pertanto il vizio di competenza, si osserva con la migliore dottrina, va trattato secondo la disciplina generale; dunque “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)”¹²⁸.

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

¹²² Per questa tematica cfr. RANDAZZO F., *L’esecuzione*, cit., 233, nota 9, e i riferimenti bibliografici e giurisprudenziali ivi citati.

¹²³ Così Comm. trib. reg. Puglia, 19 maggio 1998, n. 61, in *G.T., Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 9, 1998, 812; Comm. trib. reg. Bologna, 26 novembre 1998, n. 154, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, 433.

¹²⁴ Cfr. Cass., sent. n. 9340 del 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”.

¹²⁵ Cfr. Cass., sent. n. 9340 del 2002, cit.

¹²⁶ In tal senso cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 6; *Id.*, *Giudizio di ottemperanza e questioni di competenza*, cit., 816.

¹²⁷ Cfr. art. 5 del D.Lgs. n. 546 del 1992; sulle questioni relative alla competenza Cfr. BELLAGAMBA G., *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino 1996, 62; BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 40; DRIGANI O. – LUNELLI R., *Guida al nuovo processo tributario*, Milano 1996, 28; BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 45; DELLA VALLE E., *La competenza*, in AA. VV., *Il processo tributario*, TESAURO F. (a cura di), Torino, 1998, 117; GIOVANNINI, *Competenza e incompetenza territoriale delle Commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 59; GLENDI C., *Il nuovo regime dell’incompetenza delle Commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, n. 5, 1997, 336; *Id.*, *Ancora sul nuovo regime dell’incompetenza delle Commissioni tributarie*, *ivi*, n. 9, 1997, 638; *Id.*, *La competenza delle Commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, 2001, 1113; GUARNERI G., *Sentenza sulla competenza e translatio iudicii nel processo tributario*, in *G. T.*, n. 7, 1997, 675.

¹²⁸ Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 7; *Id.*, *Giudizio di ottemperanza e questioni di competenza*, cit. 16; in senso contrario, per l’inammissibilità del ricorso proposto a commissione tributaria incompetente, cfr. Comm. trib. reg. Puglia, 19 maggio 1998, n. 61, cit.

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)¹²⁹. 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 processuale¹³⁰.

7. Legittimazione attiva e passiva

Si affronta la problematica della legittimazione attiva e passiva, individuando, prima di esaminare le disposizioni relative al procedimento, le parti del giudizio di ottemperanza.

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 nozione di 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 giudicato¹³¹. 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 ottemperabile¹³².

Si è ritenuto inoltre che la legittimazione attiva debba spettare anche al creditore del creditore inerte nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, in via surrogatoria (*ex art. 2900 c.c.*)¹³³.

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 interesse¹³⁴.

La legittimazione passiva è espressamente individuata nell’ “ufficio del Ministero delle finanze”¹³⁵ e nell’ “ente locale”.

¹²⁹ In tal senso si è espressa la Comm. trib. prov. Bologna, sent. n. 47 del 22 giugno 2004, in *Corr.trib.*, n. 42, 2004, 3331. Cfr., 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., 3332.

¹³⁰ Così GLENDI C., *Ricorso in ottemperanza di più giudicati*, cit., 3335.

¹³¹ Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 7; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *sub art. 70*, in *Commentario*, cit., 886-887.

¹³² Cfr. in proposito Corte di Cass., Sez. trib., sent. n. 1544 del 2002, cit., 1047, 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.

¹³³ Cfr. ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 191.

¹³⁴ Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 7.

¹³⁵ Oggi Ministero dell’Economia e delle Finanze.

In dottrina si è discusso sulla tassatività o meno di questa indicazione, sulla base dell'unico elemento fornito dalla normativa¹³⁶, che consiste nell'individuazione degli stessi come soggetti tenuti ad adempiere all'obbligo derivante dal giudicato (art. 70, comma 2), come destinatari 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.

La tesi contraria alla legittimazione passiva di quest'ultimo si basa sulla circostanza che mentre l'esecuzione forzata disciplinata dal c.p.c., ai sensi dell'art. 69 D.Lgs. n. 546 del 1992, 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. 70¹³⁷; la tesi in parola si basa inoltre sul fatto che la disciplina prevede l'adozione di provvedimenti (art. 70, comma 7) in luogo dell'Amministrazione finanziaria o dell'ente locale, che mal si adeguano alla figura dell'agente della riscossione e quindi - anche per questo profilo - si tende ad escludere la sua legittimazione passiva¹³⁸.

Si è invero prospettato, prima della riforma della riscossione attuata della recente disciplina dettata dalla l. n. 248 del 2 dicembre 2005¹³⁹ - 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 attenga alla parte sostituita (Amministrazione finanziaria o ente locale)¹⁴⁰.

L'argomentazione a sostegno della tesi affermativa consiste essenzialmente nella considerazione che il concessionario 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 ricorrente *ex art. 70*, e destinatario dei provvedimenti del giudice dell'ottemperanza"¹⁴¹.

Osservate le argomentazioni della dottrina, si evidenzia che 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'Agenzia delle entrate.

Segnatamente, la sostituzione della precedente figura del concessionario 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 ottemperanza¹⁴².

¹³⁶ Coglie questo aspetto GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 7.

¹³⁷ Cfr. BAGLIONE T., *sub art. 70*, Commentario, cit., 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".

¹³⁸ Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 7.

¹³⁹ Il provvedimento, di conversione del D.l. n. 203 del 30 settembre 2005, reca le "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

¹⁴⁰ Cfr. ancora GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 7.

¹⁴¹ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 937.

¹⁴² Cfr., prima della riforma di cui alla l. n. 248 del 2005, BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 937. Dopo la riforma, Cfr. RAU C., *Il concessionario della riscossione quale sostituto processuale dell'ente impositore nel nuovo processo tributario*, in *Boll.trib.*, 1996, 1416; Sulla natura e le funzioni della Riscossione S.p.a. Cfr.

Si è in dottrina posto il problema della alterità, in giudizio, della Riscossione S.p.a. - attraverso cui l'Agenzia delle entrate esercita le funzioni relative alla riscossione nazionale e altre attività strumentali - rispetto all'Agenzia stessa¹⁴³. Anche rispondendo positivamente, cioè nel senso di ritenere la capacità processuale del nuovo soggetto autonoma da quella dell'Agenzia, 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 processo¹⁴⁴, o comunque da essa dipenda l'esecuzione del giudicato¹⁴⁵.

8. Procedimento

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, nella disciplina dell'art. 70, dovrebbe essere quella della semplicità e linearità.

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, 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 giudicato¹⁴⁶.

Il ricorso, indirizzato al Presidente della Commissione¹⁴⁷, 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 copia¹⁴⁸ unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora (noti-

PARLATO M. C., *Brevi note sulla Riscossione S.p.a.*, in *Rass.trib.*, n. 3, 2006, 153.

¹⁴³ Al riguardo Cfr. 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.

¹⁴⁴ Per la posizione di parte del concessionario nel giudizio tributario, ex art. 10 del D.Lgs. n. 546 del 1992, cfr. ALBERTINI F., *Il processo con pluralità di parti*, in AA. VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO F., Torino, 1998, 261; GARBAGNATI E., *La sostituzione processuale nel nuovo codice di procedura civile*, Milano, 1942, 243; NAPOLITANO F., *Le parti*, in AA. VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da TESAURO F., Torino, 1998, 181; PROTO PISANI A., voce *Parte (diritto processuale civile)*, in *Enc.dir.*, XXXI, Milano, 1981, 921; 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, 169.

¹⁴⁵ Si può ipotizzare che, nonostante il giudicato, la riscossione del credito che risulta indebito abbia comportato l'adozione di provvedimenti come il fermo amministrativo (c. d. ganasce fiscali) o l'iscrizione di ipoteca, per la cui cancellazione sia necessario un comportamento attivo del soggetto preposto alla riscossione.

¹⁴⁶ Cfr. per queste considerazioni BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 937.

¹⁴⁷ 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., 207; FINOCCHIARO A. - FINOCCHIARO M., *sub art. 70*, in *Commentario*, cit., 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 Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 325.

¹⁴⁸ Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 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 com-

ficato 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 del 1992: l'indicazione della Commissione adita, delle generalità del ricorrente 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. E' richiesta inoltre una procura *ad hoc*, se quella rilasciata per il giudizio di cognizione non riguardava anche la eventuale fase dell'esecuzione¹⁴⁹.

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 dispositivo¹⁵⁰ - se il contribuente richieda soltanto l'esecuzione di una parte della sentenza, la statuizione dell'ottemperanza potrà essere relativa solo a tale parte¹⁵¹.

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 osservazioni. L'Amministrazione può peraltro produrre la documentazione ritenuta opportuna - al fine di provare l'adempimento - anche successivamente, sino alla trattazione in camera di consiglio¹⁵². 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 stesso¹⁵³.

ma 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)".

¹⁴⁹ Cfr. per questo aspetto Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 325.

¹⁵⁰ Sulla natura dispositiva del processo tributario Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, 44 e 111.

¹⁵¹ Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 324.

¹⁵² Cfr. GLENDI C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 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".

¹⁵³ Così RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 599.

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 procedimento¹⁵⁴. E' 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 attuazione¹⁵⁵.

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.

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 esecutive¹⁵⁶ 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 normativa¹⁵⁷.

¹⁵⁴ Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 326; Glendi C., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 6.

¹⁵⁵ Cfr. Randazzo F., *sub art. 70*, cit., 600. Nel senso della inderogabilità della disposizione in commento, Cfr. Comm. trib. prov. Bologna, sent. n. 47 del 22 giugno 2004.

¹⁵⁶ Per una specifica distinzione tra "difficoltà esecutive" e "contestazioni sull'esecuzione" Cfr. Verde G., *Osservazioni*, cit., 663; le "contestazioni sull'esecuzione", come affermato in Randazzo F., *sub art. 70*, cit., 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".

¹⁵⁷ Ai sensi dell'art. 70, comma 9, D.Lgs. n. 546 del 1992.

9. Il commissario *ad acta*

L'art. 70 prevede che 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 attuativi¹⁵⁸. Il collegio poi, preso atto dei provvedimenti emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza. 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 amministrativa¹⁵⁹, ma sottoposti al controllo del giudice dell'ottemperanza.

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.

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"¹⁶⁰, anche se un diverso orientamento propende per escludere questa possibilità, in ragione della particolare caratterizzazione del giudizio tributario di ottemperanza¹⁶¹.

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 stesso¹⁶².

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 dell'esecuzione stessa deve essere risolta dal giudice che controlla l'esecuzione del provvedimento e, quindi, nella fattispecie che si considera, dal giudice dell'ottemperanza¹⁶³. Tuttavia, deve osservarsi che tale indicazio-

¹⁵⁸ La previsione contenuta nell'art. 70 D.Lgs. n. 546 del 1992, 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.

¹⁵⁹ Cfr. BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., 803-804.

¹⁶⁰ Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 332; BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., 804; T.A.R. Lazio, n. 36 del 16 gennaio 1980; T.A.R. Lazio, n. 336 del 15 maggio 1981.

¹⁶¹ Cfr. RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 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".

¹⁶² Cfr. DE LEONARDIS P., *L'ottemperanza, tra imparzialità e commissario ad acta*, 1995, 119; MAFFEZZONI F., *Note sull'ottemperanza delle sentenze tributarie*, 1988, 325; SASSANI B., *Dal controllo del potere all'attuazione del rapporto. Ottemperanza amministrativa e tutela civile esecutiva*, Milano, 1997; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 604. 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" (così RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 332).

¹⁶³ Cons. di Stato, n. 4239 del 6 agosto 2001, in *Giur.it.*, 2001, 2163; Cons. di Stato, n. 296 del 20 maggio 1987, in *Foro amm.*, 1987, 976; Cons. di Stato, n. 23 del 14 luglio 1978, in Cons. Stato, 1978, I, 948.

ne rispecchia l'orientamento tradizionale, ma, secondo una differente posizione teorica, occorrerebbe distinguere tra i diversi atti posti in essere dal commissario¹⁶⁴. 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'ottemperanza¹⁶⁵.

Con riguardo alla natura giuridica dell'istituto del commissario *ad acta* la dottrina ha effettuato diverse prospettazioni¹⁶⁶: la natura amministrativa¹⁶⁷, la natura di soggetto ausiliario del giudice e la natura mista.

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*¹⁶⁸. 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"¹⁶⁹.

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 esso¹⁷⁰.

Si è comunque sottolineato il carattere giurisdizionale¹⁷¹, poiché l'attività del commissario è stata definita qualitativamente diversa da quella dell'Amministrazione. Invero i suoi atti, come quelli eventualmente adottati direttamente dal giudice con la sentenza di ottemperanza, hanno solo forma e contenuto di atti amministrativi, "mentre sotto il profilo della legittimazione al loro compimento e della loro funzione essi sono, per la dottrina e la giurisprudenza tributarie, pacificamente atti giurisdizionali"¹⁷².

¹⁶⁴ Cfr. per tale impostazione C. G. A. Sicilia, n. 61 del 31 maggio 1984, in *Foro amm.*, 1984, 1809; Cons. di Stato, n. 259 dell'11 luglio 1985, in *Cons. Stato*, 85, I, 720. In dottrina Cfr. PATRONI GRIFFI F., in *Foro amm.*, 1988, 369.

¹⁶⁵ In tal senso RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 604; *Comm. trib. prov. di Trieste*, n. 307, del 24 aprile 1997.

¹⁶⁶ Con riferimento alla problematica, cfr. BAGLIONE T., *sub art. 70*, cit., 803; RANDAZZO F., *sub art. 70*, cit., 604; SASSANI B., cit., 154; VILLATA R., *Riflessioni*, cit., 369; PERRUCCI U., *Il commissario ad acta nel giudizio tributario*, in *Boll. trib.*, VI, 2004, 426.

¹⁶⁷ 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"

¹⁶⁸ Per la qualificazione del commissario come organo straordinario dell'Amministrazione, ovvero un organo definito "atipico", i cui atti sarebbero riferibili all'Amministrazione stessa Cfr. Corte di Cass., n. 166 del 19 marzo 1999.

¹⁶⁹ Cfr. SASSANI B., cit., 154.

¹⁷⁰ Per una definizione del commissario *ad acta* non propriamente come organo giurisdizionale, ma come organo ausiliario del giudice Cfr. Cons. di Stato, n. 23 del 1978, cit.

¹⁷¹ In tal senso cfr. Corte Cost., n. 75 del 12 maggio 1977. Con riguardo all'istituto del commissario *ad acta* Cfr. CALABRO' C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., 5-6; PERRUCCI U., *Il commissario ad acta*, cit., 426.

¹⁷² Così RUSSO P., *Manuale di diritto tributario, Il processo*, cit., 331; BUSCEMA A., *Giudizio di ottemperanza, poteri ed obblighi del commissario ad acta alla luce di recenti orientamenti giurisprudenziali*, in *Il fisco*, n. 39, 2001, 12808.

10. L'impugnazione

La disciplina degli atti del giudice dell'ottemperanza si presta a talune riflessioni¹⁷³, in quanto presenta delle peculiarità che la distinguono da quella relativa agli altri atti processuali.

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.

Si rileva pertanto la particolare caratterizzazione del procedimento, che si conclude, nella sua globalità, con un'ordinanza, di cui non è prevista la possibilità di impugnazione.

La inoppugnabilità dell'ordinanza si può ricollegare all'intendimento del legislatore di sancire l'insindacabilità dell'esecuzione del giudicato: la norma sancisce infatti la intangibilità dell'ordinanza emessa nella fase di "controllo", conclusiva dell'intero procedimento.

La sentenza - atto interinale della procedura di ottemperanza - è invece impugnabile¹⁷⁴, ma soltanto con ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento¹⁷⁵.

La disciplina è limitativa rispetto all'ordinario ricorso per cassazione¹⁷⁶: i vizi che possono essere oggetto di impugnazione concernono solo le norme regolatrici del procedimento, con la preclusione di sollevare censure che attengano a vizi di giudizio o alle modalità di esecuzione del giudicato¹⁷⁷.

Una giustificazione è stata data considerando che nel giudizio tributario di ottemperanza la sentenza da eseguire dà già per acquisita la "certezza giuridica", 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 «inosservanza delle norme sul procedimento»": in effetti il giudice non accerta più nulla, ma dispone solo quanto è necessario ai fini dell'attuazione del giudica-

¹⁷³ Cfr. al riguardo RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 248.

¹⁷⁴ 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, 3378; Cfr. BELLAGAMBA G., *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino 1996, 173; BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 149; DRIGANI O. - LUNELLI R., *Guida al nuovo processo tributario*, cit., 223; BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, 103; PISTOLESI F., *Le impugnazioni*, cit., 420; *Id.*, *Le impugnazioni in generale*, cit., 639; RUSSO P., *Le impugnazioni in generale e l'appello alla Commissione tributaria regionale*, in AA. VV., *Il nuovo processo tributario*, cit., 125; SANTAMARIA B., *Il nuovo processo tributario: le impugnazioni e l'appello*, in *Il fisco*, 1996, 5245.

¹⁷⁵ Ai sensi dell'art. 70, comma 10, D.Lgs. n. 546 del 1992. Con riferimento all'appellabilità delle sentenze emesse sui ricorsi per l'ottemperanza nel processo amministrativo Cfr. CALABRO' C., voce *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza*, cit., 7. Sulla sospensibilità 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, Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 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 sospensione 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.

¹⁷⁶ Come osservato, la casistica di cui all'art. 360 c.p.c., richiamata dall'art. 62, D.Lgs. n. 546 del 1992, 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. Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 279.

¹⁷⁷ Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 279-280. Cfr. Cass., sez. V, sent. n. 22188 del 2004, cit., in cui si ravvisava 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"

to già formato¹⁷⁸. 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 sentenza¹⁷⁹.

Tuttavia, oltre a rilevare che la sentenza di ottemperanza non ha un contenuto decisorio in senso proprio, tale da giustificare 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 procedurali¹⁸⁰ 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 dilazioni¹⁸¹, 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, pone due limiti alla impugnabilità delle sentenze del giudice di ottemperanza¹⁸².

Vi è una limitazione relativa alle sentenze impugnabili. Esse devono rientrare nella "tipologia" delle sentenze di cui al comma 7, ossia di quelle con cui il giudice adotta i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza¹⁸³, ad esclusione delle altre. 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.

La norma 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 sentenza di rigetto del ricorso introduttivo¹⁸⁴.

¹⁷⁸ Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 281.

¹⁷⁹ Cfr. GLENDI C., *Primi approcci*, nota a Cass., 5 febbraio 2002, n. 1544 del 2002, cit., 1049.

¹⁸⁰ Così BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 942.

¹⁸¹ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 942.

¹⁸² Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 282.

¹⁸³ Il comma 7 dell'art. 70 D.Lgs. n. 546 del 1992, 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".

¹⁸⁴ In tal senso cfr. Cass., sent. n. 7312 del 13 maggio 2003, in *Corr.trib.* 2003, 2991. La Corte afferma che il ricorso per Cassazione è l'unico rimedio esperibile avverso le sentenze pronunciate in sede di ottemperanza, anche qualora si tratti di sentenza di rigetto del ricorso introduttivo. Cfr. commento di AMATUCCI A. - AMATUCCI M., *Il problema della impugnabilità della sentenza pronunciata in sede di ottemperanza*, ivi, 2992. Cfr. inoltre RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 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., 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), Cfr. Cass. civ., sez. V, n. 15655 del 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

La seconda limitazione attiene ai mezzi di impugnazione: dal dettato normativo consegue infatti la inappellabilità delle sentenze pronunciate in sede di giudizio di ottemperanza.

Rimane tuttavia spazio per delle perplessità sulla disciplina, in considerazione del fatto che la complessità del contenuto della sentenza può variare. Si è in proposito rilevato che può accadere che la sentenza da eseguire debba essere integrata o reinterpretata: anche in queste ipotesi la tutela dovrà essere garantita attraverso il ricorso per Cassazione limitato alla denuncia dell'errore nel procedimento¹⁸⁵.

Nella tipologia di impugnazione consentita si è ritenuto possa rientrare il vizio di ultra-petizione 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"¹⁸⁶. Dunque la c. d. sentenza aberrante, 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 del D.Lgs. n. 546 del 1992¹⁸⁷.

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

La considerazione che la disciplina dell'istituto definisca e delimiti l'impugnabilità dei provvedimenti previsti nell'ambito del procedimento, non appare invero sufficiente a far propendere per la non operatività di un mezzo di impugnazione di portata generale e costituzionalmente disciplinato, in quanto non espressamente previsto dalla normativa.

La norma in commento, se pure è idonea a limitare gli strumenti di impugnazione esperibili e l'ambito dell'unico mezzo previsto dal legislatore - il ricorso per cassazione - non sembra possa porre un vincolo tale da precludere l'applicabilità di un articolo 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.¹⁸⁸.

Nella impugnabilità per cassazione della sentenza del giudice di ottemperanza entrambe le ipotesi di violazione di norme potrebbero trovare dunque tutela ai sensi dell'art. 111 Cost.

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."

¹⁸⁵ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 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., 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, 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".

¹⁸⁶ Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 284.

¹⁸⁷ Cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione*, cit., 285.

¹⁸⁸ 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".

Si può tuttavia specificare che la violazione di norme che regolano il processo può comunque essere oggetto di impugnazione ai sensi della disciplina dall'art. 70: "la violazione di norme che regolano il processo" non si discosta 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 interprete 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.

11. Considerazioni conclusive

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

I principi generali, i principi costituzionali, ed i principi contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente¹⁸⁹, espressi in norme definite "rafforzate" più per il loro contenuto che per la loro posizione come fonti, costituiscono i limiti entro cui il legislatore e l'interprete operano.

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 giudicato¹⁹⁰.

Le regole in cui l'istituto dell'ottemperanza si concreta appaiono rispondenti al principio dettato dall'art. 25 Cost., secondo cui nessuno può essere distolto dal proprio giudice naturale, preconstituito per legge¹⁹¹.

Si evidenzia inoltre il rispetto del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.¹⁹², 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'affidamento¹⁹³ del contribuente, previsto dallo Statuto.

¹⁸⁹ Sullo Statuto dei diritti del contribuente, e sulla problematiche connesse, Cfr. MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass.trib.*, n. 5, 2001; ID., *Contributo alla realizzazione dello statuto dei diritti del contribuente*, in *Tributi*, n. 1, 1999; SCALINCI C., *Verso una "nuova" codificazione: uno Statuto di principi tra ricognizione, determinazione e clausole in apicibus*, in *Rass.trib.*, n. 2, 2003, 619; URICCHIO A., voce *Statuto del contribuente*, in *Dig.Disc.Priv., Sez. Comm.*, Torino, 2003, Aggiornamento, II, 868; 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.

¹⁹⁰ Cfr. VERRIENTI L., voce *Giudizio di ottemperanza*, cit., 259. Ivi (259) 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 autoritarità dell'azione della Pubblica amministrazione.

¹⁹¹ Cfr. per questa tematica NOBILI M., *Il primo comma dell' art. 25*, in AA. VV., *Rapporti civili - Commentario alla Costituzione*, BRANCA G. (a cura di) - Artt. 24-26, Bologna, 1981, 135.

¹⁹² Cfr. al riguardo COMOGGIO L. P., *Il secondo comma dell'art. 24 - Il diritto di difesa nel processo civile*, in AA. VV., *Rapporti civili - Commentario*, cit., 53.

¹⁹³ Sul principio dell'affidamento in materia tributaria Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *I principi di affidamento e buona fede*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, UCKMAR V. - TUNDO F. (a cura di), Piacenza, 2005, 39; ID., *Il reperimento dell'Amministrazione finanziaria*, ivi, 603; ID., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir.prat.trib.*, III, 2005, I, 501, nonché dottrina e giurisprudenza.

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. In tal modo si assicura la pienezza di tutela giurisdizionale, attribuendo la competenza 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 del 1992, 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"¹⁹⁴.

denza citate dall'Autore; DELLA VALLE E., *La tutela dell'affidamento e buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco*, in *Corr.trib.*, 2002, 3269; ID., *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass.trib.*, 2002, 461.

¹⁹⁴ Cfr. GLENDI C., *Il diritto tributario nella giurisprudenza. La Corte di Cassazione*, in *Gli ottanta anni di diritto e pratica tributaria - Raccolta di interventi preparatori*, Genova, 9-10 febbraio 2007, 149.