

Giudizio di ottemperanza ed esecuzione delle sentenze tributarie

di Saverio Capolupo (*)

La formulazione dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 in tema di ricorso per ottemperanza, nonostante sia stata rivista sotto molteplici aspetti dal D.Lgs. n. 156/2015, continua a sollevare differenti orientamenti in tema di corretta perimetrazione della sua effettiva area di applicazione, ancorché sia ormai pacifica l'esclusività dell'ottemperanza quale unico rimedio a disposizione del contribuente per l'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie. Fortemente criticata dalla dottrina la possibilità di richiedere l'ottemperanza con riferimento alle procedure amichevoli e all'esecuzione delle decisioni adottate per la risoluzione delle controversie contro le doppie imposizioni di cui al D.Lgs. n. 49/2020, art. 19. Permangono ancora dubbi in merito al rapporto intercorrente tra diritto al rimborso e giudizio di ottemperanza.

1. Premessa

Il tema dell'ottemperanza ha subito, nel tempo, importanti evoluzioni in quanto l'istituto è stato esteso dal Codice di procedura civile alla materia di contenzioso tributario e nel processo amministrativo, per cui assume una valenza di carattere generale.

Senonché, prescindendo in questa sede dalla sua natura giuridica - in quanto discussione utile ma di teoria generale - il ricorso a tale rimedio ha visto ampliata la sua applicazione non solo con riferimento alle **controversie tributarie** ma anche alle **procedure amichevoli** ed all'esecuzione delle decisioni adottate per la risoluzione delle controversie di cui al D.Lgs. 10 giugno 2020, n. 49, art. 19, di attuazione alla Direttiva 1852/2017/UE sulle procedure di risoluzione delle **controversie contro le doppie imposizioni**.

In tema di **giurisdizione**, poi, è appena il caso di ricordare che, in materia di rimborso di tributi, spettano al giudice tributario i procedimenti nei quali il diritto del contribuente sia contestato dall'Erario, mentre sono devoluti al giudice ordinario soltanto quelli in cui non resi-

duino questioni circa l'esistenza dell'obbligazione, il *quantum* della restituzione e le modalità della sua esecuzione, attesa la riserva alla giurisdizione delle Commissioni tributarie disposta dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 2, di tutte le cause di cognizione aventi tributi per oggetto.

Ciò in quanto il **diritto al rimborso di un tributo non dovuto** non si può incanalare nel modello dell'indebito di diritto comune: si devono, invece, osservare le regole del riparto di giurisdizione nonché la speciale disciplina processuale prevista dalle singole leggi d'imposta e dalla legge sul contenzioso tributario. E, in base a quella speciale disciplina, le controversie in materia di rimborso di tributi sono devolute allo stesso giudice cui è conferita giurisdizione sul rapporto tributario controverso (1).

In particolare, la **richiesta di ottemperanza**, nel caso di sentenza provvisoriamente esecutiva, va inoltrata alla Commissione tributaria provinciale. Qualora, poi, il giudizio sia pendente nei gradi successivi, la competenza si sposta in capo alla Commissione tributaria regionale, ivi compresa l'ipotesi in cui il giudizio sia pendente dinanzi alla Corte di cassazione. Per le sentenze

(*) Università degli Studi di Cassino.

(1) Cass. civ., SS.UU., sent., 7 maggio 2021, n. 1215.

passate in giudicato la competenza spetta alla Commissione tributaria provinciale che l'ha emessa.

È stato anche chiarito che, secondo l'orientamento assolutamente prevalente, ogni qual volta il giudizio si protragga per più gradi, competente è la **Commissione tributaria regionale**, "indipendentemente dall'esito finale del giudizio, in quanto si ritiene che, quando pronuncia sul merito della controversia, la sentenza relativa assorbe e sostituisce quella di primo grado, con l'unica eccezione che si ha quando la sentenza d'appello, resa per ragioni di rito, non si pronuncia sul merito, come nelle ipotesi di inammissibilità o improcedibilità dell'appello, di nullità dell'atto introduttivo del giudizio ed altre" (2).

La medesima dottrina, poi, ha precisato che, avendo l'espressione "in ogni altro caso" valore residuale rispetto al passaggio in giudicato della sentenza della Commissione tributaria provinciale, "rientrano nella competenza della Commissione tributaria regionale anche i **giudizi di ottemperanza** alle sentenze della Corte di cassazione quando pronuncia nel merito ai sensi dell'art. 384 c.p.c. (allorché 'non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto'), alle sentenze emesse dalle Sezioni regionali della Commissione tributaria centrale ed, infine, alle sentenze emesse dal giudice ordinario in relazione a tributi poi devoluti alla giurisdizione tributaria".

La formulazione dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, poi, nonostante sia stata rivista sotto molteplici aspetti dal D.Lgs. n. 156/2015, continua a sollevare differenti orientamenti in tema di corretta perimetrazione della sua effettiva **area di applicazione**, ancorché sia ormai pacifica l'esclusività dell'ottemperanza quale unico rimedio a disposizione del contribuente per l'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie.

È stato, infatti, sottolineato che l'intervento legislativo del 2015, pur registrando l'indubbio pregio di aver risolto l'annosa questione dell'assenza di mezzi di tutela per il contribuente nel caso dell'inosservanza da parte dell'ente impositore dell'obbligo di **rimborso degli importi riscossi in via provvisoria** in pendenza del giudizio, su molti altri aspetti suscita non poche perplessità; in particolare, il legislatore delegato in alcuni punti si è mosso oltre il perimetro di azione pre-

visto dalla Legge delega, in altri si è posto in aperto contrasto con la stessa, oppure non ha provveduto alla sua completa attuazione; per di più alcune norme introdotte risultano inutili, altre tecnicamente errate, altre ancora poco ragionevoli (3).

Restano ancora da chiarire definitivamente, inoltre, le conseguenze derivanti dal comportamento del contribuente che abbia accettato un **rimborso parziale** spontaneamente effettuato al fine di verificare se possa pretendere o meno la residua somma, a meno che all'accettazione non si accompagni la rinuncia al residuo.

Invero, muovendo dalla considerazione che il pagamento parziale non consente di ritenere adempiuta la prestazione della cui restituzione trattasi, l'accettazione di un importo inferiore non implica **transazione o rinuncia** all'importo maggiore, stante la possibilità, desumibile dal disposto di cui all'art. 1181 c.c., di accettazione di un adempimento (4).

Non mancano, infine, dubbi nell'ipotesi in cui l'Amministrazione ometta l'esercizio dell'**autotutela**, sicché, qualora venga negata l'esigenza di un controllo giurisdizionale, secondo una parte della dottrina significherebbe rimettere l'esercizio dell'autotutela all'arbitrio dell'Amministrazione, per cui, laddove il giudice condanni a provvedere all'esercizio dell'autotutela, l'Ufficio finanziario vi sarà obbligato fino a prospettarsi, in mancanza, l'attivazione addirittura di un giudizio di ottemperanza.

2. Presupposti e limiti del ricorso per opposizione

Nel processo tributario il giudizio d'ottemperanza è previsto per l'adempimento dell'Amministrazione al comando contenuto in una sentenza tributaria il cui disposto costituisce al tempo stesso presupposto e limite del giudizio; l'attività cognitiva è, quindi, indirizzata espressamente al **contenuto del provvedimento** da ottemperare sì che "il giudice può enucleare e precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla sentenza passata in giudicato, ma non può riconoscere un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello su cui ha statuito la sentenza da eseguire, ancorché conseguente e collegato"; in nessun caso la norma consente di immaginare che l'azione possa avere un presupposto diverso da un provvedimento giudiziale (5).

(2) E. A. Sepe, "Nuove regole su esecutività delle sentenze e misure cautelari successive", in *il fisco*, n. 1/2016, pag. 38.

(3) M. Busico, "Gli aspetti problematici della normativa sull'esecuzione delle sentenze tributarie", in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2020, pag. 2521.

(4) Cass. civ., Sez. VI-5, ord., 3 giugno 2021, n. 15306.

(5) In tal senso, F. Mattarelli, "Il Decreto legislativo attuativo della Direttiva 'DRD': insidie processuali e procedurali del nuovo strumento di risoluzione delle controversie", in *Rass. trib.*, n. 3/2021, pag. 669.

Infatti, lo scopo del giudizio di ottemperanza non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva, *tout court*, del comando contenuto nella decisione, passata in giudicato o meno, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti - e soltanto - quegli **accertamenti** indispensabili a delimitare la **reale portata precettiva della sentenza** (6).

Il giudizio di ottemperanza ha una duplice natura: di **merito**, in quanto inteso ad individuare gli obblighi contenuti nella sentenza, e di **esecuzione**, in quanto inteso a adottare i provvedimenti in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria inadempiente (7). Tale giudizio segue regole sue proprie in ragione del duplice obiettivo che si prefigge: verificare se vi sia stata o meno l'inottemperanza e, in caso affermativo, rendere effettivo il comando espresso dalla sentenza mediante l'adozione dei necessari provvedimenti.

In sostanza, il ricorso per ottemperanza è ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'**inerzia della PA rispetto al giudicato**, ovvero la **difformità specifica dell'atto** posto in essere dall'Amministrazione rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire; infatti, il giudizio di ottemperanza, essendo rivolto a rendere effettivo, mediante l'individuazione di idonei provvedimenti, l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza, si atteggia quale giudizio strettamente connesso con quello principale, di cui costituisce la realizzazione e l'integrazione, tanto che si è precisato che in tale giudizio viene in luce con "speciale evidenza, il principio di effettività della tutela giurisdizionale dei diritti garantita dall'art. 24 Cost., comma 1" (8).

Al pari dell'ottemperanza dinanzi al giudice amministrativo (art. 112 c.p.a.), il giudice tributario deve, quindi, dare **completa attuazione al comando contenuto nella sentenza**, anche e specialmente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo.

Infatti, il giudizio disciplinato dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 70, ha natura di **giudizio misto o sui generis**, caratterizzato da un misto di poteri cognitori ed esecutivi, nel quale il giudice dell'ottemperanza deve preliminarmente verificare il dispositivo della sentenza rimasta inapplicata per individuare gli obblighi ivi prescritti, valutare la portata del dispositivo unitamente alla motivazione, per poi svolgere la tipica attività di

merito dell'ottemperanza, che è quella dell'adozione di provvedimenti in luogo dell'Amministrazione inadempiente, finalizzati al **ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente**, sostituendosi all'attività amministrativa che l'Ufficio avrebbe dovuto svolgere e non ha svolto, o ha svolto in maniera difforme dal giudicato (9).

Da tali considerazioni discende che è comunque ammissibile il ricorso al giudice dell'ottemperanza che dovrà interpretare il comando per poi addivenire ad un'integrazione di questo attraverso la determinazione del **quantum** e del **quomodo** della statuizione ineseguita.

Ciò comporta che se, da un lato, il potere del giudice dell'ottemperanza sul comando definitivo inevaso non può che essere esercitato entro i confini invalicabili posti dall'**oggetto della controversia** definita con il giudicato (c.d. carattere chiuso del giudizio di ottemperanza); dall'altro lato, può - e deve - essere enucleato e precisato il **contenuto degli obblighi** scaturenti dalla sentenza da eseguire, chiarendosene il reale significato (10).

La sentenza e gli obblighi che da essa scaturiscono segnano, dunque, il limite dell'oggetto del giudizio in questione, potendo il ricorso per ottemperanza essere proposto solo per far valere le **statuizioni** che sono **contenute nel giudicato** o, comunque, per conseguire **posizioni giuridiche** che dallo stesso discendono come **autonomia conseguenza di legge**, ma non per trattare questioni nuove o indipendenti rispetto al giudizio conclusosi con la sentenza di cui si chiede la esecuzione; il giudice dell'ottemperanza, tuttavia, al fine di assicurare la piena attuazione del giudicato, può enucleare e precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla sentenza passata in giudicato.

In sostanza, anche quando il comando non risulta ben definito, il giudice dell'ottemperanza può compiere un'**attività cognitiva e ricostruttiva degli obblighi** sanciti dalla sentenza ormai definitiva, che non è, invece, consentita nel giudizio esecutivo civile.

Considerato, poi, il tenore del comma 7 del citato art. 70, la Commissione non potrebbe comunque limitarsi ad un generico ordine di adempiere rivolto all'Ufficio, bensì deve essa stessa individuare ed emanare i provvedimenti necessari. È quindi solamente eventuale, e dettata da ragioni di opportunità pratica, la **delega**

(6) Cass. 18 gennaio 2012, n. 646, 20 giugno 2019, n. 16569.

(7) Cass. n. 4126/2014.

(8) Cass. n. 13382 del 30 giugno 2016.

(9) Cass. n. 20202 del 24 settembre 2010; n. 4126 del 1° marzo 2004.

zo 2004.

(10) Cass. n. 22188 del 24 novembre 2004; n. 28944 del 10 dicembre 2008; n. 11450 del 25 maggio 2011; n. 15827 del 29 luglio 2016.

ad un proprio componente o la **nomina di un commissario ad acta**; qualora ciò avvenisse, la delega o la nomina sarebbe comunque finalizzata alla concreta emanazione dei provvedimenti attuativi.

È opportuno rilevare che, nella relazione governativa al D.Lgs. n. 546/1992, sul punto in esame viene affermato che “l’art. 70 regola compiutamente il giudizio stesso prendendo a modello la disciplina dettata per gli organi della giustizia amministrativa, ma demandandone la competenza a provvedere in merito agli stessi organi della giurisdizione tributaria, ai quali viene riconosciuta pienezza di poteri anche sul piano esecutivo”.

Prima dell’entrata in vigore della riforma del 2016 si è discusso se il ricorso alla procedura di ottemperanza alla sentenza emessa dal giudice tributario prima della riforma del 2015 fosse consentito, unicamente, in presenza di una sentenza esecutiva che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed Erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire ovvero anche per le **sentenze non definitive**.

Al riguardo, ad esempio, la Corte di cassazione aveva affermato che nel **processo tributario** il giudizio di ottemperanza non era esperibile per dare attuazione alle sentenze di annullamento di un atto che, avendo effetti caducatori, sono **“autoesecutive”** (11).

Inoltre, si era ritenuto inammissibile il rimedio in esame per ottenere il rimborso di una imposta, ove il giudice tributario non avesse deciso in ordine ad una istanza di rimborso, ma si fosse limitato ad accertare l’**illegittimità di un avviso di rettifica** in virtù del quale fosse stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso effettuato in via accelerata (12).

Si è anche sostenuto che l’ottemperanza non può avere ad oggetto la sentenza di accoglimento del ricorso che porta semplicemente all’**annullamento dell’atto impugnato**, atteso che non si pone alcun problema di esecuzione, poiché essa si esegue da sé comportando l’eliminazione di un atto dal mondo giuridico.

Se, invece, oggetto del giudizio è l’**an** o il **quantum** dell’imposta, la sentenza di accoglimento del ricorso non si limita ad annullare l’atto impugnato, ma lo sostituisce. In questi casi, la definizione del giudizio tributario come “impugnazione merito” deriva dalla circostanza che sotto il profilo formale è un giudizio di impugnazione; ma ove investa la pretesa avanzata

con l’atto oggetto di ricorso (e la correlativa obbligazione) si configura come giudizio di accertamento negativo della pretesa stessa.

Il D.Lgs. n. 156/2015 di riforma ha apportato significative modifiche al Capo IV del D.Lgs. n. 546/1992, relativo all’esecuzione delle sentenze tributarie, sulla base del principio di delega della **immediata esecutorietà**, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle Commissioni tributarie.

Come già evidenziato dalla dottrina, la precedente disciplina sull’esecuzione delle sentenze tributarie riconosceva alle pronunce un trattamento differenziato in ragione del tipo di controversia oggetto di decisione. Infatti, ai sensi dell’art. 68, comma 2, per i giudizi aventi ad oggetto un atto impositivo l’Ufficio, in caso di **sentenza favorevole** al contribuente, entro novanta giorni, doveva effettuare il **rimborso** di quanto pagato in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza emessa dalle Commissioni tributarie.

Viceversa, il successivo art. 69, per i giudizi aventi ad oggetto un diniego espresso o tacito alla restituzione di quanto spontaneamente versato, prevedeva che il contribuente dovesse attendere il **passaggio in giudicato** della sentenza per ottenerne l’esecuzione (13).

Va, inoltre, ricordato che il giudicato che si forma sull’annullamento dell’atto affetto da un vizio solamente formale non impedirà all’Amministrazione finanziaria, sempreché non sia, nel frattempo, maturata una decadenza, di emettere un **nuovo atto impositivo** immune dal vizio formale che inficiava l’atto precedente ma con il quale venga avanzata la stessa pretesa fatta valere mediante quest’ultimo.

Ciò comporta che la statuizione della sentenza sull’atto, solo formalmente viziato, non intacca il potere impositivo dell’Amministrazione, che potrebbe, se ancora in termini, far valere nuovamente la pretesa impositiva con un nuovo atto (14).

Inoltre, l’art. 70 D.Lgs. n. 546/1992 cit., comma 10-bis, nell’attribuire alla Commissione tributaria in composizione monocratica la competenza a decidere i **ricorsi di ottemperanza per le spese del giudizio**, riconosce di ricomprendere con ciò stesso nell’alveo di tale specifico rimedio anche i relativi **procedimenti**.

D’altra parte, appare coerente con lo spirito della riforma del 2015 includere anche le spese del giudizio, in quanto formalmente oggetto di vera

(11) Cass. n. 31601/2018; n. 26433/2018; n. 28286/2013.

(12) Cass. n. 1947/2008; Cass. n. 28286/2013.

(13) F. Gallio, “Amnesso il giudizio di ottemperanza delle

sentenze a favore del contribuente depositate prima del 1° giugno 2016”, in *il fisco*, n. 15/2018, pag. 1487.

(14) Cass. civ., Sez. V, ord. 12 aprile 2019, n. 10299.

e propria condanna nei confronti dell'Amministrazione soccombente, tra quelle per le quali è previsto il rimedio specifico dell'apparato giudiziario di riferimento, rispondente peraltro a logiche deflative del carico gravante sull'Autorità giudiziaria ordinaria, non potendosi peraltro disconoscere - e dovendosi anzi valorizzare - il fatto che dal testo risultante dalla riforma introdotta dal D.Lgs. n. 156/2015 è del tutto scomparso, significativamente, ogni riferimento alle "norme del Codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo".

Un ulteriore aspetto riguarda il **divieto di compensazione**, nel senso che il giudice non può dichiarare l'estinzione per compensazione del credito pecuniario accertato dalla sentenza in favore del contribuente, presupponendo una tale statuizione un'attività di accertamento del controcredito del Fisco (con riferimento alla relativa sussistenza, liquidità, esigibilità, epoca di insorgenza) che travalica i limiti fissati dal giudicato ed eccede l'ambito della cognizione indicato dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 70, comma 7, pur fatta salva la possibilità di dichiarare la predetta compensazione se sul punto non sia necessaria alcuna attività cognitiva, in quanto accettata sia dal Fisco che dal contribuente, con riguardo alle reciproche pretese creditorie, ovvero quando il credito opposto dal Fisco promani a sua volta da sentenza passata in giudicato (15).

Sul versante formale, il ricorso per l'esecuzione della sentenza del giudice tributario non richiede la sua notifica, da parte del ricorrente, alla controparte, ma il **deposito del ricorso** presso la Segreteria della Commissione, che provvede, d'ufficio, all'integrazione del **contraddittorio** nei confronti dell'Amministrazione inadempiente; anche la riassunzione del giudizio di ottemperanza innanzi alla Commissione ritenuta competente deve seguire le medesime forme dell'atto introduttivo del ricorso in ottemperanza.

Infine, si evidenzia che contro la sentenza conclusiva del giudizio di ottemperanza davanti alle Commissioni tributarie è ammesso soltanto il **ricorso per cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento**. Tale principio va inteso nel senso che, avverso provvedimenti giurisdizionali aventi carattere decisorio che non ammettono altro mezzo di impugnazione che il

ricorso per cassazione, quest'ultimo, ai sensi dell'art. 111 Cost., è sempre consentito per violazione di legge, con riferimento tanto alla legge regolatrice del rapporto sostanziale controverso che a quella regolatrice del processo (16).

3. Estensione del giudizio di ottemperanza

In merito all'estensione dell'area operativa dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, può essere sufficiente ricordare che l'istanza di apertura di procedura amichevole relativa a una questione controversa va presentata all'**Agenzia delle entrate**, ovvero all'Autorità competente degli altri Stati membri interessati.

In caso di accoglimento l'Agenzia delle entrate deve adoperarsi per risolvere la questione controversa, mediante **procedura amichevole**, entro due anni dalla data in cui è stata effettuata l'ultima notifica della decisione di accoglimento dell'istanza da parte di uno degli Stati membri. Nel caso in cui l'Amministrazione rigetti l'istanza di apertura di procedura amichevole, il soggetto interessato può presentare **ricorso** presso la Commissione tributaria competente in conformità delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 546/1992 per chiedere l'esecuzione di detta decisione (17).

La menzionata innovazione ha determinato non poche perplessità, soprattutto in dottrina, ove si consideri anche che la Direttiva 2017/1852/UE del 10 ottobre 2017 - sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione Europea - aveva previsto che la scelta del metodo per la risoluzione delle controversie dovesse essere flessibile tale da consentire il ricorso a **strutture ad hoc** o a strutture più **permanenti**.

Si prevedeva, inoltre, che le procedure di risoluzione delle controversie potessero assumere la forma di una **commissione consultiva**, composta da rappresentanti delle Autorità fiscali interessate e personalità indipendenti, o la forma di una commissione per la **risoluzione alternativa** delle controversie.

Inoltre, se del caso, agli Stati membri era stata data la facoltà di utilizzare, mediante accordo bilaterale, al fine di risolvere la controversia in modo vincolante, altra procedura di risoluzione delle controversie come la **procedura arbitrale** con "offerta finale".

Le Autorità fiscali avrebbero dovuto adottare una **decisione finale vincolante** in riferimento

(15) Cass. 25 maggio 2011, n. 11450; SS.UU., 23 dicembre 2008, n. 30058.

(16) Cass. n. 15084/2004; n. 8752/2008.

(17) F. Mattarelli, "Il Decreto legislativo attuativo della Di-

rettiva 'DRD': insidie processuali e procedurali del nuovo strumento di risoluzione delle controversie", in *Rass. trib.*, n. 3/2021, pag. 669.

al parere di una commissione consultiva o di una commissione per la risoluzione alternativa delle controversie.

La soluzione accolta dal legislatore nazionale non è stata condivisa soprattutto dalla dottrina.

4. Rimborso delle imposte e giudizio di ottemperanza

A mente dell'art. 69, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, "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. In caso di **mancata esecuzione del rimborso** il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla Commissione tributaria provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla Commissione tributaria regionale".

Parallelamente, il comma 1 successivo art. 70 dispone che "1. Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, sono immediatamente esecutive. Tuttavia, il pagamento di somme dell'**importo superiore a diecimila euro**, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia". Anche per tale ipotesi è ammesso il ricorso per ottemperanza.

Al riguardo, però, va chiarito che il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze della Commissione tributaria è ammesso solo in presenza di una **decisione esecutiva di carattere condannatorio**, con la conseguenza che è inammissibile il ricorso di ottemperanza volto ad ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in base al quale era stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso stesso" (18).

Infatti, il ricorso volto all'ottemperanza degli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni tributarie è inammissibile se la decisione resa in sede cognitiva non contiene **specifiche prescrizioni** da eseguire, atteso che, come già ricordato, il giudice dell'ottemperanza non può

attribuire alle parti nuovi ed ulteriori diritti rispetto a quelli riconosciuti in sentenza, ma solo enucleare e precisare gli obblighi che derivano dalla stessa (19).

Va anche evidenziata la mancanza di un collegamento diretto tra **diniego di rimborso** e procedura di ottemperanza in quanto, qualora il contribuente non riceva detto rimborso, egli non può adire direttamente il giudice tributario ma deve prima sollecitarlo in sede amministrativa e solo successivamente può impugnare il diniego, anche tacito, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 546/1992.

Invero, nello stabilire il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza dal contribuente, la norma, determinando la nascita di un'obbligazione *ex lege* da indebito, esclude l'assoggettabilità dell'istanza ai **termini di decadenza** previsti dall'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, ritenuta, comunque, necessaria per poter adire l'Autorità giudiziaria in caso di inadempimento dell'Amministrazione finanziaria (20).

Discorso a parte merita l'ipotesi dell'**iscrizione provvisoria a ruolo**. Si premette che, in linea generale, ai sensi del D.Lgs. n. 546/1992, art. 68, detta iscrizione non è più legittima nel caso in cui la sentenza, sulla base della quale quell'iscrizione è stata eseguita, sia stata **riformata o cassata** da decisioni della Commissione tributaria regionale o della Corte di cassazione, indipendentemente dall'impugnazione del ruolo stesso o dall'intervenuto pagamento della somma iscritta a ruolo, in considerazione dell'effetto espansivo esterno della sentenza di riforma o di cassazione, ai sensi dell'art. 336 c.p.c., comma 2 (21).

Si è ritenuto che anche nel caso di iscrizione a ruolo provvisoria, ai sensi del D.P.R. n. 602/1973, art. 15, deve trovare applicazione la regola del D.Lgs. n. 546/1992, art. 68, comma 2, e ciò a prescindere sia dal passaggio in giudicato della sentenza che ha annullato l'atto presupposto, sia dall'impugnativa o meno della cartella provvisoria spiccata dal concessionario della riscossione (22).

L'art. 68 limita, invero, la **possibilità di riscuotere i crediti** durante la **pendenza del giudizio** e si riferisce ai casi in cui è prevista la **riscossione frazionata** del tributo, ma presuppone che sia stata emessa una sentenza, ancorché non definitiva.

(18) Cass. 19 ottobre 2018, n. 26433; 18 dicembre 2013, n. 28286.

(19) Cass. 21 giugno 2019, n. 16735.

(20) Cass., ord. 1° dicembre 2020, n. 27408; Cass. 14 settem-

bre 2016, n. 18027; Cass. 23 novembre 2018, n. 30368.

(21) Cass. 28 novembre 2018, n. 30775.

(22) Cass., ord. 4 novembre 2020, n. 24554.

In merito la giurisprudenza ha chiarito che “il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 15, comma 1, concerne, nell’ambito della disciplina dell’iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi, la riscossione del tributo nella fase amministrativa, laddove il sopravvenuto D.Lgs. 546/1992, art. 68, regola la riscossione frazionata del tributo nella fase relativa alla pendenza del processo tributario.

Pertanto, quest’ultima disposizione deve ritenersi implicitamente abrogatrice, per incompatibilità, del solo citato D.P.R. n. 602 del 1973, art. 15, comma 2 (relativo anch’esso alla fattispecie della riscossione graduata in pendenza di giudizio e poi espressamente abrogato dal D.Lgs. art. 37), mentre non esplica alcun effetto nei confronti del medesimo art. 15, comma 1, il quale si riferisce ad un differente ambito di disciplina della riscossione dei tributi” (23).

Ne consegue che pure nell’ipotesi di **iscrizione nei ruoli straordinari** ai sensi del D.P.R. n. 602/1973, art. 15-*bis*, dell’intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni - risultante dall’avviso di accertamento non definitivo - prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dal D.P.R. n. 602/1973, artt. 11 e 15-*bis*, se, da un lato, detta iscrizione costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell’atto impositivo presupposto, che ne è il titolo fondante; dall’altro, qualora intervenga una sentenza del giudice tributario, anche non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte tale atto, l’ente impositore, così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento, ha l’obbligo di agire in **conformità della statuizione giudiziale**, sia ove l’iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio, o eventualmente di rimborso dell’eccedenza versata (24).

Pertanto, se il giudice tributario annulla, totalmente o parzialmente, l’atto impositivo, pur se in via non definitiva in attesa dell’eventuale giudizio di impugnazione, quest’ultimo, rispettivamente *in toto* o nei limiti della parte annullata, non può che perdere efficacia quale titolo idoneo a legittimare, in radice, l’inizio o la prosecuzione di un’**azione di riscossione provvisoria**, anche avente natura cautelare.

Ne consegue la **legittimità**, a fronte di un’eventuale inerzia di rimborso da parte dell’Ammini-

strazione se la pretesa tributaria è annullata dal giudice che accoglie il ricorso del contribuente, **del ricorso** per ottenerne l’ottemperanza.

Invero, in attesa che si formi il giudicato sulla questione, la sentenza che riconosce le ragioni del cittadino priva di supporto l’atto amministrativo che legittima la pretesa tributaria; viene meno, dunque, sia pure solo momentaneamente, il titolo su cui si fonda la ragione di credito dell’Amministrazione, cui si sostituisce il **diritto del contribuente** ad ottenere il rimborso di quanto indebitamente versato.

Come già accennato, la posizione della dottrina risulta alquanto critica soprattutto con riferimento all’asserito **carattere nuovo della esecutività delle sentenze non definitive**. Indubbiamente, risulta eccessivamente enfatica l’affermazione della relazione di accompagnamento del D.Lgs. n. 59/2012, laddove ne motiva l’introduzione “attesa la necessità di introdurre un principio generale che riconosca esecutività immediata delle sentenze tributarie emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo”.

Giustamente, allora, la dottrina, ha richiamato le diverse disposizioni previgenti nell’ordinamento giuridico domestico che già prevedevano detta esecutività, per poi affermare che, “in definitiva, si può concludere sostenendo che l’art. 67-*bis* in analisi è una disposizione per niente innovativa, sostanzialmente inutile, in quanto meramente enunciativa di un principio generale già esistente nel sistema processuale tributario, pur con delle deroghe, che l’intervento legislativo del 2015 ha provveduto, almeno in parte, a rimuovere; tuttavia, non sfugge che anche la disposizione *de qua*, dopo l’enunciazione del principio generale, subito si preoccupa di limitare la sua portata in ragione di ulteriori previsioni normative” (25).

5. Giudizio di ottemperanza e giudizio esecutivo

Per effetto della riforma del 2015, è stato soppresso il comma 1 dell’art. 70, che prevedeva il rinvio alle norme del Codice di procedura civile sull’esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, prevedendo, in via esclusiva, per tale ipotesi, il rimedio del giudizio di ottemperanza, che, ai sensi del successivo comma 2, può ora essere esperito, oltre

(23) Cass. 31 ottobre 2018, n. 27803.

(24) Cass., SS.UU., 13 gennaio 2017, n. 758.

(25) M. Busico, “Gli aspetti problematici della normativa

sull’esecuzione delle sentenze tributarie”, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2020, pag. 2521.

che nei riguardi dell'ente impositore, anche nei confronti dell'**agente della riscossione** o del **soggetto privato concessionario** iscritto nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997.

Detta abrogazione non è stata condivisa dalla dottrina, secondo cui la scelta legislativa sarebbe palesemente incostituzionale, in quanto non legittimata dalla Legge delega, se non addirittura in contrasto con l'obiettivo dichiarato della stessa, risolvendosi non in un rafforzamento, ma al contrario in una **deminutio della tutela giurisdizionale** del contribuente (26).

In base ai principi di diritto espressi dalla Corte di cassazione (27), il giudizio di ottemperanza, ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia dell'Amministrazione rispetto al giudicato o la difformità specifica dell'atto posto in essere dalla stessa rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire, si differenzia dal concorrente giudizio esecutivo civile perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del **comando contenuto nel giudicato**, ma di rendere **effettivo** quel comando, anche e specialmente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo.

Da tali considerazioni discende, quindi, che devono considerarsi **distinti**, anche se concorrenti, la **procedura esecutiva** ed il **giudizio di ottemperanza**, per cui la procedura per adire a quest'ultimo non è coincidente con quella esecutiva e, non essendo previsto alcun termine

per l'Amministrazione finanziaria o per gli enti locali per adempiere al giudicato, unica condizione per la proponibilità del giudizio *de quo* è il decorso del **termine di trenta giorni** decorrenti dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario, adempimento compiuto dal contribuente (28).

Il giudizio per ottemperanza presenta, quindi, connotati del tutto diversi rispetto al corrispondente **giudizio esecutivo civile**, dal quale si differenzia perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, quanto piuttosto quello di dare concreta attuazione a quel comando, anche se questo non contenga un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo, compiendo gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza (29).

Ne consegue che, nel dare attuazione del **diritto al rimborso**, non occorre instaurare un nuovo giudizio volto alla determinazione del *quantum* della pretesa azionata, proprio perché, in ragione dei presupposti del giudizio di ottemperanza, da non confondere con quelli del giudizio di esecuzione, spetta alla **Commissione tributaria** adita in ottemperanza stabilire le modalità di esecuzione del giudicato, qualora tali modalità non siano nello stesso precisate, e, quindi, individuare i mezzi idonei ad assicurare la sua corretta ottemperanza, adeguata cioè al *decisum* (30).

(26) M. Busico, "Sono immediatamente esecutive le sentenze pro-contribuente depositate anteriforma del 2015?", in *Corr. Trib.*, 2018, pag. 1830.

(27) Cfr. Cass. nn. 15176/2010, 20202/2010.

(28) Cass., ord. 5 novembre 2021, n. 31856.

(29) Cass. n. 646 del 18 gennaio 2012; Cass. n. 4126 del 1° marzo 2004; Cass. n. 20202 del 24 settembre 2010.

(30) Cass., ord. 20 giugno 2019, n. 16569.