

L'OTTEMPERANZA

1) Premessa

La materia dell'ottemperanza nel processo tributario è abbastanza vasta perciò, in questo intervento, tratterò solo alcuni aspetti tralasciandone altri che pure avrebbero meritato il dovuto approfondimento.

Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario fu introdotto nel nostro ordinamento dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, numero 546 (d'ora in poi gli articoli citati, se non detto altrimenti, si riferiscono a tale decreto) in applicazione della legge delega 30 dicembre 1991, numero 413 che, nel dettare i principi e i criteri direttivi per la revisione del processo tributario, aveva indicato alla lettera l) la “*previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico dell'amministrazione soccombente*”.

Prima di tale novità normativa il privato che era risultato vittorioso in una causa contro l'amministrazione finanziaria o le altre autorità dotate di potere impositivo, in mancanza di un titolo esecutivo utilizzabile dinanzi al giudice ordinario, risultava, dal punto di vista normativo, privo di tutela.

Perciò in tale periodo l'opzione della ottemperanza fu opera della giurisprudenza della Cassazione (SS.UU. 9 marzo 1981, numero 1299) secondo cui “*chi vanta un credito risultante da una sentenza di condanna della commissione tributaria può trovare tutela mediante esecuzione ordinaria davanti al giudice ordinario ovvero mediante giudizio di ottemperanza davanti al giudice amministrativo*” e, ovviamente, dello stesso Consiglio di Stato (Sez. IV, 3 ottobre 1990).

Peraltro vorrei sottolineare che a differenza di quanto accade nella giustizia amministrativa, in cui i ricorsi per l'ottemperanza rappresentano una importante fetta del contenzioso, nel processo tributario i numeri sono decisamente limitati.

Ciò mi sembra particolarmente consolante in quanto la necessità di adire il giudice dell'ottemperanza è dovuta, in genere, ad un comportamento della pubblica amministrazione che non sempre può considerarsi giustificato.

Infatti, mentre il ricorso con cui si pone in contestazione la debenza di un tributo, nasce solitamente da dubbi interpretativi circa l'applicazione al caso concreto di norme e principi, spesso di non facile e immediata interpretazione, il ricorso per l'ottemperanza interviene in situazioni in cui questa fase si è ampiamente svolta e conclusa con la pronuncia del giudice che stabilisce quale è la giusta attività da porre in essere.

Pertanto, nella prima ipotesi la posizione della parte che pur risulterà soccombente può essere considerata come rientrante nella fisiologia del sistema; nella seconda è difficile individuare delle ragioni che consentano di giustificare l'inadempimento dell'amministrazione al *dictum* del giudice.

Perciò il ricorso al giudizio per l'ottemperanza non può non essere considerato un fatto patologico, anche nell'ambito di un processo, che è di per sé un momento di crisi dell'ordinamento; patologia che la pubblica amministrazione dovrebbe trovare il modo di limitare solo a casi estremi in cui possono perdurare delle incertezze anche dopo un giudicato.

Vorrei peraltro precisare che, dalle analisi statistiche pubblicate a giugno 2020 dal MEF - Dipartimento delle finanze-Direzione della giustizia tributaria, i ricorsi di ottemperanza relativi all'ultimo triennio 2017/2019 rappresentano, nell'intero territorio nazionale, una percentuale irrisoria delle cause proposte davanti alle Commissioni tributarie di primo e secondo grado: si va da un minimo

di 0,44 nelle Commissioni tributarie provinciali nel 2017 ad un massimo di 1,72 nelle Commissioni tributarie regionali nel 2019.

Non mi è stato possibile reperire i dati relativi alle singole Commissioni tributarie per cui non sono in grado di riferire se questa situazione si realizzi in modo uniforme sull'intero territorio nazionale o se, invece, ci sia una situazione a macchia di leopardo, per cui in determinate regioni il fenomeno si presenta in modo più rilevante rispetto alle altre.

La evidente derivazione del giudizio di ottemperanza nel processo tributario da quello del processo amministrativo non comporta una identità tra i due strumenti di tutela; anzi, in realtà, vi sono delle differenze importanti.

Basti, per tutte, ricordare che, ai sensi dell'articolo 114 del D.lgs. 2 luglio 2010 numero 104, Allegato 1, e cioè il codice della giustizia amministrativa, il giudice può, tra l'altro, determinare il contenuto del provvedimento amministrativo ovvero lo può adottare direttamente in luogo dell'amministrazione inadempiente; inoltre può dichiarare nulli gli eventuali atti adottati in violazione o elusione del giudicato.

Si tratta di attività che non sono consentite al giudice tributario il quale deve limitarsi a prendere atto del contenuto del dispositivo della sentenza, sia pure tenendo conto della relativa motivazione (art. 70, comma 7).

Non è neppure consentito al giudice tributario agire in ottemperanza in caso di atti posti in essere dall'amministrazione in violazione o elusione del giudicato: la giurisprudenza è costante nel ritenere che in tali ipotesi l'unico rimedio consentito sia quello di impugnare con rito ordinario l'atto illegittimo.

Altro requisito fondamentale riguardante l'ottemperanza è che il comando contenuto nella sentenza sia sufficientemente determinato e definito nei suoi contorni, analogamente a quanto richiesto per il titolo esecutivo necessario per adire la tutela davanti al giudice ordinario dell'esecuzione.

Peraltro anche questi due istituti non sono del tutto sovrapponibili: nel caso della esecuzione forzata di un titolo esecutivo nel processo civile il precetto di cui si chiede l'esecuzione deve essere dotato dei caratteri di puntualità e precisione.

Invece, nel giudizio di ottemperanza davanti al giudice tributario, la necessità della precisione del comando contenuto nella sentenza subisce una certa attenuazione in quanto è consentito al giudice fare ricorso al suo potere ermeneutico al fine di individuare la portata del *decisum*; naturalmente utilizzando esclusivamente i dati già contenuti nel dispositivo, così come desumibili anche attraverso la motivazione della sentenza. Si veda: Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 16569 del 20 giugno 2019: In materia tributaria il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche a fronte di comandi privi dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo in quanto tale giudizio presenta connotati diversi dall'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza della quale si chiede l'esecuzione. (Fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto ammissibile, in applicazione del principio, il ricorso al giudice dell'ottemperanza a fronte di una pronuncia che riconosceva il diritto al rimborso del contribuente, senza provvedere alla sua quantificazione).

Il giudizio di ottemperanza, dunque, è oggi regolato dall'articolo 70 del D.Lgs. 546/1992, nonché (a seguito delle importanti modifiche introdotte dal D.lgs. 24 settembre 2015, numero 156) dai precedenti articoli 67bis, 68 e 69 del medesimo decreto.

Grazie alla recente modifica il legislatore ha evidentemente inteso garantire quanto più possibile, nel processo tributario, una reale parità di posizioni tra le parti private e gli enti impositori.

Vale la pena di sottolineare che la modifica del 2015 è effettivamente frutto di una scelta del legislatore che, sia pure dietro la spinta della dottrina e di parte dell'opinione pubblica più accorta, ha ritenuto più adeguata ad un ordinamento realmente civile e democratico una disciplina che, in caso di contestazione tra le parti, non privilegiasse eccessivamente la posizione dell'amministrazione nei confronti del cittadino.

Dico questo perché le disposizioni sull'ottemperanza regolate dal D.lgs. 546/1992, nella sua versione originaria, che richiedevano quale requisito ineludibile una sentenza passata in giudicato, sono stati oggetto di una pronuncia della Corte costituzionale che ha dichiarato infondate e inammissibili le questioni sollevate in proposito dalla Commissione tributaria provinciale di Milano per reclamare la necessità di consentire l'ottemperanza anche per le pronunce non passate in giudicato (Corte cost., Ord., 30/07/2008, n. 316).

2) Analisi della normativa.

2.1) Abrogazione esecuzione forzata

Preliminarmente, è da rilevare che la modifica del 2015 ha espunto la possibilità di utilizzare le disposizioni sull'esecuzione forzata delle sentenze di condanna, ai sensi del codice di procedura civile che, nell'originario articolo 70, era prevista come alternativa al giudizio di ottemperanza.

Direi che tale abrogazione ha reso più coerente l'intero sistema del processo tributario; in ogni caso, non credo che abbia comportato, in concreto, una riduzione della tutela del privato nei confronti della pubblica amministrazione in quanto egli mantiene intatta la possibilità di adire un giudice per raggiungere il risultato cristallizzato dalla sentenza, anche senza doversi dotare di un titolo esecutivo, che era invece necessario per rivolgersi al giudice ordinario.

Devo però rilevare che parte della dottrina ha criticato tale eliminazione, considerandola sospetta di incostituzionalità per violazione dell'articolo 76 della costituzione in relazione alla legge delega (legge 23/2014, articolo 10, sub. b) comma 1) nella parte in cui prevedeva il "rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente"; si è ritenuto infatti che in tal modo si sia ridotta la tutela del contribuente.

Ma tale critica non tiene conto del fatto che la novella del 2015 va considerata nel suo complesso, e credo nessuno possa negare che essa abbia apportato, in definitiva, un notevole rafforzamento della posizione del contribuente.

2.2) Primo requisito - Passaggio in giudicato

L'articolo 70 prevede quale primo requisito che la sentenza della commissione tributaria sia passata in giudicato (Vedremo dopo come tale requisito non sia necessario nelle fattispecie espressamente regolate dalle nuove disposizioni introdotte con la modifica del 2015).

Pare superfluo chiarire che il giudizio di ottemperanza presuppone una sentenza favorevole al contribuente in quanto per l'esecuzione delle sentenze favorevoli all'ente impositore l'ordinamento appronta diversi mezzi atti a rendere effettivo il contenuto della sentenza.

Per individuare la sentenza passata in giudicato in senso formale, occorre far riferimento all'articolo 324 c.p.c. secondo cui "*Si intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395*"; tuttavia tale disposizione va coordinata con l'articolo 50 della D.lgs. numero 546/92 che individua quali mezzi di impugnazione della sentenza: "*l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione*" restando perciò escluso il regolamento di competenza.

Naturalmente la preclusione di ulteriori rimedi può discendere dal fatto che siano scaduti i termini per la proposizione dei vari mezzi di impugnazione ovvero che, una volta esperiti, siano giunti a compimento.

Più complessa l'individuazione della sentenza passata in giudicato in senso sostanziale, che richiederebbe un'analisi più approfondita; qui mi limito a richiamare l'articolo 2909 c.p.c. secondo cui "*l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa*".

Affinché una sentenza passata in giudicato formale lo sia anche in senso sostanziale è necessario che essa abbia definito in tutto o in parte una questione di merito, con cui si accerta l'esistenza o l'inesistenza della posizione giuridica fatta valere in giudizio.

Più nello specifico, ai fini dell'ammissibilità del giudizio di ottemperanza, occorre che dalla sentenza derivino degli obblighi, di dare o di *facere*, per l'autorità pubblica risultata soccombente.

Infatti, possono esservi dei casi in cui, a seguito di una sentenza passata in giudicato, al fine della concreta realizzazione della tutela del ricorrente risultato vincitore, non ci sia necessità di ulteriore attività da parte dell'amministrazione in quanto la sentenza è, come si dice, auto-esecutiva.

Si pensi alle sentenze con cui venga annullato un avviso di accertamento: in tali casi, una volta intervenuta la sentenza, il contribuente ha raggiunto completamente l'obiettivo che si prefiggeva con la proposizione del ricorso perciò non ha nessuna necessità, e quindi nessuna possibilità, di chiedere all'amministrazione una ulteriore attività conseguente al *dictum* della sentenza. A maggior ragione, non può adire il giudice dell'ottemperanza per ottenere un risultato che, in realtà, ha già conseguito.

Questi principi si trovano confermati in una recente pronuncia: Cass. Sez V, 22 gennaio 2020 numero 1293, che ha annullato la sentenza della commissione tributaria che aveva ritenuto ammissibile il ricorso in ottemperanza per ottenere il rimborso nel caso in cui la sentenza da eseguire si fosse limitata ad annullare un'iscrizione ipotecaria (disposta ai sensi dell'articolo 77 del d.p.r. 602/1973), senza statuire sul diritto o meno alla restituzione delle somme eventualmente pagate in adempimento del credito portato dalle menzionate cartelle.

2.3) Giudicato esterno

Su questo ultimo aspetto devo richiamare, sia pure solo per accenni, il problema dell'estensione del cosiddetto giudicato esterno nel processo tributario.

In presenza di due procedimenti tra le stesse parti ci si chiede, se ed entro quali limiti, il giudicato emesso in un giudizio consenta alla parte, in altro giudizio, di dedurre determinate questioni già esaminate nel primo e, correlativamente, il dovere del giudice di decidere in modo conforme a quanto già deciso.

Nel processo tributario, la questione sorse per l'esistenza del principio dell'autonomia dei periodi di imposta, sancito dall'art. 7, comma 1, del DPR n. 917/86, che testualmente dispone: "*L'imposta è dovuta per anni solari, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma*".

Tale questione è stata oggetto di contrasto giurisprudenziale che è stato risolto dalle Sezioni Unite, con sentenza n.13916 del 2006, con la quale si è statuito che la risoluzione di questioni di fatto e di diritto riferite ad una annualità ha una efficacia ultra annuale vincolante del giudicato.

Negli anni successivi la giurisprudenza ha sostanzialmente ribadito tale arresto, anche se ne ha precisato via via i contorni.

Qui mi limito a richiamare la pronuncia della Corte di Giustizia della Comunità Europea del 2009 con cui si è affermato, in materia di IVA, il principio del primato del diritto comunitario su quello interno.

La Corte ha affermato che, anche in presenza di un precedente giudicato, il giudice nazionale deve sempre applicare le norme comunitarie in materia di IVA.

Pertanto può discostarsi dal precedente giudicato quando l'applicazione dell'art. 2909 c.c. (giudicato sostanziale esterno) induca a violare le norme comunitarie in materia di condotte illecite, fraudolente e abusive.

2.4) La novità più rilevante della riforma del 2015: ipotesi in cui non occorre il giudicato.

Innanzitutto, l'articolo 67 bis del D.Lgs. 546/1992 dispone in via generale che le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo.

[Da notare che questo articolo, alla luce del disposto normativo (D.Lgs. 156/2015, articolo 9 comma 1, lettera ee) risulterebbe collocato in coda al capo terzo e invece va evidentemente inserito all'inizio del capo quarto che riguarda appunto l'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie].

Tale previsione viene poi concretizzata e portata a compimento negli articoli 68 e 69.

L'articolo 68, nel suo testo originario, dopo aver previsto il pagamento frazionato del tributo da parte del ricorrente, in corso di causa, disponeva che in caso di accoglimento del ricorso, quanto corrisposto in eccedenza, rispetto al dovuto risultante dalla sentenza della commissione tributaria, dovesse essere rimborsato d'ufficio entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza stessa.

Con la riforma si è aggiunto che *“in caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70 alla commissione tributaria provinciale ovvero, se giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale”*.

L'articolo 69, disciplina le ipotesi di sentenze di condanna dell'amministrazione finanziaria, dell'ente locale e dell'agente di riscossione al pagamento di somme a favore del contribuente e prevedeva, quale presupposto per l'azione, il passaggio in giudicato della sentenza.

Il nuovo testo ha aggiunto il caso di sentenze, evidentemente favorevoli al ricorrente, avverso gli atti relativi alle operazioni catastali e ha disposto, per tutte, la immediata esecutività, senza necessità, dunque del passaggio in giudicato.

Con specifico riferimento all'obbligo di pagamento delle somme, la norma prevede che esso debba essere adempiuto entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza, ovvero dalla presentazione della garanzia di cui al comma 2.

Anche in queste ipotesi, la mancata esecuzione della sentenza comporta, per espresso dettato normativo, la possibilità di richiedere l'ottemperanza ai sensi dell'articolo 70.

Vale la pena di sottolineare che, in realtà, la novità assoluta della riforma del 2015 non consiste nella previsione di esecutività delle sentenze emesse dalle commissioni tributarie ma semmai e soprattutto nell'approntamento della tutela dell'ottemperanza in determinate fattispecie, anche in mancanza di una sentenza passata in giudicato.

Infatti, anche prima della modifica si poteva parlare, sia pure in determinate fattispecie, di esecutività delle sentenze delle commissioni tributarie.

Innanzitutto, come si è visto, lo stesso articolo 68, comma 2, prevedeva che, in caso di accoglimento del ricorso, qualora nel frattempo fossero state pagate parzialmente le somme pretese dall'amministrazione, in applicazione del comma 1 dello stesso articolo, l'amministrazione dovesse rimborsare le somme, con relativi interessi, entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza.

Si tratta, com'è evidente, della applicazione concreta del riconoscimento di immediata esecutività della sentenza, sia pure limitatamente ad uno specifico caso regolamentato; analogamente a quanto accade, questa volta in via generale, nel processo amministrativo, in cui è pacifica, e testualmente

prevista, l'esecutività di tutte le sentenze, anche se non passate in giudicato (si veda art 33 legge 1034/1971, istitutiva dei Tar, ora articolo 33 c.p.a).

In proposito, e analogamente, si può ricordare anche l'articolo 18 del D.lgs 18 dicembre 1997, numero 472 che detta Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Tale articolo, al comma 4, prevede che *“le decisioni delle commissioni tributarie e dell'autorità giudiziaria sono immediatamente esecutive nei limiti previsti dall'articolo 19”*.

Il primo comma dell'articolo 19 dispone espressamente che *“In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata, si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2 del decreto legislativo 546/1992”*.

A conferma di tale previsione, il comma 6 dispone *“Se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma corrisposta eccede quella che risulta dovuta, l'ufficio deve provvedere al rimborso entro 90 giorni dalla comunicazione o notificazione della sentenza”*.

In dottrina si è anche affermato che la norma, pur essendo inserita nelle disposizioni relative alle sanzioni, fosse applicabile a tutte le pronunce; in caso contrario ci sarebbe stata una disciplina differenziata non del tutto giustificata, soprattutto nel caso in cui la sanzione si accompagni anche all'avviso di accertamento di un tributo, che venga annullato a seguito di ricorso.

In ogni caso, anche a prescindere da quest'ultima considerazione, resta confermato che la novità del 2015, con le modifiche apportate dagli articoli 68 e 69, non è la esecutività delle sentenze non passate in giudicato ma, appunto, come abbiamo visto, l'accesso al ricorso in ottemperanza, che prima era precluso.

2.5) Differenze tra le due fattispecie previste negli articoli 68 e 69.

L'articolo 69 disciplina l'ipotesi di una sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del ricorrente (ovvero una sentenza che accerti un determinato dato catastale): in questi casi dunque, una volta attribuita immediata esecutività alla sentenza, l'utilizzo del ricorso in ottemperanza risulta perfettamente aderente ai principi e alle condizioni richieste in generale dalla normativa disciplinata dall'articolo 70, così come interpretato e applicato dalla giurisprudenza: in presenza di un dispositivo preciso e puntuale (condanna al pagamento di somma o accertamento catastale), qualora l'amministrazione non adempia, il giudice dell'ottemperanza potrà procedere, adottando i provvedimenti indispensabili in luogo dell'ufficio che li ha emessi, attenendosi a quanto risultante espressamente dal dispositivo.

L'articolo 68, a sua volta, dispone che in caso di accoglimento del ricorso il contribuente deve essere rimborsato entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza e in caso di mancata esecuzione può richiedere l'ottemperanza a norma dell'articolo 70.

La norma si riferisce evidentemente alle ipotesi di impugnazione di un avviso di accertamento o comunque di un atto impositivo di un tributo, qualora il contribuente abbia, nelle more del giudizio, pagato in tutto o in parte quanto richiesto dall'ente impositore.

Senonché essa va letta in raffronto ai principi che regolano l'ottemperanza che abbiamo prima ricordato e, sostanzialmente, si pone in discontinuità rispetto a tali principi.

La norma si riferisce alle ipotesi di impugnazione di un avviso di accertamento o comunque di un atto impositivo di un tributo, qualora il contribuente abbia, nelle more del giudizio, pagato in tutto o in parte quanto richiesto dall'ente impositore.

Si è visto prima, in via generale, che la sentenza che accoglie un ricorso contro un avviso di accertamento è di per sé auto-esecutiva perché, annullando l'avviso, soddisfa pienamente l'interesse del contribuente.

In quest'ottica, precedentemente alla modifica del 2015, la Cassazione (Ordinanza 12 aprile 2019, n. 10299) si è pronunciata escludendo la possibilità del ricorso al giudizio di ottemperanza: la commissione provinciale aveva annullato, per vizio di notifica una cartella di pagamento che però, nelle more del giudizio, il contribuente aveva incominciato a pagare parzialmente, avendo proposto una domanda di rateazione.

Passata in giudicato la sentenza il contribuente chiedeva la restituzione delle somme pagate invocando l'articolo 68 del D.lgs. 546/1992 (*ante* modifica) e proponendo poi un ricorso in ottemperanza che veniva accolto dalla medesima commissione tributaria.

La cassazione ha accolto il ricorso dell'agente della riscossione affermando che "*il potere del giudice sul comando definitivo inevaso deve essere esercitato entro i confini invalicabili dell'oggetto della controversia definita con il giudicato, atteso che non possono essere attribuiti alle parti diritti nuovi ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire, ma solo enucleati e precisati gli obblighi scaturenti da essa*". Ed inoltre, il giudizio di ottemperanza non può avere ad oggetto la sentenza di accoglimento del ricorso né quando la stessa annulla l'atto impugnato, trattandosi di pronuncia "autoesecutiva", né ove ridetermini il "quantum" dell'imposta, poiché in quest'ultimo caso la decisione non si limita ad annullare l'atto impositivo ma lo sostituisce.

Con la disciplina introdotta nel 2015, dunque, la previsione del ricorso all'ottemperanza in caso di mancato rimborso nei termini, assume un connotato diverso da quello disciplinato allo stesso articolo 70: il diritto al rimborso, e il correlato accesso all'ottemperanza, non derivano dalla sentenza di annullamento dell'avviso di accertamento (di per sé auto-esecutiva e quindi non ottemperabile) ma dalla norma che lo prevede espressamente, in via eccezionale e a tutela del contribuente, a seguito di una sentenza di annullamento che ne diventa il presupposto.

In mancanza di tale norma, il contribuente vittorioso non potrebbe utilizzare l'articolo 70 ma dovrebbe attivare uno specifico giudizio per ottenere il rimborso.

Può dirsi, dunque, che l'accesso all'ottemperanza si pone in questo caso come eccezione alla regola generale, così come enucleata dalla giurisprudenza, secondo cui tale istituto può essere utilizzato solo per chiedere l'adempimento di quanto espressamente disposto nella sentenza.

Occorre poi verificare l'ambito di applicabilità dell'articolo 68, distinguendo diverse ipotesi:

a) il ricorso avverso l'atto impositivo del tributo viene accolto con una pronuncia che, decidendo sul merito, riconosca espressamente la sua non debenza, totale o parziale, e annulli conseguentemente l'atto impugnato.

In questa ipotesi l'applicabilità dell'articolo 68 risulta *de plano*: il contribuente avrà dunque la possibilità di ottenere il rimborso nei termini e con le modalità previste dalla norma; in caso di inadempimento potrà senz'altro adire il giudice dell'ottemperanza.

b) il ricorso avverso l'atto impositivo del tributo viene accolto con una sentenza che annulla l'atto impugnato per vizi formali, senza pronunciarsi sull'*an* o sul *quantum*, ad esempio per un difetto di notifica dell'atto.

Ci si chiede se, in questa fattispecie, il contribuente abbia ugualmente diritto al rimborso.

- Si potrebbe dire che, una volta annullato l'atto impositivo del tributo, le somme incamerate dall'amministrazione in corso di giudizio sono prive di causa e, pertanto, devono essere senz'altro

rimborsate al contribuente, che avrà anche la correlata facoltà di chiedere l'ottemperanza in caso di inadempimento.

- Al contrario si potrebbe leggere l'incipit del comma 2 dell'articolo 68 *“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”*, interpretandolo nel senso che spetti il rimborso soltanto nei casi in cui la sentenza contenga espressamente l'indicazione di quanto sia dovuto o non dovuto dal contribuente.

La prima opzione discenderà dalla estrinsecazione del principio di parità delle parti nel processo, che conduce inevitabilmente ad eliminare dall'ordinamento una situazione che è stata qualificata come illegittima e richiede quindi il ripristino della situazione precedente rispetto al provvedimento impugnato.

Spetterà eventualmente all'ente impositore, qualora lo ritenga opportuno e/o necessario, e sussistendo tutti i requisiti richiesti dalla norma, ivi compresa la verifica della mancata decadenza o prescrizione, adottare un nuovo provvedimento privo dei vizi che hanno condotto al suo annullamento.

La seconda opzione sarà prescelta da chi ritiene che debba essere valorizzato l'accertamento della effettiva sussistenza del debito tributario e, correlativamente, del credito in capo all'ente impositore, per cui non sarebbe razionale e violerebbe anche i principi della economicità dei mezzi giuridici, attivare un giudizio di ottemperanza per la restituzione di una somma che, in definitiva, potrebbe risultare dovuta dal contribuente.

Dunque, qualora il contribuente dovesse attivare il ricorso per l'ottemperanza, l'amministrazione potrebbe essere legittimata a difendersi eccependo la mancata definizione del debito tributario nella sentenza di cui si chiede l'esecuzione.

Seguendo questa impostazione, l'unica possibilità per il contribuente dovrebbe essere quella di chiedere il rimborso e, in caso di rifiuto espresso o tacito, proporre un nuovo ricorso ordinario per l'ottenimento di quanto preteso.

2.6) Secondo requisito (articolo 70, comma 2)

Deve essere scaduto il termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento o, in mancanza di tale termine, devono essere decorsi 30 giorni dalla messa in mora.

L'atto di messa in mora deve essere presentato e sottoscritto direttamente dalla parte a mezzo di ufficiale giudiziario (non occorre in questa fase l'assistenza legale, trattandosi di un atto che non ha natura processuale).

L'atto di messa in mora non può essere sostituito dalla mera notifica della sentenza di cui si chiede l'esecuzione (vedi diversamente gli artt. 68, comma 2 e 69, comma 4).

Si veda Cass. n. 15176/2010: *“Nel sistema delineato dal D.P.R. n. 546 del 1992, art. 70, il ricorso per l'ottemperanza agli obblighi derivanti da una sentenza emessa dalla commissione tributaria passata in giudicato è proponibile "solo dopo la scadenza del termine" fissato dalla legge per l'adempimento all'Ufficio finanziario o all'ente locale, "o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario" (comma 2); con il ricorso in ottemperanza, a norma del comma 3, deve essere prodotta in copia la sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza "unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario”*.

Il puntuale riferimento all'utilizzo dell'ufficiale giudiziario sembrerebbe escludere la possibilità di ritenere equivalente alla diffida l'ipotesi in cui l'amministrazione abbia espressamente rifiutato di adeguarsi al giudicato.

L'atto di messa in mora non è necessario quando il termine sia prescritto dalla legge, come è appunto il caso previsto dagli artt. 68, c. 2 e 69 comma 4 delle disposizioni in esame, che assegnano all'amministrazione un termine di 90 giorni dalla notificazione della sentenza che deve essere eseguita.

Sull'articolo 68 c'è da notare che il termine di 90 giorni è previsto solo per il pagamento delle somme dovute in sentenza mentre nulla si dice per i dati catastali.

Però il comma 5 parla genericamente di mancata esecuzione della sentenza; perciò anche la sentenza sulle operazioni catastali può portare all'ottemperanza.

Semmai il dubbio potrebbe essere che, non essendo per questa ipotesi espressamente previsto il termine di 90 giorni, sia necessaria la messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario ex articolo 70 comma 2.

2.7) Altri requisiti

In passato ci si era posto il problema se, al fine di attivare il giudizio di ottemperanza, fosse necessario rispettare il termine dilatorio di 120 giorni previsto dall'articolo 14 del decreto-legge 31 dicembre 1996, numero 669. Tale dubbio è stato risolto da tempo dalla cassazione (Sez V. 24 settembre 2010, n. 2020) che ne ha escluso l'applicazione.

Altro dubbio riguardava l'esecuzione di una sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente prevista dall'articolo 69, per la quale tale articolo prevede la possibilità che venga subordinata dal giudice, per le somme superiori a 10.000 €, una idonea garanzia, il contenuto della quale deve essere determinato in base ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, numero 400.

In mancanza di tale decreto (adottato solo con DM del MEF numero 22 del 6 febbraio 2017) si è ritenuto che il giudizio di ottemperanza fosse ugualmente attivabile.

Si veda in proposito Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 11135 del 19 aprile 2019: In materia di giudizio di ottemperanza nel processo tributario, l'art. 69, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, laddove ha previsto la provvisoria esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, ha natura immediatamente precettiva, senza che assuma rilevanza a tal fine la mancata emanazione del d.m. n. 22 del 2017 alla cui adozione l'art. 12 del d.lgs. n. 156 del 2015 subordinava l'entrata in vigore della modifica apportata al detto art. 69 con prestazione di idonea garanzia: ne deriva, quindi, che ove intervenga una sentenza del giudice tributario, ancorché non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte l'atto impositivo, l'Amministrazione (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio o di rimborso dell'eccedenza versata.

2.8) Soggetto passivo (Art. 70 comma 2)

L'originario testo dell'articolo 70 prevedeva che il ricorso in ottemperanza fosse proponibile nei confronti dell'amministrazione finanziaria o dell'ente locale; il nuovo testo individua tra i soggetti passivi, oltre all'ente impositore, anche gli agenti della riscossione.

Si tratta di una novità rilevante, anche se non mancano esempi di giudici di merito che, precedentemente alla riforma, hanno accolto ricorsi in ottemperanza avverso agenti della riscossione, nominando anche il commissario *ad acta*.

Deve essere anche salutata con favore in quanto sicuramente rafforza la tutela giurisdizionale del contribuente, secondo quanto previsto nella già ricordata legge delega numero 23/2014; però bisogna segnalare che questa norma crea dei problemi applicativi in sede di ottemperanza, soprattutto

nell'ipotesi in cui il giudice si veda costretto a nominare un commissario *ad acta* che debba intervenire su un soggetto privato, eventualmente giungendo anche a sostituirsi ad esso.

2.9) Il giudice competente (articolo 70 comma 1):

E' competente la commissione tributaria provinciale la cui sentenza è passata in giudicato e in ogni altro caso la commissione tributaria regionale.

Ci si è chiesti se fosse competente la commissione tributaria provinciale nel caso in cui la sua sentenza fosse confermata in appello con motivazione che avesse lo stesso contenuto dispositivo e conformativo del provvedimento di primo grado, ciò in applicazione analogica della disposizione in tal senso prevista nel processo amministrativo (articolo 113 c.p. a).

Ma è prevalsa la tesi di chi valorizza il fatto che nell'ottemperanza tributaria sono assenti quei margini di cognizione propri dell'ottemperanza amministrativa e prevalgono le esigenze esecutive: la cassazione ritiene che, in caso di appello, la competenza spetti alla commissione tributaria regionale che si è pronunciata.

Unica eccezione il caso in cui l'appello si sia concluso con una sentenza di inammissibilità o improcedibilità perché in tale ipotesi rivive la competenza della commissione tributaria provinciale che ha adottato l'originaria sentenza.

Per quanto riguarda i ricorsi in ottemperanza relativi a sentenze non ancora passate in giudicato, sarà competente la commissione provinciale che ha adottato la sentenza ovvero, se pende l'appello, la commissione regionale.

2.10) Modalità e Termini per la proposizione del ricorso (articolo 70 comma 3)

Il ricorso non deve essere notificato alla amministrazione resistente ma si propone direttamente al presidente della commissione e deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione, anche con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora, se necessario. Spetta alla segreteria della commissione trasmettere ai soggetti tenuti all'adempimento uno dei due originali del ricorso.

Il ricorso non soggiace ai termini decadenziali di cui all'articolo 21 del D.lgs 546/1992 ma solo al termine prescrizione di cui all'articolo 2953 codice civile, 10 anni per le sentenze passate in giudicato. Si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 33039 del 16 dicembre 2019: La prescrizione decennale da "actio iudicati" ex art. 2953 c.c. decorre dal passaggio in giudicato della sentenza e, se appellata, dalla declaratoria giudiziale che rende definitiva la decisione, effetto questo che, rispetto al giudizio di ottemperanza ex art. 70 d.lgs. n. 546 del 1992, si produce anche con riguardo ad una pronuncia di rito in appello, in quanto idonea a chiudere il processo in senso sfavorevole a una parte, fondando la definitività della pretesa avanzata dall'altra.

Entro 20 giorni dalla comunicazione (Articolo 70 comma 5) l'ufficio può trasmettere le proprie osservazioni allegando documentazione dell'eventuale adempimento.

Scaduto il termine di 20 giorni (Articolo 70 comma 6) il presidente della commissione assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza e successivamente il presidente della sezione ha 90 giorni dal deposito del ricorso per fissare la data della camera di consiglio, che deve essere comunicata a tutte le parti, anche se l'amministrazione si è costituita, con 10 giorni d'anticipo.

La previsione sulla individuazione della sezione non è comunque vincolante; la norma deve essere considerata semplicemente come una preferenza del legislatore per l'attribuzione dell'ottemperanza alla sezione che ha già esaminato e deciso il ricorso.

Ma, come è intuibile, ci possono essere tante ragioni per riconoscere al presidente la possibilità di scegliere una sezione diversa: innanzitutto quando la sezione originaria non esista più o comunque quando tutti o parte dei componenti della sezione siano cambiati. In tal caso potrebbe essere preferibile, ad esempio, attribuire l'ottemperanza alla sezione presso cui opera il relatore e/o il presidente.

Infatti la giurisprudenza ha precisato che la norma non prevede una competenza esclusiva della sezione deputata a decidere, tant'è vero che non è prevista alcuna sanzione di nullità in caso di attribuzione ad una diversa sezione e comunque non contrasta con il principio della precostituzione del giudice di cui all'art. 25 della Costituzione. Si veda Cass. Sez. 5, *Sentenza n. 25669 del 24 ottobre 2008*: In tema di giudizio di ottemperanza delle sentenze delle commissioni tributarie, l'art. 70, comma 6, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, laddove stabilisce che il ricorso è assegnato alla stessa sezione che ha pronunciato la sentenza, non prevede una competenza esclusiva di quella sezione a decidere, non essendovi, peraltro, alcuna sanzione di nullità conseguente all'eventuale assegnazione ad altra sezione, ma ha semplice valenza di norma indicativa della distribuzione interna alla commissione tributaria competente, sul presupposto che la sezione che ha pronunciato la sentenza deve ritenersi la più idonea a dare attuazione, interpretandone la relativa portata, al proprio giudicato, sempreché il collegio sia formato dagli stessi giudici che hanno pronunciato la sentenza. Tale interpretazione non contrasta, peraltro, con il principio della precostituzione del giudice di cui all'art. 25 Cost., poiché esso è volto a garantire che nessuna variazione abbia a determinarsi in ragione di provvedimenti particolari strettamente connessi, o comunque strumentalmente preordinati, alla singola controversia (Principio enunciato dalla S.C. in riferimento ad un ricorso proposto, a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 546 del 1992, dinanzi alla commissione tributaria provinciale, per l'ottemperanza ad una sentenza emessa dalla soppressa commissione tributaria di primo grado sotto la vigenza del d.P.R. n. 636 del 1972).

2.11) Giudice monocratico (articolo 70 comma 10 bis)

La riforma ha introdotto la competenza del giudice monocratico nei casi in cui si tratti di una richiesta di pagamento di somme dell'importo fino a 20.000 € e comunque per il pagamento delle spese di giudizio.

Questa norma, che ha il chiaro e condivisibile intento di rendere più celere lo svolgimento del giudizio di ottemperanza, può porre però alcuni problemi applicativi: si pensi al caso in cui venga richiesto il pagamento di una somma superiore a 20.000 €, oltre al pagamento delle spese di giudizio.

Il dato testuale (il "comunque") dovrebbe comportare che ci si debba rivolgere al giudice monocratico per le spese di giudizio e per il resto al collegio.

Non ho reperito giurisprudenza sul punto ma mi sembrerebbe logico ritenere che, in tali ipotesi, la competenza monocratica venga assorbita da quella del collegio; diversamente si dovrebbero ipotizzare due diversi ricorsi in ottemperanza, uno per ottenere la somma capitale davanti al collegio e uno per ottenere le spese di giudizio davanti al giudice monocratico. Il che francamente appare contrario ai principi di ragionevolezza e di economicità dei mezzi giuridici.

2.12) Svolgimento del processo (Articolo 70 comma 7)

Il collegio adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione.

L'amministrazione intimata non può sollevare eccezioni che riguardino fatti o circostanze verificatisi precedentemente alla adozione della sentenza, ma sostanzialmente può opporre l'avvenuto adempimento totale o parziale che si sia verificato successivamente.

Il collegio può anche delegare un proprio componente o nominare un commissario *ad acta* esterno per l'adozione dei necessari provvedimenti attuativi, entro un termine stabilito.

In relazione alla figura commissario *ad acta* sono sorti dubbi sulla sua natura e sugli atti da lui posti in essere: comunque sembra prevalente la posizione di chi lo ritiene un organo giurisdizionale, un ausiliario del giudice, benché ponga in essere un'attività sostanzialmente amministrativa. Conseguenza sarebbe che gli atti del commissario *ad acta* non possono essere revocati dall'amministrazione ma sono impugnabili davanti allo stesso giudice che ha nominato il commissario.

Contro la sentenza che decide il ricorso (Articolo 70 comma 10) è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

Tuttavia la giurisprudenza ha affermato che l'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 - a mente del quale il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza è ammesso per "violazione delle norme del procedimento" - deve essere interpretato nel senso che è possibile denunciare alla Suprema Corte non soltanto la violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro "error in procedendo" nel quale sia incorso il giudice dell'ottemperanza ed, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del potere-dovere di interpretare ed eventualmente integrare il "dictum" costituito dal giudicato cui l'amministrazione non si sia adeguata o l'omesso esame di una pretesa che avrebbe dovuto trovare ingresso in quella sede (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 23487 del 28 settembre 2018).

Il collegio (Articolo 70 comma 8), eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.

Non è previsto alcun mezzo di impugnazione avverso l'ordinanza, si veda Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 3804 del 16 febbraio 2018: In tema di giudizio di ottemperanza nel processo tributario, l'ordinanza di cui all'art. 70, comma 8, del d.lgs. n. 546 del 1992, è un provvedimento avente contenuto meramente ordinatorio, che si limita a dichiarare chiuso il procedimento ed a prendere atto dell'avvenuta esecuzione, sicché la stessa non è impugnabile, come si desume dall'art. 70, comma 10, del d.lgs. n. 546 del 1992, che limita l'esperibilità del ricorso per cassazione (per inosservanza delle norme sul procedimento) alla sola sentenza emessa ai sensi del comma 7 del medesimo articolo.

Tuttavia, può sorgere contestazione circa la corretta attuazione della sentenza di ottemperanza nel senso che il contribuente può sostenere che non sia stata eseguita adeguatamente dall'amministrazione. In tal caso, in presenza di un'ordinanza che dichiara chiuso il procedimento il contribuente parrebbe privo di tutela ma la giurisprudenza più avveduta ha ritenuto che in questo caso l'ordinanza sia comunque ricorribile in cassazione in applicazione dell'articolo 111 della costituzione. Si veda Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 16086 del 28 giugno 2017; id. Sez. 5, Sentenza n. 22877 del 29 settembre 2017: In tema di giudizio di ottemperanza nel processo tributario, l'ordinanza emessa ai sensi dell'art. 70, comma 8, del d.lgs. n. 546 del 1992, costituisce un provvedimento a contenuto meramente ordinatorio, che si limita a dichiarare chiuso il procedimento, una volta preso atto dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti emessi con la sentenza che ha precedentemente pronunciato sulla richiesta di ottemperanza, ex art. 70, comma 7, del citato decreto, e di quelli eventualmente adottati nella successiva fase esecutiva, sicché essa, di regola, non è impugnabile per difetto di contenuto decisorio, come si desume dall'art. 70, comma 10, del d.lgs. n. 546 del 1992, che limita l'esperibilità del ricorso per cassazione (per inosservanza delle norme sul procedimento) alla sola sentenza emessa ai sensi del comma 7 del medesimo articolo. Tuttavia, qualora la stessa ordinanza assuma un contenuto decisorio e definitivo, contro di essa è proponibile ricorso straordinario per cassazione, per violazione di legge, ex art. 111 Cost., in applicazione del principio secondo cui ogni provvedimento giudiziario, ancorché emesso in forma di ordinanza o di decreto, che

abbia carattere decisorio e definitivo, può essere oggetto di ricorso alla stregua della citata disposizione costituzionale.

La posizione della Cassazione in questo caso mi sembra opportuna e conforme ai principi ordinamentali e costituzionali e quindi deve essere valutata positivamente; in mancanza di tale opzione interpretativa “costituzionalmente orientata”, l’unica alternativa sarebbe stata il ricorso alla Corte costituzionale per denunciare una ipotesi di violazione del diritto alla difesa ex art. 24 della Costituzione.

Silvio Ignazio Silvestri