



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA TRIBUTARIA

La conformazione dell'Amministrazione Finanziaria alle decisioni dei giudici tributari è - o dovrebbe essere, stante il principio di legalità dell'azione amministrativa sancito dall'art. 97 Cost. - spontanea.

Nondimeno, talvolta, tale spontaneo adeguamento non interviene con la conseguenza che il contribuente si trova nella necessità di dover "convincere" la propria ex controparte processuale della bontà del proprio diritto ed ottenere quindi tutela dalla prepotenza (o ignavia, a seconda dei punti di vista) di questa.

Il legislatore, per garantire la posizione del cittadino-contribuente, ha mutuato nel processo tributario un istituto tipico di quello amministrativo: il **GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA**.

Questo altro non è se non una "parentesi di merito nell'attività giurisdizionale"¹, posto che si tratta di un procedimento appartenente alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario nel quale questi dispone di un potere di indagine particolarmente penetrante che

¹ "Il giudizio di ottemperanza va inteso come una specie del più vasto genere dei giudizi di esecuzione. **La giurisdizione del giudice tributario in sede di ottemperanza va intesa come giurisdizione esclusiva di merito.** Esclusiva, perché la competenza viene data al solo giudice fiscale, in presenza beninteso dei presupposti, l'esistenza cioè di un giudicato e di una inottemperanza. E' una giurisdizione di merito in quanto l'indagine del giudice si fa particolarmente pregnante, fino a coinvolgere l'esame dell'intera attività amministrativa e fino a consentire l'esercizio di poteri sostitutivi" (C.T.R. Emilia Romagna, Sezione IV, 4 luglio 2002, n. 107, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

coinvolge il *modus operandi* dell'Amministrazione e la conseguente attività spiegata, fino a consentire l'esercizio di pregnanti poteri sostitutivi, in via diretta ovvero mediante nomina di commissario *ad acta*².

I punti di contatto e le differenze fra l'ottemperanza amministrativa e l'ottemperanza tributaria.

Giova subito precisare che l'istituto *de quo* è previsto ad esclusiva tutela del contribuente dato che l'Amministrazione Finanziaria, per portare ad esecuzione una sentenza ormai passata in giudicato ovvero una sentenza ancora *in disputandum* (in questo caso, però, nei limiti di cui all'art. 68 D. Lgs. 546/1992), può procedere direttamente con le forme dell'esecuzione esattoriale, ossia mediante iscrizione a ruolo e successiva notifica della cartella esattoriale³.

Altra caratteristica particolare del giudizio di ottemperanza è che – similmente a quanto previsto per quello di cui all'art. 37 L. 1034/1971 ed artt. 90 e ss. R.D. 642/1907⁴

² C.T.R. Emilia Romagna, Sezione IV, 4 luglio 2002, n. 107, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.

³ A seguito dell'approvazione del D.L. 203/2005, dall'1 ottobre 2006 gli odierni concessionari per la riscossione cesseranno di esercitare le loro funzioni, le quali saranno assorbite da una società inizialmente *in toto* in mano pubblica, la Riscossioni S.p.A., la quale potrà operare o direttamente mediante propri uffici e funzionari ovvero rilevando quote di partecipazione maggioritaria (ovvero interi rami d'azienda, se la relativa attività è esercitata da istituti bancari) delle odierne società concessionarie.

⁴ "Il giudizio di ottemperanza è istituito che si è sviluppato sul terreno della giustizia amministrativa e del processo svolgentesi davanti ai T.A.R. ed al Consiglio di Stato, talché è naturale che ad esso il legislatore tributario si sia ispirato nell'operarne il trapianto nel nostro processo. E tuttavia non si possono nascondere le profonde differenze intercorrenti fra l'uno e l'altro giudizio. Invero, alla stregua dell'opinione prevalente, il giudizio di ottemperanza esperibile davanti ai giudici amministrativi ha natura e funzioni del tutto peculiari, dal momento che esso assomma in sé i caratteri del processo di cognizione e di uno speciale processo di esecuzione; ciò in quanto in questa sede detti giudici, al fine di dare compiuta tutela alle situazioni giuridiche soggettive lese dall'atto amministrativo illegittimo, intervengono in sostituzione dell'amministrazione inadempiente, per porre in essere in sua vece gli atti



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

– **è previsto unicamente per il caso di sentenze ormai passate in giudicato** e, pertanto, ad esso il contribuente non potrà ricorrere in caso di sentenza ad esso favorevole ma non ancora consolidata ovvero impugnata dall'Amministrazione Finanziaria.

Ricorrendo una simile eventualità, infatti, il contribuente non avrebbe altro mezzo se non quello di insorgere contro la pretesa dell'Amministrazione attivando un processo tutt'affatto nuovo, anche se *ex implicito* collegato a quello che lo ha visto (in modo non ancora definitivo) vittorioso, che dovrebbe concludersi, indipendentemente dall'esito del processo "madre", con la soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria per mancanza del titolo, non potendo, al contrario, essere sospeso in attesa della definizione del primo.

A tale principio fa peraltro eccezione il caso in cui la sentenza, benché non ancora divenuta incontrovertibile, sia comunque passata in giudicato limitatamente ad alcuni punti a cagione di mancata specifica impugnazione in sede di appello o di ricorso per Cassazione (c.d. giudicato parziale): il giudizio di ottemperanza è qui ammissibile per la sola parte ormai coperta da giudicato⁵.

all'uopo indispensabili, in modo da assicurare l'esecuzione del *dictum* contenuto nella sentenza. Diversamente, nel processo tributario si tratta solo di dare vita all'attività meramente esecutiva avente ad oggetto la restituzione delle somme indebitamente percepite e, dunque, quivi non si rinvengono aspetti cognitivi bensì soltanto aspetti esecutivi, collocandosi il giudizio di ottemperanza in un rapporto di pura e semplice alternativa con l'esecuzione della sentenza di condanna per il tramite dell'ordinario processo di esecuzione disciplinato dal c.p.c." (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffrè* 1997, p. 602).

⁵ "L'art. 70 D. Lgs. 546/1992, il quale detta la disciplina del giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie passate in giudicato, non limita l'iniziativa delle parti alla sola ipotesi di pronuncia definitiva esaustiva dell'intera controversia, bensì consente l'attuazione coattiva anche di singole parti o capi autonomi della sentenza, rispetto ai quali si sia formato il giudicato interno, l'esistenza del quale va 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. Inoltre, nel caso di sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, deve ritenersi che l'esecuzione forzata ordinaria, secondo le norme del



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

L'inadempimento "qualificato" dell'Amministrazione Finanziaria quale condizione di procedibilità del giudizio di ottemperanza.

Premesso quanto sopra, occorre sottolineare come non ogni inadempimento dell'Amministrazione Finanziaria sia *ex se* ricorribile in ottemperanza.

L'art. 70 c. 2 D. Lgs. 546/1992, infatti, dispone che tale strumento sia utilizzabile solo qualora risulti integrata una ben determinata condizione di procedibilità:

- **LA SCADENZA DEL TERMINE CONCESSO DALLA LEGGE PER LO SPONTANEO ADEGUAMENTO DA PARTE DELL'AMMINISTRAZIONE ALL'OBBLIGO POSTO A SUO CARICO DALLA SENTENZA⁶.**

E' necessaria, per il venire in essere di tale condizione, la presenza di una specifica disposizione "di legge" per la conformazione spontanea dell'Amministrazione al *dictum* del giudice.

codice di procedura civile, e l'esecuzione in sede tributaria, mediante il giudizio di ottemperanza disciplinato dalla norma sopra citata, costituiscano mezzi di tutela concorrenti e cumulabili, esperibili, quindi, anche contestualmente, affinché la pretesa creditoria espressa nel giudicato sia puntualmente attuata in via coattiva" (Corte Cass., Sezione Tributaria, 14 gennaio 2004, n. 358, Assoc. culturale Minerva c. Comune di Milano, *in Giust. civ. Mass. 2004, f. 1*).

⁶ "Passata in giudicato la decisione emessa dalla Commissione Tributaria Centrale, il ricorrente, in ragione del silenzio dell'ufficio adito, può proporre ricorso per l'ottemperanza solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento, da parte dell'ufficio finanziario o dell'ente locale, dell'obbligo posto a carico della sentenza. Mancando tale termine, solo dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo ufficiale giudiziario. Mancando in sentenza l'indicazione di un termine, non essendosi preventivamente provveduto alla costituzione in mora a mezzo ufficiale giudiziario dell'ufficio contro cui e' stata emessa la decisione, il ricorso presentato è inammissibile" (C.T.R. Emilia Romagna, Sezione I, 30 aprile 1999, n. 124, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

Il collegamento fra tale previsione e la L. 241/1990 (ed in particolare l'art. 2 c. 3 di questa, dedicato proprio alla disciplina del termine di adozione del provvedimento finale) è *ictu oculi* evidente: e proprio in funzione di tale collegamento ritengo che, alla luce delle modifiche subite, in oltre quindici anni di vita, dalla L. 241/1990, il riferimento alla "legge" dall'art. 70 c. 2 D. Lgs. 546/1992 sia da intendersi in senso atecnico, con la conseguenza che la condizione di procedibilità in esame può dirsi integrata anche nei casi in cui l'Amministrazione non avvenga allo spontaneo adeguamento nel termine prescritto con disposizione di secondo grado (poco importa se costituita da un D.M., come prevedeva la L. 241/1990 nel testo anteriore alle modifiche operate dalla L. 15/2005, o da un d.P.R., come prevede il testo successivo a tali modifiche).

- **IN MANCANZA DI TALE TERMINE, IL DECORSO DI 30 GIORNI DALLA DATA DI MESSA IN MORA DELL'AMMINISTRAZIONE STESSA A MEZZO DI UFFICIALE GIUDIZIARIO.**

Si tratta, nella mente del legislatore, di una ipotesi residuale anche se, nella pratica, è quella che maggiormente si riscontra, per lo meno dall'esame dei repertori delle Commissioni Tributarie.

Il termine *de quo* inizia a decorrere dal momento in cui l'Amministrazione Finanziaria riceve l'atto di messa in mora che, per essere valido a tali fini, deve essere notificato a mezzo di ufficiale giudiziario.

Trattasi di adempimento prescritto a pena di improcedibilità del giudizio di ottemperanza e, secondo dottrina e giurisprudenza assolutamente costanti, non è suscettibile di equipollenti: non potrà pertanto essere ritenuto sufficiente l'invio da



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

parte del contribuente, anche se in piego raccomandato, dell'atto di messa in mora ovvero la sua consegna diretta all'ufficio interessato. *Mutatis mutandis*, non viene ritenuto idoneo il c.d. ATTO DI SIGNIFICAZIONE E DIFFIDA STRAGIUDIZIALE che, spesso e volentieri, i legali (invero poco esperti) inviano all'Amministrazione finanziaria, quasi che si trattasse di una normale messa in mora ex art. 1218 c.c.⁷.

Per quanto concerne il *dies a quo* dal quale decorre il detto termine di 30 giorni, trova applicazione il disposto di cui all'ultimo periodo dell'art. 16 c. 5 D. Lgs. 546/1992: dovendo l'atto notificato diventare conoscibile, da parte del destinatario, al fine di spiegare gli effetti voluti dal legislatore (ossia che l'adempimento spontaneo degli obblighi), **il termine non potrà che decorrere dal momento in cui la diffida è stata effettivamente e ritualmente notificata all'Amministrazione** non potendo invece ritenersi soddisfatto il presupposto processuale allorché lo *spatium* temporale risulti essere soddisfatto solo in relazione al momento in cui il contribuente (o chi per esso) ha consegnato copia della diffida notificanda all'ufficiale giudiziario.

Diverso, peraltro, è il problema del giudizio di ottemperanza attivato mediante deposito agli atti della sola "velina" di notifica attestante la consegna dell'atto all'ufficiale giudiziario: in tale ipotesi, similmente a quanto accade nel processo civile, la cui disciplina è applicabile in via sussidiaria, nulla osta a che il giudice ordini, quale suo primo atto, al ricorrente il deposito dell'attestazione di avvenuta notifica dichiarando rituale l'azione qualora accerti che, al momento dell'instaurazione del contraddittorio, erano già trascorsi i 30 giorni dal ricevimento della diffida o, altrimenti, dichiarando l'improcedibilità della domanda.

⁷ C.T.R. Lazio, Sezione XXV, 12 luglio 2004, n. 2, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

In ogni caso, la possibilità di agire in ottemperanza è esclusa qualora l'obbligo di adeguamento dell'Amministrazione sia ormai estinto per prescrizione ovvero per altre ragioni. Classico caso è il rimborso di indebiti tributari⁸: ai sensi di quanto prescritto

⁸ Per giurisprudenza maggioritaria, **il ricorso per ottemperanza non è esperibile nei casi in cui l'Amministrazione Finanziaria sia stata condannata unicamente al pagamento di una somma in denaro e l'adempimento di tale obbligo non comporti valutazioni discrezionali o di merito**, essendo possibile, in tali casi, solo il rimedio dell'esecuzione forzata – basata sul titolo costituito dalla sentenza – di cui agli artt. 474 e ss. c.p.c..

“E' improponibile il ricorso per il giudizio di ottemperanza per l'adempimento, da parte dell'ufficio del Ministero delle Finanze o dell'ente locale impositore, degli obblighi sanciti da sentenza passata in giudicato che condanna l'A.F. al pagamento di una somma di denaro. L'inciso <salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per le sentenze di condanna> del primo comma dell'art. 70 D. Lgs. 546/1992, fa ritenere che non sussista infatti l'alternativa tra quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza costituente titolo esecutivo per il pagamento ed il ricorso al giudizio di ottemperanza per le prestazioni di pagamento, per il quale dovrà farsi ricorso all'art. 480 e ss. c.p.c. L'ottemperanza potrà invece essere richiesta per prestazioni diverse dal mero pagamento” (C.T.R. Toscana, Sezione XXX, 2 dicembre 2002, n. 79, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

“Nel caso in cui vi e' una sentenza di condanna al pagamento di una somma da parte dell'Amministrazione finanziaria o c'e' l'obbligo di rimborso di somme indebitamente percepite da parte di quest'ultima il contribuente creditore non può fare ricorso al giudizio di ottemperanza” (C.T.P. Foggia, Sezione X, 6 marzo 2001, n. 121, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

In dottrina: BELLAGAMBA, “Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996”, *Torino 1996*, p. 212; BELLÉ, “Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1994, I, 245 (“Il nuovo processo tributario ha voluto individuare rimedi diversi per situazioni differenti, ammettendo il ricorso all'istituto dell'esecuzione forzata, regolata dal c.p.c., per le condanne definitive al pagamento di somme di denaro – art. 69 – ed il giudizio di ottemperanza, regolato dall'art. 70, per l'adempimento di altri obblighi di fare scaturenti da sentenze tributarie passate in giudicato. Non sarebbe pertanto ipotizzabile giudizio di ottemperanza per ottenere l'esecuzione di una sentenza di condanna al pagamento di somme”); MERCATALI, “La nuova normativa sul contenzioso tributario: riflessioni a caldo sulle linee guida del nuovo processo e sulla problematica emergente”, in *riv. Dir. Trib.* 1993, I, 233.

In senso diametralmente contrario si stagliano alcune sentenze per le quali **la scelta tra il rimedio del giudizio di opposizione e l'esecuzione forzata è rimessa** – ovviamente nei soli casi in cui ciò sia materialmente possibile – **al contribuente**.

“Per quanto attiene alla questione se il giudizio di ottemperanza ex art. 70 D. Lgs. 546/1992 debba essere preceduto o no da un'azione esecutiva, si afferma che il giudizio di ottemperanza e' un giudizio a carattere generale, che può essere facoltativamente scelto dal contribuente senza pregiudizialità e preclusione alcuna e senza che abbisogni delle formalità proprie del giudizio di esecuzione (richiedendosi soltanto i presupposti di cui al citato art. 70” (C.T.R. Lombardia, Sezione I, 9 novembre 2001, n. 462, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

Tale filone trova forte addentellato in altrettanto forte dottrina: TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, *Giuffrè 1997*, p. 602 (“Non si possono nascondere le



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

dall'art. 2953 c.c., la prescrizione dei diritti derivati da sentenze, indipendentemente dal

profonde differenze intercorrenti fra il [giudizio di ottemperanza in sede amministrativa ed in sede tributaria]. Invero, alla stregua dell'opinione prevalente, il giudizio di ottemperanza esperibile davanti ai giudici amministrativi ha natura e funzioni del tutto peculiari, dal momento che esso assomma in sé i caratteri del processo di cognizione e di uno speciale processo di esecuzione; ciò in quanto in questa sede detti giudici, al fine di dare compiuta tutela alle situazioni giuridiche soggettive lese dall'atto amministrativo illegittimo, intervengono in sostituzione dell'amministrazione inadempiente, per porre in essere in sua vece gli atti all'uopo indispensabili, in modo da assicurare l'esecuzione del *dictum* contenuto nella sentenza. Diversamente, nel processo tributario si tratta solo di dare vita all'attività meramente esecutiva avente ad oggetto la restituzione delle somme indebitamente percepite e, dunque, quivi non si rinvergono aspetti cognitivi bensì soltanto aspetti esecutivi, collocandosi il giudizio di ottemperanza in un rapporto di pura e semplice alternativa con l'esecuzione della sentenza di condanna per il tramite dell'ordinario processo di esecuzione disciplinato dal c.p.c.).

Un terzo filone giurisprudenziale, non meno importante dei precedenti, **subordina l'esperimento del ricorso per ottemperanza alla prova dell'infruttuosità dell'esercizio dell'esecuzione forzata.**

"È inammissibile il ricorso diretto ad ottenere il giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 D. Lgs. 546/92 quando non sia stata preventivamente esperita, con esito negativo, l'esecuzione ordinaria nei confronti della Pubblica Amministrazione inadempiente" (C.T.R. Lazio, Sezione XXVII, 28 marzo 2000, n. 98, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

Questa ricostruzione è particolarmente seguita in dottrina: GLENDI, "Commentario delle leggi sul contenzioso tributario", *Milano 1990*, p. 392; MAFFEZZONI, "Nota sull'ottemperanza alle sentenze tributarie", in *Boll. Trib. 1988*, p. 325; MUSCARÀ, "In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte", in *Rass. Trib. 1985*, II, p. 179; PERRUCCI, "L'esecutorietà delle decisioni delle C.T. e gli atti amministrativi impugnati", in *Corr. Tib. 1986*, p. 2478.

Pregnante è, a tal proposito, la ricostruzione di TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI ("Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 605 e ss.) per i quali "l'art. 70 c. 1 individua il soggetto legittimato al giudizio di ottemperanza nella <parte che vi ha interesse>; si tratta quindi di stabilire che <interesse abbia all'ottemperanza> chi già, secondo le regole del processo civile, può rivolgersi al giudice dell'esecuzione, avendo una sentenza di condanna al pagamento di somme individuate nel loro ammontare. Come da altri già evidenziato, la soluzione a questo interrogativo dipende, in buona sostanza, dall'individuazione di elementi di specificità nel giudizio di ottemperanza rispetto alla procedura esecutiva del c.p.c., che giustifichino la sussistenza dell'interesse ad esperire la procedura di ottemperanza. Il problema non è di poco conto, sia sotto il profilo ricostruttivo sia sotto il profilo pratico, dal momento che la mancanza di interesse ad agire comporta l'inammissibilità del ricorso in ottemperanza. Solo dall'inutile esperimento dei mezzi ordinari di esecuzione della sentenza emerge l'interesse ad agire con giudizio di ottemperanza, poiché, a questo punto, l'insoddisfazione del contribuente evidenzia gli elementi di specificità di questa procedura rispetto all'ordinaria, elementi in cui si sostanzia l'interesse ad agire. Questa soluzione appare congrua rispetto al fine di limitare il ricorso al giudizio di ottemperanza ai soli casi in cui sia veramente indispensabile il ricorso a questa procedura. Inoltre, tale interpretazione ha il pregio di rendere effettivo nella pratica il disposto di cui all'art. 30 lett. l) L. 413/1991, relativo alla previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a carico dell'amministrazione soccombente> con riferimento alle sentenze di condanna al rimborso. Infatti, negare l'esperibilità del giudizio di ottemperanza in tali ipotesi, ammettendo solo il ricorso all'esecuzione forzata, significherebbe vanificare il principio affermato dal legislatore delegante, stante la pratica impignorabilità dei beni dello Stato e degli enti locali".



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

fatto che diritto fatto valere sia, *rationae materiae*, assoggettato ad un termine diverso, è quella ordinaria decennale, ed a tale regola certo non si sottraggono i crediti dei cittadini nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, che possono derivare, a seconda dei casi, dall'erroneo pagamento di tributi o di sanzioni pecuniarie.

IL PROCEDIMENTO DI OTTEMPERANZA.

a) La costituzione delle parti processuali.

A differenza del "normale" ricorso tributario, quello per ottemperanza non deve essere previamente notificato all'ente impositore. L'art. 70 c. 3 D. Lgs. 546/1992 dispone che questo, indirizzato al Presidente della Commissione Tributaria⁹, sia depositato in doppio originale presso la Segreteria della stessa corredato, a pena di inammissibilità, della "precisa indicazione":

- della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza;
- dell'atto di messa in mora (ovviamente, nei soli casi in cui questo sia richiesto quale condizione di procedibilità) e della relata di notifica.

Tali atti, si noti, **non devono essere allegati a pena di inammissibilità al ricorso**, essendo, all'opposto, previsto che siano fatti oggetti di una obbligatoria produzione solo se ritenuto necessario da parte della Commissione giudicante. Nel silenzio

⁹ "Altre divergenze rispetto ai normali ricorsi si riscontrano, come del resto per il giudizio amministrativo, quanto alle forme ed al rito, cui il ricorso in ottemperanza deve adeguarsi a pena di inammissibilità. Così esso non va diretto alla Commissione, ma al suo Presidente" (TINDARI VAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffé* 1997, p. 609).



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

usato dal legislatore, peraltro, l'obbligatoria integrazione della documentazione può avere ad oggetto anche la documentazione che il decidente ritiene comunque necessario assumere, a scopo probatorio, al fine di determinare l'effettivo mancato tempestivo adempimento dell'Amministrazione al *dictum* ormai passato in cosa giudicata¹⁰.

In atto, ovviamente, devono essere puntualmente indicati i **motivi di ricorso** ed, in particolare, le obbligazioni delle quali si assuma l'inadempimento da parte dell'Amministrazione¹¹.

Tale indicazione è di fondamentale importanza per una ragione ben precisa: a parte il fatto che una lamentela aspecifica avrebbe ben poche possibilità di essere accolta dalla Commissione Tributaria per carenza dei requisiti di cui all'art. 18 c. 2 lett. d) ed e) – ossia indicazione del *petitum* e della *causa pretendi* – e darebbe quindi luogo ad una pronuncia "sul processo", dottrina¹² e giurisprudenza unanimi hanno sempre sottolineato

¹⁰ BELLAGAMBA, "Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996", *Torino 1996*, p. 213.

¹¹ "In sede di giudizio di ottemperanza, il giudice può solo provvedere in ordine all'esecuzione del giudicato e non anche in relazione a profili cognitivi estranei all'individuazione del contenuto e della portata del giudicato; pertanto, è precluso a detto giudice disporre un'eventuale compensazione in sede fallimentare tra credito emerso dal giudicato con debiti fiscali sopravvenuti, potendo detta compensazione avvenire solo su precisa domanda del contribuente rivolta all'ufficio" (Corte Cass., Sezione V, 24 giugno 2005, n. 13681, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹² "Il ricorrente deve limitarsi a chiedere al giudice di provvedere in ordine all'esecuzione della sentenza ignorata, in tutto o in parte, dall'Amministrazione, mentre non può avanzare domande o far valere pretese che non derivino direttamente dal giudicato, né può sollevare nuove questioni di legittimità (ad eccezione del giudizio di costituzionalità, ritenuto ammissibile anche in questa fase) o dedurre motivi miranti ad una modifica del giudicato, né censurare gli eventuali provvedimenti emanati dall'Amministrazione in adempimento dell'obbligo. Egli, inoltre, non è tenuto a precisare i modi dell'esecuzione, poiché spetta al giudice tributario stabilirli. Il contenuto del ricorso, infine, deve essere conforme a quanto intimato all'Amministrazione con la diffida" (TINDARI VAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffé 1997*, p. 609).



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

come l'ottemperanza è possibile nei soli limiti in cui l'obbligazione è giuridicamente dovuta in base al testo della sentenza emessa (cfr. art. 70 c. 7 D. Lgs. 546/1992)¹³.

Solo una puntuale indicazione del *quid* richiesto all'Amministrazione Finanziaria, pertanto, consente di stabilire se la pretesa avanzata dal ricorrente abbia un effettivo collegamento con la decisione del giudice tributario e se, soprattutto, il comportamento tenuto dall'Amministrazione possa considerarsi elusivo di quest'ultima.

La competenza della Commissione Tributaria si determina, ai sensi di quanto prescritto dall'art. 70 c. 1 D. Lgs. 546/1992, sulla base dell'atto al quale si richiede ottemperanza, nel senso che:

- allorché questa sia riferita ad una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, dovrà essere adito il medesimo organo¹⁴;

¹³ "Con la sentenza di ottemperanza che stabilisce la corresponsione degli interessi nella misura fissata per quelli legali a decorrere dalla data di messa in mora; ogni pretesa diretta ad ottenere ulteriori interessi va respinta per essere chiusa la procedura di ottemperanza con la sentenza suddetta ex art. 70 c. 7 e 8 D. Lgs. 546/1992" (C.T.R. Lazio, Sezione XXXII, 30 gennaio 2004, n. 2, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).

¹⁴ "La competenza per i giudizi di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie e' attribuita dall'art. 70 D. Lgs. 546/1992, alla commissione provinciale esclusivamente nel caso in cui sia passata in giudicato una sentenza da essa pronunciata, **il che può verificarsi o per la mancata impugnazione della decisione di primo grado, o nelle ipotesi in cui questa sia impugnata ma resti ferma, senza essere sostituita da quella di appello** - che in tal caso costituisce giudicato formale e non sostanziale -, **quando il giudizio di secondo grado si concluda nel rito con una dichiarazione di inammissibilità, di improcedibilità o di estinzione dell'appello medesimo**, con l'eccezione, per siffatte sentenze d'appello, del capo contenente la condanna alle spese, che può assumere il valore di giudicato sostanziale e costituire un titolo esecutivo autonomo, e va perciò fatto valere in sede di ottemperanza, esso solo, dinanzi alla commissione regionale. In tutti gli altri casi, per il giudizio di ottemperanza la competenza appartiene alla commissione regionale, poiché la sentenza emessa in un grado superiore si sostituisce a quella emessa in primo grado, superata per effetto delle valutazioni operate da altro giudice, esplicitate nella necessaria motivazione" (Corte Cass., Sezione V, 10 settembre 2004, n. 18266, *in Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

- in ogni altro caso (ad eccezione dell'ipotesi in cui la sentenza di primo grado sia stata confermata in appello¹⁵ ed eventualmente anche in sede di legittimità), il ricorso dovrà essere presentato alla Commissione Tributaria Regionale.

Una volta depositato, la Segreteria della Commissione provvederà a comunicarlo all'Amministrazione Finanziaria ovvero all'ente tenuto a provvedere.

Facendo per un attimo un *flash back*, risulta evidente che il giudizio si considera instaurato (salva valutazione della sua ritualità, che può portare anche ad una decisione "sul processo") **nel momento del deposito del ricorso, in doppio originale, presso la Segreteria della Commissione Tributaria**; è pertanto questo l'adempimento che deve essere ottemperato prima del decorso del termine decennale previsto per l'estinzione dell'obbligazione tributaria.

Con il deposito, il ricorrente è dunque automaticamente costituito in giudizio; non così l'Amministrazione Finanziaria la quale, una volta ricevuta la prescritta comunicazione da parte della Segreteria della Commissione Tributaria, **può costituirsi**,

¹⁵ "L'ottemperanza agli obblighi derivanti da sentenza passata in giudicato della C.T.R., di conferma del giudicato della C.T.P., deve essere proposta avanti a quest'ultima, ai sensi dell'art. 70 D. Lgs. 546/1992" (C.T.R. Campania, Sezione I, 20 gennaio 2003, n. 1813, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

"La competenza a giudicare sulla domanda di ottemperanza relativa ad una sentenza adottata dalla C.T.P., confermata pedissequamente dalla C.T.R., spetta alla C.T.P." (C.T.R. Lombardia, 21 ottobre 1999, n. 394, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

In dottrina: TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", *Giuffé 1997*, p. 607.

Ne deriva pertanto che, *de facto*, il giudizio di ottemperanza si svolgerà dinanzi la C.T.R. solo allorché la sentenza di quest'ultima abbia modificato la pronuncia del giudice di primo grado. Ma la competenza del giudice regionale si avrà anche nei casi in cui la sua pronuncia sia stata sovvertita in grado di legittimità, posto che, secondo quanto previsto dall'art. 70 c. 1 D. Lgs. 546/1992, la competenza delle C.T.R. è residuale rispetto a quella (puntuale) delle C.T.P..



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

mediante deposito del proprio fascicolo di parte, **entro il termine (ordinatorio) di 20 giorni.**

Il fascicolo di parte deve contenere:

- le "osservazioni scritte", ossia, in sostanza, una vera e propria comparsa di risposta con la quale l'Amministrazione prende posizione sui motivi di ricorso presentati da controparte eccependo puntualmente eventuali ragioni di decadenza dagli stessi e spiegando puntualmente le proprie difese;
- i documenti che offre in comunicazione.

Con riguardo a questi ultimi, avendo il processo *de quo* ad oggetto il presunto mancato adempimento di una decisione giudiziale, i documenti prodotti potranno riferirsi unicamente all'eventuale adempimento intervenuto *medio tempore*.

Tale specificazione, contenuta nell'art. 70 c. 5 D. Lgs. 546/1992, consente a maggior ragione, qualora ve ne fosse bisogno, di escludere la possibilità di configurare il processo *de quo* quale giudizio di *revisio prioris instantiae*: l'Amministrazione, Finanziaria, in tale sede non potrà avanzare nuove giustificazioni a sostegno della legittimità della propria precedente attività già sanzionata dal giudice e cristallizzata in una sentenza ormai passata in giudicato.

b) La fase decisoria.



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

In ogni caso, una volta scaduto il termine (che, come abbiamo visto, è meramente ordinatorio) previsto per la costituzione dell'Amministrazione, il Presidente della Commissione Tributaria **assegna il ricorso alla medesima sezione che ha pronunciato la sentenza di cui viene richiesto il rispetto**¹⁶.

A sua volta, il Presidente di quest'ultima, una volta ricevuto l'incartamento, fissa, **non oltre il 90° giorno successivo al deposito** (ma anche qui si tratta di termine ordinatorio), il giorno della prevista trattazione in camera di consiglio curando che la Segretaria della Sezione ne dia notizia alle parti costituite **almeno 10 giorni liberi prima**.

All'udienza, le parti possono, se presenti, intervenire ed esporre anche oralmente le proprie ragioni. L'istruzione probatoria è, tendenzialmente, molto semplice e si articola sull'acquisizione della documentazione già depositata dalle parti con i rispettivi atti di costituzione; nondimeno, la possibilità concessa al collegio di "acquisire la documentazione necessaria" (art. 70 c. 7 D. Lgs. 546/1992) chiarisce come questo disponga sempre della facoltà di ampliare il *thema probandum* disponendo l'acquisizione di prove ritenute all'uopo idonee.

Tale facoltà è ovviamente ristretta al solo *thema probandum* e non coinvolge anche il *thema decidendum* posto che il giudizio di ottemperanza è un giudizio presidiato dal principio dell'iniziativa di parte.

¹⁶ Il legislatore non ha disciplinato l'ipotesi per la quale, *medio tempore*, la sezione che ha pronunciato la sentenza della quale viene chiesta l'ottemperanza sia stata sciolta. In una simile ipotesi, la prassi ha registrato l'applicazione di due distinte soluzioni, entrambe pienamente legittime: secondo la prima, il Presidente della Commissione assegna la causa ad una Sezione di propria scelta determinata talvolta secondo criteri di pura casualità e, tal'altra, secondo criteri di rotazione delle assegnazioni; l'altra soluzione, invece, è imperniata sull'assegnazione della controversia alla Sezione che, ordinariamente, gestisce il contenzioso più consimile per oggetto.



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

La citata previsione è comunque di grande importanza posto che l'ottemperanza si caratterizza per il fatto di essere (anche) un giudizio di merito, e come tale consente al giudice di sostituirsi, o direttamente o per il tramite di un commissario *ad acta*, all'Amministrazione Finanziaria: per fare in modo che ciò possa avvenire con maggiore soddisfazione dei diritti del contribuente, dunque, è fondamentale che il giudice disponga di un campo di indagine tendenzialmente più vasto rispetto a quello conseguente alla mera puntuale applicazione del principio per il quale *iudex secundum alligata et probata iudicare debet*, tipico del processo civile.

Ad ogni modo, terminata l'istruzione, il collegio definisce la causa con sentenza che può essere:

- 1) meramente processuale, allorché l'esame si sia arrestato all'*an* del processo - ossia alla sua stessa esistenza - senza scendere alla *quaestio iuris* che ne è oggetto¹⁷.

A differenza del processo di merito (art. 27 D. Lgs. 546/1992), quello di ottemperanza non ha una "fase presidenziale" per il preventivo esame della ritualità del ricorso: da ciò consegue che tutte le questioni relative la sua ammissibilità e

¹⁷ "L'art. 70 D. Lgs. 546/1992 prevede quale provvedimento terminativo del giudizio soltanto la sentenza in caso di accoglimento del ricorso, nulla disponendo per l'ipotesi di rigetto. La pronuncia di rigetto è <allo stato>, nulla impedendo alla parte creditrice di iniziare altro giudizio di ottemperanza al verificarsi delle condizioni di legge. Di conseguenza, giusta il canone di cui all'art. 131 c. 2 c.p.c., la forma propria del provvedimento di rigetto non è quella della sentenza, ma quella della ordinanza, come tale non suscettibile di passaggio in giudicato neppure formale" (C.T.R. Piemonte, Sezione XXVIII, 20 maggio 2003, n. 5, G.M. c. Agenzia delle Entrate, *in GT Riv. giur. trib. 2003*, 981 *in nota di Glendi*).



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

procedibilità sono decise direttamente dal collegio, in camera di consiglio ex art. 70 c. 7 D. Lgs. 546/1992, in via preliminare rispetto ad ogni altra valutazione¹⁸.

In tal sede, qualora il collegio ritenga il ricorso:

- presentato in carenza di una condizione di procedibilità (quale può essere, ad esempio, la preventiva messa in mora dell'Amministrazione), lo dichiarerà improcedibile, condannando alle spese il ricorrente;
- generico per mancata specificazione dei motivi dello stesso ex art. 18 c. 2 lett. d) ed e), lo dichiarerà inammissibile per genericità del *petitum*, condannando, anche in questo caso, il ricorrente alle spese;
- ormai non più attuale in quanto, successivamente alla sua presentazione, l'Amministrazione ha ottemperato al disposto della sentenza passata in giudicato, lo dichiarerà estinto per cessazione della materia del contendere.

In tale ipotesi, occorre sottolineare come a fronte di un filone giurisprudenziale ormai consolidato che, interpretando alla lettera l'art. 46 D. Lgs. 546/1992, propugna l'integrale compensazione delle spese, sta prendendo piede un altro filone (secondo il mio modesto avviso maggiormente conforme ad equità) per il quale i casi di cessazione della materia del contendere caratterizzati dal tardivo adempimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria non possono essere sussunti nell'ambito del citato art. 46 D. Lgs. 546/1992 costituendo, all'opposto,

¹⁸ TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, "Il nuovo processo tributario", Giuffrè 1997, p. 612.



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

sintomatica figura di rinuncia al ricorso ex art. 44 D. Lgs. 546/1992 con conseguente condanna alla spese della parte che a tale rinuncia ha dato luogo seppure *per facta concludentia* ossia, nel caso di specie, con condanna dell'Amministrazione.

Di recente, peraltro, un intervento della Corte Costituzionale (sentenza n. 274/2005) ha dichiarato costituzionalmente illegittimo il richiamato art. 46 D. Lgs. 546/1992 nella parte in cui non consente al giudice, in sede di dichiarazione dell'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere, di operare il c.d. "giudizio di soccombenza virtuale" al fine della ripartizione delle spese.

E' *ictu oculi* evidente come tale novellata lettura dell'art. 46 D. Lgs. 546/1992 consentirebbe da un lato di ricondurre a tale figura (invero, la sua propria) il tardivo adempimento dell'Amministrazione Finanziaria perseguendo, dall'altro, i giusti obiettivi di equità e di rispetto delle regole fondamentali del nostro diritto in tutti di conclamata e gravemente colposa "sordità" dell'Erario;

- 2) di merito, quando l'esame del giudice si estende anche al *quid* della questione sottesa e, pertanto, definisce interamente la controversia.

Come già anticipato, l'ottemperanza, si estende anche al merito e, dunque, al giudice è data la possibilità di sostituirsi all'Amministrazione Finanziaria nell'emanazione – ovvero nella rimozione – dei provvedimenti necessari all'attuazione dell'intervenuto giudicato.



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

Con la sentenza, pertanto, la Commissione Tributaria deve:

- a) in caso di accoglimento, stabilire quali interventi “sostitutivi” porre in essere al fine di costringere l’Amministrazione alla completa ottemperanza. A tal fine potrà agire in tre differenti modi:
- provvedere direttamente, non limitandosi ad emettere un ordine generico di adempimento a carico dell’Amministrazione ma addirittura individuando ed emanando essa stessa l’atto ritenuto necessario¹⁹;
 - nominare un proprio componente affinché provveda agli adempimenti più strettamente operativi necessari per ottenere l’integrale soddisfacimento della posizione del ricorrente²⁰;
 - nominare un commissario *ad acta* il quale, nell’esercizio delle proprie funzioni, agirà – similmente all’omologo organo del giudizio di ottemperanza davanti al Giudice Amministrativo – non quale organo dell’Amministrazione sostituita ma, bensì, quale ausiliario del giudice²¹.

¹⁹ Circolare dell’Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e del Contenzioso n. 5 del 4 febbraio 2003

²⁰ BELLAGAMBA, “Il contenzioso tributario dopo il D.L. 259/1996”, *Torino 1996*, p. 213.

²¹ I dubbi, peraltro frutto di una interpretazione del dato normativo palesemente avulsa dalla realtà, in ordine all’impossibilità, per le nuove Agenzie Fiscali, di dare attuazione ai provvedimenti emessi dai commissari *ad acta* sono venuti meno a seguito dell’emanazione della circolare dell’Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e del Contenzioso n. 5 del 4 febbraio 2003.

“Gli atti del commissario, in quanto riconducibili all’ufficio giudiziario, hanno natura giurisdizionale (e non amministrativa) e la loro verifica spetta solo al giudice dell’ottemperanza che lo ha nominato, il quale deve controllare, anche su impulso della stesa amministrazione, che la corrispondenza dell’operato del commissario a quanto disposto dalla sentenza passata in giudicato” (TINDARI BAGLIONE, SERGIO MENCHINI e MARCO MICCINESI, “Il nuovo processo tributario”, *Giuffrè 1997*, p. 612).



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

In tale caso, la Commissione, con lo stesso atto di nomina, stabilisce il termine entro il quale il commissario deve portare a termine il suo incarico nonché il compenso ad esso spettante, nel rispetto di quanto previsto dalla L. 319/1980. E' comunque utile sottolineare come tale compenso sia dovuto non per il fatto in sé della nomina ma solo a seguito del concreto svolgimento dell'attività: ne consegue che qualora la Commissione Tributaria abbia sì provveduto alla nomina ma, contestualmente, concesso all'Amministrazione Finanziaria un ulteriore termine per adempiere (la qual cosa, peraltro, è meramente eventuale non esistendo alcun obbligo in tal senso) che questa abbia rispettato, nessun compenso potrà essere corrisposto al commissario *ad acta*²².

Indipendentemente dal *modus operandi* adottato dalla Commissione, in sede di sentenza dovrà comunque pronunciarsi sulle spese, in particolare condannando l'Amministrazione Finanziaria a tenere indenne il contribuente dai costi del giudizio; per quanto concerne, invece, il risarcimento dei danni da questo *medio tempore* subiti, è da ritenere che il giudice possa condannare unicamente alla corresponsione degli interessi sui singoli cespiti tributari così come previsti dalle diverse disposizioni di legge non potendo, al contrario, condannare al risarcimento ex art. 2043 c.c..

Per ottenere anche tale ulteriore tutela, pertanto, il contribuente, una volta terminato il giudizio, dovrà adire direttamente il giudice ordinario.

²² Circolare dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e del Contenzioso n. 5 del 4 febbraio 2003



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

Ma la sentenza di accoglimento non è – a differenza dei “normali” processi tributari – **l’ultimo atto del giudizio**: l’art. 70 c. 8 D. Lgs. 546/1992, infatti, dispone che la Commissione Tributaria:

- dopo aver riscontrato l’effettiva esecuzione dei provvedimenti direttamente disposti per l’adeguamento dell’Amministrazione Finanziaria;
- ovvero dopo aver preso atto dei provvedimenti a tal fine emanati dal componente delegato o dal commissario *ad acta*;

ne dichiara la chiusura con apposita ORDINANZA, contro la quale non è prevista, *expressis verbis*, alcuna forma di impugnazione o reclamo anche se, in realtà, la giurisprudenza, facendo applicazione dell’art. 111 Cost., ritiene comunque esperibile il ricorso per Cassazione nei casi in cui l’ordinanza abbia contenuto decisorio²³;

b) in caso di rigetto, riconoscere il già intervenuto adeguamento dell’Amministrazione e condannare il ricorrente alle spese processuali.

c) La ricorribilità della sentenza di ottemperanza.

Le sentenze emesse a seguito di giudizio di ottemperanza non possono, ovviamente, formare oggetto di una nuova valutazione di merito in sede di appello anche se, in applicazione del principio generale di cui agli artt. 111 Cost., l’art. 70 c. 10 D. Lgs.

²³ Corte Cass., Sezione V, 21 febbraio 2005, n. 3435, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it.



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

546/1992 ne prevede la ricorribilità in Cassazione **per inosservanza delle norme sul procedimento.**

Un'interpretazione letterale di tale disposizione, peraltro, consentirebbe il ricorso al Supremo Collegio in tutti i casi di cui all'art. 360 c.p.c. ad eccezione della violazione o falsa applicazione di una norma di diritto sostanziale (art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c.).

In realtà, la giurisprudenza è costante nel fornire una interpretazione estensiva di detta disposizione, ammettendo il ricorso ex art. 70 c. 10 D. Lgs. 546/1992 **in ogni caso di violazione di legge** e, pertanto, anche per il caso di violazione di una disciplina sostanziale la cui applicazione è comunque fatta oggetto di decisione da parte del giudice dell'ottemperanza²⁴.

²⁴ "L'art. 70 u.c. D. Lgs. 546/1992, va interpretato nel senso che il ricorso per cassazione contro le sentenze emesse in sede di ottemperanza 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" (Corte Cass., Sezione V, 3 aprile 2005, n. 4596, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

"L'art. 70, comma decimo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nello stabilire che contro la sentenza conclusiva del giudizio di ottemperanza davanti alle Commissioni Tributarie <è ammesso soltanto ricorso per Cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento>, va inteso, come le altre espresse previsioni normative che avverso provvedimenti giurisdizionali aventi carattere decisorio non ammettono altro mezzo di impugnazione che il ricorso per Cassazione, nel senso che quest'ultimo, a sensi dell'art. 111 Cost., è sempre consentito per violazione di legge, con riferimento tanto alla legge regolatrice del rapporto sostanziale controverso che a quella regolatrice del processo" (Corte Cass., Sezione V, 5 agosto 2005, n. 15084, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

"Contro le sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie nel giudizio di ottemperanza al giudicato e' proponibile ricorso per cassazione, oltre che per inosservanza delle norme di quel procedimento (art. 70 D. Lgs. 546/1992), per violazione di legge, in applicazione dell'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" (Corte Cass., Sezione V, 23 aprile 2004, n. 7801, *in Documentazione Tributaria - www.finanze.it*).

"In tema di giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie passate in giudicato, l'art. 70 u.c. D. Lgs. 546/1992, secondo cui il ricorso per cassazione contro le sentenze di ottemperanza e' ammesso <per inosservanza delle norme sul procedimento>, va interpretato - anche nel rispetto del dettato costituzionale relativo al diritto di difesa - nel senso che la denuncia di violazione di norme procedurali necessariamente e preliminarmente include il controllo



Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni Tributarie

della sussistenza delle condizioni e dei presupposti dell'azione. Ad un tal riguardo, deve ritenersi che il ricorso per ottemperanza e' ammissibile ogni qual volta debba farsi valere l'inerzia della p.a. rispetto al giudicato, ovvero la difformità specifica dell'atto da essa posto in essere rispetto all'obbligo processuale di attenersi all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire, al fine non di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato (come avviene nel complementare giudizio esecutivo civile), ma di rendere effettivo quel comando, con la conseguenza che il rimedio è ammissibile anche - e tanto più - quando la decisione contenga un comando privo dei caratteri della puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo (rientrando nella discrezionalità del giudice dell'ottemperanza l'individuazione dei mezzi idonei ad assicurare l'esecuzione del giudicato)" (Corte Cass., Sezione V, 1 marzo 2004, n. 4126, in *Documentazione Tributaria* - www.finanze.it).