

# Come la giurisprudenza in quindici anni ha ridisegnato il giudizio di ottemperanza

 a cura di Elvira Licchetta e Maurizio Villani

**N**el processo tributario, il giudizio di ottemperanza è stato introdotto dalla riforma del 1992, provocando una serie di problematiche a cui solo oggi, a distanza di 15 anni dalla sua entrata in vigore e alla luce della copiosa giurisprudenza in materia, si può, e anzi, si deve dare una risposta.

La vecchia normativa sul contenzioso tributario non prevedeva assolutamente tale istituto, suscitando, questa lacuna, molto fervore in seno alla dottrina, la quale si è a lungo interrogata su come far eseguire coattivamente le sentenze passate in giudicato. In merito, vi erano due correnti dottrinali opposte.

La prima secondo cui, nel giudizio tributario, riguardo all'esecuzione delle sentenze passate in giudicato, doveva ritenersi applicabile soltanto la disciplina prevista dal Codice di procedura civile. La seconda impostazione, invece, riteneva che potesse applicarsi il giudizio di ottemperanza esperibile innanzi al Tar, con i dovuti adattamenti alle peculiarità del giudizio tributario.

Dal 1° aprile 1996, data in cui è entrato in vigore il Dlgs 31 dicembre 1992 n. 546, è applicabile

l'istituto dell'ottemperanza disciplinato dall'articolo 70.

## MINISISTEMA AUTONOMO

**Iter procedurale.** Il giudizio di ottemperanza in ambito tributario può essere definito come un minisistema autonomo<sup>[1]</sup>, la cui disciplina prevede un iter proce-

le, anche, nei confronti delle sentenze emesse dalla Commissione tributaria centrale<sup>[2]</sup>, organo giurisdizionale questo, mantenuto ancora in vita per lo smaltimento di tutto il contenzioso. L'articolo 70 dispone gli adempimenti necessari affinché, una volta ottenuta la sentenza definitiva di condanna della Commissione tributaria provinciale o regionale (e anche centrale), sia data esecuzione agli obblighi da essa discendenti.

In particolare, chi ha interesse a 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).;
- presentare il ricorso, 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 30 giorni dalla messa in mora, a mezzo di ufficiale giu-

«GUIDA NORMATIVA»

PROSEGUE

LA PUBBLICAZIONE

DI UNA SERIE

DI APPROFONDIMENTI

DEDICATI

AL PROCESSO TRIBUTARIO.

LA PRIMA PUNTATA

SI TROVA SUL NUMERO 32

E LA SECONDA SUL 34

dimentale a sé stante, differente sia dall'esecuzione forzata della procedura civile, sia dal giudizio di ottemperanza in ambito amministrativo (anche se a esso è fortemente ispirato).

Inoltre, tale istituto è applicabi-

[1] *Anche la Cassazione ha definito il giudizio di ottemperanza un minisistema autonomo, si veda Sezione tributaria 13 maggio 2003 n. 7312.*

[2] *A proposito le Sezioni unite civili, con sentenza 27 giugno 2002 n. 9340, hanno statuito 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.».*

► PERCORSO IN TRE MOSSE

PER INSTAURARE UN GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

1. Aspettare che siano decorsi 30 giorni dalla messa in mora (in mancanza di un ulteriore termine legale);
2. indirizzare il ricorso al presidente della Commissione indicando la sentenza di cui si chiede l'ottemperanza;
3. depositare presso la segreteria della Commissione tributaria il ricorso in doppio originale.

diziario, e fino a quando l'obbligo non sia estinto;

- indirizzare il ricorso al presidente della Commissione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in 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.

Una volta introdotto il giudizio di ottemperanza, la segreteria della Commissione comunica il ricorso al ministero delle Finanze o all'ente locale obbligato a provvedere, il quale entro 20 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 90 giorni dal deposito dello stesso, data di cui viene data comunicazione alle

parti, almeno dieci giorni liberi prima, a cura della segreteria<sup>[3]</sup>.

Il Collegio, sentite le parti in contraddittorio e 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 319/1989. 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 articolo 70, comma 7, si può proporre ricorso per cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento<sup>[4]</sup>.

GIUDIZIO CIVILE  
E TRIBUTARIO

**Un rapporto di autonomia, indipendenza e cumulabilità.**

La sentenza della Cassazione 14 gennaio 2004 n. 358 ha definito il rapporto tra il giudizio civile e il giudizio tributario in termini di autonomia, indipendenza e cumulabilità. In particolare, la pronuncia chiarisce come l'articolo 70 del Dlgs 546/1992, disciplinante il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni tributarie passate in giudicato, non limiti l'iniziativa delle parti alla sola ipotesi di pronuncia definitiva esaustiva dell'intera controversia. Tale istituto, infatti, consentirebbe l'attuazione coattiva, anche di singole parti o capi autonomi della sentenza, rispetto ai quali si è formato il giudicato interno, la cui esistenza deve essere accertata dal giudice dell'ottemperanza - nell'ambito dei suoi poteri di verifica dei presupposti processuali della domanda - anche in assenza della relativa certificazione di Cancelleria o segreteria. La pronuncia conclude stabilendo che, «nel caso di sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, deve ritenersi che l'esecuzione forzata ordinaria, secondo le norme del Codice di procedura civile, e l'esecuzione in sede tributaria, costituiscano mezzi di tutela concorrenti e cumulabili, esperibili, quindi, anche contestualmente, affinché la pretesa creditoria espressa nel

[3] *Autorevole dottrina ha rilevato la peculiarità della trattazione della causa in Camera di consiglio, ex articolo 70, comma 6, del Dlgs 546/1992, rispetto quella ordinaria prevista dall'articolo 33 della medesima normativa: «Nel caso dell'art. 70, comma 7, 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 quella prevista dall'art. 33, è da escludere la discussione in pubblica udienza, anche su concorde istanza delle parti, e, tanto più, sull'istanza di una sola di esse, come invece espressamente previsto nel giudizio amministrativo dall'art. 27, ultimo comma, della legge 6 dicembre 1971, n. 1034». L'autore, pertanto, conclude affermando che la peculiarità della disciplina del procedimento ex articolo 70, non permette di aggirare la trattazione collegiale, mediante forme abbreviate di tipo presidenziale ex articoli 27 e 28. Tratto da "Il giudizio di ottemperanza: iter procedimentale", di C. Glendi, su «Il Corriere Tributario» n. 9/2000.*

[4] *In seguito, verrà illustrato come la giurisprudenza di legittimità abbia fornito una tesi estensiva, in ordine alla ricorribilità per cassazione delle sentenze emesse in sede di ottemperanza.*

giudicato sia puntualmente attuata in via coattiva». In ordine alla cumulabilità o meno delle due procedure suesposte, si deve rilevare una pronuncia di merito, che contrariamente al succitato indirizzo, si è espressa in senso negativo, affermando che «A norma dell'art. 70, secondo comma, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il ricorso per il giudizio di ottemperanza tributario è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto l'adempimento dell'obbligo, posto a carico dell'Amministrazione dalla sentenza, e tale termine deve ritenersi essere quello previsto dall'art. 14 del D.L. 31 dicembre 1996, n. 669 (convertito, con modificazioni, nella legge 28 febbraio 1997, n. 30), in centoventi giorni dalla notifica del titolo esecutivo; pertanto, è improponibile il ricorso per l'ottemperanza che sia stato proposto prima della scadenza di detto termine» (Commissione tributaria, provincia di Cosenza, sezione I, sentenza 8 giugno 2005 n. 117). Tale soluzione appare non condivisibile proprio alla luce delle diversità procedimentali, nonché sostanziali esistenti tra l'esecuzione forzata e il giudizio di ottemperanza: mentre lo scopo ultimo dell'ottemperanza è quello di realizzare coattivamente la sostituzione dell'attività amministrativa (anche mediante la nomina di un commissario *ad acta*), l'esecuzione forzata è tesa all'espropriazione dei beni del debitore, in questo caso dell'amministrazione finanziaria.

## SENTENZA ESECUTIVA

**Confronto con il diritto amministrativo.** La giurisprudenza della Cassazione ha precisato i contorni e i contenuti del giudizio di ottemperanza, istituto che, chiaramente, assume molta importanza per la soddisfazione del credito dei contribuenti affermato nelle sentenze definitive dei giudici tributari. In particolare, nella sentenza 1° marzo 2004 n. 4126, la Suprema corte, facendo leva sui principi formati in seno alla giurisprudenza del Consiglio di Stato con riguardo all'analogo giudizio (di ottemperanza) previsto dalle norme sul contenzioso amministrativo (articolo 37 della legge 6 dicembre 1971 n. 1034, istitutiva dei tribunali amministrativi regionali), ha affermato 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 è contrapposto a quello tradizionale, secondo cui sono ottemperabili ex articolo 70 citato, soltanto le sentenze self-executing<sup>[5]</sup>, il cui grado di precisione è tale da renderle concretamente eseguibili (autoeseguibili) con attività o strumenti sostitutori<sup>[6]</sup>. La Cassazio-

ne ha, così, chiarito come una siffatta tesi confonda i presupposti propri del procedimento di esecuzione forzata (disciplinato ex articolo 69 del Dlgs 546/1992), ossia la presenza di un giudicato avente requisiti di puntualità e precisione, con quelli dell'ottemperanza. In sostanza, la necessità di una sentenza di condanna, quale presupposto dell'ottemperanza comporterebbe il venir meno del naturale campo di applicazione di tale istituto, rappresentato da tutte quelle sentenze definitive, non connotate da un precetto sufficientemente predeterminato e puntuale. Occorre evidenziare gli effetti pratici dirompenti di una tale pronuncia, secondo cui l'amministrazione è obbligata a eseguire anche un comando vago, soprattutto quando si tratta di dare esecuzione alle ragioni del credito dei contribuenti. È così venuta meno, per l'amministrazione finanziaria, anche la possibilità di appellarsi al pretesto della non sufficiente puntualità e precisione del giudicato, per non ottemperare agli obblighi in esso contenuti. Ciò comporta che il giudizio di ottemperanza può dispiegare efficacemente i suoi effetti, anche relativamente a una sentenza, ove il giudice si sia limitato ad accogliere il ricorso del contribuente, senza specificare alcunché<sup>[7]</sup>. Il giudizio di ottemperanza è, dunque, invocabile ogni qual volta si debba far valere «l'inerzia della pubblica amministrazione rispetto al giudicato, ovvero la

[5] *Per sentenze self-executing si devono intendere tutte le sentenze che contengano un comando ben preciso rivolto all'amministrazione (ad esempio un obbligo di rimborso).*

[6] *In tal senso, Commissione tributaria provinciale di Milano, sezione XXXIV, sentenza 18 luglio 2003 n. 80, secondo la quale «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».*

[7] *In merito alla ottemperabilità delle sentenze senza condanna, la giurisprudenza di merito si era già espressa in senso positivo, ammettendola nel caso di una sentenza della Commissione tributaria che aveva annullato il provvedimento dell'Agenzia delle entrate, con il quale era stato sospeso il rimborso dell'Iva richiesto dal contribuente, a norma dell'articolo 38-bis del Dpr 633/1972 (Commissione tributaria provinciale di Bolzano, sezione V, sentenza 2 dicembre 2003, n. 22).*

► **COMPITI DEL COMMISSARIO AD ACTA**

1. Inviare l'invito all'ufficio fiscale a provvedere spontaneamente al pagamento;
2. depositare lo *specimen* di firma alla Banca d'Italia, Tesoreria provinciale dello Stato;
3. provvedere al ritiro del decreto della Commissione tributaria competente;
4. firmare gli ordinativi di pagamento da inviare alla Banca d'Italia;
5. comunicare alle parti interessate i relativi ordini di pagamento per riscuotere materialmente le somme;
6. comunicare alla Commissione tributaria competente tutti i provvedimenti emanati ed eseguiti;
7. produrre un'informativa alla procura della Corte dei conti, per gli eventuali procedimenti contabili per danno erariale.

difformità specifica dell'atto posto in essere dall'amministrazione, rispetto all'obbligo processuale di attenersi a quanto contenuto nel *dictum* da eseguire».

L'ottemperanza diventa così un istituto utile ed efficace poiché, essendo volto alla sostituzione coattiva dell'attività amministrativa, eventualmente anche con la nomina di un commissario *ad acta*, permette al difensore di ottenere l'immediato pagamento delle somme dovute per i rimborsi.

**COMPETENZA**

**Come si divide tra Ctp e Ctr.**

In ordine alla competenza nel giudizio di ottemperanza, la Cassazione, nella sentenza 10 settembre 2004 n. 18266, ha stabilito che, ai sensi dell'articolo 70 del Dlgs 546/1992, questa debba essere attribuita alla Commissione provinciale esclusivamente nel caso in cui sia passata in giudicato una sentenza da esso pronunciata. Tale circostanza può verificarsi o per la mancata impugnazione della decisione di primo grado, o nelle ipotesi in cui questa sia stata impugnata ma resti ferma, senza essere sostituita da quella di appello, quando il giudizio di secondo grado si sia concluso nel rito con una dichiarazione di inammissibilità, di improcedibilità o di estinzione dell'appello medesimo. Diversamente, in siffatte sentenze d'appello, il capo con-

tenente la condanna alle spese, può assumere il valore di giudicato sostanziale e costituire titolo autonomo. In tal caso, esso solo va fatto valere in sede di ottemperanza dinanzi alla Commissione tributaria regionale. In tutti gli altri casi, per il giudizio di ottemperanza la competenza appartiene alla Commissione regionale, poiché la sentenza emessa in grado superiore si sostituisce a quella emessa in primo grado, superata per effetto delle valutazioni operate da altro giudice ed espresse nella necessaria motivazione.

**LIMITI**

**Pieno rispetto della sentenza.**

Il giudice dell'ottemperanza deve rispettare in modo scrupoloso la sentenza passata in giudicato di cui è stata chiesta l'esecuzione, non potendo andare oltre a quanto stabilito nel *dictum*. Tale assunto è stato fatto proprio dalla Cassazione, la quale ha 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» (Cassazione, Sezione tributaria, 24 novembre 2004 n. 22188 e 1° dicembre 2004 n. 22565).

Il giudice dell'ottemperanza può enucleare e precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla sentenza passata in giudicato, ma non può attribuire un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire.

Tale principio assume rilevanza pratica, in relazione alla eventuale richiesta di pagamento di interessi anatocistici e di rivalutazione monetaria, su somme chieste a rimborso di imposte non dovute. Qualora il giudice, nella sentenza passata in giudicato non abbia statuito in merito a siffatte richieste, nel giudizio di ottemperanza, che è volto all'esecuzione degli obblighi stabiliti dalla sentenza di merito in capo all'amministrazione e non adempiuti, non si potrà esaminare per la prima volta la spettanza di tali interessi, pena la violazione del divieto di domande nuove.

Per ottenere il riconoscimento di tale diritto, nuovo rispetto alla pronuncia passata in giudicato, si deve proporre domanda specifica, autonoma e distinta, non essendo la richiesta degli interessi anatocistici compresa nella domanda di rimborso del capitale e degli interessi di legge.

**COMMISSARIO AD ACTA**

**Ruolo e funzioni.** Il commissario *ad acta* è una figura centrale all'interno del giudizio di ottemperanza. È bene chiarire che il commissario *ad acta* non è un organo amministrativo, poiché in tal caso gli atti da esso posti in essere potrebbero essere annullati dall'amministrazione, facendo ricorso all'istituto dell'autotutela. Invero, il commissario *ad acta* è un organo giurisdizionale e parimenti gli atti da lui posti in essere devono essere qualificati come atti giurisdizio-

nali. Pertanto, chiunque impedisca al commissario *ad acta* di esercitare le sue funzioni sarà passibile di sanzioni penali.

Il commissario *ad acta*, agendo in vece dell'amministrazione inadempiente, si inserisce, anche se in via provvisoria, nella suddetta organizzazione amministrativa e instaura con quest'ultima, sotto il profilo funzionale, un occasionale rapporto di servizio, dal momento che la sua attività, pur fondandosi sull'ordine contenuto nella sentenza emanata, in sede di ottemperanza, è praticamente la stessa che avrebbe dovuto essere prestata dall'amministrazione. Infatti, il commissario *ad acta* è organo ausiliario del giudice dell'esecuzione e come tale, può procedere direttamente all'adozione di tutti indistintamente gli atti da lui stesso ritenuti necessari, per conformare la situazione di fatto a quella di diritto, descritta nella sentenza da eseguire.

In definitiva, il commissario *ad acta* rimane estraneo all'amministrazione ed esprime una volontà che non promana dall'amministrazione; egli non può interpretare la sentenza da eseguire, ma deve rifarsi esclusivamente all'interpretazione data dal giudice<sup>[8]</sup>. In particolare, il commissario *ad acta*, quale *longa manus* del giudice deve porre in essere i seguenti adempimenti:

1. innanzitutto deve inviare l'invito all'ufficio fiscale, spedito con raccomandata A/R, a provvedere spontaneamente all'effettivo pagamento entro e non oltre sette giorni dal ricevimento della raccomandata stessa;
2. decorso inutilmente il suddet-

to termine, provvede al deposito dello *specimen* di firma alla Banca d'Italia, Tesoreria provinciale dello Stato. A tal proposito, è bene chiarire che, per il rimborso di tutti i versamenti diretti, nonché per le spese di giustizia, è competente al pagamento la Banca d'Italia, per i rimborsi dei ruoli, è sempre competente il concessionario della riscossione (dal 1° ottobre 2006 Riscossione Spa);

3. deve provvedere, poi, al ritiro del decreto della Commissione tributaria competente, in cui sono indicati gli importi da rimborsare, nonché il suo stesso compenso, secondo le disposizioni della legge 319/1980<sup>[9]</sup>;

4. inoltre, con il succitato decreto, sempre presso l'ufficio fiscale, deve firmare i relativi ordinativi di pagamento da inviare alla Banca d'Italia. Sugli speciali ordini di pagamento in conto sospeso, il commissario *ad acta* deve scrivere la suddetta frase «trattasi di pagamenti da imputare al Bilancio dello Stato, effettuati in qualità di funzionario delegato». Nel caso di rimborso di cartelle esattoriali, invece, l'ordinativo di pagamento deve essere inviato direttamente (anche in via telematica) al concessionario della riscossione, sempre previa firma dello stesso commissario *ad acta*<sup>[10]</sup>. Peraltro, la Ragioneria generale dello Stato, con nota 27 marzo 2002 n. prot. 032882, aveva già chiarito che la procedura straordinaria di pagamento in conto sospeso, mediante anticipazione erogata dalla Banca d'Italia può essere utilizzata sia dalle singole agenzie locali, che agiscono in nome e

per conto dell'amministrazione statale, sia dai commissari *ad acta* (articolo 14, comma 2, del Dl 669/1996, convertito dalla legge 30/1997);

5. deve dare comunicazione, alle parti interessate, dei relativi ordini di pagamento per riscuotere materialmente le somme;

6. accertato l'effettivo pagamento delle somme, deve comunicare alla Commissione tributaria competente tutti i provvedimenti emanati ed eseguiti, per far dichiarare chiuso il giudizio di ottemperanza con ordinanza, come previsto dall'articolo 70, comma 8, del Dlgs 546/1992, solo in questo modo si chiude il processo;

7. da ultimo, sempre su autorizzazione della Commissione, deve porre in essere un'informativa alla procura della Corte dei conti, per gli eventuali procedimenti contabili per danno erariale.

Il commissario *ad acta*, pertanto, ha un ruolo attivo e preminente nel procedimento di ottemperanza, dovendo egli adottare i necessari provvedimenti attuativi e, quindi, sostituirsi sostanzialmente all'amministrazione finanziaria, firmando i relativi ordini di pagamento. Solo in questo modo, il commissario *ad acta* adempie, correttamente, alla fondamentale funzione cui è preposto: quella di far rispettare un ordine del giudice.

## RICORSO PER CASSAZIONE

**Unica possibilità.** L'articolo 70, comma 10, del Dlgs 546/1992 prevede che avverso «la sentenza di cui al comma 7», vale a dire la sentenza con la quale vengo-

[8] *In tal senso: Commissione tribunale regionale del Piemonte, sezione XXXI, sentenza 20 settembre 2001 n. 33, in «GT, Rivista di Giurisprudenza Tributaria», n. 8/2002, pagine 757-761; Commissione Tributaria Provinciale di Trieste, sezione IV, sentenza 22 aprile 1997 n. 307.*

[9] *Al riguardo, non si può condividere la risoluzione del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria 5 novembre 2002 n. 6 che, in modo del tutto irragionevole, afferma la gratuità dell'incarico dato a un componente del Collegio. Si ritiene invece che, al di là che l'incaricato sia o meno un componente del Collegio, debba essergli sempre riconosciuto un compenso, a prescindere dalla sua qualifica.*

[10] *Si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle entrate 4 febbraio 2003 n. 5/E.*

► ESECUZIONE DEL GIUDICATO

**L'istituto in sintesi**

Il ricorrente può promuovere l'esecuzione forzata, ai sensi del Codice procedura civile, della sentenza di condanna al pagamento di somme, emessa nei confronti dell'ufficio tributario, dell'ente locale o del concessionario della riscossione.

Salva la disciplina dell'esecuzione forzata della sentenza di condanna, costituente titolo esecutivo, la parte interessata può chiedere l'ottemperanza agli obblighi, contenuti nella sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato, dopo la scadenza del termine fissato dalla legge per adempierli o in mancanza, dopo 30 giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario, fino a che l'obbligo non sia estinto.

A tal fine, la segreteria rilascia copia di tale sentenza in forma esecutiva, ex articolo 475 del Cpc, quando essa sia passata in giudicato (articolo 69).

La domanda si presenta alla Commissione tributaria provinciale, se questa ha pronunciato la sentenza passata in giudicato, altrimenti alla Commissione tributaria regionale, con ricorso indirizzato al presidente della Commissione. Il ricorso va depositato in doppio originale presso la segreteria, producendo la sentenza in copia e, se necessario, l'atto in mora notificato alla controparte.

Un originale del ricorso è comunicato dalla segreteria della Commissione all'ufficio o all'ente locale obbligato a provvedere:

- entro 20 giorni 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 e non oltre 90 giorni dal deposito del ricorso), comunicato alle parti dalla segreteria.

Il Collegio, sentite le parti in contraddittorio, acquisisce la documentazione necessaria e adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza, in sostituzione dell'amministrazione finanziaria che li ha omessi, e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi strettamente a quanto statuito nel dispositivo tenendo conto della motivazione.

Il Collegio può delegare un suo componente o nominare un commissario *ad acta* per i necessari provvedimenti attuativi.

Il Collegio dichiara chiuso il procedimento con ordinanza, una volta eseguiti i suesposti provvedimenti, preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato

no adottati i provvedimenti necessari per l'ottemperanza, sia ammesso soltanto il ricorso per cassazione, per inosservanza delle norme sul procedimento. Parimenti, il comma 9 sancisce l'immediata esecutività di tutti i provvedimenti emessi in sede di ottemperanza. È di tutta evidenza, come siffatta normativa, accolga le preponderanti istanze di celerità e snellezza del procedimento di ottemperanza tributario. Peraltro, certa dottrina<sup>[11]</sup> ha rilevato, come la specialità della discipli-

na del processo tributario, comporti l'impossibilità di utilizzare lo strumento dell'appello, in quanto sarebbe assurdo ammetterlo per le sole sentenze della Commissione provinciale ed escluderlo, al contempo, per quelle della Commissione regionale. A fronte di una così ristretta possibilità di impugnazione, la giurisprudenza di legittimità è intervenuta con un orientamento estensivo, chiarendo che «il ricorso per cassazione contro le sentenze, emesse in sede di ottem-

peranza, non è ammesso solo nel caso di inosservanza delle norme sul procedimento ma, conformemente al dettato dell'art. 111 Cost., è esteso a qualunque violazione di legge» (Cassazione, Sezione tributaria, sentenza 3 aprile 2005 n. 4569). Un'altra pronuncia della Suprema corte di poco precedente, 23 aprile 2004 n. 7801, ha precisato che il ricorso per cassazione, avverso le sentenze dell'ottemperanza, è esperibile «in applicazione all'art. 111 Cost., e quindi 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».

**ORDINANZA DI CHIUSURA**

**Possibile ricorrere.** Il procedimento di ottemperanza si chiude, ai sensi dell'articolo 70, comma 8, del Dlgs 546/1992, con ordinanza, una volta eseguiti i provvedimenti di cui al comma 7, e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato. La dottrina ritiene che l'eventuale proposizione del ricorso per cassazione, ex articolo 70, comma 10, impedisca la chiusura del procedimento, che, a tal punto, deve essere dichiarata all'esito dell'impugnazione.

L'ordinanza di chiusura del procedimento di ottemperanza tributario viene meno alla regola generale del diritto processuale che vieta l'impugnabilità di tale provvedimento. La Cassazione, infatti, con un approccio sostanzialistico, ha ritenuto che, tale ordinanza, qualora abbia un contenuto decisorio, non dissimile da quello di una sentenza, è ricorribile per cassazione, ai sensi dell'articolo 111 della Costituzione (Cassazione, Sezione tributaria, sentenza 21 febbraio 2005 n. 3435). ■

[11] C. Glendi, «Giudizio ottemperanza» citata.