

PROCESSO TRIBUTARIO

GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

COME OTTENERE L'ESECUZIONE DI UNA SENTENZA NEL PIU' BREVE TEMPO POSSIBILE: GUIDA PRATICA AL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA.

L'art. 70 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 disciplina il giudizio di ottemperanza in ambito tributario. L'introduzione di tale istituto è stata una novità, una delle più rilevanti, della riforma del processo tributario. Tuttavia, per lungo tempo è rimasta una norma poco utilizzata dagli operatori del diritto, forse sottovalutando lo strumento dell'ottemperanza, in termini di efficacia ed efficienza .

In questa sede ci si propone di affrontare tutte le principali tematiche relative a questa materia, offrendo altresì una breve guida pratica per la presentazione del ricorso di ottemperanza.

La disciplina normativa: art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992.

Il giudizio di ottemperanza in ambito tributario è caratterizzato da una procedura peculiare e a sé stante, che si presenta come valida alternativa all'esecuzione del processo civile (anch'essa esperibile per ottenere l'esecuzione di una sentenza tributaria)¹.

In particolare, ai sensi dell'art. 70 cit., chiunque abbia interesse ad instaurare un giudizio di ottemperanza dovrà **depositare il ricorso in doppio originale**, presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e, in ogni altro caso, presso la segreteria della Commissione tributaria regionale (o sua sezione staccata).

Il ricorso è proponibile solo dopo la **scadenza del termine**, entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento dell'Ufficio o dell'Ente locale oppure, in mancanza di tale termine, dopo **trenta giorni dalla messa in mora**, a mezzo di ufficiale giudiziario, e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

Inoltre, tale atto introduttivo deve essere indirizzato **al Presidente della Commissione** con la precisa **indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in**

¹La Cassazione ha definito il giudizio di ottemperanza un minisistema autonomo, in Cass. sez. trib. 13/05/2003, n. 7312.

giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale e alla copia autenticata dell'atto di messa in mora notificato, se necessario.

La segreteria della Commissione provvederà, poi, a comunicare uno dei due originali al Ministero delle finanze o all'ente locale obbligato all'esecuzione della sentenza, il quale entro venti giorni dalla comunicazione può trasmettere le proprie osservazioni, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento.

Il Presidente della Commissione, scaduto il termine di cui sopra, assegna il ricorso alla stessa sezione che ha pronunciato la sentenza e fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio, non oltre novanta giorni dal deposito dello stesso, data che viene comunicata alle parti, a cura della segreteria, **almeno dieci giorni liberi prima.**

Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la necessaria documentazione, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, in luogo del Ministero delle finanze o dell'ente locale e, per questo, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un *commissario ad acta*, 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 1989, n. 319, e successive modificazioni ed integrazioni.

Il collegio, eseguiti i provvedimenti suesposti, preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara la chiusura del procedimento con ordinanza.

I provvedimenti emessi nel giudizio di ottemperanza sono immediatamente esecutivi.

In ultimo, si deve osservare che avverso la sentenza emessa, ex art. 70, comma 7, cit., si può proporre ricorso per cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

La competenza: criteri sostanziali e formali di ripartizione.

La competenza, in materia di ottemperanza tributaria, fondamentale è ripartita tra le Commissioni tributarie provinciali e quelle regionali. Tuttavia, la giurisprudenza ha accordato una sorta di competenza funzionale anche alla Commissione tributaria centrale, organo destinato a rimanere in vita, sino alla smaltimento di tutto il contenzioso ivi pendente. In particolare, le Sezioni Unite della Cassazione hanno avuto modo di statuire che *"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 soppresse commissioni tributarie di cui al previgente regime - comprese quelle della commissione tributaria centrale -, con esclusione della giurisdizione del giudice amministrativo. 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." (Cassazione, SS.UU., sentenza n. 9340 del 27/06/2002).

Il comma 1 dell'art. 70 nel disciplinare la ripartizione della competenza a giudicare sull'ottemperanza si ispira, infatti, **a criteri sostanziali**, stabilendo che *"è competente la commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia da essa pronunciata, in ogni altro caso la competenza è attribuita alla commissione tributaria regionale"*.

In sostanza, la commissione tributaria provinciale è competente nei seguenti casi:

- per **mancata impugnazione** della sentenza di primo grado;
- quando il giudizio di appello non decidendo nel merito, si conclude con una **dichiarazione di inammissibilità, di improcedibilità o di estinzione dell'appello** stesso. Tuttavia, in casi del genere, l'eventuale **condanna alle spese** assume valore di **giudicato sostanziale**, costituendo un autonomo titolo esecutivo.

Per ciò che attiene le sentenze d'appello, quindi, la competenza normalmente si radica nella Commissione regionale, stante il principio secondo cui il giudizio di appello ha natura sostitutiva del giudizio di primo grado. La sentenza emessa in grado superiore si sostituisce a quella di prima istanza, superata per effetto delle valutazioni operate da un altro giudice e congruamente motivate (Cassazione, sez.trib., sentenza n. 18266 del 10/09/2004).

Tuttavia, nel caso di sentenza di appello interamente confermativa rispetto a quella di primo grado, la competenza si radicherà presso la Commissione provinciale. In siffatti casi, l'atto prodromico della messa in mora dovrà essere eseguito, comunque, **mediante allegazione della copia esecutiva della sentenza di secondo grado, anche se il ricorso sarà depositato presso la segreteria della Commissione provinciale**.

L'organo giurisdizionale che rileva ai fini della competenza, quindi, non è tanto quello che si è pronunciato per ultimo, quanto **il giudice che, in concreto, ha statuito l'obbligo di cui si chiede l'esecuzione.**

La trattazione: peculiarità della camera di consiglio ex art. 70 D.Lgs. n. 546/1992.

Qualche breve riflessione deve essere condotta, altresì, riguardo la trattazione della causa nel giudizio di ottemperanza. La trattazione in **camera di consiglio**, disciplinata ai sensi dell'art. 70, comma 6, cit., assume delle peculiarità non riscontrabili in quella ordinaria, prevista dall'art. 33 del medesimo decreto legislativo.

Infatti, ai sensi dell'**art. 70, comma 7**, del D.Lgs. n. 546/1992, le parti devono essere sentite in **contraddittorio**, pertanto **sono ammesse a svolgere le rispettive difese**. Stante il carattere chiaramente derogatorio della trattazione in Camera di consiglio di cui trattasi, rispetto a quello prevista ex art. 33 cit., **deve escludersi la discussione in pubblica udienza**, anche su concorde istanza delle parti, ancor più su richiesta di una sola di esse, a differenza di quanto prevede l'art. 27, ult. comma, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, per il giudizio amministrativo.

Sentenze ottemperabili.

Una questione molto importante, affrontata dalla giurisprudenza e dalla dottrina in materia di ottemperanza tributaria, è stata quella relativa alla natura e portata delle sentenze cosiddette **esecutive**.

In particolare, rileva la pronuncia della **Corte di Cassazione n. 4126 del 01/03/2004**, la quale trae spunto dai principi formati, in seno alla giurisprudenza del Consiglio di Stato. La sentenza de qua ha avuto così modo di statuire che: **"lo scopo del procedimento di ottemperanza è quello di rendere effettivo il comando contenuto nelle sentenze definitive dei giudici tributari..., anche e specialmente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo"**, come è dimostrato dal fatto che **"la tipica attività di merito dell'ottemperanza è quella dell'adozione di provvedimenti in luogo dell'amministrazione inadempiente"**.

Tale orientamento si contrappone a quello tradizionale², secondo cui sarebbero ottemperabili soltanto le **sentenze self – executing**, quelle cioè contenenti un comando ben preciso rivolto all'amministrazione, tale da poter essere eseguito con una mera attività sostitutiva.

A ben guardare, una tesi del genere crea confusione tra il presupposto normativo dell'esecutività della sentenza, ex art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, con la necessità che il giudicato sia caratterizzato da una condanna puntuale e precisa.

Tale necessità, infatti, non ha ragion d'essere, poiché **il naturale campo d'applicazione del giudizio di ottemperanza** è proprio insito nella possibilità di chiedere l'esecuzione anche di una **sentenza che difetta di una espressa condanna**, o comunque non connotata da un precetto sufficientemente predeterminato.

Un siffatto assunto comporta dei risvolti pratici a favore del contribuente non irrilevanti, quale, appunto, quello secondo cui l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad eseguire, anche un **comando vago**, oppure di corrispondere il rimborso anche se **la condanna non è esplicitamente determinata**, ma può essere estrapolata dal testo della sentenza.

Si può pacificamente concludere che l'Amministrazione non potrà più venire meno agli obblighi statuiti in una sentenza definitiva, opponendo la mancanza di una condanna esplicita. Questo significa che il giudizio di ottemperanza può essere instaurato per rendere eseguibili anche gli obblighi di una sentenza, in cui **il giudice si sia limitato soltanto ad accogliere il ricorso**, senza ulteriori determinazioni in merito³.

In sostanza, il giudizio di ottemperanza è invocabile **ogni qual volta si voglia far valere l'inerzia della pubblica amministrazione rispetto al giudicato**, ovvero **la difformità specifica dell'atto posto in essere dall'amministrazione, rispetto all'obbligo processuale di attenersi a quanto contenuto nel dictum da eseguire**.

L'ottemperanza è quindi uno strumento giuridico efficace, celere e piuttosto versatile, in quanto può essere utilizzato sia dal contribuente per ottenere le somme, per le quali

² In tal senso, vedi Commissione Trib. Prov. di Milano, Sez. XXXIV, sentenza 18/07/2003, n. 80, secondo cui *"non può formare oggetto di giudizio di ottemperanza la sentenza che accerti il credito vantato dal contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, poiché non configura una sentenza esecutiva di condanna"*

³ In ordine alla ottemperabilità delle sentenze prive di condanna, la giurisprudenza di merito si è pronunciata positivamente, ammettendola nel caso di una sentenza che aveva soltanto annullato il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, con il quale era stato sospeso il rimborso dell'IVA richiesto dal contribuente, a norma dell'art. 38 bis del D.P.R. n. 633/1972, senza statuire esplicitamente la condanna al rimborso. (Comm. Trib. di Bolzano, sez. V, sentenza 2 dicembre 2003, n. 22).

l'Amministrazione è stata condannata al rimborso, sia dal difensore in caso di condanna alle spese dell'ente impositore.

Tuttavia esistono dei limiti ai quali il giudice è relegato nel giudizio di ottemperanza.

In primo luogo, il giudice dell'ottemperanza non può statuire al di là di quanto stabilito nella sentenza passata in giudicato.

A tal riguardo, la Cassazione ha espressamente stabilito che: *"in sede di ottemperanza, in conformità con i principi affermati dalle SS.UU. e dal Consiglio di Stato, l'indagine deve essere condotta, entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia decisa col giudicato.* Per logico corollario, *il potere ermeneutico sul comando definitivo inevaso, che non può essere sindacato nel merito, va esercitato tenendo conto del quadro processuale come sopra circoscritto* (Cass., Sez. trib., n. 22188 del 24/11/04 e la Cass. sez. trib., n. 22565 del 1/12/04).

Al giudice dell'ottemperanza, infatti, è permesso condurre un'attività di enucleazione ed interpretazione di principi, purchè questi siano effettivamente estrapolabili dal giudicato.

Non può, invece, attribuire un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza definitiva.

Per la medesima ragione, qualora la sentenza passata in giudicato nulla determini in relazione all'eventuale condanna al pagamento degli **interessi anatocistici e della rivalutazione monetaria**, non si potrà esaminare per la prima volta la spettanza di tali interessi, pena la violazione del divieto di domande nuove.

Al più, potrà essere presentata un'**apposita domanda** volta al riconoscimento di un **diritto nuovo**. Infatti, **la richiesta degli interessi anatocistici e della rivalutazione monetaria non è compresa nella domanda di rimborso del capitale e degli interessi di legge.**

Il commissario ad acta.

Il commissario ad acta è un organo giurisdizionale, il quale agisce in vece dell'amministrazione inadempiente, **sostituendosi** sostanzialmente ad essa. Dal profilo funzionale, si può affermare che il commissario ad acta instauri con l'amministrazione un rapporto di servizio occasionale.

Questa medesimezza che viene a crearsi tra l'amministrazione e il commissario ad acta, seppur temporanea, fa sì che chiunque trasgredisca ad un comando posto in essere dal commissario sia passibile di sanzioni penali.

Questi può adottare tutti gli atti necessari, affinché gli obblighi discendenti dalla sentenza passata in giudicato siano effettivamente posti in essere: da questo profilo non ha, dunque, limiti nel suo agire.

Al contempo, però, si deve ricordare come il commissario ad acta sia un organo ausiliario del giudice, ed in quanto tale, nel porre in essere la sua attività sostitutiva, debba essere sempre rispettoso dell'interpretazione fornita dal giudice dell'ottemperanza.

Il ricorso per Cassazione.

Nel giudizio di ottemperanza anche il sistema delle impugnazione si contraddistingue, rispetto alla consueta procedura prevista per il rito tributario ordinario.

Come logica vuole, non è proponibile l'appello, in quanto si verrebbe a creare una situazione tale, per cui sarebbe esperibile soltanto avverso le sentenze di primo grado di cui si chiede l'esecuzione e, non anche, per quelle di seconda istanza.

Inoltre, la norma di cui all'art. 70 comma 10, del D. Lgs. n. 546/1992, che disciplina il ricorso per cassazione della sentenza di ottemperanza, limita l'esperibilità di tale impugnazione alla sola eventualità di **inosservanza delle norme sul procedimento**. Il precedente comma nono della medesima norma, peraltro, stabilisce l'immediata esecutività di tutti i provvedimenti emessi in sede di giudizio di ottemperanza.

Appare evidente, quindi, come il Legislatore abbia optato per un regime di impugnative piuttosto snello, in conformità con la filosofia che ispira tutto il procedimento del giudizio di ottemperanza, il cui scopo ultimo è sostanzialmente abbastanza concreto: ottenere il rimborso di somme di denaro, la cui spettanza è stata acclarata e definita.

Tuttavia, la giurisprudenza è intervenuta nel tentativo di estendere le possibilità di ricorrere in cassazione, precisando come il ricorso per Cassazione contro le sentenze emesse in sede di ottemperanza, non sia ammesso soltanto nel caso di inosservanza di norme sul procedimento, ma sia esperibile **ogni qual volta si ravvisi una qualunque violazione di legge** (Cassazione, sez. trib., sentenza n. 4569 del 03/04/2005).

Ancora, un'altra pronuncia della Suprema Corte ha statuito che, in applicazione dell'art. 111 Cost. si possa ricorrere in Cassazione anche per la **radicale mancanza di motivazione**, la quale costituisce un requisito essenziale della sentenza, prescritto anche per le decisioni di ottemperanza al giudicato tributario. (Cassazione, sez. trib., sentenza n. 7801 del 23/04/2004).

L'ordinanza di chiusura del procedimento.

Il procedimento di ottemperanza viene chiuso dal giudice con ordinanza, ai sensi dell'art. 70, comma 8, del decreto citato. Tale ordinanza viene emessa a seguito della esecuzione di tutti i provvedimenti, di cui al comma 7 della norma citata, nonché dopo aver preso atto di quelli eseguiti eventualmente da un commissario ad acta o da un delegato.

La dottrina ritiene che la chiusura del procedimento non possa essere dichiarata, qualora sia stato promosso ricorso in Cassazione. Nel tal caso, tale provvedimento deve essere preso all'esito del giudizio di Cassazione.

Anche l'ordinanza di chiusura del procedimento di ottemperanza tributaria gode di un regime differente rispetto a quello ordinariamente previsto per tale categoria di provvedimento giudiziale: è, infatti, impugnabile.

La Cassazione, infatti, ha stabilito che, al di là delle vesti giuridiche con cui si rappresenta tale provvedimento, qualora questi **sia caratterizzato da un contenuto spiccatamente decisorio, non dissimile da quello tipico di una sentenza, debba ritenersi sia ricorribile in Cassazione, ai sensi dell'art. 111 Cost.** (Cassazione, sez. trib., sentenza n. 3435 del 21/02/2005).

Conclusioni.

In sintesi, **gli adempimenti da porre in essere, per instaurare correttamente in giudizio di ottemperanza**, sono:

- 1) in mancanza di una scadenza del termine fissato dalla legge per l'adempimento degli obblighi contenuti in una sentenza passata in giudicato, **mettere in mora a mezzo di ufficiale giudiziario l'amministrazione inadempiente;**
- 2) **dopo 30 giorni** dalla messa in mora dell'ufficio (fino a che l'obbligo non sia estinto) **depositare il ricorso in doppio originale presso la segreteria,**

producendo la sentenza in copia e, se necessario, l'atto in mora notificato alla controparte;

3) presentare la domanda presso la commissione tributaria **provinciale**, se questa ha pronunciato la sentenza passata in giudicato, altrimenti alla commissione tributaria **regionale**, con ricorso **indirizzato al Presidente della Commissione**. Qualora la sentenza di secondo grado sia **pienamente confermativa** di quella di secondo grado e null'altro aggiunge, il ricorso deve essere depositato presso la commissione provinciale:

- **un originale** del ricorso è comunicato dalla segreteria della commissione all'Ufficio o all'ente locale obbligato a provvedere;
- **entro 20 gg dalla comunicazione**, l'amministrazione inadempiente può trasmettere alla commissione tributaria osservazioni, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento;
- scaduto il termine, **il Presidente della commissione assegna il ricorso alla sezione** che ha pronunciato la sentenza;
- il Presidente della sezione fissa il giorno di trattazione, in camera di consiglio **non oltre 90 gg dal deposito del ricorso**, comunicato alle parti dalla segreteria.

Alla luce di quanto suesposto, il giudizio di ottemperanza, appare uno strumento piuttosto celere ed efficace per ottenere il rimborso delle maggiori imposte versate o la liquidazione delle spese legali, da parte di un'amministrazione inadempiente. Una valida alternativa, quindi, al giudizio di esecuzione civile.

Occorre, però, tenere presente le molteplici peculiarità che lo caratterizzano e che ne fanno una procedura a sé stante, come per esempio: il presentare il ricorso, in doppio originale, indirizzato al Presidente della Commissione adita; la comunicazione a cura della segreteria della Commissione adita di uno dei due originali all'amministrazione inadempiente; la disciplina "sostanzialistica" della ripartizione della competenza tra Commissione provinciale e regionale; l'obbligatorietà della camera di consiglio svolta in contraddittorio tra le parti, il regime che regola le impugnazioni della sentenza di ottemperanza limitato al solo ricorso per Cassazione.

Ancora, è bene tenere debita contezza di alcune regole di matrice giurisprudenziale, quale l'estensibilità della nozione di sentenza ottemperabile, secondo cui può chiedersi l'ottemperanza, anche nel caso in cui il giudice si limiti ad un mero accoglimento del

ricorso, senza specificare alcunché; l'opportunità di richiedere la condanna alla rivalutazione monetaria e agli interessi anatocistici con apposita e autonoma domanda, qualora la sentenza c.d. ottemperabile nulla statuisca in merito, pena il divieto di domande nuove, ex art. 57 del D.Lgs. n. 546/1992; nonché, la ricorribilità in Cassazione dell'ordinanza di chiusura del procedimento.

Lecce, 17 febbraio 2009

Avv. Maurizio Villani

**AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione**

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it