

L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

di Nicola Pennella

I Il principio di effettività dell'esecuzione delle pronunce giudiziali. II Il giudizio per l'ottemperanza quale modalità per l'esecuzione delle sentenze tributarie sia ancora impugnabili, sia passate in giudicato. III La regolamentazione legislativa del giudizio per l'ottemperanza e interpretazioni giurisprudenziali.

1. Il principio di effettività dell'esecuzione delle pronunce giudiziali.

Il principio di effettività dell'esecuzione delle pronunce giudiziali è ritenuto dalla giurisprudenza costituzionale italiana un segmento imprescindibile di ogni procedimento giudiziale quale necessario corollario della tutela effettiva di quanto deciso dal giudice di cognizione e nei limiti di quanto il legislatore abbia previsto anche per quelle decisioni nei cui confronti il legislatore non abbia disposto esplicitamente un mezzo di esecuzione¹. Infatti è stato ben affermato che *"la previsione di una fase di esecuzione coattiva delle decisioni di giustizia, in quanto connotato intrinseco ed essenziale della stessa funzione giurisdizionale, deve ritenersi costituzionalmente garantita"* perché gli artt. 24 e 113 della Carta fondamentale del 1947 sul diritto alla difesa ed alla tutela giudiziaria garantiscono il soddisfacimento effettivo dei diritti e degli interessi accertati nei confronti di qualsiasi soggetto². La dottrina più accorta ha evidenziato che l'effettività dell'esecuzione del *decisum* giudiziale trova la sua ragione d'essere nella constatazione che essa è insita nella concezione dello Stato di diritto perché, in tal modo, si giunge all'osservanza della legge stessa *"qualunque sia la posizione ed il rango del soggetto e dell'organo nei cui confronti il comando contenuto nella pronuncia del giudice si dirige"*, seppure nell'ambito della precisa scelta del legislatore sull'effetto delle singole decisioni giudiziali³.

In ambito tributario, l'immediata esecutività della pronuncia giudiziale era prevista dal legislatore per alcuni tributi, ma non si rinveniva alcun strumento processuale nella legislazione sul contenzioso tributario del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, mentre la giurisprudenza riteneva ammissibile, dopo il passaggio in

¹ In tali termini la sentenza dell'Alta Corte italiana 27 dicembre 1974, n. 284, in *Giur. cost.*, 1974, p. 3349, con nota di A. PACE, *'L'effettività' del diritto di difesa e potere giudiziario di cautela*, che aveva dichiarato l'incostituzionalità delle disposizioni limitative del potere di sospensione dei provvedimenti amministrativi emessi a seguito di pronunce giudiziali. Nei riguardi delle ordinanze cautelari non eseguite in tutto o in parte si veda la sentenza del giudice delle leggi 8 settembre 1995, n. 419, in *Giur. cost.*, 1995, II, pp. 3147 ss. con nota, sul punto, di M. BRANCA, *Sulle esecuzioni delle pronunce del giudice amministrativo*, *ivi*, pp. 3171 ss., ammettendo il ricorso a strumenti di origine giurisprudenziali, quali il giudizio per l'ottemperanza.

² In questi termini la sentenza della Corte Costituzionale 15 settembre 1995, n. 435, in *Giur. cost.*, 1995, p. 3422, ove si sancisce che *"in base al principio di effettività della tutela giurisdizionale, deve ritenersi connotato intrinseco della stessa funzione giurisdizionale, nonché dell'imprescindibile esigenza di credibilità collegata al suo esercizio, il potere di imporre, anche coattivamente in caso di necessità"* e nella stessa prospettiva ermeneutica di veda anche la decisione della Consulta 8 settembre 1995, n. 419 in *Giur. cost.*, 1995, p. 3149.

³ In questo senso si esprime V. CAIANIELLO, *Esecuzione delle sentenze nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, III, Milano, 1999, p. 603. La previsione legislativa dell'esecuzione delle pronunce giurisdizionali è considerata da V. CAIANIELLO, *Manuale del diritto processuale amministrativo*, Torino, 1994, p. 850, il presupposto per riconoscere che l'esecuzione giudiziale amministrativa debba operare proprio quando quella amministrativa spontanea non ha avuto esito positivo, pena la lesione del diritto alla difesa ed alla tutela giudiziaria di cui agli artt. 24 e 113 Cost. avverso gli atti della P.A.

giudicato della sentenza, l'esecuzione civilistica forzata per espropriazione azionabile per ottenere il rimborso di tributi già pagati (e con le note difficoltà di pignorabilità) ⁴. La giurisprudenza della Cassazione ammetteva il ricorso alla giurisdizione amministrativa per l'espletamento del giudizio per l'ottemperanza, ma risultava limitata all'ipotesi in cui l'esecuzione avesse richiesto un'attività amministrativa connotata da elementi di discrezionalità, seppure fosse già consolidata la giurisprudenza del Consiglio di Stato sulla fruibilità del giudizio per l'ottemperanza anche per le sentenze non emesse dall'autorità giudiziaria ordinaria perché *"il processo deve dare praticamente a chi ha un diritto (e non c'è ragione per non estendere questo canone fondamentale all'interesse legittimo) tutto quello che egli ha diritto di conseguire"* ⁵. Il necessario corollario che il giudice amministrativo deve sostituirsi alla Pubblica amministrazione in ipotesi di inerzia di quest'ultima nel dare precisa e tempestiva esecuzione alla statuizione giudiziale, ha permesso di riconoscere la giurisdizione amministrativa adita dal contribuente anche per chiedere il rimborso statuito nella decisione del giudice tributario passata in cosa giudicata, in tal modo accogliendo le istanze della letteratura tributaria più sensibile al tema ⁶.

Il legislatore delegato dall'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, per la revisione della disciplina del processo tributario, aveva regolato nel Capo IV del Titolo II del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'esecuzione della sentenza delle Commissioni tributarie, distinguendo all'art. 68 quella della pronuncia non ancora definitiva da quella azionabile dal successivo art. 70 in presenza di un giudicato, con la specifica previsione del precedente art. 69, dell'ottenimento della copia della sentenza per attivare il giudizio

⁴ In questi termini, si veda Cass. 13 luglio 1979, n. 4071, in *Giust. civ.*, 1980, I, p. 145, 9 marzo 1981, n. 1299, *ivi*, 1981, I, p. 1303 e le Sezioni Unite della Suprema Corte 14 febbraio 1987, n. 1609, in *Boll. trib.*, 1988, p. 1465, con nota di M. MAFFEZZONI, *L'esecuzione della sentenza che condanna l'amministrazione al pagamento di somme e i (troppo) distinguo della Corte di Cassazione*, la quale ha correttamente rilevato come *"In un ordinamento costituzionale come il nostro, ispirato al principio di effettività della tutela giurisdizionale, è necessario ammettere l'esistenza di procedimenti effettivamente idonei ad assicurare la piena realizzazione delle situazioni giuridiche soggettive protette dalla legge, e pertanto di interpretare le norme regolatrici del giudizio di ottemperanza in modo di conseguire pienamente il predetto obiettivo"*. La disciplina sull'esecuzione delle sentenze si rinveniva nell'art. 40 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, per le imposte dirette, nell'art. 60, comma 4, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 per l'IVA, nell'art. 56, comma 1, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, per l'imposta di registro (e per i tributi che ad esso rinviavano per la riscossione).

⁵ La giurisprudenza della V sezione del Consiglio di Stato all'inizio era oscillante in ordine all'applicabilità del giudizio di ottemperanza al giudicato conseguente alla pronuncia di qualsivoglia organo giudicante, per poi affermarsi in senso positivo con le pronunce 21 marzo 1930, in *Foro amm.*, 1930, I, 2, 12; 3 marzo 1931 in *Giur. it.*, 1931, III, p. 118; 30 maggio 1931, *ivi*, 1931, III, p. 157; 5 dicembre 1931, *ivi*, 1932, III, p. 42, e 13 marzo 1931, n. 176, in *Foro it.*, 1931, I, 181 e 12 maggio 1937, in *Foro it.*, 1937, II, p. 250, con elencazione di precedenti. L'orientamento a favore dell'estensione del giudizio per l'ottemperanza al giudicato amministrativo si afferma anche nel secondo dopoguerra con le pronunce del Consiglio di Stato 11 luglio 1954, n. 396, *ivi*, 1954, III, p. 244, solo massima, 25 ottobre 1955, n. 700, in tema di ricorsi in materia di brevetti, *ivi*, 1955, III, p. 225, 30 aprile 1957, n. 193, in *Cons. st.*, 1957, p. 506, solo massima, 11 dicembre 1962, n. 775, in *Foro it.*, 1963, III, p. 253 e parere del 12 gennaio 1955, *ivi*, 1955, III, p. 225. Il sigillo della fruibilità del giudizio per l'ottemperanza al giudicato emesso da qualsiasi organo giudicante si rinviene nella pronuncia dell'adunanza plenaria 3 luglio 1953, n. 13, in quanto *"nessun interesse pubblico può prevalere su quello che, a fondamentale salvaguardia dell'ordine costituito, esige l'adempimento della sentenza del giudice"*, in *Foro it.*, 1953, III, p. 96, cui si aggiunga e la sentenza del Consiglio di Stato in adunanza plenaria 4 novembre 1980, n. 43, in *Foro it.*, p. 1981, III, p. 75, relativamente all'applicazione di pronunce della Corte dei conti, cui fecero seguito, per l'esecuzione dei decreti ingiuntivi la pronuncia della VI sezione del Consiglio di Stato 9 novembre 1987, n. 87, in *Cons. st.*, 1987, I, 102 e 8 ottobre 1988, n. 1114, in *Foro it.*, 1989, III, p. 127. La citata sentenza del 1980, n. 43, affermò a chiare lettere che l'art. 27, comma 1, n. 4 del Testo unico sul Consiglio di Stato *"colma sia una lacuna legislativa di denegata tutela giurisprudenziale, sia, anche, una lacuna di ripartizione della competenza tra Consiglio di Stato e TAR rispetto ai giudicati dei giudici diversi da quelli ordinari, dal Consiglio di Stato e dai Tribunali amministrativi regionali"*.

⁶ La letteratura tributaria era generalmente concorde nell'ammissibilità di tale strumento di esecuzione del giudicato dei giudici tributari come già rilevato da G.A. MICHELI, *Considerazioni sulla esecuzione della sentenza di condanna e sui provvedimenti caute-lari nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, I, p. 283, spec. p. 295; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 719; G. MARTINI, *Giudizio di ottemperanza e giudicato tributario*, in Atti del Convegno di Varenna 19-21 settembre 1981, Milano, 1983, p. 417; il mio, *Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 1990, pp. 1118 ss.; che prese spunto dalla sentenza del Consiglio di Stato, Sez. IV, 3 ottobre 1990, in *Giur. imp.*, 1990, p. 828; E. BELLI CONTARINI, *Osservazioni in tema di tutela dei diritti di credito del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1990, II, p. 740, spec. p. 742; C. BUONO, *Il giudizio di ottemperanza come strumento più idoneo e conveniente per l'attuazione delle pretese restitutorie del contribuente*, in *Boll. trib.*, 1990, p. 1045, e S. SERVIDIO, *Il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, pp. 1345 ss., spec. p. 1352.

monitorio civile⁷. La citata riforma del 1992, da un canto, ha disposto in via generale che 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, dev'essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza, ma senza individuare lo strumento giudiziale, e la Corte Costituzionale con la sentenza 30 luglio 2008, n. 316 ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale riferita all'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, legittimante il giudizio per l'ottemperanza soltanto alle sentenze tributarie passate in giudicato, "*perché il legislatore, nella sua discrezionalità, può escludere l'applicazione del giudizio di ottemperanza per le sentenze di primo grado, anche se provvisoriamente esecutive*"⁸. Il legislatore del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, ha superato tale interpretazione ammettendo la fruizione del giudizio per l'ottemperanza anche per le sentenze non passate in giudicato sia all'art. 68, comma 2, per. 2, in tema di mancato rimborso, sia all'art. 69, comma 5, in tema di esecuzione immediata delle sentenze sia di condanna in favore del contribuente, sia di quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali di cui al precedente art. 2, comma 2 (con conseguente abrogazione dell'art. 69-bis di disciplina dell'esecuzione degli atti catastali, introdotto dall'art. 12, comma 3, lett. b, del d.l. n. 16/2012, conv. in legge n. 44/2012)⁹.

L'introduzione in apertura del Capo IV sulla disciplina dell'esecuzione delle sentenze tributarie, dell'art. 67-bis, rubricato Esecuzione provvisoria, in vigore dal 1° giugno 2016, secondo cui le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal suddetto capo, ha inteso introdurre una disciplina generale che preclude l'applicazione di disposizioni presenti in altri contesti normativi¹⁰. Ne consegue, in primo luogo, l'esclusione del ricorso ad altra autorità giudiziaria, soprattutto a quella ordinaria, la soppressione dell'ammissibilità della formazione di un titolo giudiziale esecutivo utilizzabile in sede di esecuzione civile avverso l'ente impositore o il concessionario del servizio di riscossione aventi ad oggetto il pagamento di somme, comprese le spese di giudizio liquidate ai sensi del precedente art. 15¹¹. In secondo

⁷ La disciplina specifica sull'esecuzione delle sentenze tributarie è stata motivata dal Governo delegato in termini di attuazione della "previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico dell'Amministrazione soccombente" di cui al primo comma, lett. l) dell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, ma è stata introdotta soltanto per le sentenze passate in cosa giudicata avendo la relazione governativa affermato che "l'art. 70, ..., regola compiutamente il giudizio di ottemperanza 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". Senza pretesa di completezza, M. SCUFFI, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di G. GILARDI-U. LOI-C. PATRONE-M. SCUFFI, Milano, 1993, p. 316. M. BASILAVECCHIA, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario* a cura di F. TESAURO, Torino, 1998, p. 930; C. GLENDI, *Giudizio di ottemperanza*, in *Enc. giur.*, Roma, 1999, p. 1, e F. RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003. Nel senso di individuare una violazione costituzionale per eccesso di delega si è espresso soltanto C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, p. 204, in base alla constatazione che la relativa legge "contiene niente di più della previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico della Amministrazione soccombente il quale sottolinea che "in ciò non può vedersi l'apertura alla introduzione del giudizio di ottemperanza, al contrario l'espressione 'esecuzione coattiva' (forzata) denota precisamente l'esecuzione del libro terzo del codice di procedura civile".

⁸ Le Sezioni Unite della Cassazione in sede di regolamento di giurisdizione con la pronuncia 8 luglio 2005, n. 14332, Massimario tributario sul sito www.assonime.it statuirono che in presenza di una pronuncia non definitiva di condanna dell'ente impositore al pagamento di somme di danaro deve sempre esperirsi il procedimento di rimborso contro il cui rifiuto può soltanto attivarsi la tutela innanzi le Commissioni tributarie con la conseguente insussistenza della giurisdizione del giudice ordinario avverso le sentenze non passate in giudicato, salvo che l'Amministrazione finanziaria non abbia riconosciuto esplicitamente la debenza di quanto richiesto dal contribuente. Su tale tematica si permette di rinviare al mio Strumenti processuali per l'esecuzione delle pronunce tributarie non passate in cosa giudicata, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, pp. 139-164. La sentenza della Consulta si rinviene in *Giur. cost.*, 2008, p. 3397, e in *Giur. imp.*, 2008, con mia nota critica, ora in *Mass. trib.*, cit..

⁹ Sulla disciplina predisposta dal legislatore delegato del 2015, si veda F. RANDAZZO, *L'esecuzione della sentenza non definitiva nello schema di riforma del processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2015, pp. 2393-2396, ove si riteneva che vi sarebbe stato un giudizio di ottemperanza che, in molti casi, sarà devoluto alla Commissione tributaria in composizione monocratica.

¹⁰ L'aggiunta si deve all'art. 9, comma 1, lett. ee, del menzionato d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, e sul tema si veda MARTIS MARCELLA, *La rinnovata disciplina del giudizio di ottemperanza non dipana tutti i dubbi ermeneutici in ordine all'esecuzione delle sentenze tributarie*, in *Atti del Convegno, Giustizia tributaria, diritti e doveri del contribuente*, Palermo, 24 settembre 2016, in *Riv. dir. trib.*, 2017, pp. 612-646, e M.C. PARLATO, *L'attuazione della delega fiscale in materia di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, pp. 363-383, relativo anche all'introduzione dell'art. 67-bis, e ai successivi, novellati, artt. 68 sul pagamento del tributo in pendenza del processo") e 69 sull'esecuzione della sentenza di condanna in favore del contribuente.

¹¹ Sul tema si veda Cass., Sez. Un., 8 ottobre 2008, n. 24774, in *Mass. trib.*, cit., con mia nota critica, secondo cui l'art. 69 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, impone l'individuazione del quantum da rimborsare affinché possa essere eseguita la sentenza passata in giudicato del giudice tributario, mediante il procedimento monitorio di stampo civile con l'effetto che il

luogo, non dovrebbe ritenersi più attivabile neppure il giudice amministrativo prima ammesso dalla giurisprudenza per la quale l'ordine di adempiere al pagamento di somme di danaro versate dal contribuente, ma non dovute e non rimborsate nei termini prescritti dalle singole leggi tributarie ben può essere imposto dal giudice amministrativo, dopo il passaggio in giudicato della relativa sentenza del giudice tributario con l'assegnazione di un termine e la nomina di un commissario *ad acta* ¹².

La funzione del giudizio di ottemperanza è stata individuata dalla giurisprudenza della Corte regolatrice del diritto non in quella di ottenere l'esecuzione coattiva, *tout court*, del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, bensì quello di rendere effettivo quel comando, "*compiendo tutti – e soltanto – quegli accertamenti indispensabili a delimitare la portata precettiva effettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione*" ¹³. Tale impostazione ha permesso di affermare la necessità di "*un'interpretazione normativa coerente con le esigenze di effettiva e sollecita tutela della parti interessate all'attuazione delle decisioni giudiziarie*" e con la precisazione che nel giudizio di ottemperanza la legge assegna alla sentenza soltanto la funzione di precisare l'oggetto dell'esecuzione in quanto la sentenza da pronunciarsi nel giudizio di ottemperanza è dalla legge unicamente predisposta a risolvere in via anticipata eventuali contestazioni circa la portata e l'ampiezza del titolo da porre *in executivis* ¹⁴. Il principio cui si attiene la Suprema Corte è che il giudizio di ottemperanza non attribuisce alle Commissioni una giurisdizione estesa al merito perché esso non può rappresentare veicolo di attribuzione di un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto dalla sentenza da eseguire e, di converso, che a seguito di sentenza passata in giudicato, i provvedimenti oggetto del giudizio di merito non sono autonomamente attuabili ¹⁵.

passaggio in cosa giudicata della sentenza di mero annullamento della cartella di pagamento non attribuisce il diritto di procedere all'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, necessitando l'esperimento di altro giudizio che individui il *quantum* da restituire con la conseguente necessità che il contribuente esperisca un nuovo giudizio innanzi al giudice tributario introdotto – ai sensi dell'art. 19, lett. g, della citata legge processuale tributaria – avverso il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti. Peraltro, Cass. 6 febbraio 2009, n. 2884 e n. 2885, *ivi*, ha ritenuto che il giudizio di ottemperanza deve ritenersi complementare ad eventuale procedimento esecutivo, senza che possa ipotizzarsi un'antiteticità pregiudiziale dell'esecuzione forzata rispetto al giudizio di ottemperanza, il quale mira a garantire un'azione amministrativa conforme ad una decisione vincolante soprattutto allorché questa non contenga un precetto dotato dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo con la conseguenza che spetta alla Commissione Provinciale adita in ottemperanza, stabilire le modalità di esecuzione del giudicato rimasto ineseguito, proprio perché tali modalità non sono in esso puntualmente precisate.

¹² Nel senso dell'applicabilità del giudizio per l'ottemperanza alla pronuncia passata in giudicato delle Commissioni tributarie si veda la sentenza del Consiglio di Stato, Sez. IV, 3 ottobre 1990, in *Giur. imp.*, 1990, p. 828, su cui, se si vuole, il mio, *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 1118 ss.

¹³ In questo senso si veda Cass. 4 maggio 2016, n. 8846, in *Mass. trib.*, cit., secondo cui anche per l'esecuzione delle sentenze decisioni tributarie, rileva il principio che nella struttura della sentenza, il dispositivo racchiude l'ordine formale con cui viene data attuazione al precetto normativo, mentre la motivazione ha una funzione meramente esplicativa del contenuto della pronuncia stessa, con l'effetto che il principio dell'integrazione del dispositivo con la motivazione vale solo quando il dispositivo contiene una pronuncia di contenuto indeterminato o incompleto e non, invece, quando manchi del tutto.

¹⁴ Tale ultima affermazione si rinviene in Cass. 11 maggio 2016, n. 9570, in *Mass. trib.*, cit., con la conseguenza che la cartella fondata sul titolo esecutivo rappresentato dal secondo avviso di liquidazione in precedenza definitivamente annullato deve essere annullata a causa della mancanza di un valido titolo esecutivo che consentisse la riscossione; sul tema si permette di rinviare al mio *Il giudizio per l'ottemperanza alle sentenze delle Commissioni tributarie tra oggetto, modalità di esecuzione ed impugnazione*, nota a Cass. 6 agosto 2003, n. 11867, e 13 maggio 2003, n. 7312, in *Rass. trib.*, 2004, pp. 273 ss.

¹⁵ Sulla situazione giuridica del contribuente si veda Cass. 24 aprile 2009, n. 9781, in *Mass. trib.*, cit., ove venne affermato che non può chiedersi la restituzione della somma asseritamente corrisposta in più in sede di registrazione della compravendita con contestuale errata dichiarazione INVIM, che aveva condotto all'avviso di accertamento il cui annullamento era l'unico oggetto dell'impugnazione, mentre sulla situazione giuridica dell'ufficio finanziario si veda Cass. 12 novembre 2014, n. 24092, in *Mass. trib.*, cit., secondo cui a seguito di sentenza (all'epoca soltanto se passata in giudicato), gli avvisi di accertamento di maggior valore impugnati perdono la loro efficacia di atti impositivi, essendo i contribuenti tenuti ad adempiere l'obbligazione non già nei termini derivati dagli atti, sebbene nei termini imposti dalla decisione giudiziale non più ordinariamente impugnabile. I giudici di legittimità hanno desunto l'effetto che, fino alla riliquidazione demandata all'Amministrazione finanziaria in base alla sentenza passata in cosa giudicata, l'obbligazione di pagamento indicata nelle originarie cartelle di pagamento non può in modo alcuno essere considerata esigibile, neppure a seguito di sgravio parziale dell'ufficio finanziario. Nello stesso senso già Cass. 17 ottobre 2014, n. 22021; 27 luglio 2012, n. 13445, e poi 4 ottobre 2018, n. 24308, *ivi*, disponendo che l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento divengono illegittime a seguito della sentenza che, accogliendo il ricorso proposto dal contribuente, annulla l'atto impositivo da esse presupposto, poiché tale pronuncia fa venir meno, indipendentemente dal suo passaggio in giudicato, il titolo sul quale si fonda la pretesa tributaria, privandola del supporto

L'individuazione della cennata funzione consente la qualificazione della natura giuridica del giudizio per l'ottemperanza in termini di giudizio misto o *sui generis* perché caratterizzato da un misto di poteri cognitivi ed esecutivi, proprio in base al rilievo giurisprudenziale che si tratta di un procedimento di esecuzione di ogni risoluzione giudiziale precedentemente effettuata in sede *cognitiva*¹⁶. In tal modo risulta precisata la precedente prospettiva ermeneutica fino ad allora privilegiata dalla Corte di Cassazione sulla natura eminentemente esecutiva e non cognitiva del giudizio per l'ottemperanza avverso l'orientamento di merito sull'ammissibilità dell'adozione di statuizioni analoghe a quelle che possono essere emesse in un processo di cognizione allorché esse trovano fondamento nella decisione passata in giudicato¹⁷. La qualificazione giuridica del giudizio per l'ottemperanza fondato, quindi, sulla constatazione che anche il giudice tributario deve tenere conto non soltanto del *decisum* giudiziale, ma anche dello stato di fatto o di diritto sussistente quando la P.A. deve conformarsi, permette di affermare che la natura da riconoscere al giudizio per l'ottemperanza anche nell'ambito processuale tributario sia quella *ri-cognitoria*, più ampia di quella esecutiva *tout court*¹⁸.

2. Il giudizio per l'ottemperanza quale modalità per l'esecuzione delle sentenze tributarie sia ancora impugnabili, sia passate in giudicato.

L'esecuzione delle sentenze tributarie a favore del contribuente è regolata all'art. 70 del d.lgs. n. 546, cit., sia per quelle passate in giudicato, sia –giusto il rinvio del precedente art. 69– per l'esecuzione delle sentenze di condanna e per quelle aventi ad oggetto atti catastali (in quanto qualificate “immediatamente esecutive”), sia, per rimando dell'art. 68, co.2, d.lgs. cit., per il rimborso del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, mentre per il pagamento del tributo in pendenza del processo, l'Amministrazione finanziaria opera con la sua potestà di autotutela esecutiva prevista dalle singole leggi d'imposta¹⁹. La modifica ad opera del d.lgs. n. 156 del 2015 dell'art. 69, cit., ove si prevedeva che, in ipotesi di condanna dell'ufficio al pagamento di somme, copia della sentenza passata in giudicato potesse essere rilasciata “*in forma esecutiva a norma dell'art. 475 del codice di procedura civile*”²⁰ evidenzia che la relativa tutela giudiziale è assicurata soltanto con il giudizio per l'ottemperanza regolato nel

dell'atto amministrativo che la legittima ed escludendo quindi che essa possa formare ulteriormente oggetto di alcuna forma di riscossione provvisoria.

¹⁶ In riferimento al giudizio per l'ottemperanza di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 si esprime la Cassazione con le sentenze 20 giugno 2019, n. 16569, 21 novembre 2019, n. 30362 e 12 febbraio 2020, n. 3409, in *Mass. trib.*, cit..

¹⁷ In questi termini, Cass. 24 giugno 2005, n. 13681, 9 dicembre 2009, n. 25696, 18 settembre 2013, n. 21319, e 21 marzo 2014, n. 6670, in *Mass. trib.*, cit., mentre per l'ampliamento del giudizio per l'ottemperanza nella giurisprudenza di merito si veda la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio 22 marzo 2000, n. 166, in *Mass. trib.*, cit..

¹⁸ L'approfondimento su tale definizione si può rinvenire, se si vuole, nel mio *Funzione e natura giuridica del giudizio per l'ottemperanza: contributo di un tributarista*, in *Riv. esec. forz.*, 2006, pp. 599 ss..

¹⁹ Sulla questione si veda Cass. 29 maggio 2006, n. 12777, in *Mass. trib.*, cit., per la quale allorché vi sia pronuncia giudiziale di conferma della legittimità dell'accertamento, l'Amministrazione è tenuta ad emettere e notificare l'avviso di liquidazione al fine di potere insinuare al passivo fallimentare, sia pure con riserva, il credito d'imposta che ne derivava, con la conseguenza che ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992 a nulla rileva la pendenza dell'impugnazione. Il legislatore delegato del 2015 ha introdotto la lett.c-bis, prevedendo che in caso di sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio l'ammontare dovuto è quello determinato “*nella pendenza del giudizio di primo grado*” e la previsione che in caso di mancata riassunzione per l'intero importo indicato nell'atto, in tal modo confermando la giurisprudenza unanime della Corte di Cassazione che in caso di estinzione del giudizio per inattività delle parti rivive il provvedimento tributario. Sulla questione si veda anche Cass. 28 novembre 2018, n. 30775, *ivi*, ove si è statuito che quando la Commissione accoglie parzialmente il ricorso, il contribuente deve versare integralmente il tributo “corrispondente” a quello “determinato” dalla sentenza, anche se la legge ha introdotto un limite quantitativo, in quanto l'importo da pagare non può superare in ogni caso i due terzi dell'imposta originariamente accertata.

²⁰ Sulla questione si permette di rinviare al mio *Sulla necessità della richiesta di condanna dell'ufficio finanziario per fruire del giudizio per l'ottemperanza e rapporti con l'esecuzione forzata civilistica*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, pp. 409 ss., nota a Comm. Trib. prov. di Milano 18 luglio 2003, n. 80, ove venne affermato che la mancata richiesta del contribuente alla Commissione tributaria di condanna dell'Ufficio finanziario al rimborso preclude la fruizione del giudizio per l'ottemperanza della sentenza passata in giudicato.

successivo art. 70, non soltanto più per le sentenze non più soggette alle impugnazioni ordinarie, individuate dall'art. 50 del d.lgs. n. 546, cit., nell'appello, nel ricorso per cassazione e nella revocazione ordinaria. Il giudizio per l'ottemperanza è, quindi, l'unico previsto anche per le sentenze non passate in giudicato, ma con diverse modalità di attivazione avendo l'art. 70, cit., co.2, per quelle assistite da tale definitività processuale individuata la proponibilità del relativo ricorso solo dopo la scadenza del termine prescritto dalla legge per l'adempimento a carico dei soggetti ivi indicati "degli obblighi derivanti dalla sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto"²¹.

Principiando dalla disciplina del pagamento del tributo in pendenza del processo pure a favore dell'ente impositore, l'art. 68 del d.lgs. n. 546, cit., lo prevede "anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni" interessata da opposte interpretazioni della giurisprudenza di legittimità riguardo ad alcuni tributi locali, tra cui l'ICI, l'imposta sulla pubblicità e la tassa sui rifiuti solidi urbani²². Un primo orientamento della Corte regolatrice del diritto, difatti, in base alla qualificazione in termini di norma speciale attribuita all'art. 12 del d.lgs. n.504 del 1992, sull'esclusione dell'iscrizione a ruolo per frazioni della somma pretesa, ha desunto l'inapplicabilità della disciplina processualistica di cui all'art. 68, comma 1, del d.lgs. n. 546, cit., aggiungendo che, sebbene l'art. 68 non sia applicabile in tema di ICI, nulla vieta al Comune di decidere di procrastinare l'iscrizione della propria pretesa ed effettuarla in corso di causa²³. Di contrario avviso altra parte della giurisprudenza di legittimità, avendo qualificato congiuntiva, e non disgiuntiva, la prima virgola del disposto sopra trascritto rispetto alla previsione di deroga alla riscossione non frazionata ha desunto l'effetto che l'emanazione della sentenza di merito legittima la riscossione del tributo nella misura indicata dall'art. 68, cit., e delle sanzioni amministrative per il rinvio effettuato dall'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997²⁴.

L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie a favore del soggetto privato mediante il solo giudizio per l'ottemperanza della pronuncia anche non passata in cosa giudicata, sancita definitivamente dalla disciplina legislativa del 2015, permette di escludere la necessità per la parte vittoriosa di impugnare eventuali provvedimenti dell'Amministrazione sulla negazione del rimborso, pure se la decisione di merito abbia statuito sulla sola legittimità della pretesa fiscale²⁵. Infatti, proprio perché il ricorso per

²¹ Sul tema si veda Cass. 4 settembre 2010, n. 20202, in *Mass. trib.*, cit., secondo cui la procedura esecutiva ed il giudizio di ottemperanza sono procedimenti giudiziali distinti, anche se concorrenti, con l'effetto che, per adire il giudice tributario per l'ottemperanza non si applica il termine di centoventi giorni previsto dall'art. 14 del d.l. n. 669/1996 per l'esecuzione forzata nei confronti delle Pubbliche amministrazioni in quanto l'unico termine previsto dall'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 per l'instaurazione del giudizio per l'ottemperanza è di trenta giorni decorrenti dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario. Nella sentenza della Cassazione 14 gennaio 2004, n. 358, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, pp. 669 ss., con mio commento, *Il giudizio per l'ottemperanza assicura l'effettività delle decisioni giudiziali applicandosi anche al giudicato interno e cumulandosi all'esecuzione forzata civilistica*, venne affermato che il comma 1 dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, vigente *ratione temporis*, nel prevedere la domanda di ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato, non limita l'iniziativa delle parti alle ipotesi di pronuncia definitiva esaustiva dell'intera controversia, ma consente l'attuazione coattiva anche di singole parti o capi autonomi della sentenza, rispetto ai quali si sia formato un giudicato interno.

²² Sul tema si veda anche F. RANDAZZO, *L'iscrizione provvisoria a ruolo del tributo è consentita anche nei casi in cui la legge d'imposta non prevede la riscossione frazionata?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, fasc. 3, pp. 226 ss.

²³ In tema di ICI si vedano le sentenze di Cassazione 30 giugno 2010, n. 15473, 30 giugno 2010, n. 15474, 16 febbraio 2012, n. 2199, 27 aprile 2016, n. 8360, 15 dicembre 2017, n. 30170, mentre sulla riscossione frazionata dell'imposta sulla pubblicità si veda Cass., Sez. trib., 21 dicembre 2007, n. 27001, e sulla tassa sui rifiuti Cass. 30 dicembre 2009, n. 28091, 10 marzo 2010, n. 5759, e 26 ottobre 2016, n. 21582, tutte in *Mass. trib.*, cit.

²⁴ Così Cass. 31 marzo 2010, n. 7831, 31 marzo 2010, n. 7835, 20 marzo 2013, n. 6921, e 21 marzo 2019, n. 7962 e quelle emesse successivamente alle decisioni contrarie indicate nella precedente nota, Cass. 29 aprile 2016, n. 8554, e 29 aprile 2016, n. 8553, tutte in *Mass. trib.*, cit.

²⁵ In questi termini già Cass. 14 settembre 2016, n. 18027, e 23 novembre 2018, n. 30368, in *Mass. trib.*, cit., Precedentemente si leggeva ancora nelle pronunce della Cassazione 30 luglio 2008, n. 20616, 9 febbraio 2010, n. 2833, n. 2834 e n. 2835, in *Mass. trib.*, cit., che, prevedendo il secondo comma dell'art. 68, d.lgs. n. 546/1992, il rimborso d'ufficio entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente, quest'ultimo, non ricevendo il prescritto rimborso, non può adire direttamente il giudice tributario, ma deve prima sollecitare il rimborso in sede amministrativa e solo successivamente può impugnare il diniego, anche tacito. Si rileva che pure che Cass. 16 novembre 2011, n. 24050, *ivi*, ha rilevato che se la CTP pronuncia soltanto una declaratoria di infondatezza della pretesa, essa non può costituire valida premessa di una azione esecutiva e non vale l'osservazione che, se l'amministrazione non avesse spontaneamente

ottemperanza ai sensi dell'art. 70, cit., co.1, trova il suo fondamento nella tutela dell'interesse di una parte a conseguire l'adempimento degli obblighi derivanti dalla pronuncia, l'eventuale istanza extraprocessuale del creditore fondata su siffatta sentenza costituisce un semplice sollecito al debitore del suo adempimento, con la conseguenza che i contribuenti non hanno nessun onere di impugnare innanzi al giudice tributario il "rifiuto di rimborso" (come l'eventuale silenzio rifiuto sullo stesso) opposto dall'ente impositore²⁶. Nessun dubbio, quindi, che in ipotesi di mancato rimborso dell'ufficio finanziario, la relativa istanza presentata dal contribuente giudizialmente vittorioso non è soggetta al termine biennale dettato dall'art. 21 del d.lgs. n. 546, cit., per la presentazione delle istanze di rimborso e decorrente dalla notifica della relativa pronuncia, ma a quello decennale previsto per l'*actio iudicati* dall'art. 2953 c.c., così come in caso di riscossione a favore dell'ente impositore, la conseguente cartella di pagamento può essere impugnata, come previsto dall'art. 19, co.3, del d.lgs. cit., soltanto per vizi propri²⁷.

In tema di esecuzione delle sanzioni tributarie non penali, il legislatore delegato della revisione delle sanzioni tributarie attuato col d.lgs. n. 472/1997 ha disciplinato all'art. 19 l'esecuzione di dette pene disponendone l'applicazione mediante rinvio recettizio ai primi due commi dell'art. 68 d.lgs. n. 546, cit., cui l'art. 2, comma 1, lett. i, del d.lgs. 5 giugno 1998, n. 203, ha aggiunto la previsione che tale regolamentazione si applica anche nei casi in cui non sia prevista riscossione frazionata delle sanzioni²⁸. Ne consegue che soltanto dal 1° aprile 1996 (entrata in vigore della cennata legge processuale tributaria) al 1° aprile 1998 (data di entrata in vigore del d.lgs. n. 472/1997, cit.) vigeva la previsione originaria dell'art. 68, co.3, cit., secondo cui l'esecuzione delle sanzioni pecuniarie (come per le imposte suppletive, unica previsione originaria superstite) doveva avvenire dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso per la sua cassazione²⁹. La regola generale in tema di riscossione frazionata del credito in pendenza del processo tributario si desume, quindi, dall'art. 68 cit., discutendosi se per la sua applicabilità occorre avere riguardo all'avviso di irrogazione delle sanzioni oppure fare riferimento alla data della pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria regionale da eseguire e ciò sempreché sia intervenuta successivamente alla data di entrata in vigore degli artt. 19 e 29 del d.lgs. n. 472, cit.³⁰.

adempito, sarebbe stato possibile il ricorso al giudizio di ottemperanza regolato dall'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, perché anche quel rimedio è dato per il mancato adempimento di una sentenza esecutiva di condanna.

²⁶ Così Cass. 24 ottobre 2008, n. 25669, in *Mass. trib.*, cit..

²⁷ Sul tema si veda, Cass. 14 settembre 2016, n. 18027, e 23 novembre 2018, n. 30368, in *Mass. trib.*, cit., mentre sull'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992 consente la riscossione in pendenza di giudizio in caso di rigetto del ricorso del contribuente da parte del giudice di merito 18 novembre 2015, n. 23562.

²⁸ Cass., Sez. trib., sent. 20 dicembre 2018, n. 32967, in *Mass. trib.*, cit., ove indicazione della successiva pronuncia conforme 13 ottobre 2017, n. 24116, e confermata dalle successive sentenze 23 novembre 2018, n. 30399 e 28 novembre 2018, n. 30775, in riferimento all'art. 15 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602.

²⁹ Con un *unicum* giurisprudenziale espresso dalla sentenza della Cass. 20 dicembre 2018, n. 32967, in *Mass. trib.*, cit., venne affermato, testualmente, che "il comma 3 dell'art. 68 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – nel testo modificato dall'art. 29, comma 1, lett. d) del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (entrato in vigore il 1° aprile 1998) ha abrogato la menzione delle sanzioni pecuniarie – cosicché non è più consentito all'Amministrazione fiscale di richiedere in via provvisoria, dopo la sentenza di secondo grado, oltre all'importo del tributo accertato dalla sentenza della commissione tributaria regionale, anche le sanzioni pecuniarie". Tale conclusione appare irragionevole stante il rinvio dell'art. 19, cit., all'art. 68, non solo per la riscossione frazionata delle sanzioni amministrative, ma anche della disciplina sul rimborso d'ufficio se in esito alla sentenza di primo o di secondo grado la somma già corrisposta eccede quella che risulta dovuta, mentre è da attribuire la natura di norma speciale alla previsione del settimo comma che le sanzioni accessorie sono eseguite quando il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

³⁰ La riscossione è possibile sempreché non sia intervenuta disciplina derogativa, anche di favore, come rilevato da Cass. 30 aprile 2009, n. 10085, e 2 luglio 2009, nn. 15521 e 15522, in *Mass. trib.*, cit., secondo cui, in forza del principio di certezza nei rapporti giuridici le condizioni di applicazione di una sanatoria o di un condono si cristallizzano al momento della proposizione della domanda, avendo detta oblazione prodotto l'estinzione del giudizio d'appello e, dunque, sarebbe automaticamente venuto meno, come conseguenza "logica e necessaria", il presupposto normativo dell'iscrizione a ruolo dei due terzi dell'imponibile, consistente nella (valida) esistenza di una decisione di secondo grado.

Nella giurisprudenza di legittimità si segnala Cass. 2 novembre 2010, n. 22997, in *Mass. trib.*, cit., sulla decisività della data di emissione dell'avviso perché l'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 esclude l'assoggettamento alle sanzioni in forza di legge entrata in vigore dopo la commissione della violazione con la conseguenza che la riscossione frazionata delle sanzioni amministrative previste dall'art. 19 del d.lgs. n. 472, cit., mediante rinvio all'art. 68 del d.lgs. n. 546, cit., è applicabile solo per gli atti di irrogazione emessi successivamente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 472, cit., mentre per la rilevanza della data di pubblicazione della sentenza, Cass., 26 febbraio 2020, n. 5158, in *Mass. trib.*, cit..

I rapporti tra la normativa sull'esecuzione provvisoria delle sentenze e la disciplina sulla riscossione hanno formato oggetto di contrasti giurisprudenziali in seno alla sezione tributaria della Cassazione risolti dalle Sezioni Unite statuendo che anche l'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni risultanti dall'avviso di accertamento non definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dagli artt. 11 e 15-bis del d.p.r. n. 602 del 1973, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale, la cui legittimità dipende pur sempre da quella dell'atto impositivo presupposto, in quanto suo titolo legittimante³¹. La stessa conclusione si applica anche al c.d. fermo amministrativo, ossia alla facoltà concessa all'Amministrazione finanziaria di sospendere il pagamento di un proprio debito nei confronti del contribuente a garanzia di eventuali crediti vantati a diverso titolo nei confronti di quest'ultimo, prevista dall'art. 69 del r.d. 18 novembre 1923, n. 2440, ritenuta non esercitabile nel giudizio per l'ottemperanza alla sentenza favorevole al contribuente³². Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria per non effettuare il pagamento della somma dovuta ex art. 69, cit., o per non dare, comunque seguito alla sentenza della Commissione tributaria a seguito della notificazione della relativa pronuncia ad opera di controparte, deve richiedere la sospensione dell'efficacia della sentenza di primo grado ex art. 52, comma 2, del d.lgs. n. 546, cit., dimostrando la sussistenza di gravi e fondati motivi, e di secondo grado ex art. 62-bis, comma 1, d.lgs., dovendo dimostrare -quale ricorrente per cassazione- anche l'esistenza di "un danno grave e irreparabile"³³.

La giurisprudenza di legittimità risulta, invece, oscillante in ordine all'individuazione degli elementi probanti l'acquiescenza alla sentenza del giudice tributario dell'ufficio finanziario che abbia eseguito spontaneamente il rimborso di quanto già corrisposto dal contribuente, ossia anche in assenza della notificazione della sentenza effettuata dal contribuente che fa scattare l'obbligo previsto dal secondo comma dell'art. 68, cit., per l'esecuzione della sentenza della Commissione tributaria provinciale di rimborso d'ufficio entro novanta giorni³⁴. Infatti sussiste un orientamento prevalente pel quale il solo rimborso dei tributi effettuato dall'ufficio finanziario ex art. 68, cit., a seguito di sentenza di merito ad esso sfavorevole non comporta acquiescenza alla pronuncia giudiziale e rinuncia implicita, ex art. 329, c.p.c., all'impugnazione, con l'effetto che a nulla rileva che il provvedimento c.d. di sgravio abbia riguardato somme direttamente iscritte

³¹ Così la sentenza della Suprema Corte 13 gennaio 2017, n. 758, in *Mass. trib.*, cit., con l'effetto che, qualora intervenga una sentenza, anche se non passata in giudicato, del giudice tributario 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 alla statuizione giudiziale, sia nel caso in cui l'iscrizione non sia stata ancora effettuata, sia, se già effettuata, adottando i conseguenziali provvedimenti di sgravio e, eventualmente, di rimborso dell'eccedenza versata. A sua volta venne affermato da Cass. 11 ottobre 2017, n. 23784, in *Mass. trib.*, cit., che, vigente il d.lgs. n. 193/2001 che prevedeva la riscossione delle imposte, degli interessi e delle sanzioni amministrative dovute in base agli avvisi di accertamento soltanto a mezzo ruolo, non possono applicarsi al contribuente che abbia corrisposto le sanzioni di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 per un insussistente ritardo nel pagamento del saldo di quanto dovuto all'esito del giudizio di primo grado e cioè della frazione di un terzo dell'intero che residuava dopo il pagamento effettuato dei due terzi, con le due precedenti iscrizioni a ruolo, ovvero quella ex art. 15, d.p.r. n. 602/1973 e quella successiva effettuata ai sensi dell'art. 68, comma 1, lett. a, del d.lgs. n. 546/1992, perché, anche per il pagamento dell'ultima tranche l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto procedere ad iscrizione ruolo una volta divenute definitive le sentenze di primo grado (per scadenza del termine per impugnarle) che avevano rigettato i ricorsi avverso gli atti impositivi impugnati, divenuti a loro volta definitivi.

³² In tal senso le Sezioni unite con la pronuncia 5 agosto 2010, n. 18208, in *Mass. trib.*, cit., cui *adde*, Cass. 4 maggio 2016, n. 8846, in *Mass. trib.*, cit., nel senso che la sospensione temporanea dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni all'esito di una procedura di verifica dettagliatamente regolata nelle modalità e nei termini dall'art. 68-bis del d.p.r. n. 602/1973, nonché dal provvedimento attuativo d.m. 18 gennaio 2008, n. 40, non è idonea a paralizzare la forza esecutiva della sentenza passata in giudicato, né a precludere la proposizione di un giudizio di ottemperanza.

³³ Novella disciplina del 2015 dettata, probabilmente dalla differente visione, a seguito di soccombenza del contribuente, delle decisioni della Suprema Corte 13 ottobre 2010, n. 21121, e 31 marzo 2010, n. 7815, in *Mass. trib.*, secondo cui la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve ritenersi doverosa solo fino al momento in cui non intervenga una pronuncia di merito, col conseguenziale effetto che nel processo tributario è esclusa ogni possibilità di sospensione dell'efficacia esecutiva della pronuncia di secondo grado, secondo quanto stabilito dagli artt. 49 e 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

³⁴ Sul tema si veda la decisione della Suprema Corte 9 marzo 2016, n. 4593, in *Mass. trib.*, cit., secondo cui il rimborso dell'ufficio finanziario effettuato ai sensi dell'art. 40 del d.p.r. n. 602/1973 all'epoca vigente a seguito di decisione del giudice tributario rappresenta un obbligo dell'ufficio con l'effetto che tale rimborso non manifesta alcuna acquiescenza alla decisione del giudice tributario.

a ruolo dall'ufficio all'esito di controllo automatizzato *ex art. 36-bis*, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600³⁵. Altre decisioni di legittimità precisano che soltanto l'annullamento dell'avviso di mora, in quanto atto equivalente al precetto nel processo di esecuzione forzata, determina il venir meno dell'oggetto del contendere dell'impugnazione di tale atto di riscossione ovvero pure quando l'Amministrazione finanziaria rimborsa spontaneamente, considerato che il principio dell'indisponibilità della obbligazione tributaria non sottrae l'ente impositore, quando insorga contesa giudiziale, alle ordinarie regole del processo, ivi incluse quelle che contemplino manifestazioni tacite di volontà³⁶.

L'immediata esecutività delle sentenze tributarie non passate in giudicato non soltanto per le somme dovute all'ufficio finanziario, ma anche per quelle a favore del contribuente ammessa dall'art. 68, cit., co.2, nuovo stile, che il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale (cui aggiungasi, anche il giudice regionale, pena l'irragionevolezza della discriminazione) deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza, riguarda ogni lite, ossia non soltanto quelle volte alla tutela di interessi non soltanto oppostivi del ricorrente, ma anche pretensivi³⁷. L'oggetto dell'obbligo dell'ufficio finanziario di restituzione è, oltre i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, anche la sanzione pecuniaria giusta la specifica previsione di rinvio dall'art. 19, comma 6, del d.lgs. n. 472, cit., all'art. 68, co.2, cui si aggiungano, ai sensi dell'art. 69, co.1, cit., anche la condanna al pagamento delle spese giudiziali e il contenuto delle sentenze emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali di cui al precedente art. 2, co.2³⁸. La condizione processuale dell'esecutività delle sentenze delle Commissioni tributarie non passate in giudicato è individuata nella notificazione della sentenza sia dall'art. 68, cit., co.2, sia dell'art. 69, cit., il cui secondo periodo del primo comma (introdotto dal d.lgs. n. 156 del 2015) prevede soltanto per le sentenze di condanna che il pagamento delle "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" i cui costi, ai sensi dell'art. 69, cit., co.3, anticipati dal contribuente, sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio³⁹.

³⁵ In tal senso si vedano le decisioni della Cassazione 1° aprile 2016, n. 6334, 28 dicembre 2012, n. 24064, 23 ottobre 2015, n. 21590, 20 gennaio 2017, n. 1528, 26 maggio 2017, n. 13329, 15 giugno 2018, n. 15855, 5 dicembre 2018, n. 31415, e 16 dicembre 2019, n. 33104, in *Mass. trib.*, cit.

³⁶ In ordine alla prima asserzione di cui al testo si vedano Cass., 18 dicembre 2006, n. 27082, 21 gennaio 2008, n. 1156 e n. 1157, 21 marzo 2008, n. 7780 e n. 7781, 17 giugno 2011, n. 13303, 16 maggio 2012, n. 7680, 30 novembre 2012, n. 21385, e 27 luglio 2016, n. 15565, in *Mass. trib.*, cit., mentre per la seconda indicazione di cui al testo si veda Cass. 19 febbraio 2009, n. 3986, in *Mass. trib.*, cit.

³⁷ Nessun ragionevole dubbio può, infatti, prospettarsi sulla differenza ai fini dell'esecuzione della sentenza non passata in giudicato, sulla genesi del relativo *decisum* giudiziale, ossia se derivante dal giudizio introdotto con l'impugnazione dell'atto dell'ufficio finanziario di pretesa o su quello, espresso o tacito, di negazione di quanto richiesto dal contribuente, pena una disparità di trattamento di situazione oggettivamente simile, difficilmente giustificabile anche in ordine alla vulnerazione dei precetti costituzionali.

³⁸ Il legislatore del 2015 ha abrogato l'art. 69-*bis*, rubricato *Aggiornamento degli atti catastali*, inserito dall'art. 12, comma 3, lett. b, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, ove si prevedeva che se la commissione tributaria accoglie totalmente o parzialmente il ricorso proposto avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2, e la relativa sentenza è passata in giudicato, la segreteria ne rilascia copia munita dell'attestazione di passaggio in giudicato, sulla base della quale l'ufficio dell'Agenzia del territorio provvede all'aggiornamento degli atti catastali, probabilmente per evitare ulteriore conflitto giudiziale con l'Agenzia del Territorio che avesse omissso la rettifica catastale. Sulla condanna alle spese, il giudice di legittimità con le decisioni 16 luglio 2008, nn. 19526 19527, 19528, 19529, 19530, 19531, 19532, in *Mass. trib.*, cit., ha ritenuto che ai sensi dell'art. 4 dell'art. 70 del d.lgs n. 546/1992, è illegittimo che i giudici, disposta la condanna dell'amministratore al pagamento delle spese del giudizio di ottemperanza, abbiano provveduto all'esecuzione coattiva della propria decisione sulle spese, attraverso la nomina di un commissario *ad acta*.

³⁹ L'art. 69, comma 2, cit., introdotto dall'art. 9, lett. gg), del d.lgs. n. 156/2015, prevede che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'art. 38-*bis*, comma 5, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi e l'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 156, a sua volta dispose che restano applicabili le disposizioni previgenti di cui al detto art. 69, fino all'emanazione del relativo decreto, ma l'ordinanza della Sez. VI – 5 della Cassazione 19 aprile 2019, n. 11135 (in *CED Cass.*, 2019) ha affermato che l'art. 69, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992, laddove ha previsto la provvisoria esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del

3. La regolamentazione legislativa del giudizio per l'ottemperanza e interpretazioni giurisprudenziali.

L'individuazione dell'oggetto del giudizio per l'ottemperanza nel contenuto della sentenza da eseguire impone al giudice tributario l'interpretazione del *decisum* non limitata alla formula conclusiva in cui si riassume il contenuto della sentenza precettiva, ma ampliata all'essenza e all'effettiva portata da ricavarsi anche dai motivi che lo sorreggono, costituendo essi utili elementi di interpretazione in riferimento alle stesse domande introduttive delle parti processuali⁴⁰. In tal modo solo all'esito di tale adempimento, in base alla sentenza che determina l'esecuzione, sorge l'interesse processuale dell'intimata nel giudizio per l'ottemperanza circa l'attività interpretativa del giudicato che è di esclusiva spettanza del giudice dell'ottemperanza (come *quaestio juris*) e che può essere contestata dalla parte se ritenga il provvedimento attuativo non corrispondente al precipitato dispositivo e alle ragioni poste a suo fondamento nella sentenza da eseguire⁴¹. La Corte regolatrice del diritto, quindi, ha affermato il principio che l'esecuzione del giudicato effettuata dall'Amministrazione finanziaria non è di per sé stessa qualificabile quale espressione della decisione del giudice di merito risultando erroneo *"proiettare il carattere dell'intangibilità, proprio del giudicato, anche sul risultato della (ri)liquidazione dell'imposta dal giudicato medesimo demandato all'Ufficio"*⁴².

La decisività del contenuto della sentenza la cui esecuzione è richiesta comporta che essa non può riguardare i fatti estintivi verificatisi in data anteriore all'emanazione della sentenza da eseguire e non eccepiti in quel giudizio di merito o fondarsi su giudicati formati anteriormente alla sentenza da eseguire, mentre risulta ammessa dall'art. 70, comma 5, per l'ufficio finanziario la documentazione dell'eventuale adempimento del *decisum* nelle more intervenuto⁴³. L'irrelevanza dei fatti anteriori alla sentenza da

contribuente, ha natura immediatamente precettiva, senza che assuma rilevanza a tal fine la mancata emanazione del d.m. n. 22/2017 (e del successivo d.m. 18 maggio 2017) con l'effetto che, ancorché non passata in giudicato la sentenza del giudice tributario, di annullamento in tutto o in parte dell'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.

⁴⁰ In questo senso si veda Cass. 4 febbraio 2005, n. 2313, in *Mass. trib.*, cit., proprio perché l'art. 70 del d.lgs. n. 546, cit., dispone che il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione.

⁴¹ In tal senso, da ultimo, Cass. 31 luglio 2019, n. 20605, in *Mass. trib.*, cit., in base all'orientamento consolidato che la verifica richiesta al giudice dell'ottemperanza è quella se la sentenza di cui è stata chiesta l'esecuzione sia stata o meno eseguita anche in forza di quanto statuito dalle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza 27 marzo 2007, n. 7388, in *Mass. trib.*, cit., con indicazione della successiva pronuncia conforme 24 maggio 2013, n. 12930, ove si è ritenuto che la natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie alle Commissioni tributarie le quali devono verificare la sussistenza dell'interesse pubblico all'annullamento dell'atto impositivo divenuto definitivo e la fondatezza della stessa pretesa fiscale, ma non procedere all'emanazione dell'atto amministrativo richiesto dal contribuente. Da ciò i Supremi giudici hanno desunto che, ove il giudice tributario abbia escluso la fondatezza della pretesa fiscale, l'Amministrazione finanziaria deve adeguarsi alla declaratoria giudiziale che può essere fatta valere anche mediante ricorso al giudizio tributario per l'ottemperanza, il quale –come già rilevato– non è, però, esteso al merito.

⁴² In tali termini Cass. 8 febbraio 2008, n. 3057 e 12 marzo 2009, n. 5926, in *Mass. trib.*, cit., e Cass. 1° marzo 2004, n. 4126, in *Mass. trib.*, cit., secondo cui il giudice per l'ottemperanza deve adottare gli atti necessari per la definitiva attuazione della sentenza passata in giudicato anche se il relativo dispositivo abbia demandato all'ufficio il calcolo dei tributi da restituire. Sul tema Cass. 30 giugno 2016, n. 13382, *ivi*, secondo cui è illegittima la sentenza del giudice tributario che disponga l'intervenuta estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere *"a seguito della constatazione che il dovere dell'ufficio, in ossequio alle norme di contabilità generale dello Stato sull'erogazione della spesa da parte di uffici della P.A. consiste nella 'ordinazione' e liquidazione, fasi che si concludono con l'ordinativo di pagamento trasmesso ai riconosciuti Uffici pagatori per l'effettiva soddisfazione del beneficiario"*.

⁴³ Sull'inammissibilità della richiesta di esecuzione di una sentenza passata in giudicato nel giudizio instaurato per l'ottemperanza di altra sentenza si veda Cass. 7 ottobre 2015, n. 20046, in *Mass. trib.*, cit., mentre sulla violazione del giudice del giudizio per l'ottemperanza che abbia opposto alla decisione da eseguire il giudicato intervenuto precedentemente sulla stessa richiesta di rimborso, si vedano Cass. 16 aprile 2014, n. 8830, e 13 dicembre 2019, n. 32863, *ivi*. Inoltre, la Corte di Cassazione con la sentenza 30 aprile 2014, n. 9430, *ivi*, ritiene che l'eccezione preliminare di merito proposta dall'Ufficio finanziario nel giudizio di ottemperanza, in relazione a fatto estintivo verificatosi in data anteriore alla formazione del titolo esecutivo, dev'essere dichiarata inammissibile in quanto preclusa dal giudicato. Infine, Cass. 12 gennaio 2009, n. 345, *ivi*, ha reputato che l'eventuale emenda del giudice circa la valenza di un giudicato posteriore, contrastante con quello dedotto in

ottemperare si riverbera anche nei riguardi della legittimazione a contraddire che dalla Corte di Cassazione è reputata coperta dal giudicato stesso e non può formare oggetto del giudizio per l'ottemperanza, così come irrilevanti risultano essere le mutazioni soggettive del soggetto destinatario della sentenza da eseguire, come nell'ipotesi di modifica solo soggettiva del ricorrente, ad es., per fusione, ecc., o del titolare del credito, ad es., cessionario di esso⁴⁴. Gli avvenimenti successivi all'introduzione del giudizio per l'ottemperanza, dunque, non sono rilevanti, salvo che non vadano ad incidere proprio sul rapporto giuridico risultante dalla sentenza oggetto da eseguire, quale l'avvenuta prescrizione del credito del contribuente ovvero, come ritenuto dalla giurisprudenza di legittimità, l'avvenuta fruizione delle normative sulla definizione agevolata delle pendenze tributarie proprio perché "*avente carattere innovativo sul precedente rapporto tributario*"⁴⁵.

La relazione tra il contenuto della sentenza da ottemperare e il giudizio per la sua esecuzione determina il "carattere chiuso" del procedimento, col corollario posto dai confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita, del divieto di domande nuove, quali la richiesta del rimborso di tributi per i periodi d'imposta o degli interessi anatocistici o di quelli per svalutazione monetaria non richiesti nel giudizio di merito⁴⁶. Il cennato carattere chiuso del giudizio d'esecuzione non esclude la legittimità della corresponsione degli interessi moratori dovuti sulla somma da rimborsare al contribuente per effetto della natura meramente accessoria dell'obbligo di corrispondere gli interessi tanto che la Cassazione reputa che il giudice per l'ottemperanza può pure pronunciarsi sulla richiesta di corresponsione degli interessi ad un tasso maggiore di quello applicato dal commissario *ad acta*⁴⁷. L'inammissibilità del ricorso al suddetto giudizio per ottenere l'estensione del giudicato deve applicarsi anche se viene eccepita dall'intimato nel giudizio per l'ottemperanza l'inadempimento di obblighi da parte del ricorrente diversi da quelli previsti dalla sentenza ottemperanda, tanto che la compensazione sarebbe ammissibile soltanto se disposta dalla pronuncia da eseguire⁴⁸.

causa, non costituirebbe un *error in procedendo* per lesione, bensì un *error in iudicando*, la cui denuncia è inammissibile in Cassazione.

⁴⁴ Sull'inammissibilità dell'eccezione soggettiva del resistente nel giudizio per l'ottemperanza si veda Cass. 12 febbraio 2020, n. 3409, in *Mass. trib.*, cit., per la quale il giudizio per l'ottemperanza può esperirsi solo nei confronti del contraddittore dell'originario giudizio sfociato nella sentenza ottemperanda che si assuma non aver eseguito (o non aver seguito esattamente) il *decisum*, con l'effetto che, vertendosi di contenzioso tra contribuente e concessionaria per la riscossione unico contraddittore è la concessionaria stessa a nulla rilevando che l'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, indichi l'ufficio finanziario. A sua volta, la Suprema Corte ha statuito, nella sentenza 5 agosto 2004, n. 15084, in *Mass. trib.*, cit., che l'ufficio delle imposte, l'Intendente di finanza e la Direzione generale delle Entrate non sono parti diverse, ma organi della stessa parte Amministrazione finanziaria.

⁴⁵ In questi termini, riguardo alla rilevanza del condono, si veda Cass. 19 ottobre 2012, n. 17964, in *Mass. trib.*, cit., preceduta dall'evidenziazione che in quella controversia era stato promosso un giudizio per l'ottemperanza quando la sentenza non era ancora passata in cosa giudicata (requisito prima richiesto dall'art. 70), mentre sulla decisività dell'eccezione di prescrizione del diritto fatto valere nel giudizio di ottemperanza si veda Cass. 16 dicembre 2019, n. 33039, *ivi*.

⁴⁶ Sull'affermazione del carattere chiuso del giudizio di esecuzione, si veda la già citata Cass. 12 febbraio 2020, n. 3409, mentre risulta, pertanto, 'stonata' quella giurisprudenza di Cassazione espressa nelle sentt. 18 gennaio 2012, n. 647, che richiama Cass. 28 luglio 2018, n. 15827; 17 luglio 2019, n. 19165, in *Mass. trib.*, cit., per la quale se nel successivo giudizio di ottemperanza, tale giudice abbia accertato che sulla quota della contribuzione a carico del lavoratore non è stata operata ritenuta alcuna, ai fini IRPEF, il rimborso non è dovuto.

In ordine al divieto di domande nuove, Cass. 17 marzo 2020, n. 7326, Cass. 21 dicembre 2005, n. 28323 e 24 novembre 2004, n. 22188, *ivi*, secondo cui è corretta la sentenza per l'ottemperanza ove il giudice di merito, nel rispetto del principio di cui all'art. 112 c.p.p., aveva riconosciuto la debenza dei soli interessi relativi a un periodo d'imposta, in quanto solo essi richiesti, in quanto 'ulteriori pretese', in particolare quella degli interessi fino al soddisfo, "*seppur attinenti al medesimo fatto costitutivo*", avrebbero dovuto essere fatte valere con modalità differenti dal ricorso in ottemperanza, pena la violazione del divieto di domande nuove.

Sull'inammissibilità degli interessi anatocistici o per rivalutazione monetaria la giurisprudenza pacifica di legittimità è espressa, tra le altre, nelle decisioni 6 agosto 2003, n. 11867; 1° dicembre 2004, n. 22565; 24 novembre 2006, n. 24992; 3 dicembre 2004, n. 22761; 23 marzo 2007, n. 7167; 21 febbraio 2008, n. 4401; 8 settembre 2008, n. 22547; 22 aprile 2015, n. 8202; 12 febbraio 2010, n. 3392; 29 novembre 2016, n. 24215, *ivi*.

⁴⁷ In quest'ultimo senso si esprime Cass. 12 settembre 2012, n. 15246; 24 settembre 2010, n. 20202 e 18 gennaio 2012, n. 646, in *Mass. trib.*, cit., di conferma dell'orientamento consolidato della Suprema Corte sulla natura meramente accessoria degli interessi moratori rispetto all'obbligazione di restituzione della sorte capitale, esplicito già dalla pronuncia 22 febbraio 2005, n. 3555, *ivi*.

⁴⁸ Sull'esclusione della compensazione, si veda Cass. 25 maggio 2011, n. 11450, *ivi*, il Supremo collegio ha ritenuto che il giudice dell'ottemperanza non può dichiarare l'estinzione per compensazione del credito pecuniario accertato dalla sentenza in favore del contribuente, in quanto siffatta statuizione presupporrebbe un'attività di accertamento del controcredito del

Il contenuto della decisione da eseguire risulta decisivo anche per individuare il giudice tributario competente indicato dall'art. 69, cit., co.5, e dall'art. 68, cit., co.2, nella Commissione tributaria provinciale oppure, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, nella Commissione tributaria regionale, da adire ex art. 70, co.1, anche "in ogni altro caso", interpretata dalla giurisprudenza di legittimità nel senso di escluderla, a favore della Commissione provinciale, quando la decisione del giudice di appello sia di inammissibilità o di improcedibilità dell'appello⁴⁹. La previsione dell'art. 70, comma 1, che il ricorso è proponibile dalla parte che vi ha interesse ed attivabile –pel successivo comma– solo dopo la scadenza del termine legale per l'adempimento in capo agli enti ivi indicati (o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto) individua il legittimato ad agire nel contribuente per l'esecuzione – dal 2016 –, anche per le sentenze non passate in cosa giudicata soltanto se a suo favore⁵⁰. L'adempimento dettato dal secondo comma dell'art. 70, cit., della produzione in giudizio della copia della sentenza con la formula del passaggio in giudicato unitamente all'originale e, se necessario, alla copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente è prevista soltanto per l'ottemperanza della sentenza passata in giudicato, mentre non è richiesta alcuna allegazione per l'esecuzione delle sentenze ancora oggetto di impugnazione⁵¹.

Fisco (con riferimento alla relativa sussistenza, liquidità, esigibilità, epoca di insorgenza) che travalica i limiti fissati dal contenuto del giudicato di merito, come disciplinato dal settimo comma dell'art. 70 del d.l. n. 546/1992. In tale pronuncia è stato affermato pure che è fatta salva la possibilità di dichiarare la compensazione nel caso in cui sul punto non sia necessaria alcuna attività cognitiva, perché la compensazione delle reciproche pretese creditorie risulti accettata sia dal Fisco che dal contribuente o perché il controcredito opposto dal Fisco nel giudizio di ottemperanza risulti accertato da sentenza passata in giudicato. Nello stesso senso anche Cass. 16 marzo 2016, n. 5188, in *Mass. trib.*, secondo cui, poiché la sentenza aveva statuito che ai fini dell'adempimento, l'obbligo di pagare derivante dalla sentenza passata in giudicato, rimodellato dall'effetto di compensazione, prodotto ex art. 1242 c.c., (la compensazione estingue i due debiti dal giorno della loro coesistenza), rende altrettanto irrilevante l'adozione di ulteriori atti, dichiarativi e/o materiali, che si rendano necessari per l'esecuzione (materiale) dell'atto di compensazione attuativo della sentenza, con l'effetto che il giudice tributario, ben può provvedere alla compensazione. A sua volta, Cass. 21 dicembre 2007, n. 27044, *ivi*, ritenne che il giudice per l'ottemperanza possa compensare il credito del contribuente con quello dell'Amministrazione finanziaria quando entrambi siano stati accertati con sentenza passata in giudicato, mentre Cass. 24 giugno 2005, n. 13681, 9 dicembre 2009, n. 25696, 18 settembre 2013, n. 21319 e 21 marzo 2014, n. 6670, *ivi*, nella prima delle quali il Supremo collegio ha ritenuto che, poiché a seguito della presentazione della dichiarazione finale dei redditi del fallimento, il credito vantato dalla Finanza verso l'imprenditore fallito tornato in bonis non può essere opposto in compensazione con un debito della stessa Finanza verso la "massa" dei creditori, il necessario accertamento della natura del rimborso delle somme sorto prima della dichiarazione di fallimento, costituendo procedimento cognitivo, precluda al giudice per l'ottemperanza il potere di compensazione.

⁴⁹ In tale ottica la giurisprudenza di legittimità espressa dalle Sezioni Unite 27 giugno 2002, n. 9340, in *Mass. trib.*, cit., su cui si veda G. PRIVITERA, *Brevi riflessioni sulla competenza per il giudizio di ottemperanza nel sistema del contenzioso tributario*, in *Giur. imp.*, 2003, p. 1612, sulla competenza della Commissione Tributaria regionale a conoscere del ricorso per l'ottemperanza delle decisioni passate in giudicato emesse dalla cessata Commissione Tributaria Centrale, seguita da Cass. 22 febbraio 2008, n. 4642 e 2 settembre 2008, n. 22181, *ivi*, dopo aver riconosciuto la continuità della detta Commissione centrale con le cennate Commissioni. Sul tema si veda anche Cass. 10 settembre 2004, n. 18266, *ivi*, ove venne riconosciuta la competenza della Commissione regionale per l'esecuzione delle sentenze diverse da quelle di inammissibilità o improcedibilità dell'appello, delle spese di giudizio dalla stessa statuite, confermata da Cass. 20 settembre 2005, n. 18526, 30 ottobre 2006, nn. 23372, 23373 e 23374, 28 novembre 2007, n. 24674 e 29 gennaio 2008, n. 1947, in *Mass. trib.*, cit. Peraltro, la competenza è anche interessata dall'art. 9, comma 1, lett. ii), n. 5), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2016, il comma 10-bis, secondo il quale per il pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica.

⁵⁰ La Corte di Cassazione nella sent. 21 giugno 2019, n. 16735, in *Mass. trib.*, cit., ha, infatti, ritenuto inammissibile la pretesa processuale dei contribuenti volta non all'ottemperanza di un giudicato di condanna nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, bensì, all'ottemperanza di un giudicato, favorevole all'erario, in quanto pronuncia di rigetto dell'impugnazione proposta dai contribuenti contro gli atti impositivi che, "in punto di quantum debeatur, si premurava di chiarire il criterio di liquidazione del credito tributario, nel rispetto delle disposizioni vigenti nei periodi d'imposta accertati".

⁵¹ Sulla necessità dell'atto di messa si veda Cass. 23 giugno 2010, n. 15176, in *Mass. trib.*, cit., secondo cui il giudizio per l'ottemperanza, ai sensi dell'art. 70, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, può essere proposto decorso il termine legale per il rimborso – il quale, peraltro, non può essere individuato nel regolamento comunale ICI – o in sua mancanza, dopo trenta giorni dalla messa in mora dell'ente impositore a mezzo di ufficiale giudiziario, con l'effetto che, poiché la notifica della sentenza effettuata a norma dell'art. 285, c.p.c. è attività diversa dalla costituzione in mora ai sensi dell'art. 1219 c.c., il ricorso per l'ottemperanza non è ammissibile se sia stata notificata la sola sentenza.

Il giudizio tributario per l'ottemperanza inverte gli atti del giudizio rispetto a quello amministrativo, prevedendo l'art. 70, cit., comma 7, dalla stessa sezione che ha emesso la pronuncia da eseguire l'emissione di una sentenza con cui adotta i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza "in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge" delegando un proprio componente o nominando un commissario *ad acta*, qualificato ausiliario del giudice⁵². La sentenza del giudice tributario – anche d'inammissibilità del giudizio per l'ottemperanza – è soggetta *ex art. 70, cit., co.10*, all'unico mezzo di impugnazione esperibile per contrastare l'individuazione i provvedimenti indispensabili da individuarsi nel ricorso per Cassazione risultando, così, inammissibile il rimedio dell'appello avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale in sede di ottemperanza⁵³. Corollario di tale previsione è la preclusione della contestazione del contenuto della sentenza in caso di sua omessa impugnazione per cassazione con la conseguenza che la sentenza della Commissione tributaria che erroneamente estingue il giudizio per l'ottemperanza a seguito del riconoscimento della sufficienza dell'emanazione del titolo per il rimborso è ricorribile in Cassazione *ex art. 70, d.lgs. n. 546/1992* e non per revocazione⁵⁴.

La previsione del legislatore delegato del 2015 del giudizio per l'ottemperanza quale unica modalità per l'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie a favore del contribuente fa venire meno l'orientamento della giurisprudenza di legittimità sulle condizioni dell'ammissibilità del ricorso per l'ottemperanza alla sentenza del giudice tributario unicamente in presenza di una sentenza esecutiva che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed ente impositore, avesse impartito specifiche prescrizioni da eseguire⁵⁵. Tale prospettiva ermeneutica ha indotto a ritenere inammissibile il ricorso al suddetto giudizio esecutivo tributario per ottenere un rimborso d'imposta ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine alla relativa istanza, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di accertamento, ancorché in base ad esso vi si sia stato il pagamento di quanto richiesto nelle more del

Il primo comma dell'art. 70, cit., dispone che il giudizio per richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalle pronunce è introdotto mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della Commissione tributaria adita al quale per i giudizi aventi ad oggetto decisioni non passate in giudicato deve essere allegata copia della notificazione della sentenza e per le sentenze di condanna di cui all'art. 69, anche copia della presentazione della garanzia di cui al comma 2, se dovuta. Sulla necessità che il ricorrente debba rinnovare il giudizio di ottemperanza per la mancata allegazione della copia della sentenza attestante il passaggio in giudicato, si esprime Comm. Prov. di Napoli, Sez. XXX, 5 giugno 2014, n. 14640, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, pp. 900-902, con nota critica di M. BASILAVECCHIA, *La prova della formazione del giudicato nel giudizio di ottemperanza*.

⁵² Su tale qualificazione e sulla conseguente esecuzione della sentenza di ottemperanza sotto il continuo controllo e l'assidua vigilanza del giudice si esprime Cass. 22 giugno 2007, n. 14647, in *Mass. trib.*, cit., che ha ritenuto del tutto irrilevante il rapporto organico che lo lega all'ente al cui ufficio è preposto, ammettendo la nomina del funzionario del Comune nella persona del dirigente dell'Ufficio I.C.I. che anche "fisicamente" si era costituito in rappresentanza del Comune nei gradi di merito.

Sul compenso del commissario *ad acta* nominato dal giudice tributario nell'ambito del giudizio di ottemperanza si veda Cass. 11 febbraio 2009, n. 3291, *ivi*, secondo cui, poiché a norma del comma 7 dell'art. 70, d.lgs. n. 546/1992, viene determinato secondo le disposizioni della legge n. 319 del 1980 e successive modificazioni e integrazioni, come il d.p.r. n. 115/2002, ove si prevede sia la determinazione degli onorari in misura fissa e variabile, sia quella a tempo, è legittima la determinazione del compenso del commissario *ad acta* "a tempo".

⁵³ Sull'inammissibilità dell'appello, da ultimo, Cass. 14 ottobre 2015, n. 20639, e 9 agosto 2016, n. 16740, in *Mass. trib.*, cit., e 13 maggio 2003, n. 7312, cit., in scia alle sezioni Unite delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 27 giugno 2002, n. 9340 (in *Foro it.*, 2002, con nota di ANNECCHINO), ove si è rinvenuta una competenza orizzontale e non verticale tra i due organi della giurisdizione tributaria di merito.

⁵⁴ Sul profilo indicato nel testo dell'incontestabilità di quanto deciso nella sentenza per l'ottemperanza in caso di omesso ricorso per cassazione si esprime Cass. 13 dicembre 2018, n. 32259, 21 giugno 2019, n. 16735, 29 maggio 2019, n. 14642, 22 gennaio 2020, n. 1293, *ivi* e Cass. 28 febbraio 2011, n. 4796, *ivi* e Cass. 8 febbraio 2008, n. 3057, 12 marzo 2009, n. 5926, *ivi*, secondo cui è ammesso il ricorso per cassazione avverso la statuizione del giudice per l'ottemperanza che abbia ritenuto intangibile il risultato della liquidazione dell'imposta dal giudice demandata all'ufficio finanziario.

⁵⁵ In questo senso Cass. 16 novembre 2011, n. 24050, in *Mass. trib.*, cit., ove si ritenne che se la Commissione pronuncia soltanto una declaratoria di infondatezza della pretesa, essa non può costituire valida premessa di un'azione esecutiva, con l'irrelevanza dell'osservazione che, se l'amministrazione non avesse spontaneamente adempiuto, sarebbe stato possibile il ricorso al giudizio di ottemperanza regolato dall'art. 70, cit., perché anche quel rimedio è dato per il mancato adempimento di una sentenza esecutiva di condanna, mentre Cass. 17 settembre 2014, n. 19538, *ivi*, ha statuito la conseguente inammissibilità del ricorso alla suddetta procedura per ottenere l'estensione del giudicato.

giudizio⁵⁶. Tale conclusione trova ancoraggio non soltanto nella già rinvenuta funzione del giudizio per l'ottemperanza nell'ottenimento del bene della vita riconosciuto dal giudice, anche con attività prima definita non solo esecutiva, ma anche 'ricognitoria', bensì pure nell'interpretazione giurisprudenziale "*del potere-dovere di interpretare e 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*"⁵⁷.

Il difettoso esercizio del 'potere-dovere' di interpretazione o integrazione del giudicato cui l'Amministrazione non si sia adeguata, rientra tra i motivi di impugnazione della sentenza indicati dall'art. 70, co.10, del d.lgs. n. 546, cit., nella "*inosservanza delle norme sul procedimento*", nella quale dizione la giurisprudenza della Corte regolatrice del diritto ricomprende la violazione di legge relativa sia al rapporto processuale, sia a quello sostanziale⁵⁸. Tale risultato ermeneutico è da ammettersi, anche alla luce dell'art. 111, comma 7, Cost., pel quale avverso i provvedimenti giurisdizionali aventi carattere decisorio che non ammettono altro mezzo di impugnazione, il ricorso per cassazione è sempre consentito, con accesso al ricorso per cassazione anche per la denuncia della violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato scolpito dall'art. 112, c.p.c.⁵⁹. Infatti la sentenza del giudice per l'ottemperanza esula dal novero di quelle a contenuto attuativo contemplate nell'art. 70, cit., comma 7, ogniquale venga dichiarata inammissibile l'esecuzione in ragione del contenuto della pronuncia della quale si è chiesta l'ottemperanza, con impugnazione soltanto *ex art. 111, comma 7, cit.*, la quale è stata esclusa quando venga contestata l'interpretazione del giudice *a quo* circa la portata e l'ampiezza del dispositivo della sentenza da eseguire⁶⁰.

La sentenza chiude 'la fase c.d. cognitiva del giudizio d'ottemperanza', mentre l'ordinanza di chiusura del giudizio prevista dall'art. 70, cit., co.8, è un provvedimento a carattere meramente ordinatorio essendosi previsto che il collegio, eseguiti i provvedimenti con sentenza "*e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato*", dichiara chiuso il procedimento con ordinanza, pena l'assunzione della natura di sentenza a tale provvedimento⁶¹. Infatti l'ordinanza di chiusura del giudizio per l'ottemperanza non può incidere sulla sentenza e il criterio della prevalenza della sostanza sulla forma rileva

⁵⁶ Così Cass. 8 dicembre 2013, n. 28286, 19 ottobre 2018, n. 26433, 6 dicembre 2018, n. 31601, 12 aprile 2019, n. 10299, e 2 ottobre 2019, n. 24550, in *Mass. trib.*, cit.

⁵⁷ In tali termini, Cass. 18 giugno 2007, n. 14100, in *Mass. trib.*, cit., ove la Suprema Corte ha riconosciuto che dev'essere rimborsato il socio che abbia pagato per conto della società quando la sentenza passata in giudicato abbia statuito il rimborso a favore di chi abbia adempiuto.

⁵⁸ Sulla necessità dell'impugnazione delle sentenze si veda la pronuncia di legittimità 13 maggio 2003, n. 7312, in *Rass. trib.*, 2004, pp. 273 ss., con mia nota di commento, spec. par. 3, sul controllo degli atti della Commissione, e in *Giur. it.*, 2004, p. 433, con nota di F. RANDAZZO, secondo cui il ricorso innanzi la Corte di Cassazione ammesso soltanto per violazioni delle norme procedurali dettate nel giudizio per l'ottemperanza ricomprende il controllo della sussistenza delle condizioni dell'azione e dei suoi presupposti.

⁵⁹ In quest'ottica Cass. 12 agosto 2004, n. 15655, in *Mass. trib.*, cit., sulla violazione dell'art. 112 c.p.c., quando i giudici di merito per l'ottemperanza vertente su due giudicati, riducano l'importo preteso dalla società a quello risultante dal secondo giudicato, con la successiva precisazione dell'ammissibilità del ricorso per cassazione anche ai sensi dell'art. 362 del codice di rito civile, il cui secondo comma l'ammette sia per i conflitti positivi o negativi di giurisdizione tra giudici speciali, o tra questi e i giudici ordinari, sia per i conflitti negativi di attribuzione tra la pubblica amministrazione e il giudice ordinario. Nello stesso senso, Cass. 30 maggio 2008, n. 14534, *ivi*, sul perdurare della violazione delle regole procedurali e sulla conseguente ammissibilità della relativa denuncia in cassazione, finquando la somma richiesta dai contribuenti a titolo di rimborso coincida con quella –minore– corrisposta dall'Amministrazione. Ancora sul rilievo dell'art. 111, comma 7, Cost., si veda, da ultimo, Cass. 16 dicembre 2019, n. 33039, *ivi*, e già Cass. 3 marzo 2005, n. 4596, *ivi*, e 18 giugno 2007, n. 14100, cit., mentre Cass. 3 settembre 2008, n. 22217, *ivi*, ne desume che, poiché in tema di rimborsi di versamenti diretti di IRPEG, la decorrenza degli interessi è regolata dall'art. 44 del d.p.r. n. 602/1973, la violazione di tale precetto configura violazione di legge denunciabile in Cassazione.

⁶⁰ Così Cass. 12 agosto 2004, n. 15655, in *Mass. trib.*, cit. Cass. 10 dicembre 2008, n. 28944, *ivi*, ove – sul presupposto della ritenuta insussistenza dei presupposti per avviare il giudizio per l'ottemperanza – viene reputato esperibile unicamente il ricorso per cassazione ai sensi dell'art. 111 Cost., mentre in ordine agli effetti da ultimo indicati nel testo si confronti Cass. 17 dicembre 2008, n. 29463, *ivi*, con riferimento al credito d'imposta ed agli accessori vantato dal contribuente nei confronti dell'ufficio finanziario in quanto si tratterebbe di sindacato relativo alle scelte esecutive di quel giudice, ciò che non è certamente consentito nel giudizio in esame, poiché viene esclusa alcuna violazione di norme di legge.

⁶¹ La definizione della fase cognitiva si rinviene nella sentenza della Suprema Corte 31 marzo 2011, n. 7351, in *Mass. trib.*, cit., mentre l'impugnabilità dell'ordinanza di chiusura del procedimento per l'ottemperanza è stata riconosciuta dalle sentenze del Supremo Collegio 20 settembre 2013, n. 21561, 13 novembre 2006, n. 24196 e 21 febbraio 2005, n. 3435, *ivi*, la quale ultima afferma che perfino l'ordinanza vertente sulla pretesa difformità della liquidazione degli interessi rispetto al dispositivo della sentenza da eseguire, esprime un giudizio di conformità tra il *decisum* e la sua esecuzione, con la conseguente impugnabilità del ricorso per cassazione.

quando sia stata dichiarata illegittima l'ordinanza di ammissione del diritto al rimborso che la sentenza per l'ottemperanza aveva riconosciuto già effettuato, ponendo la questione del rimedio per l'ufficio finanziario per evitare il doppio rimborso⁶². Ne consegue che deve ammettersi il ricorso avverso l'ordinanza di chiusura del giudizio per l'ottemperanza non soltanto per le attività svolte dopo la sentenza per l'ottemperanza, ma anche ogniqualvolta con tale atto conclusivo del giudizio per l'ottemperanza si sia travalicato quanto statuito nella sentenza^e ciò vale anche riguardo al principio della soccombenza in tema di liquidazione delle spese giudiziali⁶³.

⁶² Sull'immodificabilità della sentenza da parte dell'ordinanza di chiusura si rinvia a Cass. 6 luglio 2012, n. 11352, in *Mass. trib.*, cit., ove l'effetto indicato nel testo.

⁶³ La Corte di legittimità ha reputato con la decisione 31 marzo 2011, n. 7351, *ivi*, che la questione della regolamentazione delle spese del procedimento di controllo sull'esecuzione dev'esser dedotta mediante impugnazione non della sentenza che ha definito la fase c.d. cognitiva del giudizio d'ottemperanza, ma dell'ordinanza di chiusura del procedimento di ottemperanza. A sua volta, Cass. 24 gennaio 2013, n. 1647, *ivi*, ha affermato che, se la sentenza da ottemperare contiene l'indicazione della somma da rimborsare, non può essere impugnata, ai sensi dell'art. 70, comma 8, del d.lgs. n. 546/1992, l'ordinanza di chiusura del giudizio per l'ottemperanza che abbia dato atto di un rimborso spese inferiore, risultando necessario presentare ricorso per cassazione o ricorso per revocazione della sentenza da ottemperare.

Sull'applicabilità del principio di soccombenza per le spese giudiziali si veda Cass. 7 dicembre 2016, n. 25147, in *Mass. trib.*, cit., che trova sostegno nella sentenza della Corte Costituzionale 12 luglio 2005, n. 274, *ivi*, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 46, comma 3, del d.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui precludeva ai giudici tributari, nella declaratoria di estinzione della controversia per cessazione della materia del contendere, di condannare l'Amministrazione, virtualmente soccombente al pagamento delle spese.