L'esperibilità del giudizio di ottemperanza

di Angelo Buscema

Pubblicato il 10 Maggio 2011

Quali sono le sentenze di cognizione del giudice tributario sottratte al giudizio di ottemperanza? In particolare analizziamo la problematica del contenzioso da istanza di rimborso.

Intervento

La sentenza n. 124 del 5 aprile 2011 della C.T.P. di Roma sez. 29 ha precisato che sono sottratte al giudizio di ottemperanza di cui all'articolo 70 del D.Lgs. 546/1992:

- le sentenze di rigetto delle domande del contribuente;
- i provvedimenti di efficacia esecutiva;
- i provvedimenti ad efficacia esecutiva;

  i provvedimenti ,che rivestendo il carattere di sentenze di accoglimento ,si limitano al mero annullamento dell'atto impugnato, non ponendo ulteriori obblighi nei confronti dell'AF.

Viceversa, per tale pronuncia restano assoggettate alla ottemperanza le sentenze di condanna che specificamente comportino l'adeguamento obbligatorio dell'AF soccombente a pagare una somma di danaro od a fare una determinata cosa, potendosi esperire –nel caso di una somma di denaro –cumulativamente e contestualmente ovvero con correntemente ed alternativamente anche l'esecuzione forzata regolata dal c.p.c..

E' necessario che la sentenza emessa condanni il fisco al pagamento di una somma in modo determinato o determinabile, alla stregua degli elementi indicati nella sentenza, e che non sussistano contestazioni specifiche dell'obbligato. E' necessario che vi sia la statuizione di condanna al rimborso, a nulla rilevando la presenza tra le domande formulate dal contribuente della declaratoria di condanna del fisco al rimborso. La sentenza che si esaurisce in un accoglimento del ricorso ovvero che non riporta

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

alcuna pronuncia di condanna del fisco a pagare o restituire una somma non può assurgere a titolo esecutivo legittimante la proposizione del ricorso per ottemperanza.

Riflessioni

Secondo una ricostruzione ermeneutica nelle liti di rimborso l'esperibilità dell'esecuzione forzata civile è possibile solo nel caso in cui la C.T. condanni l'amministrazione al pagamento di somme esattamente determinate o determinabili in sentenza, giacché solo in questo caso la sentenza sarà suscettibile di costituire titolo esecutivo e spedita nella relativa formula, dare corso all'azione esecutiva.

Qualora invece la pronuncia del giudice tributario si limiti a racchiudere un accertamento d'esistenza del credito l'esecuzione forzata è inammissibile e l'unica strada percorribile è il giudizio d'ottemperanza. Il contribuente che ottiene dalle C.T. (giudice funzionalmente competente in materia) con sentenza passata in giudicato il riconoscimento del diritto al rimborso dell'imposta indebita ma non la condanna dell'ufficio al rimborso, non può esperire l'esecuzione forzata civile ma può solo agire in via monitoria dinanzi al G.O. per munirsi di un titolo eseguibile in via coattiva o può esperire il giudizio d'ottemperanza.

Secondo tale orientamento (sentenza n. 4126 del 1/03/2004 della Corte di Cassazione) il ricorso per ottemperanza è consentito 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 (nel caso di specie la sentenza passata in giudicato aveva affermato la deducibilità dal reddito imponibile di 1/3 delle spese per software ed il recupero a tassazione di altre spese, escludendo nel contempo l'applicabilità delle sanzioni, ed aveva demandato all'Amministrazione la riliquidazione delle imposte dovute, il giudice della ottemperanza aveva escluso che tale dispositivo potesse essere eseguito con il giudizio di ottemperanza, la Corte ha cassato la sentenza di rigetto emessa ex art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Il giudizio di ottemperanza mira a garantire un'azione amministrativa conforme ad una decisione vincolante, soprattutto allorché questa non contenga un precetto dotato dei caratteri di puntualità e

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

precisione propri del titolo esecutivo; rientra pertanto nella discrezionalità del giudice tributario dell'ottemperanza l'individuazione dei mezzi idonei ad assicurare l'esecuzione del giudicato, sia attraverso l'adozione di statuizioni amministrative, quali la comminatoria di un termine all'Ufficio per l'esecuzione, sia attraverso la nomina di un commissario ad acta avente il compito di adottare gli atti occorrenti alla effettiva attuazione della sentenza (sentenza n. 4126 del 1/03/2004 della Corte di cassazione).

Di fronte ad una sentenza passata in giudicato, con la quale la Commissione tributaria abbia accolto il ricorso mandando all'Ufficio per il ricalcolo del reddito e la liquidazione delle imposte dovute, se viene emessa cartella di pagamento difforme dal giudicato, il contribuente è legittimato a proporre ricorso per ottemperanza, a prescindere dall'impugnazione proposta contro la cartella e la relativa iscrizione a ruolo.

Ove il giudice tributario, adito in ottemperanza, dichiari inammissibile il ricorso, non avendo il giudicato sancito obblighi concretamente eseguibili con attività o strumenti restitutori, avverso tale declaratoria, resa in sentenza, è proponibile il ricorso per cassazione di cui all'art. 70, c. 10, del D.Lgs. n. 546/1992 in quanto la denuncia di violazione di norme procedurali ivi specificamente previste include il controllo della sussistenza delle condizioni dell'azione e dei presupposti della stessa (Cass. civ. Sez. V Sent., 01-03-2004, n. 4126).

È legittima l’ottemperanza del giudicato anche in assenza di un comando netto circa la quantificazione della pretesa del contribuente;occorre dare legittimamente ottemperanza al dispositivo di una sentenza in presenza di tutte le condizioni richieste per l'azione, non essendo necessaria la presenza del presupposto processuale proprio del giudizio di esecuzione (puntualità e precisione del comando contenuto nel giudicato), in quello di ottemperanza (Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 12 marzo 2009, n. 5925). Da ultimo (Corte Cass., Sent. n. 5069 del 2 marzo 2011) il giudice di legittimità ha puntualizzato i seguenti capisaldi.

- In tema di giudizio d’ottemperanza alle decisioni delle commissioni tributarie, il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall’oggetto della controversia definita col giudicato, di talché può essere enucleato e precisato il contenuto degli obblighi nascenti dalla decisione passata in giudicato, chiarendosene il reale significato, ma non può essere attributo un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- Il ricorso alla procedura di ottemperanza alla sentenza emessa dal giudice tributario è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva, che decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed erario abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire;pertanto ,è inammissibile il ricorso alla suddetta procedura per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso.

- Sulla scorta anche della giurisprudenza amministrativa formatasi sull'omologo istituto previsto dalla legge istitutiva dei TAR, il giudice dell'ottemperanza "non può riconoscere un diritto nuovo e ulteriore rispetto a quello fatto valere con la sentenza da eseguire, ancorché conseguente e collegato "... quanto al tema degli accessori del credito, si rammenta che gli interessi - siano corrispettivi, compensativi o moratori - possono essere attribuiti soltanto su espressa domanda della parte, sicché il loro riconoscimento non può dirsi integrato da un giudicato che non contiene alcuna statuizione di condanna e alcuna specifica pronuncia su di essi, peraltro estranei al contenuto concreto della domanda giudiziale".

- La Commissione, investita della domanda per l'adozione dei provvedimenti necessari all'ottemperanza, deve attenersi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza, tenuto conto della relativa motivazione, e senza modificarne il contenuto e dunque può statuire in tema d'interessi solo se, nel silenzio serbato dai giudici sulla domanda di pagamento degli interessi formulata dal contribuente, si possa considerare il ricorso accolto nel suo complesso, compresa la richiesta di pagamento degli interessi.

Giudicato interno

Ai fini del giudizio d'ottemperanza è richiesta la formazione del giudicato ma non il titolo esecutivo. Orbene, con la sentenza n. 358 del 14/01/2004 il giudice di legittimità ha statuito che il ricorso per l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle C.T. non è limitata alla sola ipotesi di pronuncia definitiva esaustiva dell'intera controversia (cd. giudicato formale ex articolo 324 del c.p.c.) ossia il contribuente può richiedere al giudice l'attuazione coattiva anche di singole parti o capi della sentenza, rispetto alle quali si è formato il cd. giudicato interno (si pensi alle ipotesi in cui l'ufficio soccombente su più questioni propone specifica impugnazione della sentenza solo su alcune di esse e quindi non impugna il capo concernente la spettanza del rimborso).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In definitiva, non è sufficiente che la sentenza sia esecutiva ma occorre il giudicato formale oppure il giudicato interno in quanto l'esperibilità dell'actio judicati innanzi al giudice dell'ottemperanza presuppone il massimo grado di certezza.

La coercibilità reale della statuizione di condanna al rimborso è subordinata al giudicato formale o interno non essendo sufficiente che la sentenza di cognizione produca effetti imperativi o esecutivi nello spazio temporale intercorrente fino alla pronuncia d'appello o di cassazione

Sentenza di condanna al rimborso

Nel caso di sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, si ritiene che l'esecuzione forzata ordinaria, secondo le norme del codice di procedura civile, e l'esecuzione in sede tributaria, mediante il giudizio di ottemperanza disciplinato dalla norma sopracitata, costituiscano mezzi di tutela concorrenti e cumulabili, esperibili, quindi, anche contestualmente, affinché la pretesa creditoria espressa nel giudicato sia puntualmente attuata in via coattiva (Cassazione, sez. V, sentenza n. 00358 del 14/01/2004).

Nel caso di sentenza di condanna al rimborso l'esecuzione forzata civile e il giudizio d'ottemperanza assurgono a mezzi di tutela concorrenti e cumulabili che possono essere esperiti anche contestualmente. essendo non necessario che vi sia stato un esito infruttuoso dell'azione esecutiva civilistica.

Il giudizio d'ottemperanza e la procedura esecutiva ordinaria differiscono fra loro per presupposti, struttura e finalità e, pertanto, la soluzione è quella della concorrenzialità e cumulabilità: il giudice civile dell'esecuzione forzata sottomette i beni del fisco all'esecuzione coattiva mentre il giudice dell'ottemperanza si sostituisce al fisco inerte o inadempiente trovando il denaro tramite un'attività provvedi mentale.

Si è ritenuto che il processo di esecuzione sia esperibile nel caso in cui la condanna riguardi il pagamento di una somma di denaro ed il giudizio di ottemperanza sia esperibile solo se la condanna riguardi l'obbligo di fare (i.e. cancellazione di una ipoteca).

Un preciso orientamento propende per l'esperibilità del giudizio di ottemperanza indipendentemente dall'obbligo stabilito dalla sentenza, ritenendo, peraltro, ammissibile la alternatività e/o cumulabilità dei due istituti soprattutto nel caso in cui la condanna riguardi il pagamento di somme di denaro Altro orientamento ritiene che nel caso in cui la condanna riguardi il pagamento di una somma di denaro si deve prima esperire il processo di esecuzione e successivamente il giudizio di ottemperanza. Ulteriore

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

orientamento ritiene esperibile il giudizio di ottemperanza solo nel caso di condanna all'obbligo di fare ed il giudizio di esecuzione esclusivamente nell'ipotesi di condanna al pagamento di una somma di denaro

Il ricorso all'esecuzione forzata di diritto comune, eventualmente rimasta senza esito, nell'ipotesi di condanna al rimborso non costituisca condizione per adire il giudice dell'ottemperanza. Il rapporto tra esecuzione forzata e giudizio d'ottemperanza va analizzato in funzione integrativa e non in funzione sostitutiva, in quanto il giudizio d'ottemperanza può rimuovere atti amministrativi che impediscono l'esecuzione forzata civile.

Il ricorso al giudizio d'ottemperanza si configura come un sistema complementare di tutela che si aggiunge all'esperimento del procedimento esecutivo previsto dal codice di rito, istituzionalmente preordinato all'attuazione delle sentenze di condanna a pagare, con la conseguenza che spetta alla valutazione del creditore scegliere se percorrere la via dell'esecuzione e/o quella del giudizio d'ottemperanza I due istituti si trovano in un rapporto di parallelismo ed autonomia avendo in comune lo scopo di soddisfare l'interesse del contribuente: la soddisfazione di tale interesse rappresenta il fattore di gran lunga prevalente, che fa apparire irrilevante il mezzo giuridico utilizzato.

Ciò premesso, è innegabile che il giudizio d'ottemperanza (art. 70 D.lgs. 31.12.1992, n. 546), presenti maggiori profili di speditezza, d'economicità e d'efficacia, rispetto all'esecuzione disciplinata dal c.p.c. pur richiamata dalla stessa normativa sul contenzioso tributario (art. 69 D.lgs. 546/1992).

Il giudizio d'ottemperanza è preferibile, sotto il profilo dell'efficacia, all'esecuzione forzata ordinaria i cui riconosciuti limiti sono la difficoltà di reperire beni del patrimonio disponibile e la frequenza delle opposizioni della P.A. spesso dettate dalla necessità di evitare duplicazione di pagamenti o dall'appurata impignorabilità del bene (si pensi a somme di competenza del personale dell'agenzia); è un dato incontrovertibile l'insufficienza dell'esecuzione forzata processuale civilistica ad assicurare la piena soddisfazione degli interessi del ricorrente vincitore nel giudizio, anche se il pignoramento investe oltre che le spese legali anche gli interessi maturandi fino all'assegnazione della somma a favore del creditore. Inoltre, l'ottemperanza s'inserisce nello svolgimento funzionale dell'azione amministrativa; è ottemperanza l'attività diretta al reperimento dei fondi necessari per la corresponsione al contribuente della somma indebitamente riscossa dal fisco (si pensi all'ordine del giudice dell'ottemperanza al concessionario dei servizi di riscossione tributi di corrispondere al contribuente la somma stabilità nella sentenza passata in giudicato con prelievo dai fondi riscossi per conto dell'erario), lo storno di capitale già impegnato, il mutamento di destinazione dei beni.

9 maggio 2011 Angelo Buscema

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Scopri il nostro

Fac-simile di Ricorso per giudizio di ottemperanza tributario

A cura di: Valeria Nicoletti **Formato**: Word **Pubblicazione**: Maggio 2024

Fac-simile di ricorso per giudizio ottemperanza da proporre presso la Corte di Giustizia Tributaria completo di linee guida per proporre il giudizio di ottemperanza.

SCOPRI DI PIU' >

Ti può interessare anche

eBook *Il giudizio di ottemperanza (Art. 70 D.lgs. n. 646/1992)* - con formulario -

A cura di: Maurizio Villani e Marta Zizzari **Formato**: PDF **N. pagine**: 59 **Pubblicazione**: Ottobre 2022

L'eBook illustra dettagliatamente l'origine e la disciplina del giudizio di ottemperanza e include un formulario dell'atto di messa in mora e del ricorso in ottemperanza, ovvero degli atti necessari ad ottenere l'esecuzione del giudicato nel processo tributario.

SCOPRI DI PIU' >

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D