

Strumenti processuali per l'esecuzione delle pronunce tributarie non passate in cosa giudicata.

SOMMARIO. 1. Giudizio per l'ottemperanza alle sentenze tributarie passate in giudicato e tutela dell'effettività del *decisum* giudiziale. 2. Strumenti di tutela del contribuente per l'esecuzione delle sentenze tributarie non passate in giudicato. 3. Esperibilità del giudizio amministrativo introdotto dalla legge n.205 del 2000: il ricorso avverso il silenzio della P.A.. 4. Segue: il giudizio amministrativo per l'ottemperanza alle decisioni tributarie non passate in giudicato.

1. *Giudizio per l'ottemperanza alle sentenze tributarie passate in giudicato e tutela dell'effettività del decisum giudiziale.* Il legislatore delegato dall'art.30, della legge delega 30 dicembre 1991, n.413, per la revisione della disciplina del processo tributario, con una disciplina procedimentale molto puntuale ha regolato all'art.70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, il giudizio per "l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato". La normativa ivi contenuta introduce una regolamentazione precedentemente non presente nella legislazione sul contenzioso tributario ed è stata giustificata 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.I) dell'art.30 citato¹. La previsione nell'art.69, d. Lgs. n.546 cit., della fruibilità dei mezzi di esecuzione di diritto comune limitatamente alle sentenze di condanna al pagamento di somme di danaro esclude

¹ La relazione governativa afferma infatti 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".

l'eccesso di delega -pure contestato²- relativamente al giudizio per l'ottemperanza non fosse altro perché quest'ultimo risulta mezzo per obbligare l'ufficio finanziario *anche* ad annullare, emettere determinati atti ovvero, perfino, a precluderne l'emanazione in futuro³.

L'utilizzo di tale strumento di tutela delle ragioni del contribuente nei confronti delle sentenze delle Commissioni tributarie (o della Corte di Appello) passate in cosa giudicata e non spontaneamente osservate

² Nel senso di individuare tale violazione costituzionale si è espresso C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 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". Tale interpretazione viene ad essere motivata dalla considerazione che tale competenza è stata attribuita "alla commissione tributaria, che non fa parte della giurisdizione amministrativa, ed è, invece, al pari di quello ordinario, un giudice del diritto soggettivo>>". Tale autore aggiunge, addirittura, che il giudizio di ottemperanza "limitando peraltro questa innovazione ai soli crediti tributari (e per i soli tributi sottoposti alla giurisdizione delle commissioni) ai quali di fatto si conferisce un superprivilegio, è una innovazione di portata enorme che tocca i cardini del sistema della giurisdizione quale risulta da norme di livello paracostituzionale e dalla Costituzione".

In senso contrario a che la previsione contenuta nell'art.70 del decreto legislativo n.546 del 1992 risulti contrastante con il criterio direttivo della citata legge delega n.413 del 1991 si sono espressi, tra gli altri, M. Basilavecchia, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario* a cura di F. Tesaurò, Torino, 1998, 930; C. Glendi, *Giudizio di ottemperanza*, in *Enc. giur.*, Roma, 1999, 1, e M. Scuffi, *Il giudizio di ottemperanza in Il nuovo processo tributario*, a cura di G. Gilardi, U. Loi, C. Patrone e M. Scuffi, Milano, 1993, 316.

³ La giurisprudenza amministrativa ha progressivamente individuato in maniera sempre più ampia l'ambito di applicazione del giudizio per l'ottemperanza in riferimento all'inadempimento della Pubblica Amministrazione ravvisandolo dapprima nel rifiuto espresso dell'esecuzione del giudicato per poi individuarlo nell'assoluta o parziale inerzia del soggetto pubblico ed infine nell'ottemperanza elusiva o fittizia. Sul tema si veda la giurisprudenza riportata da F. Ardito, *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1997, 191, nota 14-16, mentre C. Glendi, *Giudizio*, cit., 4, rileva come sia ancora presto per sapere se ed in quale misura la giurisprudenza tributaria individuerà l'inadempimento dell'Amministrazione finanziaria oggetto del giudizio d'ottemperanza facendovi rientrare di certo le ipotesi di adempimento parziale e quelle a formazione progressiva. Sui rapporti tra esecuzione forzata civilistica e giudizio per l'ottemperanza si permette di rinviare al mio *Il giudizio per l'ottemperanza assicura l'effettività delle decisioni giudiziali applicandosi anche al giudicato interno e cumulandosi all'esecuzione forzata civilistica*, nota alla sentenza della Suprema Corte 14 gennaio 2004, n.358, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 669 e segg..

dagli uffici finanziari era stato già riconosciuto mediante ricorso innanzi al complesso TAR - Consiglio di Stato sia dalla giurisprudenza amministrativa di legittimità e di merito⁴, sia dalla letteratura tributaria⁵. La azionabilità di tale mezzo processuale amministrativo per assicurare l'osservanza della Pubblica Amministrazione al *decisum* del giudice era stato, peraltro, prima limitato alle pronunce dell'Autorità giudiziaria ordinaria e, a seguito dell'evoluzione giurisprudenziale e poi di quella legislativa, di ogni altra autorità giudiziaria⁶. La disciplina processuale

⁴ In tal senso si è pronunciato il Consiglio di Stato, sez. IV, nella sentenza 3 ottobre 1990, (in *Giur. imp.*, 1990, 882) e confermata in adunanza plenaria dalla pronuncia 11 dicembre 1990, n.11 (in *Foro it.*, 1990, III, 113 e segg.) sulle quali, se si vuole, si veda il mio *Il giudizio di ottemperanza alle decisioni delle Commissioni tributarie* (in *Giur. imp.*, 1990, 1118 e segg.). La giurisprudenza amministrativa di merito favorevole all'applicazione di tale strumento di tutela anche ai giudicati tributari si rinviene nelle decisioni del TAR Sardegna 18 luglio 1979, n.246, in *Foro it.*, 1981, III, 310, TAR Sicilia, sezione di Catania, 29 agosto 1980, n.1011, in *Trib. amm. reg.*, 1980, I, 3752 ed in *Boll. trib.*, 1985, 243, con nota di R. Raudino ed in *Rass. trib.*, 1985, II, con nota di S. Muscarà e del TAR dell'Emilia Romagna, sez. di Parma, 6 aprile 1993, n.101, in *Dir. prat. trib.*, 1994, II, 288, con nota di B. Bellé, *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*.

⁵ 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 cautelari nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, I, 283, spec. 295; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 719; G. Martini, *Giudizio di ottemperanza e giudicato tributario*, in Atti del Convegno di Varenna 19-21 settembre 1981, Milano, 1983, 417; E. Belli Contarini, *Osservazioni in tema di tutela dei diritti di credito del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1990, II, 740, spec. 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, 1045, e S. Servidio, *Il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1345 e segg., spec. 1352.

⁶ La giurisprudenza amministrativa sul tema è stata all'inizio oscillante ma poi è risultata favorevole alla tesi dell'applicabilità del giudizio di ottemperanza al giudicato formatosi a seguito della pronuncia di qualsivoglia organo giudicante. Tale evoluzione giurisprudenziale emerge già dalla decisione della V sezione del Consiglio di Stato 12 maggio 1937, in *Foro it.*, 1937, II, 250, con elencazione di precedenti, per il giudicato amministrativo, cui *adde* 11 luglio 1954, n.396, *ivi*, 1954, III, 244, solo massima, 25 ottobre 1955, n.700, in tema di ricorsi in materia di brevetti, *ivi*, 1955, III, 225, 30 aprile 1957, n.193, in *Cons. st.*, 1957, 506, solo massima, 11 dicembre 1962, n.775, in *Foro it.*, 1963, III, 253 e parere del 12 gennaio 1955, *ivi*, 1955, III, 225. La consacrazione definitiva di tale interpretazione avvenne con la decisione del Consiglio di Stato resa in adunanza plenaria 4 novembre 1980, n.4, in *Foro it.*, 1981, III, 75, in tema di applicazione di pronunce della Corte dei Conti, cui *adde*, in tema di

per obbligare la Pubblica Amministrazione ad ottemperare le decisioni giudiziarie venne difatti introdotta dall'art.2, n.4, della legge 31 marzo 1889, n.5992, a fronte della persistente violazione dell'obbligo dettato dal capoverso dell'art.4 della legge 20 marzo 1865, n.2248, all.E, secondo cui le autorità amministrative "si conformeranno al giudicato dei Tribunali per quanto riguarda il caso deciso"⁷.

Il termine giudicato, presente già nella legge del 1889, fu interpretato dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato in un primo momento quale mera esecutività della pronuncia giudiziaria -e, quindi, non passata in cosa giudicata- e tale conclusione ebbe favorevoli ed auto-

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, 127). La citata sentenza del 1980, n.4 statui infatti che l'art.27, co.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".

⁷ La citata legge del 1889 aveva, pertanto, attribuito competenza alla istituenda IV sezione -la prima giurisdizionale- del Consiglio di Stato a giudicare "dei ricorsi diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi, in quanto riguarda il caso deciso, al giudicato dei Tribunali che abbia riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico". L'intento del legislatore rinvenibile dai lavori parlamentari fu quello di dare "alla parte, che non si contenta degli effetti civili della decisione dell'autorità giudiziaria, il mezzo di far cadere interamente il provvedimento illegittimo dell'autorità amministrativa". Il suddetto principio non aveva, infatti, trovato concreta applicazione per cui il giudizio per l'ottemperanza fu regolato dall'art.27, co.1, n.4 del testo unico 26 giugno 1924, n.1054 sul Consiglio di Stato e poi dall'art.37 della legge 6 dicembre 1971, n.1034, per il giudicato dei Tribunali amministrativi regionali con tale legge istituiti. La genesi del giudizio di ottemperanza si può ritrovare nell'intervento di A. M. Sandulli al *Convegno sul giudizio di ottemperanza* di Napoli del 1960 e riportato negli Atti pubblicati da Giuffrè nel 1962, 32 e segg..

Il divieto, dettato dall'art.4, co.2, della citata legge fondamentale del 1865 -abolitrice del contenzioso amministrativo-, di repressione degli atti amministrativi da parte del giudice ordinario sanciva infatti che "l'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali in quanto riguarda il caso deciso". Tale divieto riguardava, peraltro, anche il giudicato risultante da una controversia tributaria, come si evince dalla relazione al primo progetto di legge sul tema presentato dal Ministro Minghetti nel 1862 ove si faceva espresso riferimento ad una fattispecie fiscale avendosi evidenziato come, in riferimento alle imposte sui redditi, "il Tribunale ordinario non può sostituirsi a quella azione, e neppure giudicarla, se non quando la pubblicazione dei ruoli dei contribuenti renda possibile un immediato confronto tra la domanda d'imposta e la legge che si crede violata".

revoli adesioni nella letteratura amministrativa⁸. In un secondo momento prevalse la contraria opinione sia del medesimo Consiglio di Stato, confortata dalle pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione 18 settembre 1970, n.1563, e 7 novembre 1973, n.2897, consolidata nella sentenza del Consiglio di Stato in adunanza plenaria 23 marzo 1979, n.12, e confermata nella successiva pronuncia 1° aprile 1980, n.12⁹. Nel campo processuale tributario si è così potuto ben rilevare come il riferimento normativo alla “sentenza della commissione passata in giudicato” deve far porre l’accento sul giudicato in quanto “elemento presupposizionale indefettibilmente richiesto, in modo assolutamente inequivoco, dalla norma come condizione di esperibilità del giudizio di ottemperanza”¹⁰.

⁸ L’Alto consesso giudiziario amministrativo si espresse nel senso di cui al testo nelle sentenze 29 aprile 1910, in *Foro it.*, 1910, III, col.198, 31 gennaio 1947, *ivi*, 1947, III, 166, in adunanza plenaria 21 marzo 1969, n.10, *ivi*, 1969, III, 213 con ampia nota di richiami giurisprudenziali, 27 giugno 1969, n.319, *ivi*, Rep. 1969, voce *Giustizia amministrativa*, n.429, e 14 aprile 1970, n.275, in *Foro amm.*, 1970, I, 389. In dottrina favorevoli si levarono le voci del Fragola, *Inadempimento del giudicato e impiego della forza pubblica contro un ente autarchico*, in *Foro it.*, 1947, III, 147, del Nigro, *Sulla natura giuridica del processo di cui all’art.27, n.4 della legge sul Consiglio di Stato*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1954, 228 e dello Scoca, *Aspetti processuali del giudizio di ottemperanza*, in *Atti del Convegno di Varenna*, cit., 206.

⁹ Il *revirement* giurisprudenziale può individuare il suo inizio nella decisione 21 novembre 1950, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1951, I, 855, cui seguirono quelle dell’11 giugno 1954, in *Cons. st.*, 1954, I, 529, 25 febbraio 1955, *ivi* 1955, I, 134, 25 ottobre 1955, *ivi*, 1955, 1166 e 6 aprile 1982, n.179, in *Foro it.*, 1983, III, 265. Avverso tale conclusione si posizionò la giurisprudenza dei TAR (quale quello Lazio, Sez. II, 31 marzo 1982, n.386 in *Giust. civ.*, 1983, I, 364) e parte della dottrina la quale continuò a ritenere che il giudizio per l’ottemperanza potesse essere azionato anche in presenza di *decisum* giudiziale non passato in cosa giudicata (si confronti R. Villata, *Esecuzione delle ordinanze di sospensione e giudizio di ottemperanza*, in *Dir. proc. amm.*, 1983, 97 e segg.). Le sentenze a Sezioni Unite citate nel testo sono pubblicate, rispettivamente in *Foro it.*, 1970, I, 2349, con ampia nota di richiami di precedenti giurisprudenziali ed in *Mass. Giust. civ.*, 1973, mentre quelle del Consiglio di Stato sono pubblicate, rispettivamente in *Foro it.*, 1979, III, 307, con ampia nota di precedenti e, *ivi*, 1980, III, 444.

¹⁰ In questo senso si esprime C. Glendi, *Giudizio*, cit., 3, il quale desume, correttamente, che tra tali atti possono essere annoverati i decreti presidenziali non reclamati di estinzione del giudizio di appello proposti dall’ufficio contro le sentenze delle commissioni tributarie provinciali. A sua volta M. Basilavecchia, *Giudizio*, cit, 955,

La dottrina più attenta ha già rilevato come difficilmente le Commissioni tributarie possano riuscire a superare la delineata nozione di giudicato indicato nell'art.70, evidenziando come la giurisprudenza amministrativa per l'esecuzione delle pronunce non passate in giudicato ricorra ad "una sorta di giudizio di ottemperanza, diverso formalmente da quello esperibile nei confronti delle sentenze passate in giudicato, ma atto a svolgere un'analogia funzione"¹¹. Infatti la giurisprudenza del Consiglio di Stato in adunanza plenaria riguardo all'ordinanza di sospensione non eseguita ha affermato che "l'interessato ben può adire nuovamente il giudice chiedendo l'emanazione dei provvedimenti ritenuti idonei (e consentiti dal sistema) per assicurare l'esecuzione della sospensione"¹². A sua volta la Corte Costituzionale, nella sentenza n.419 del 1995 ha ammesso il ricorso a strumenti di origine giurisprudenziali che ricalcavano quelli previsti legislativamente per il giudizio per l'ottemperanza anche nei confronti di quelle decisioni per le quali non sia stato previsto esplici-

aggiunge a tale elenco la conciliazione intervenuta tra l'ufficio ed il contribuente in tema di rimborso di tributi.

¹¹ In tali termini si è espresso M. Clarich, *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, 67 e seg.. Per una critica alla necessità del passaggio in giudicato della sentenza per fruire del giudizio per l'ottemperanza anche in ambito tributario già C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova 1984, 244 e segg..

Di diverso avviso invece, di recente, si pone F. Randazzo, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, 168, in base alla constatazione che il giudizio di ottemperanza "nel processo tributario, ..., si caratterizza per la natura spiccatamente esecutiva. Sembra, dunque, profilabile l'utilizzabilità di questo strumento al fine di dare attuazione all'obbligo restitutorio sopra richiamato", ossia quello fissato dall'art.68, co.2, del decreto legislativo sul processo tributario citato e su cui *infra* nel testo.

¹² La sentenza 30 aprile 1982 (in *Cons. St.*, 1982, I, 413 e segg.) ammetteva tale indiretto strumento di tutela "allorquando l'ordinanza di sospensione non sia per se stessa sufficiente a garantire l'effettività della tutela dell'interesse fatto valere dal ricorrente ovvero l'amministrazione ne rifiuti o ne eluda l'esecuzione" come riportata da E. Grassi, *L'esecuzione del giudicato nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 1887.

tamente un mezzo di esecuzione -quali le ordinanze cautelari non eseguite in tutto o in parte¹³.

Il principio di effettività dell'esecuzione delle pronunce giudiziali si esprime così nella sua interezza in quanto, per utilizzare le parole dell'Alta Corte nella citata sentenza del 1995, "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". L'evoluzione giurisprudenziale del giudice delle leggi sulla necessaria esistenza di misure cautelari a favore dell'esecuzione di ogni pronuncia giudiziale verso cui il legislatore non ne abbia disposto la sospensione dell'efficacia risulta lineare sin dalla sentenza n.284 del 1974 di declaratoria di incostituzionalità di disposizioni limitative del potere di sospensione dei provvedimenti amministrativi¹⁴. In tale ottica l'adunanza plenaria del Consiglio di Stato riconobbe legittimo l'utilizzo da parte della giurisprudenza amministrativa di merito della normativa sul giudizio per l'ottemperanza di cui artt.27, n.4, del T.U. sul Consiglio di Stato e 37, u.c., della L. TAR, affermando come fosse "evidente che per potere realizzare lo scopo al quale è finalizzato, il potere (strumentale) di sospensione non può esaurirsi nell'emanazione di un provvedimento meramente cognitorio"¹⁵.

¹³ In questo senso si esprime la sentenza dell'Alta Corte 8 settembre 1995, n.419, in *Giur. cost.*, 1995, II, 3147, e segg. con nota, sul punto, di M. Branca, *Sulle esecuzioni delle pronunce del giudice amministrativo*, *ivi*, 3171 e segg..

¹⁴ La sentenza dell'Alta Corte citata nel testo si rinvia, con nota di A. Pace, <L'effettività> del diritto di difesa e potere giudiziario di cautela, in *Giur. Cost.*, 1974, 3349.

¹⁵ In questo senso si veda la sentenza dell'adunanza plenaria n.6 del 1982, cit.. In riferimento al giudizio per l'ottemperanza regolato nell'ambito tributario dall'art.70 della legge processuale tributaria n.546 del 1992, la Suprema Corte nella sentenza 14 gennaio 2004, n.358, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 669, con mia nota, *Il giudizio per l'ottemperanza assicura l'effettività delle decisioni giudiziali applicandosi anche al giudicato interno e cumulandosi all'esecuzione forzata civilistica*, ha statuito la necessità di "un'interpretazione normativa coerente con le esigenze di effettiva e sollecita tutela della parti interessate all'attuazione delle decisioni giudiziarie".

Il riconoscimento dell'effettività del provvedimento cautelare giudiziale nell'ambito amministrativo (ove l'art.88 del regolamento per la procedura innanzi al Consiglio di Stato prevede che "l'esecuzione delle decisioni si fa in via amministrativa") impone oramai di individuare gli strumenti che assicurino effettività quantomeno ai provvedimenti giudiziari assistiti dalla qualità di autoesecutività¹⁶. Infatti l'unanime constatazione che l'esecuzione giudiziale si effettua proprio quando quella amministrativa "spontanea non ha avuto esito positivo"¹⁷ e la parimenti unanime constatazione che per l'individuazione dell'obbligo tributario non sussistono le stesse problematiche di determinazione dell'ambito discrezionale ancora attribuito alla Pubblica amministrazione¹⁸ -anche successivamente al *decisum* giudiziale- permette di focalizzare la portata del principio di effettività delle pronunce giurisdizionali. Pertanto la lesione del diritto alla difesa e della tutela giudiziaria avverso gli atti della Pubblica amministrazione di cui agli artt.24 e 113 Cost. non può essere negata a quelle decisioni giudiziali per le quali il legislatore ha previsto che il loro effetto annullatorio sia una ben precisa ed incondizionata determinazione degli assetti degli interessi in gioco¹⁹.

¹⁶ Si tenga conto che nel campo amministrativo l'esecutività della pronuncia cautelare del TAR o del Consiglio di Stato risulta decisiva per la lungaggine del processo di merito ed il consolidamento delle posizioni giuridiche dei terzi.

¹⁷ Sul punto si veda per tutti, V. Caianiello, *Manuale dei diritto processuale amministrativo*, Torino, 1994, 850.

¹⁸ Nel campo tributario si confronti, oltre la manualistica, F. Gallo, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, III, Milano, 1999, 536 e segg.,

¹⁹ Peraltro alle conclusioni di cui al testo non può opporsi l'ultimo comma dell'art.113 Cost. secondo cui "la legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa" (corsivo naturalmente mio). Infatti può ritenersi che anche la previsione del riconoscimento soltanto parziale degli effetti della sentenza (ad es. rimborso parziale rispetto a quanto deciso dalla Commissione) farebbe rivivere il principio, già ritenuto incostituzionale dall'Alta Corte, del *solve et repete*.

In ambito tributario M. Maffezzoni, *L'esecuzione della sentenza che condanna l'amministrazione al pagamento di somme i (troppo) distinguo della Corte di Cassazione*, in *Boll. trib.*, 1988, 1468, nota alle Sezioni unite della Suprema Corte 14

Nell'ambito tributario il legislatore ha previsto l'esecutività della sentenza non passata in cosa giudicata, da ultimo, nell'art.68, co.2, del citato d. Lgs. n.546, secondo cui "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, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza"²⁰. La legge processuale tributaria non fa però emergere alcuno strumento processuale di tutela, che il rispetto del principio di effettività impone invece di rinvenire nei confronti delle pronunce delle Commissioni tributarie non definitive, con la conseguenza di dover verificare l'esistenza di strumenti satisfattivi delle ragioni del contribuente²¹. La soluzione riguarda non soltanto la mancata

febbraio 1987, n.1609, 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".

²⁰ L'esecutività della sentenza delle Commissioni tributarie non può più essere messa in discussione come ben evidenziato da F. Gallo, *Verso un <giusto processo> tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 32, secondo il quale con l'art.68, co.2, cit., "è come riconoscere in pratica l'immediata efficacia della sentenza stessa". L'immediata esecutività della pronuncia tributaria prima prevista nell'art.40 del d.P.R. 29 settembre 1973, n.602, per le imposte dirette, nell'art.60, co.4, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n.633 per l'Iva, nell'art.56, co.1, del d.P.R. 26 aprile 1986, n.121, per l'imposta di registro, è oggi contenuta nell'art.68, co.2, cit. per i tributi, mentre nell'art.19, co.6, del d. Lgs. 18 dicembre 1997, n.472, per le sanzioni amministrative tributarie ne è espressamente previsto il rimborso anche in esito alla decisione di secondo grado, ove l'obbligo di rimborso entro novanta giorni decorre non soltanto dalla notificazione della sentenza, come dettato soltanto per i tributi, ma anche della sola comunicazione di essa. Peraltro è da osservare come la disciplina punitiva tributaria in ambito amministrativo abbia anche previsto all'art.18, co.4, che "Le decisioni delle Commissioni tributarie e dell'autorità giudiziaria sono immediatamente esecutive nei limiti previsti dall'articolo 19". Per un trattamento sostanzialmente simile delle due situazioni si pronuncia F. Gallo, *Verso un <giusto processo>*, cit., 34.

²¹ Sul punto si veda, P. Russo, *Profili di legittimità costituzionale dei decreti delegati di riforma del contenzioso*, in *Fisco*, 1993, 8762. La rilevanza della tematica emerge immediatamente ove si tenga conto anche soltanto che i due restanti, ancorché eventuali, gradi di giudizio possono -soprattutto quello innanzi alla Corte di Cassazione- durare molti anni, e che l'Amministrazione finanziaria usualmente non provvede in tal senso, e quasi mai nei termini legali testé indicati (a volte anche per mancanza dei fondi necessari per tale scopo).

osservanza della sentenza del giudice di *prima cure* (specificamente prevista dal citato art.68, co.2), ma anche di quella della Commissione tributaria Regionale o di secondo grado di Trento o di Bolzano atteso che sussistono disposizioni legislative che impongono all'ufficio finanziario determinati obblighi di *facere* o di *pati*²².

2. *Strumenti di tutela del contribuente per l'esecuzione di sentenze non passate in giudicato.* I rimedi prospettabili per addivenire al “bene della vita” per il cui raggiungimento la controversia è stata instaurata possono formare oggetto di una *summa divisio* tra gli strumenti di soddisfazione che potremmo definire “interni”, in quanto riferiti pur sempre al procedimento di rimborso, e quegli altri definibili “esterni”, in quanto afferenti ai mezzi giudiziari di tutela. Nel primo ambito, a loro volta, pos-

Parte della dottrina presenta differenti soluzioni quale quella di F. Randazzo, *L'esecuzione*, cit., 168, che ritiene applicabile il giudizio tributario per l'ottemperanza, in quanto “Si è di fronte, da un lato, ad una sentenza che, in relazione agli effetti implicati di cui al richiamato art.68, comma 2, è, limitatamente a questo profilo, non suscettibile di riforma in quanto è estranea al potere del giudice la modifica degli effetti disposti dalla legge. D'altro lato ...” si ritiene sufficiente rilevare la natura esecutiva del giudizio di cui all'art.70 del d. Lgs. del 1992, secondo quanto già riportato nella nota 11. A loro volta A. M. Socci e P. Sandulli, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, 328, ritengono che la sentenza “favorevole al contribuente è provvisoriamente esecutiva relativamente al solo rimborso del tributo corrisposto ... (e) la segreteria, se richiesta deve apporre la formula esecutiva” pur in presenza del chiaro disposto dell'art.69 del passaggio in giudicato della pronuncia del giudice tributario).

²² Sul punto si veda, invece, quanto già affermato da P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 524, in riferimento alla “minore forza esecutiva riconosciuta alla sentenza della commissione regionale (ossia del giudice di grado superiore) rispetto a quella della commissione provinciale” Infatti, contrariamente opinando, non si rinverrebbe alcuna appropriata tutela anche in tali fattispecie e risulterebbe disciplina illogica, anche a livello costituzionale per manifesta irrazionalità della previsione di esecuzione delle pronunce soltanto di primo grado atteso che, da un canto, la controversia ha formato oggetto del giudizio di due e non di uno solo collegio giudicante e, d'altro canto, che il successivo grado di giudizio col ricorso in Cassazione risulta limitato ai soli profili di legittimità. Nell'ottica dell'applicabilità dell'art.68, co.2, cit., pare porsi anche il Ministero delle finanze che in sede di commento alla novella legislativa del 1992, nella circolare 23 aprile 1996, n.98/E, ove non ha rilevato alcuna differenziazione tra le sentenze dei giudici tributari di *prima cure* e quelli di appello, ed esplicitamente la direzione regionale delle entrate della Lombardia nella circolare 11 febbraio 2000, n.5.10241, in *Boll. trib.*, 2000, 354.

sono essere enumerati sia quello più propriamente tributario di richiesta formale -dopo avere provveduto alla notificazione della sentenza- di provvedere al rimborso delle somme indebitamente riscosse dagli uffici finanziari, sia quello più strettamente amministrativo di richiesta di comunicazione del nome del responsabile di tale procedimento. Nell'ambito degli strumenti processuali di soddisfazione dell'interesse del contribuente all'esecuzione della pronuncia tributaria di merito possono annoverarsi quello specificamente tributario di impugnazione del rifiuto, esplicito o implicito, alla domanda di rimborso o di annullamento dell'atto, etc., quello civile -sia monitorio, sia sommario d'ingiunzione- e, infine, quello amministrativo di esecuzione della sentenza non passata in cosa giudicata.

Principiando dai rimedi "interni" nessun dubbio può avanzarsi in merito alla legittimità della richiesta del contribuente che non abbia ricevuto il rimborso dei tributi corrisposti in eccedenza rispetto a quanto deciso dalla Commissione tributaria provinciale (o di quella regionale) successivamente alla notifica della sentenza²³. Infatti il legislatore, con una disciplina successiva di portata generale -e, pertanto, derogatrice delle precedenti previsioni delle singole leggi d'imposta- ha ritenuto non sufficiente la sola comunicazione del dispositivo da parte della segreteria della Commissione, ma invece necessaria la notificazione da parte della parte vittoriosa (forse in quanto reputata espressiva della volontà di ottenere il rimborso dei tributi)²⁴. La proposizione dell'istanza

²³ Nell'ordine di idee che i rimborsi d'ufficio delle somme riscosse a titolo provvisorio nel vecchio sistema processuale-tributario fossero del tutto svincolati dall'efficacia generale delle decisioni delle Commissioni tributarie si veda C. Bafile, *Sull'esecutività delle decisioni della Commissione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 645 e seg..

²⁴ La notificazione della sentenza di merito al fine di provvedere al rimborso evidenzia l'interesse del contribuente alla correlativa attività dell'Amministrazione finanziaria in quanto il titolare del diritto alla restituzione di quanto precedentemente versato ben può non volere avere la disponibilità delle somme di danaro antecedentemente alla incontestabilità di tale suo titolo (perché, per esempio, in caso di successiva soccombenza, non intende dover essere tenuto a corrispondere interessi che non è in grado di garantire).

di rimborso però non determina, di solito, alcun risultato utile perché l'ufficio finanziario l'intende quale ulteriore sollecito di ciò che la legge processuale (per le pronunce della Commissione tributaria provinciale) o quella sostanziale (per le pronunce di secondo grado) già gli impone, se non di essere il presupposto per l'impugnazione del silenzio-rifiuto o dell'atto espresso di diniego (su cui *infra*).

La seconda attività procedimentale del contribuente per l'esecuzione della sentenza è la presentazione all'ufficio finanziario competente della richiesta -ai sensi dell'art.5, co.1, della legge 7 agosto 1990, n.241, sul procedimento amministrativo- di comunicazione del nominativo del responsabile del procedimento di rimborso nominato²⁵. Nei confronti di tale soggetto il contribuente potrà far valere l'inosservanza del dovere, di cui all'art.2, co.1, L. n.241 citata, di concludere mediante l'adozione di un *provvedimento espresso* il procedimento che "consegua obbligatoriamente ad una istanza, ovvero debba essere iniziato d'ufficio" il quale procedimento inizia a decorrere "dalla

²⁵ Infatti il primo comma del citato art.5 della citata legge prevede che "Il dirigente di ciascuna unità organizzativa provvede ad assegnare a sé o ad altro dipendente addetto all'unità la responsabilità della istruttoria e di ogni altro adempimento inerente il singolo procedimento nonché, eventualmente, dell'adozione del provvedimento finale". Risulta necessaria la competenza dell'ufficio adito altrimenti non viene integrato il reato di omissione di atti d'ufficio, come evidenziato, per fattispecie di diritto urbanistico, dalla sentenza della Cassazione penale, Sez. VI, 15 dicembre 1997, n.11515, in *Giust. pen.*, 1998, II, 396, riguardo la fattispecie *de qua* già modificata dall'art.16 della legge 26 aprile 1990, n.86.

La norma codicistica citata punisce all'art.328, co.2, del codice penale "il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio, che entro trenta giorni dalla richiesta di chi vi abbia interesse non compie l'atto del suo ufficio e non risponde per esporre le ragioni del ritardo, è punito con la reclusione fino ad un anno o con la multa fino a lire due milioni. Tale richiesta deve essere redatta in forma scritta ed il termine di trenta giorni decorre dalla ricezione della richiesta stessa". A loro volta il secondo comma del citato articolo 5 della legge fondamentale amministrativa prevede che "Fino a quando non sia effettuata l'assegnazione di cui al comma 1, è considerato responsabile del singolo procedimento il funzionario preposto alla unità organizzativa determinata a norma del comma 1 dell'articolo 4" ed il terzo comma che "L'unità organizzativa competente e il nominativo del responsabile del procedimento sono comunicati ai soggetti di cui all'articolo 7 e, a richiesta, a chiunque vi abbia interesse".

data di ricevimento della domanda o dell'istanza"²⁶. Tale comportamento del contribuente raggiunge, spesso, l'obiettivo di conoscere lo stato del procedimento, in quanto la mancata emanazione del provvedimento entro 30 giorni integra gli estremi del reato di omissione di atti d'ufficio, ma al limitato fine di essere posto a conoscenza delle ragioni per le quali il tributo non sia stato restituito²⁷.

La conoscenza del nominativo del responsabile del procedimento di rimborso del tributo a seguito delle pronunce delle Commissioni tributarie presenta però il difetto di essere –appunto- “interno” alla Pubblica Amministrazione nel senso che non determina alcun effetto esecutivo neppure in sede penale poiché l'omesso rimborso non integra alcuna fattispecie criminosa²⁸. La richiesta del nominativo del responsabile del procedimento può invece determinare l'effetto *indiretto* di indurre l'ufficio finanziario all'adempimento in quanto, persistendo l'omissione, nei confronti di tale responsabile può procedersi per individuare la responsabilità contabile -quantomeno per il pagamento dei maggiori interessi dovuti dall'ente pubblico per il ritardo nel rimborso. Il procedimento giudiziale per danno erariale potrebbe però non determinare alcuna condanna -ad esempio perché il funzionario inquisito può validamente opporre la mancanza dei fondi disponibili- e, in ogni caso, tale procedimento non individua lo strumento giuridico *diretto* per

²⁶ In tal senso dispone l'art.3, co.1, del D. M. 19 ottobre 1994, n.678, di attuazione per l'Amministrazione finanziaria in generale, mentre nei confronti delle Agenzie del territorio occorre riferirsi al relativo provvedimento dirigenziale 28 febbraio 2002.

²⁷ In questo senso si veda Cass. penale, sez.VI, 17 maggio 2000, n.5691, in *Riv. pen.*, 2000, 1168.

²⁸ Non viene ad essere configurata, ad esempio, la fattispecie del delitto di rifiuto di atti d'ufficio in quanto l'art.328, co.1, del codice penale, prevede che “Il pubblico ufficiale o l'incaricato di un pubblico servizio, che indebitamente rifiuta un atto del suo ufficio che, per *ragioni di giustizia o di sicurezza pubblica, o di ordine pubblico o di igiene e sanità*, deve essere compiuto senza ritardo, è punito con la reclusione da sei mesi a due anni”.

apprendere il “bene della vita” invece riconosciuto al contribuente dal giudice tributario.

La via giudiziaria ordinaria (oltre quella penale o contabile prima tratteggiate, ma apparse *ictu oculi*, insoddisfacenti) appare, quindi, l'unica percorribile ed evidenza, a sua volta, tre diverse azioni giudiziali prospettabili innanzi alla giurisdizione tributaria, a quella civile o a quella amministrativa. Principiando dalla prima la giurisdizione tributaria è interessata dall'impugnazione del rifiuto espresso o tacito della domanda di rimborso, ma, instaurandosi un processo tributario di cognizione sulla legittimità dell'atto o del fatto -e mediante tale veicolo procedimentale- sul rapporto, non viene offerta alcuna tutela *immediata* all'interesse del contribuente alla restituzione del dovuto²⁹. Infatti in esito a tale processo tributario il contribuente avrà una sentenza che accerterà il diritto del contribuente alla restituzione, evidenzierà l'inadempimento dell'Amministrazione finanziaria e magari condannerà anche l'ufficio finanziario a provvedere al rimborso, ma senza che nulla il contribuente vittorioso avrà ancora conseguito nella sua veste di creditore che prima non fosse stato già accertato³⁰.

L'autorità giudiziaria civile potrebbe essere adita dal contribuente per il rimborso di quanto versato in misura maggiore rispetto alla statuizione della sentenza della commissione tributaria provinciale in

²⁹ Sul tema si veda, da ultimo e per tutti, G. Tabet, *Le azioni di rimborso*, in *Giurisprudenza*, cit., a cura di F. Tesaurò, 408 e segg..

³⁰ Nel senso che l'assenza di richiesta di condanna determinerebbe nel giudizio di merito solamente l'accertamento dell'esistenza del credito al rimborso, con l'ulteriore effetto che il contribuente è tenuto ad adire nuovamente il giudice tributario per (ri)chiedergli il rimborso ai sensi dell'art.19, lett.g) del d. Lgs. n.546 del 1992 si esprime la decisione della Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XXIV, 18 luglio 2003, n.80, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, II, 409, con mia nota critica, *Sulla necessità della richiesta di condanna dell'Ufficio finanziario per fruire del giudizio per l'ottemperanza e sui rapporti di tale istituto con l'esecuzione forzata civilistica*. I giudici meneghini hanno assunto tale conclusione in base all'assunto, non condivisibile che la mancata richiesta del contribuente alla Commissione tributaria di condanna dell'ufficio finanziario al rimborso del tributo preclude la fruizione del giudizio per l'ottemperanza alla sentenza passata in giudicato.

primo luogo mediante il procedimento cautelare di cui all'art.700 del codice di procedura civile il quale pretende la successiva fase cognitoria. La preclusione all'utilizzo di tale strumento esecutivo emerge dalla constatazione che la fase di cognizione (ossia quella sulla debenza o meno della prestazione patrimoniale imposta in capo al contribuente o sull'esistenza o meno della violazione contestata al trasgressore) risulta già espletata ed il ricorso al giudice ordinario non risulta ammesso a livello sistematico. Infatti proprio il carattere cautelare del suddetto procedimento civilistico ha indotto la Corte di Cassazione ad escluderne l'esperibilità per le materie non rientranti nella giurisdizione civile e la Corte Costituzionale nella sentenza 26 aprile 1985, n.120, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della legge istitutiva del TAR nella parte in cui non prevedeva l'adozione di provvedimenti d'urgenza³¹.

La specifica disciplina processuale tributaria che l'esecuzione forzata della condanna dell'ufficio al rimborso è condizionato dal passaggio in giudicato della sentenza risulta essere ostacolo insormontabile all'utilizzo degli altri strumenti di esecuzione previsti dal codice di rito civile, quale quello predisposto per l'esecuzione generale di cui al libro III del c.p.c. ovvero quello monitorio. Infatti la specifica disciplina dettata dall'art.69, d. Lgs. n.546 del 1992 secondo cui la segreteria rilascia copia spedita in forma esecutiva per le sentenze passate in giudicato esclude la sussistenza di una lacuna normativa da colmare da parte dell'interprete in quanto la norma processuale tributaria risulta derogatoria di quella ordinaria dettata dall'art.475 del codice di rito civi-

³¹ La giurisprudenza della Corte di Cassazione citata nel testo si è espressa nelle sentenze a sezioni unite 9 ottobre 1982, n.5165, in *Foro it.*, 1982, I, 2793, con nota di A. Lener, 15 ottobre 1982, n.5239 e 29 ottobre 1982, n.5663, in *Rep. Foro it.*, 1982, voce *Provvedimenti d'urgenza*, nn.44 e 46. L'Alta Corte italiana nella pronuncia citata nel testo (in *Giur. cost.*, 1985, 739) era giunta alla declaratoria di incostituzionalità riguardo alla limitazione dell'intervento d'urgenza del giudice amministrativo alla sola sospensione dell'esecutività dell'atto impugnato. Sul punto si confronti quanto già evidenziato da V. Andrioli, *Commento al codice di procedura civile*, IV, Napoli, 1964, 249.

le. Identico risultato ermeneutico emerge riguardo al procedimento monitorio che il contribuente ben potrebbe attivare ex art.633 cod. proc. civ., non valendo opporre la natura tributaria del credito preteso in quanto il procedimento per ingiunzione risulta ammesso soltanto sulla prova scritta -quale è la sentenza tributaria³².

3. *Esperibilità del giudizio amministrativo introdotto dalla legge n.205 del 2000: il ricorso avverso il silenzio della P.A.* La verifica della scarsa efficacia degli strumenti vuoi amministrativi -qui denominati interni- vuoi giudiziari -qui denominati esterni- limitatamente alla giurisdizione non amministrativa per la soddisfazione degli interessi pretesivi del contribuente scaturenti da decisione non ancora in giudicato ha evidenziato l'assenza di mezzi *effettivi* specificamente dettati. Tale carenza di strumenti processuali evidenzia una differenza di trattamento tra il contribuente risultato vincitore in primo ed in secondo grado ed in attesa di vedere tutelato il proprio diritto e l'Amministrazione finanziaria erariale o locale che può procedere ad esecuzione forzata -e frazionata soltanto per la riscossione della sentenza di primo grado. Ne consegue la sussistenza della violazione del principio di parità delle armi tra le parti del processo invece tutelata espressamente dall'art.111 Cost., nuovo stile³³, la cui vulnerazione non si verifica se (e solo se) si rinvencono nell'ordinamento giuridico strumenti di tutela che assicurino l'effettività delle relative pronunce giudiziali.

L'indagine sulla fruizione della normativa per l'esecuzione delle pronunce emesse nei confronti della Pubblica amministrazione non

³² In tal senso si veda già la sentenza della Corte di Cassazione 11 febbraio 1975, n.542, in *Mass. Foro it.*, 175, col.130.

³³ P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 26, ritiene che l'art.69 del decreto n.546 contrasti con detto principio "costituente presidio essenziale del giusto processo mediante il quale deve attuarsi la giurisdizione alla stregua del disposto dell'art.111 della Costituzione".

passate in giudicato azionabile innanzi ai TAR introdotta dalla legge 21 luglio 2000, n.205, deve preliminarmente tenere conto di due obiezioni di “sistema”, la prima dipendente dalla presenza di specifica disciplina processual-tributaria per l’ottemperanza³⁴. Invero l’esplicita previsione del rimedio giurisdizionale per l’esecuzione delle pronunce limitata a quelle passate in giudicato non può negare la fruibilità di uno strumento introdotto per quella tutela delle ragioni del vincitore in giudizio che risultano diverse proprio nel presupposto processuale (mancanza di passaggio in cosa giudicata)³⁵. In secondo luogo occorre evidenziare come proprio la generalità della normativa processuale tributaria sull’ottemperanza legittima l’esperibilità della disciplina amministrativa introdotta dalla novella del 2000 sotto il profilo delle successioni temporali delle leggi in quanto l’ultima risulta essere normativa speciale e successiva rispetto a quella generale e precedente.

La seconda obiezione di “sistema” all’inapplicabilità della citata disciplina processuale amministrativa alle decisioni dei giudici tributari non passate in cosa giudicata potrebbe essere ravvisata nel recente ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie alle controversie aventi ad oggetto “tributi di ogni genere e specie” disposta

³⁴ L’esclusione di fruibilità del giudizio per l’ottemperanza rispetto alle decisioni non passate in cosa giudicata non è stata ritenuta, di per sé, contrastante con i diritti di difesa, di imparzialità dell’azione della Pubblica Amministrazione e di parità di trattamento dalla Corte Costituzionale nella sentenza 10 dicembre 1998, n.406, in *Giur. Cost.*, 1998, 3479, con nota di M. Branca (ove, peraltro si rileva l’introduzione della specifica disciplina del giudizio per l’ottemperanza nell’ambito processuale tributario) e confermata dall’ordinanza 14 luglio 1999, n.332, *ivi*, 1999, 2650. Tale statuizione non inficia –di per sé– l’applicabilità del giudizio, previsto in via generale innanzi ai TAR, introdotto dalla legge n.205 del 2000, nel quale il giudice può utilizzare dei poteri previsti per il giudizio per l’ottemperanza anche per l’esecuzione delle pronunce non passate in giudicato.

³⁵ Peraltro si rammenta a tal proposito come già l’adunanza plenaria del Consiglio di Stato n.4 del 1980, statui che il giudizio per l’ottemperanza alle sentenze passate in giudicato di cui all’art.27, co.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”.

dalla citata legge del 2001³⁶. Infatti potrebbe sostenersi l'esclusività della giurisdizione tributaria anche sul versante dell'esecuzione, senza però tenere conto, in primo luogo, che la giurisdizione tributaria è esclusiva per il procedimento cognitorio e non per quello esecutivo, come conferma sia la coesistenza –proprio nel capo VI del titolo II del d. Lgs. n.546 del 1992- di due diversi strumenti esecutivi, quello tributario amministrativo e quello civile, sia l'esclusione dalla cognizione del giudice tributario delle controversie sugli atti dell'esecuzione forzata e su quelli dell'espropriazione attribuita invece all'Autorità giudiziaria ordinaria³⁷. In secondo luogo appare decisivo il rilievo -non soltanto storico-evolutivo del giudizio per l'ottemperanza, confermato peraltro proprio dalla recente legge n.205 del 2000- che i rimedi giudiziali innanzi al complesso TAR-Consiglio di Stato per l'ottemperanza nei confronti della P.A. operano proprio prescindendo dalla natura dell'autorità giudiziaria che abbia emanato il *decisum*³⁸.

Gli strumenti amministrativi esecutivi della pronuncia non ancora passata in giudicato emessa nei confronti della P.A. sono stati introdotti dalla legge 21 luglio 2000, n.205, di riforma della giurisdizione e

³⁶ La giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie riguardo a "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie" è stata affermata dall'art.12, co.2, della legge 28 dicembre 2001, n.448. Sul tema si vedano P. Russo, *I nuovi confini della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 415 e segg., e M. Cantillo, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, *ivi*, 2002, 803 e segg..

³⁷ Infatti l'art.2, co.1, nuovo stile, della legge processuale tributaria esclude espressamente dalla giurisdizione delle Commissioni le "controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art.50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n.602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica" ossia sulla riscossione delle imposte dirette. Tale riparto di giurisdizione risulta già desumibile precedentemente alla novella del 2001, come rilevato, da ultimo, da L. Del Federico, *La giurisdizione in Giurisprudenza sistematica*, cit., 63 e segg.

³⁸ Sul tema si veda, da ultimo, B. Sassani, *Considerazioni attuali*, cit., 2000, 167 e segg., ove il giudizio per l'ottemperanza viene escluso per quelle materie attribuite esclusivamente al giudice ordinario dopo essere state appannaggio esclusivo del giudice amministrativo.

del processo amministrativo per “assicurare nel contempo una maggiore celerità e un più pregnante contenuto di tutela per il cittadino”³⁹. Il primo strumento è previsto dall’art.2 della legge n.205 citata che aggiungendo alla legge 6 dicembre 1971, n.1034 (c.d. legge TAR), l’art.21-*bis* -regolante il procedimento speciale avverso il silenzio dell’amministrazione- ha disposto che al secondo periodo del secondo comma che “Qualora l'amministrazione resti inadempiente oltre il detto termine, il giudice amministrativo, su richiesta di parte, nomina un commissario che provveda in luogo della stessa”⁴⁰. Il secondo strumento esecutivo si rinviene dell’art.33, co.4, della citata legge sui TAR, aggiunto dall’art.10 della parimenti citata legge n.205 del 2000, secondo cui “Per l'esecuzione delle sentenze non sospese dal Consiglio di Stato il tribunale amministrativo regionale esercita i poteri inerenti al giudizio di ottemperanza al giudicato di cui all'articolo 27, primo comma, numero 4), del testo unico delle leggi sul Consiglio di Stato, approvato con regio decreto 26 giugno 1924, n.1054, e successive modificazioni”, ossia quelli del giudizio per l’ottemperanza.

Preliminarmente si evidenzia come tale ulteriore fruizione del giudizio per l’ottemperanza alle sentenze tributarie non risulta esclusa

³⁹ In questi termini si esprime R. Villata, *La riforma*, cit., in *Il processo*, cit., 1.

⁴⁰ Il primo periodo dell’art.2 citato recita:” In caso di totale o parziale accoglimento del ricorso di primo grado, il giudice amministrativo ordina all'amministrazione di provvedere di norma entro un termine non superiore a trenta giorni”. Il primo comma dell’art.21-*bis* cit., prevede che “I ricorsi avverso il silenzio dell'amministrazione sono decisi in camera di consiglio, con sentenza succintamente motivata, entro trenta giorni dalla scadenza del termine per il deposito del ricorso, uditi i difensori delle parti che ne facciano richiesta. Nel caso che il collegio abbia disposto un'istruttoria, il ricorso è deciso in camera di consiglio entro trenta giorni dalla data fissata per gli adempimenti istruttori. La decisione è appellabile entro trenta giorni dalla notificazione o, in mancanza, entro novanta giorni dalla comunicazione della pubblicazione. Nel giudizio d'appello si seguono le stesse regole”. Infine il terzo comma del citato articolo statuisce che “All'atto dell'insediamento il commissario, preliminarmente all'emanazione del provvedimento da adottare in via sostitutiva, accerta se anteriormente alla data dell'insediamento medesimo l'amministrazione abbia provveduto, ancorché in data successiva al termine assegnato dal giudice amministrativo con la decisione prevista dal comma 2”.

dalla previsione della stessa legge n.205 del 2000 di utilizzo da parte *dell'autorità giudiziaria amministrativa* degli strumenti civilistici di esecuzione a favore del cittadino riguardo le sentenze riguardanti materie a tale ordine giudiziario riservate (pubblici servizi, urbanistica ed edilizia)⁴¹. Infatti in tale ipotesi si è di fronte ad un'estensione alla giurisdizione amministrativa dei poteri attribuiti esclusivamente al giudice civile e non invece dell'estensione dei poteri esecutivi (*i.e.* del giudizio per l'ottemperanza) già riconosciuti all'A.G.A. per assicurare "la conformazione della Pubblica amministrazione alle sentenze dei Tribunali". Pertanto la novella del 2000 è qualificabile disciplina derogatrice della ripartizione della giurisdizione tra quella amministrativa e quella ordinaria civile, non attiene al nostro tema in quanto si tratta solo del riconoscimento che già "aveva preso forma un'opera di <<civilizzazione>> del processo amministrativo con oggetto la tutela in via esclusiva di diritti patrimoniali"⁴².

Principiando dalla disciplina avverso il silenzio della P.A. il ricorso innanzi al TAR per mancata risposta dell'ufficio finanziario alla richiesta di rimborso dei tributi evincibile dalla sentenza delle Commissioni tributarie non passate in giudicato risulta, *prima facie*, ammessa vuoi perché strutturalmente riguarda "ricorsi avverso il silenzio dell'amministrazione", vuoi quale risposta legislativa a "l'imponenza del

⁴¹ Infatti l'art.8, primo comma, statuisce che "Nelle controversie devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, aventi ad oggetto diritti soggettivi di natura patrimoniale, si applica il capo I del titolo I del libro IV del codice di procedura civile. Per l'ingiunzione è competente il presidente o un magistrato da lui delegato. L'opposizione si propone con ricorso." Al secondo comma il citato articolo prevede, altresì, che "Nelle controversie devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, aventi ad oggetti diritti soggettivi di natura patrimoniale, il tribunale amministrativo regionale, su istanza di parte, dispone in via provvisoria, con ordinanza provvisoriamente esecutiva, la condanna al pagamento di somme di denaro quando, in ordine al credito azionato, ricorrono i presupposti di cui agli articoli 186-*bis* e 186-*ter* del codice di procedura civile".

⁴² In tal senso si esprime E. A. Apicella, *I provvedimenti ingiuntivi, in Il processo amministrativo davanti al giudice amministrativo. Commento sistematico alla legge n.205/2000*, Torino, 2002, a cura di B. Sassani e R. Villata, 133.

fenomeno (...) e la singolare prova di cautela data dalla giurisprudenza nell'affrontare il rapporto tra scadenza del termine e conservazione/esercitabilità del potere⁴³. Il procedimento è espressione di un processo annoverabile tra quelli "semplificati camerati"⁴⁴ che nell'ambito tributario -nel permettere il rimborso dei tributi e, più in generale l'esecuzione della sentenza non passata in giudicato- ha la funzione di evitare "il rischio di ripetizione della stessa vicenda *cognizione-inesecuzione – nuova cognizione-nuova inesecuzione*"⁴⁵. Il procedimento si suddivide in due distinte fasi, la prima delle quali si svolge innanzi al giudice al fine di ottenere il controllo giudiziario sull'illegittimità del silenzio serbato dalla Pubblica amministrazione e la seconda per sancire il rispetto del *decisum* mediante l'opera di un organo giudiziario: il commissario *ad acta*⁴⁶.

Il procedimento giudiziale in esame risulta essere rilevante ed apprezzabile anche nell'ambito tributario in quanto nella prima fase viene fissato soltanto l'obbligo dell'ufficio a provvedere senza entrare nel merito (ad es. delle somme da liquidare), mentre nella seconda fase il commissario *ad acta* provvederà alla determinazione in concreto. La Pubblica amministrazione già a partire dalla decisione di accoglimento del ricorso avverso il *silentii gratia* si trova in uno stato di soggezione in base alla predeterminazione più o meno precisa della pro-

⁴³ In questi termini si esprime B. Sassani, *Il regime del silenzio e l'esecuzione della sentenza*, in *Il processo*, cit., 296, con ampia nota di rinvii alla letteratura ed alla giurisprudenza sul tema.

⁴⁴ Tali sono stati denominati da S. Menchini, *Processo amministrativo e tutele giurisdizionali differenziate*, in *Dir. proc. amm.*, 1999, 969 e segg., ai quali aggiunge, nella disciplina antecedentemente la riforma del 2000, i processi sommari, quelli accelerati e quegli altri abbreviati.

⁴⁵ In questi termini si esprime B. Sassani, *Il regime del silenzio*, cit., 297.

⁴⁶ Sulla rilevanza del commissario *ad acta* proprio nel processo avverso il silenzio della P.A. si veda, da ultimo G. Aprea, *Inottemperanza, inerzia e commissario ad acta nella giustizia amministrativa*, Milano, 2003, spec. 127 e segg., soprattutto in punto di qualificazione di tale soggetto non esclusivamente in termini di ausiliario del giudice, ma anche necessariamente di organo dell'amministrazione e fiduciario dell'A.G.A..

nuncia giudiziale la cui esecuzione -se non ritenuta soddisfacente dal ricorrente- gli consente, appunto, di chiedere la “nomina di un commissario che provveda in luogo della stessa”⁴⁷. Infatti tale soggetto deve accertare il persistere dell’inadempimento o del parziale adempimento dell’Amministrazione alla statuizione giudiziale che può presentare diversi gradi d’intervento –dall’ordine del solo provvedere, all’indicazione del *facere*, fino all’esatta individuazione dell’attività da compiere- in quanto il giudice non attribuisce direttamente il bene della vita richiesto dal ricorrente⁴⁸.

La funzione esecutiva della normativa in esame non appare però effetto immediato e diretto neppure dell’intervento del commissario *ad acta* il quale legittimamente interviene pure se l’amministrazione abbia operato anche successivamente alla scadenza del termine previsto dal giudice e “anteriormente alla data dell’insediamento medesimo” (art.21-*bis*, co.3)⁴⁹. Infatti il riconoscimento della persistenza del potere del commissario *ad acta* -a fronte di adempimento ritenuto dalla A. F. soddisfacente della sentenza, ma contestato dal contribuente- comporta che tale soggetto controlli l’operato della P.A. senza che risulti necessario l’intervento preventivo del giudice adito, il quale -se anche successivo- è comunque soggetto al giudizio innanzi al Consiglio di Stato. Il dubbio che tale ricorso avverso il silenzio della P.A. assicuri

⁴⁷ La previsione della necessità della richiesta del ricorrente al giudice amministrativo di nomina del commissario *ad acta* successivamente all’evidenziazione dell’inadempimento o del parziale adempimento dell’amministrazione è stata, correttamente, criticata da A. Lamberti, *Il ricorso avverso il silenzio*, in *Verso il nuovo processo amministrativo*, a cura di V. Cerulli Irelli, Torino, 2000, 247.

⁴⁸ In questi termini si esprime, ancora, B. Sassani, *Il regime del silenzio*, cit. 300, il quale ritiene che la decisione del giudice adito avverso il silenzio presenta la natura di sentenza di accertamento-condanna e non cognitiva e desume i tre diversi contenuti della pronuncia in base alle ipotesi di accoglimento parziale o totale del ricorso previsto dal secondo comma dell’art.21-*bis*.

⁴⁹ L’attività della Pubblica amministrazione può verificarsi anche “in data successiva al termine assegnato dal giudice amministrativo con la decisione prevista dal comma 2”, ove si prevede che il termine non possa essere superiore a trenta giorni.

una tutela effettiva al ricorrente in ordine al raggiungimento del bene della vita sul cui “destino” si appunta appunto la richiesta del cittadino è stato però risolto in senso negativo dall’Adunanza plenaria del Consiglio di Stato 9 gennaio 2002, n.1, avendo ritenuto che l’art.21-*bis* è diretto ad accertare soltanto se il silenzio violi l’obbligo della P.A. di adottare un provvedimento esplicito⁵⁰.

L’esclusione della tutela immediata e diretta del ricorrente avverso il silenzio della P. A. riguardo le proprie richieste è stata giustificata dal Supremo Consesso amministrativo sull’assunto che, altrimenti, il giudice amministrativo o il commissario *ad acta* si sostituirebbero alla P. A., mentre il ricorso è volto, essenzialmente, soltanto a verificare l’illegittimità dell’inazione del soggetto pubblico⁵¹. Tale tesi condivisibile in via generale dall’Adunanza generale è stata estesa anche al silenzio rispetto all’emissione di provvedimenti di natura vincolata ed ha trovato applicazione “perverse” escludendosi che tale azione possa essere attivata per ottenere pretese di carattere patrimoniale vantate nei riguardi della P.A. fondata su diritti soggettivi, ancorché non assoluti, ma relativi⁵². L’esclusione di tale giudizio allorché la questione

⁵⁰ La sentenza è pubblicata sulle maggiori riviste, con note limitandoci a segnalare quella di A. Travi, *Giudizio sul silenzio e nuovo processo amministrativo*, in *Foro it.*, 2002, III, 227, di F. Satta, *Impugnativa del silenzio e motivi di merito*, in *Foro amm.*, 2002, 49.

⁵¹ I supremi giudici amministrativi hanno giustificato la tesi restrittiva in base alla considerazione che “la scelta operata dal legislatore si allinea al principio generale che assegna la cura dell’interesse pubblico all’amministrazione ed al giudice amministrativo, nelle aree in cui l’amministrazione è titolare di potestà pubbliche, il solo controllo sulla legittimità dell’esercizio della potestà” e che “proprio perché derogativi del principio predetto, i casi di ingerenza del giudice nella sfera dell’attività pubblicistica dell’amministrazione sono previsti da esplicite norme autorizzative (art.6, comma 2 e art.7, commi 1 e 4, della legge n.1034 del 1971)”.

⁵² In questi termini si esprime il Consiglio di Stato, sez. V, 4 aprile 2002, n.1879, in *Giust. amm.*, 2002, 3, in base al rilievo che il silenzio su tali richieste patrimoniali “va tutelato nelle forme ordinarie, concretizzandosi nella mancata adozione di un atto paritetico, il quale non richiede una particolarmente intensa e privilegiata” in quanto dette pretese “nello stesso impianto della legge n.205/2000 sono munite di particolari ed incisivi strumenti di protezione, cautelare e monitoria”.

“*verta in tema di accertamento dei diritti*” rende ammissibile il ricorso avverso il rifiuto del rimborso atteso che l’accertamento del diritto sia stato già effettuato⁵³, anche se tale rimedio giudiziario non “copre” tutte le ipotesi in quanto l’A. F. può negare il rimborso, ad esempio, per mancanza di fondi.

4. Segue: *il giudizio amministrativo per l’ottemperanza alle decisioni tributarie non passate in giudicato*. La disciplina processuale che permette compiutamente l’esecuzione della sentenza dei giudici tributari non ancora in giudicato è rinvenibile nell’art.10 della citata legge n.205 del 2000 ove ai TAR è stato attribuito l’esercizio dei “poteri inerenti al giudizio per l’ottemperanza” disciplinato dall’art.27, co.1, n.4, testo unico sul Consiglio di Stato. La ragione giustificativa della novella legislativa del 2000 è stata individuata nella “inevitabile necessità” di riconoscere la giurisprudenza dei TAR che ammetteva l’esperimento dell’esecuzione prevista dall’art.33 della legge n.1039 del 1971 proprio perché la P. A. tende ad eludere le pronunce degli stessi giudici di merito vuoi in via palese e totale, vuoi in via parziale o occulta⁵⁴. Il Consiglio di Stato aveva escluso che potesse essere esercitato il giudizio per l’ottemperanza avendo interpretato il termine giudicato di cui alla citata legge sul Consiglio di Stato e poi di quella sui TAR del 1971, in termini di formale passaggio in giudicato e non invece nel senso in origine individuato di affermazione conclusiva di un giudizio⁵⁵.

⁵³ In questo senso la sentenza della Consiglio di Stato n.1879 del 2002 cit., su cui si veda la critica di R. De Simone, *Il ricorso avverso il silenzio-inadempimento lascia senza tutela posizioni di diritto soggettivo*, in *Giust. civ.*, 2002.

⁵⁴ In questo senso si veda quanto rilevato da A. Lamberti, *L’esecuzione*, cit., 349 e segg..

⁵⁵ Il Consiglio di Stato aveva così distinto tra esecuzione e ottemperanza escludendo che quest’ultima potesse essere esperita addirittura se fosse stato presentato ricorso per revocazione come indicato dalla pronuncia del Supremo Collegio, sez.IV, 31 gennaio 2000, n.487, in *Foro amm.*, 2000, 136.

L'art.33, della legge sui TAR, nel prevedere ora al quarto comma che "Per l'esecuzione delle sentenze non sospese dal Consiglio di Stato il tribunale amministrativo regionale esercita i poteri inerenti al giudizio di ottemperanza al giudicato ..." impone di sciogliere la questione pregiudiziale della fruibilità di tale strumento di esecuzione a pronunce non emesse dai TAR. L'esperimento di tale giudizio disciplinato deve ritenersi possibile anche per le pronunce degli altri organi giudiziari senza che possa opporsi il dato letterale del riferimento all'esecuzione delle sentenze del Consiglio di Stato in quanto tale indicazione non individua la natura delle decisioni delle autorità giudiziarie da ottemperare⁵⁶. Infatti è stato già autorevolmente osservato come il dettato normativo relativo alle "sentenze non sospese" dal Supremo Collegio amministrativo, sebbene sia una formula legislativa "tutt'altro che impeccabile, ..., ma comunque chiara nell'intento", individua la condizione di procedibilità per instaurare il processo nel quale il TAR eserciterà i poteri inerenti al giudizio di ottemperanza⁵⁷.

La conferma della legittimità di tale soluzione si rinviene nella constatazione che nessun dubbio aveva precedentemente sfiorato gli interpreti in ordine alla legittimità della fruizione del giudizio per l'ottemperanza alle decisioni dei giudici ordinari o di quegli altri "speciali", tra i quali sicuramente rientrano quelli tributari⁵⁸. Peraltro la contraria opinione contrasterebbe con la funzione giuridicamente rilevante

⁵⁶ Il Consiglio di Stato nella sentenza in adunanza plenaria 4 novembre 1980, n.43, cit., aveva rilevato in riferimento alla fruibilità del giudizio per l'ottemperanza alle decisioni dei giudici speciali o della Corte dei Conti, come la mancata indicazione nell'art.37, L. TAR, di tali organi giudiziari non fosse preclusiva, proprio perché le relative disposizioni avevano natura processuale e, quindi, regolavano soltanto la distribuzione della competenza tra Consiglio di Stato e TAR.

⁵⁷ In questo senso B. Sassani, *Il regime del silenzio*, cit., 307, il quale conferma quanto indicato nel testo allorché alla nota 36 evidenzia, testualmente, "che la modifica legislativa si rifletterà necessariamente anche sullo status della sentenza civile <<ottemperabile>>, nel senso dell'eliminazione del requisito della definitività finora richiesto per l'esperimento del giudizio di ottemperanza".

⁵⁸ Si veda, da ultimo, L. Del Federico, *Giurisdizione*, op e loc. cit..

che al giudizio per l'ottemperanza già dal 1889 è stata attribuita, ossia proprio quella di strumento per l'esecuzione delle sentenze "civili" che la Pubblica amministrazione spontaneamente non eseguiva, o delle quali, comunque, ne eludeva la piena applicazione⁵⁹. Peraltro si è avuto già modo di rilevare come dalla ricostruzione dei lavori parlamentari della legge del 1889 emergesse che proprio dalla necessità di assegnare il controllo di tale attività di "conformazione dell'autorità amministrativa al giudicato dei Tribunali" il legislatore aveva avuto, dopo lustri di discussione nella seconda metà dell'Ottocento, il decisivo stimolo alla creazione della giurisdizione amministrativa ordinaria⁶⁰.

L'inammissibilità della novella del 2000 potrebbe desumersi in base al canone di interpretazione ancora solamente letterale, del rinvio operato dall'art.33, co.4, alla normativa sul giudizio per l'ottemperanza disciplinata dal Testo unico delle leggi sul Consiglio di Stato del 1924 ove il termine giudicato è interpretato nel senso di definitività del *decisum* giudiziale. Invero è stato già, ancora una volta autorevolmente opposto, in punto di riconoscimento della fruibilità di tale mezzo satisfattivo del comando giudiziale come "sarebbe semplicemente paradossale che quel che non si richiede per la sentenza del giudice amministrativo potesse venir imposto per la sentenza del giudice ordinario

⁵⁹ Sul punto si permette di rinviare al mio *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 1119 e segg..

⁶⁰ Sul punto in campo amministrativo la giurisprudenza del Consiglio di Stato in tema di differenza tra esecuzione civile e quella amministrativa nelle sentenze, *ex multis*, sez.IV, 26 aprile 1990, 313, in *Foro amm.*, 1990, 898, e prima 23 ottobre 1986, n.678, in *Cons. St.*, 1986, 1469, che ha affermato che "a differenza dell'esecuzione civile, il giudizio di ottemperanza non richiede un titolo esecutivo vero e proprio (*tale dovendo intendersi l'accertamento giudiziale, completo ed esaustivo, che non lasci margini di valutazione discrezionali al soggetto obbligato quanto ai modi e ai tempi dell'esecuzione*), ma presuppone soltanto una precedente pronuncia di merito recante vincoli sufficientemente precisi per la futura azione amministrativa, essendo suo compito precipuo quello di verificare il senso e la portata della volontà effettivamente espressa dall'organo giurisdizionale nella decisione conclusiva del processo cognitorio *al fine di individuare i mezzi migliori per attuarla in concreto*" (corsivi nostri). In letteratura amministrativa si confronti quanto rimarcato da P. Chirulli, *Tanto conformato, quanto ottemperando*, in *Dir. proc. amm.*, 1991, 130.

che è esecutiva *ex lege* in virtù dell'art.282 c.p.c.”⁶¹. La medesima soluzione deve essere accolta nei confronti delle decisioni delle Commissioni tributarie non potendosi ritenere ostativo la diversità della giurisdizione o la natura delle situazioni giuridiche soggettive, ma dovendosi ritenere decisivo come la legge processuale tributaria abbia previsto all'art.68 il dovere di rimborso dell'Amministrazione finanziaria “con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali ..., entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza ...”.

Il rinvio dell'art.33, ultimo comma, L. TAR, alla disciplina del giudizio per l'ottemperanza disciplinato dall'art.27, co.1, n.4, del T.U. sul Consiglio di Stato impone di far riferimento alla normativa richiamata per individuare i relativi presupposti procedurali, alla cui analisi deve però farsi precedere quella sull'individuazione del TAR competente. La competenza territoriale del TAR per l'esecuzione della sentenza del giudice tributario di merito non ancora passata in giudicato è da rinvenirsi nella circoscrizione del Tribunale o della sua sezione staccata ove insiste la Commissione tributaria che ha emesso la pronuncia in quanto il rinvio è all'esercizio dei poteri e non all'individuazione del giudice competente. Pertanto non può operare il criterio residuale dettato dall'art.37, co.2, L. TAR secondo cui, per distinguere la competenza tra TAR e Consiglio di Stato occorre riguardare all'ambito dell'attività dell'ente evidenziando la competenza del Supremo Consesso soltanto se l'attività sia nazionale o infraregionale dell'ente in sé e non dei suoi organi periferici⁶².

⁶¹ Il dubbio è posto ancora da B. Sassani, *il regime del silenzio*, cit., 307, nota 36, e risolto in via negativa evidenziando come “elementari esigenze di sistema (inteso quale esigenza di razionalizzazione del funzionamento dei meccanismi, non certo della garanzia dell'armonia concettuale) impongono di garantire la medesima disciplina per le sentenze provenienti dal giudice ordinario”. Tale possibile, ma infondato dubbio interpretativo era sorto al chiaro autore in riferimento proprio al tema della ancora meno fondata soluzione ermeneutica dell'inapplicabilità del giudizio per l'ottemperanza alle sentenze dei giudici civili.

⁶² In questo senso si è pronunciata l'Adunanza plenaria 22 dicembre 1990, n.11, in

Il profilo procedimentale dell'esercizio da parte del TAR dei poteri per l'ottemperanza delle sentenze delle Commissioni tributarie non in giudicato evidenzia come il rinvio alla disciplina dell'art.27, co.1, n.4, T. U. sul Consiglio di Stato sia operante in tutta la sua ampiezza atteso che questa non risulta in alcun modo prevista dalla disciplina richiamante. Ne consegue la necessità di provvedere alla messa in mora dell'Amministrazione finanziaria prevista dall'art.90, co.2, del regolamento sul Consiglio di Stato del 1907, in trenta giorni, alla quale deve ritenersi forma sufficientemente succedanea la notifica della sentenza del giudice tributario di merito ex art.68, co.2, della legge processual-tributaria (data dalla quale inizia a decorre il termine di novanta giorni in capo all'ufficio per provvedere al rimborso)⁶³. L'applicabilità del citato regolamento del 1907 determinerebbe il sorgere del solo obbligo previsto dall'art.91 di deposito del ricorso in ottemperanza presso la segreteria e non anche della sua notifica alla Pubblica amministrazione, nei confronti della quale si è già rilevata l'incompatibilità con il novello disposto dell'art.111 Cost. sul giusto processo per deficienza della garanzia del contraddittorio⁶⁴.

Cons. St., 1990, I, 1509 e segg., secondo cui la previsione nell'ambito del giudizio per l'ottemperanza di cui all'art.37, co.2, della legge TAR, in base alla quale "resta ferma, negli altri casi la competenza del Consiglio di Stato" deve essere interpretata in riferimento al tipo di Autorità chiamata a conformarsi al giudicato del giudice ordinario. Ne consegue che la competenza del Consiglio di Stato è stata rinvenuta allorché l'Ente -inteso "nell'accezione generica di entità o centro di imputazione"- abbia attività pluriregionale o nazionale, ma non svolta tramite un organo periferico dello Stato o di enti pubblici pluriregionali.

⁶³ L'inapplicabilità delle regole procedurali previste dal regolamento del 1907 al giudizio per l'ottemperanza nei confronti delle sentenze non passate ancora in cosa giudicata è stata avanzata da A. Lamberti, *L'esecuzione delle sentenze*, cit., 358, in base al rilievo che il giudizio introdotto dall'art.33, u.c. L. TAR, non riguarda le sentenze che presentano tale "qualità" di definitività, invece pretesa dall'art.27, co.1, n.4, richiamato.

⁶⁴ In questi termini si esprime B. Sassani, *Il regime del silenzio*, cit., 314, ove evidenzia come "il processo non possa più tollerare alcuna attività unilaterale di iniziativa processuale" e nel caso di specie che il citato deposito del ricorso e non la sua notifica risulta incompatibile con l'art.111 Cost., nuovo stile, "norma il cui senso precipuo sta nell'impedire il mantenimento nel sistema di fasi sprovviste di contraddittorio, o

L'effettività della pronuncia del giudice deve riguardare ogni tipologia di decisione ed in tale ottica funzionale il legislatore della legge n.205 del 2000, prevede che "Nel caso in cui l'amministrazione non abbia prestato ottemperanza alle misure cautelari concesse, o vi abbia adempiuto solo parzialmente" ha ammesso l'esercizio dei "poteri inerenti al giudizio di ottemperanza al giudicato"⁶⁵. La legittimità dell'intervento del giudice amministrativo ordinario anche riguardo alle ordinanze cautelari emesse dalle Commissioni tributarie e non eseguite tempestivamente e compiutamente dall'ufficio finanziario trova giustificazione nelle stesse ragioni prima addotte per l'esecuzione delle sentenze non passate in giudicato: necessità dell'effettività della tutela e riferimento normativo della legge n.205 al giudice e non alle materie⁶⁶. Il profilo procedimentale evidenzia soltanto che il giudice amministrativo "dispone l'esecuzione dell'ordinanza cautelare indicandone le modalità e, ove occorra, il soggetto che deve provvedere", mentre il riferimento ai poteri per l'ottemperanza previsti dall'art.27, primo comma, n.4), del testo unico delle leggi sul Consiglio di Stato comporta l'applicazione delle regole procedurali previste dagli artt.90 e 91 del relativo regolamento del 1907.

L'estensione del rimedio giurisdizionale innanzi al giudice amministrativo per l'ottemperanza alle pronunce non definitive anche a

dotate di contraddittorio attenuato (o<<secretato>>).

⁶⁵ L'intervento legislativo è stato effettuato dall'art.3, co.1, della legge citata nel testo sostituendo il settimo comma dell'art.21 della legge 6 dicembre 1972, n.1034, sui TAR statuendo al novello comma 13 la competenza del Tribunale amministrativo regionale (o del Consiglio di Stato ai sensi del richiamo effettuato nel successivo comma) a seguito di proposizione di istanza della parte interessata.

⁶⁶ Il tema risulta di grande interesse in ambito tributario anche se -perlomeno al momento- nelle ordinanze cautelari emesse dai giudici tributari risultano maggiormente presenti gli interessi oppositivi rispetto a quelli pretesivi del ricorrente, soprattutto fino a quando non venga pienamente riconosciuta la fruibilità del procedimento cautelare anche per ottenere il rimborso dei tributi già corrisposti dal contribuente o di qualsiasi altra azione pretensiva e non soltanto oppositiva (ad es. riconoscimento di agevolazioni o di regimi fiscali).

quelle emesse dal giudice tributario giustifica, infine, la limitazione dettata dall'art.69 della legge processuale tributaria all'utilizzo della disciplina sull'esecuzione dettata nel codice di rito civile solo per le pronunce passate in giudicato⁶⁷. Infatti il legislatore ha ammesso i rimedi dell'espropriazione forzata mobiliare o immobiliare contro l'ufficio finanziario soltanto in base ad un titolo giudiziale non più discutibile con gli ordinari rimedi processuali perché per le aggressioni al patrimonio dell'Amministrazione finanziaria "dall'esterno" si è preferita la stabilità del titolo legittimante la tempestività della tutela esecutiva⁶⁸. Pertanto la fruibilità del giudizio per l'ottemperanza amministrativo alle sentenze tributarie non passate in cosa giudicata non solo riconosce tutela effettiva avverso il mancato adempimento dell'obbligo dell'ufficio finanziario di rimborso delle somme versate in riscossione provvisoria ma dovrebbe indurre ad ammetterne l'utilizzo anche per le somme oggetto di versamento o di ritenuta diretta⁶⁹.

⁶⁷ Le due normative previste dal processo tributario per l'esecuzione delle sentenze, ossia mediante giudizio per l'ottemperanza o per esecuzione civile, si differenziano anche in ordine ai presupposti processuali nel senso che l'art.70, co.2, del d. Lgs. n.546 del 1992 pretende la messa in mora "a mezzo di ufficiale giudiziario" dell'Amministrazione finanziaria *soltanto per quei tributi per i quali le rispettive normative non prevedano specificamente i termini del rimborso*, mentre la condanna dell'Amministrazione finanziaria di cui all'art.69 della legge sul processo tributario nel prevedere che la segreteria della Commissione tributaria ne rilascia copia spedita in forma esecutiva ai sensi dell'art.475 del codice di rito civile, impone successivamente la notificazione del precetto, ai sensi dell'art.480, c.p.c., *con l'intimazione a pagare entro un termine non inferiore a dieci giorni*.

⁶⁸ La scelta del legislatore tra le due esigenze indicate nel testo sono rilevate da F. Randazzo, *L'esecuzione*, cit., riguardo alle sentenze di condanna delle Commissioni tributarie.

⁶⁹ E' noto che l'art.37, co.3, del d.P.R. n.602 del 1973 per i rimborsi delle ritenute dirette e l'art.38, co.4, per quelli dei versamenti mediante rinvio al citato art.37, co.3, stabiliscono che al rimborso si provvederà "entro il termine di trenta giorni dalla data in cui il provvedimento di accoglimento del ricorso si è reso esecutivo". Parimenti noto è che nella dommatica tributaria è stata evidenziata una violazione del principio di parità di trattamento di cui all'art.3 Cost., (come rilevato, per esempio da P. Russo, *Manuale*, cit., 525, M. Basilavecchia, *Il giudizio*, cit., 935 e T. Baglioni, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, a cura di T. Baglioni, S. Menchini e M. Miccinesi, *sub art.70*, 593, che F. Randazzo, *L'esecuzione*, cit., 227, risolve affermando la scelta di effettuare il rimborso soltanto in base al giudicato è posta a guardia del pericolo della "erosione della garanzia pa-

NICOLA PENNELLA

trimoniale generica che assiste il diritto del (supposto) creditore ... (che) è da escludersi nel processo in questione, dal momento che esso vede necessariamente collocato, *a parte debitoris*, lo Stato o l'ente locale, e cioè un soggetto sempre solvibile". Averso tale conclusione si veda, per tutti, P. Russo, *Il giusto*, cit., 25, il quale ritiene che tale assunto sia "un palese equivoco".