
Rivista di Dottrina Fiscale

1/2022

Editoriale Scientifica

EFFICACIA ULTRA PARTES DELLA SENTENZA NELLA SOLIDARIETA' TRIBUTARIA

di Franco Picciaredda*

SOMMARIO: 1. L'ottemperanza. Premessa introduttiva. – 2. Caratteri generali. – 2.1. Il giudizio di ottemperanza: evoluzione storica ed inquadramento sistematico. – 2.2. Il giudizio tributario di ottemperanza: peculiarità strutturali e rapporti con l'esecuzione forzata civilprocessualistica. – 2.3. La disciplina positiva. Presupposti processuali ed oggetto del giudizio. – 3. I rapporti con l'istituto sostanziale della solidarietà passiva. Il ricorso per ottemperanza come possibile strumento di tutela delle ragioni del coobbligato in solido estraneo al giudizio.

Abstract: Il presente articolo analizza il giudizio di ottemperanza, in particolare tenendo in considerazione l'esecuzione del giudicato nei confronti dei coobbligati solidali. Esso rappresenta un elemento fondamentale per comprendere la non solo l'applicazione pratica della solidarietà tributaria, ma anche e soprattutto il recepimento della regola che consente l'estensione in utilibus del giudicato, con particolare attenzione ai risvolti in materia tributaria.

Abstract: This article analyses the judgement of compliance, in particular taking into consideration the enforcement of the judgement against jointly and severally liable co-obligors. It represents a fundamental element for understanding not only the practical application of tax solidarity, but also and above all the implementation of the rule allowing the extension in utilibus of the judgement, with particular attention to the implications in tax matters.

1. L'ottemperanza. Premessa introduttiva

Avanti dal principiare una specifica analisi del giudizio di ottemperanza finalizzata ad ottenere l'esecuzione del giudicato nei confronti dei coobbligati solidali è indispensabile partire da un punto nodale in tema di solidarietà tributaria.

In apicibus è necessario, infatti, individuare uno spartiacque concettuale tra quello che era il contesto in materia *ante* le fondamentali sentenze (n. 48/1968 e n. 139/1968) dei Giudici delle leggi (che rappresentano dei veri e propri *leading cases*) e il successivo mutamento negli atteggiamenti culturali e negli stili cognitivi che hanno caratterizzato il sistema. Ciò si manifesta in

* Già professore ordinario di Diritto Tributario presso l'Università di Cagliari.

modo significativo nelle interazioni tra le discipline (civiltica e tributaria) dalle quali discendono poi le conseguenti implementazioni alla figura della solidarietà campo che ci occupa – con la ulteriore precisazione che tali pronunce – sia detto *per incidens* – hanno certamente subito l’afflusso degli studi condotti in argomento da autorevole dottrina¹. Studi che hanno predisposto l’*humus* culturale in cui sono germinate le *new ideas* che hanno rappresentato una rottura con gli schemi e gli stilemi giuridici del passato.

Non pare, invero, esservi dubbio sulla circostanza che tutti i successivi arresti giurisprudenziali che hanno dato un *imprinting* e una connotazione alla solidarietà tributaria, così come si presenta nel suo attuale assetto, siano in qualche modo correlati alla impostazione che nel 1968 la Consulta, da una parte, e la dottrina dall’altra, hanno conferito al fenomeno di cui trattasi.

Intendiamo riferirci alle questioni cardine relative alla coniugazione del rapporto solidale in ambito tributario, con particolare riferimento alla vicenda della c.d. “*supersolidarietà*” tributaria (nelle pronunzie costituzionali), all’applicazione dell’art. 1310 c.c. (in ordine all’interruzione del termine di decadenza), e al recepimento della regola che consente l’estensione *in utilibus* del giudicato (di cui all’art. 1306, comma 2, c.c.).

Regola, quest’ultima che, come vedremo ha una sua peculiare declinazione nel fenomeno della solidarietà in ambito tributario.

2. Caratteri generali

A questo proposito è opportuno accennare come il D.Lgs. 24/09/2015, n. 126, emanato in attuazione della L. delega 11/03/2014, n. 23², abbia operato una trasversale revisione del contenzioso tributario, con il precipuo intento di incrementare la funzionalità della giurisdizione tributaria.

Di particolare interesse, ai presenti fini, la novella nella parte riguardante l’esecuzione delle decisioni emesse dalle Commissioni Tributarie³ e, segnatamente, delle sentenze di condanna in favore del contribuente.

¹ Si vedano sul punto i contributi di: MICHELI G.A., *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Roma, 1968, p. 155 ss.; FANTOZZI A., *Appunti in tema di solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1967, I, 2, p. 646 ss.; Id., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; FEDELE A., *Profilo dell’imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, 1966, p. 165 ss.; Id., *Le imposte ipotecarie (Lineamenti)*, Milano, 1968; GIENDI C., *Appunti in tema di litisconsorzio necessario, causa inscindibili ad effetto estensivo tra coobbligati solidali per debito d’imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1964, I, p. 135 ss. Per un’analisi ricognitiva sul tema cfr.: FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998; CASTALDI L., *Solidarietà tributaria* (voce), in *Enc. giur.*, XXIX, Roma, 1993.

² Artt. 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b).

³ Contenuta nel Capo IV del D.Lgs. n. 546/1992, e, in particolare negli articoli 68 (pagamento del tributo in pendenza del processo), 69 (condanna dell’ufficio al rimborso) e 70 (giudizio di ottemperanza).

Rispetto alla pregressa disciplina, il quadro emergente dalla riforma risulta improntato – quantomeno idealmente – ad un allineamento della efficacia esecutiva delle sentenze tributarie.

Ed invero, il precedente assetto si caratterizzava, sotto tale profilo, da un innegabile dualismo, essendo la relativa esecutività diversamente regolamentata a seconda che si trattasse di pronunce favorevoli all'Ente impositore, ovvero, al soggetto passivo. Le prime erano, infatti, immediatamente esecutive, costituendo titolo idoneo a promuovere l'esecuzione forzata, anche nell'ipotesi di impugnazione da parte del contribuente soccombente, legittimando la riscossione di una frazione di tributo crescente in dipendenza del grado di giudizio⁴. L'esecuzione delle pronunce favorevoli al contribuente, al contrario, era, nella sostanza, integralmente posticipata al momento del passaggio in giudicato e, dunque, alla definitiva soccombenza del Fisco. Sebbene, infatti, l'Ente impositore fosse tenuto a rimborsare d'ufficio – anche in pendenza di giudizio – le somme riscosse in misura maggiore rispetto a quanto stabilito dalla sentenza⁵, deve, altresì, rilevarsi come tale prescrizione non fosse assistita dalla attribuzione di corrispondenti poteri esecutivi in capo al contribuente

⁴ Disponeva, invero, l'art. 68, nel suo tenore originario che «Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale. Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere a), b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto [comma 1]. 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 [comma 2]. Le imposte suppletive e le sanzioni pecuniarie debbono essere corrisposte dopo l'ultima sentenza non impugnata o impugnabile solo con ricorso in cassazione [comma 3]». L'art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015 ha arricchito l'impianto normativo appena riportato introducendo, al comma q), la lett. *c-bis*), ai sensi della quale il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato «per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero ammontare indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione», disponendo la contestuale sospensione delle parole «a), b) e c)». Al successivo comma 2, l'art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015 ha introdotto il seguente periodo «in caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla commissione tributaria provinciale, ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale».

⁵ Art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

interessato⁶. L'obbligo di rimborso⁷, peraltro, era espressamente disciplinato con esclusivo riguardo alle sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali; pertanto, solo interpretando estensivamente la norma era possibile ampliare tale tipo di efficacia alle decisioni conclusive dei successivi gradi di giudizio⁸.

A questo livello appaiono, pertanto, apprezzabili le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, il cui art. 9 ha integralmente ridisegnato l'art. 69 del D.Lgs. n. 546/1992, il quale – nel suo tenore attuale – sancisce espressamente l'immediata esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme nei confronti del contribuente⁹, contestualmente prevedendo che, in caso di mancata esecuzione della sentenza entro il termine stabilito¹⁰, il contribuente possa richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70.

Il relativo impatto sistematico appare, in effetti, parzialmente attutito dal contestuale riconoscimento, a favore dell'Ente impositore soccombente, della facoltà di richiedere la sospensione giudiziale delle sentenze di annullamento degli atti impugnati¹¹. Tale previsione si è sovrapposta al meccani-

⁶ Per un'analisi critica di tale aspetto cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, p. 309 ss. Sul punto vedasi anche FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 566, nota n. 987, secondo cui uno degli elementi di maggiore novità introdotti dal D.Lgs. n. 546/1992 sarebbe rappresentato «dalla circostanza che le azioni di rimborso sono definite azioni di restituzione ... l'eliminazione della base lessicale della distinzione tra rimborsi (da indebito) e restituzioni (non da indebito) non influisce sulla validità concettuale della distinzione medesima».

⁷ In generale, sul tema del rimborso, si richiamano gli autorevoli contributi di TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino 1975; Id., *Rimborso d'imposta* (voce), in *Noviss. Dig. it.*, App., VI, Torino, 1986, p. 824 ss.; TABET G., *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985; Id., *Rimborso di tributi* (voce), in *Enc. giur.*, XXVII, Roma, 1991; INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984; FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi* (voce), in *Dig. comm.*, XII, Torino, 1996, p. 499 ss.; BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso*, Pescara, 2000; LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto a restituzione, diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in Id., *Scritti scelti*, II, Torino 2011, p. 559 ss.; MISCALI M., *Il diritto alla restituzione*, Milano, 2004; PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in Fantozzi A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2013, p. 865 ss. Per un'analisi dei profili di rilevanza comunitaria si vedano: DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009.

⁸ Come osserva PARLATO M.C., *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, Bari, 2008.

⁹ Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, può essere subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.

¹⁰ Dal 'nuovo' comma 4 dell'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla presentazione della garanzia, se dovuta.

¹¹ Detta facoltà è stata introdotta dal 'nuovo' art. 52, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, ai sensi del quale: «l'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile». Tale previsione ha segnato il definitivo superamento delle problema-

simo di riscossione frazionata delineato dal comma 1 dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, dando vita ad un intreccio di problematiche operative¹².

Ma l'innovazione più radicale è senz'altro rappresentata dall'abolizione dell'accesso all'esecuzione forzata regolato dal Codice di procedura civile¹³.

Nel rinnovato contesto normativo, infatti, il solo giudizio di ottemperanza dinnanzi alle Commissioni Tributarie, viene individuato quale esclusivo strumento di attuazione del diritto soggettivo del contribuente nascente dalla sentenza esecutiva di condanna dell'Amministrazione finanziaria alla restituzione di quanto indebitamente introitato.

tiche ripetutamente segnalate dalla dottrina nell'ambito del diffuso dibattito in ordine alla possibilità per la parte rimasta soccombente in primo grado, nelle more della definizione del giudizio d'appello, di richiedere la sospensione cautelare della sentenza della commissione tributaria provinciale. Nel previgente contesto normativo, invero, il tenore letterale degli articoli 47 e 49 del D.Lgs. n. 546/92, induceva a riferire unicamente al giudice di prima istanza il potere applicare misure cautelari. Sotto questo aspetto, la stessa Corte costituzionale aveva invitato i giudici rimettenti, nell'ambito della nota sentenza n. 217 del 05/04/2010, ad un'interpretazione "costituzionalmente orientata" che rendesse possibile la sospensione cautelare anche per le sentenze davanti alla Commissione tributaria regionale ed alla Corte di Cassazione. In ordine a tali aspetti, TESAURO F., *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1733 ss.; GLENDI C., *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 2401 ss.; COLLI VIGNARELLI A., *La sospensione delle sentenze delle Commissioni tributarie provinciali*, in *Boll. trib.*, 1999, p. 1500 ss.; MULEO S., *La tutela cautelare*, in Ficari V., Della Valle E. E Marini G. (a cura di), *Il processo tributario*, Padova, 2008, p. 878 ss.; CANTILLO M., *Il potere di sospensione cautelare*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 828 ss.; PISTOLESI F., *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, p. 371 ss.; RUSSO P., *Sospensione dell'esecuzione. Sospensione della procedura esecutiva (dir. trib.)* (voce), in *Enc. giur.*, XXIX, Roma, 1993. Per completezza si segnala come, nel rinnovato contesto legislativo, sia stata espressamente prevista la facoltà della parte soccombente di richiedere la sospensione dell'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata in sede di legittimità. L'art. 62-bis, introdotto dal menzionato art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015, prevede, infatti, che «la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile». La disposizione ha recepito l'orientamento assunto dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2845 del 24/02/2012 (in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 740 ss., con nota di CORASANITI G., *Ancora sul riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: brevi note a margine di un intervento della Corte di Cassazione*) nell'ambito della quale era stata ritenuta applicabile al ricorso avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale la disposizione dell'art. 373 c.p.c., in materia di sospensione dell'esecuzione delle sentenze impuginate in sede di legittimità.

¹² Per una serrata critica del rinnovato impianto normativo GLENDI C., *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto delegato sul contenzioso*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 2467 ss.

¹³ L'art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015 ha modificato l'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, disponendo «nel comma 2) l'eliminazione delle parole «dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale dell'obbligo posto a carico della». Con riferimento alla normativa previgente si vedano le osservazioni di RACIOPPI R.-VIGNOLI A.-LUPI R., *Quale coordinamento tra giudizio di ottemperanza ed esecuzione ordinaria a favore del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 513 ss. Per un'attenta analisi, sui rapporti tra esecuzione civile e giudizio di ottemperanza si veda CAPPONI B., *Dall'esecuzione civile all'ottemperanza amministrativa?*, in *Riv. dir. proc.*, 2018, p. 76 ss.

Appare, dunque, opportuno, a chiusura della parte dedicata alla disamina dei profili processuali connessi al fenomeno della coobbligazione, approfondire tale linea di sviluppo, ricostruendo l'istituto nella sua dimensione storica e positiva ed evidenziandone le criticità nella prospettiva propria della solidarietà.

2.1. Il giudizio di ottemperanza: evoluzione storica ed inquadramento sistematico

Il giudizio tributario di ottemperanza rinviene il suo innegabile antecedente storico ed ideologico nel corrispondente istituto amministrativo, evoluto quale strumento di attuazione del giudicato nei confronti della Pubblica Amministrazione¹⁴.

¹⁴ Sul giudizio di ottemperanza senza pretesa di completezza alcuna si richiamano: ANDREANI A., *Dispositivo e contenuto decisorio della sentenza amministrativa (una premessa per lo studio del giudizio di ottemperanza)*, in *Riv. dir. proc.*, 1983, p. 464; ATTARDI A., *In tema di limiti oggettivi della cosa giudicata*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1990, p. 475; BARTOLOMEI F., *Giudizio di ottemperanza e giudicato amministrativo. Contributo per un nuovo processo amministrativo*, Milano, 1987; BASILAVECCHIA M., *Il giudizio di ottemperanza*, in Tesouro F. (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 929; BELLÉ, *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.* 1998, II, 19; BENVENUTI F., *Giudicato (diritto amministrativo)* (voce), in *Enc. dir.*, XVIII, Milano, 1969, p. 867; CALAMANDREI P., *La condanna*, in *Studi sul processo civile*, III, Padova, 1934, p. 179; CANNADA BARTOLI E., *Esecutività della decisione dei T.A.R. ed obbligo di conformarsi al giudicato*, in *Foro amm.* 1975, II, 71; CAPACCIOLI E., *Esecutività della sentenza e cosa giudicata*, in AA.VV., *Problemi attuali della giustizia amministrativa*, Milano, 1976, p. 44 ss.; Id., *Per l'effettività della giustizia amministrativa (Saggio sul giudicato amministrativo)*, in Id., *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, p. 406 ss.; CLARICH M., *L'effettività della tutela nell'esecuzione delle sentenze del giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1998, p. 523; Id., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, I, p. 65; COEN L., *Esecuzione e opposizione di terzo nei confronti della sentenza non definitiva del giudice amministrativo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2002, p. 953; CONSOLO C.-D'ASCOLA P., *Giudicato tributario* (voce), in *Enc. dir.*, Agg., V, Milano, 2001, p. 467; CONSOLO C., *L'effettività della tutela nell'esecuzione delle sentenze del giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1998, p. 523; Id., *oggetto del giudicato e principio dispositivo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1991, I, p. 215; FERRARA L., *Dal giudizio di ottemperanza al processo di esecuzione*, Milano, 2003; FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001; GIANNINI M.S., *Contenuto e limiti del giudizio di ottemperanza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1960, p. 442 ss.; GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)* (voce), in *Enc. giur.*, XV, Roma, 1990; Id., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle commissioni tributarie*, in *GT Riv. giur. trib.*, 1997, p. 1136; Id., *Primi approcci della Suprema corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2002, p. 1049; LIEBMAN E.T., *Efficacia ed autorità della sentenza*, Milano, 1935; MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1962, II, 432; MENCHINI S., *I limiti oggettivi del giudicato civile*, Milano, 1987; MUSCARÀ S., *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1157; Id., *In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte*, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 180; NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1994, p. 312 ss.; CALABRÒ C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati* (voce), in *Enc. giur.*, XV, Roma, 1989; PROTO PISANI A., *Note sulla tutela civile dei diritti*, in *Foro it.*, 2002, V, p. 165; PUGLIATTI S., *Esecuzione forzata*

Dal punto di vista storico, il giudizio di ottemperanza nasce come completamento del sistema di giustizia delineato dagli articoli 4 e 5 della L. 20/03/1865, n. 2248, all. E.¹⁵

Introdotta dall'art. 4 della L. 31/03/1889, n. 5992 per garantire l'attuazione delle sentenze del giudice ordinario nei confronti della Pubblica Amministrazione¹⁶, confluita dapprima nell'art. 27, comma 1, n. 4) del R.D. 26/06/1924, n. 1054¹⁷ e, successivamente, nell'art. 37 della L. 06/12/1971, n. 1034, istitutiva dei Tribunali amministrativi regionali¹⁸.

Il nucleo dispositivo originario dell'istituto deve, dunque, individuarsi nella conformazione della Pubblica Amministrazione al giudicato dell'Auto-

e diritto sostanziale, Milano, 1935; PUGLIESE G., *Giudicato civile (dir. vig.)* (voce), in *Enc. dir.*, XVIII, Milano, 1969, p. 785; ROMANO A., *L'attuazione dei giudicati da parte della pubblica amministrazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2001, p. 411; SANDULLI A.M., *Consistenza ed estensione dell'obbligo delle Autorità amministrative di conformarsi ai giudicati*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1960, p. 334 ss.; SATTA S., *Gli effetti secondari della sentenza*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1934, I, p. 251; SCOCA F.G., *Il giudizio di ottemperanza*, in Vigorita V.S. (a cura di) *Una giustizia per la Pubblica Amministrazione*, Napoli, 1983, p. 113; Id., *Aspetti processuali del giudizio di ottemperanza*, in *Atti del XVII Convegno di studi di Scienza dell'amministrazione*, Milano, 1983, p. 199 ss.; TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991; Id., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, I, p. 387; Id., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, p. 287 ss.; SACCHI MORSIANI G., *Esecuzione amministrativa*, in *Enc. giur.*, XIII, Roma, 1989; VILLATA R., *Riflessioni in tema di giudizio di ottemperanza ed attività successiva alla sentenza di annullamento*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, p. 369.

¹⁵ Così il dovere di adempimento della P.A. rispetto al giudicato si manifesta sia nell'obbligo di conformarsi al giudicato, sia mediante la possibilità di ricorrere a moduli processuali, quali il giudizio di esecuzione, oppure il giudizio di ottemperanza. Cfr. BARTOLOMEI F., *Giudizio di ottemperanza e giudicato amministrativo, contributo per un nuovo processo amministrativo*, cit., p. 242.

¹⁶ Il comma 4 della disposizione cit. attribuiva alla IV Sezione del Consiglio di Stato competenza in ordine ai «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».

¹⁷ Ai sensi del quale «il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale decide pronunciando anche in merito 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».

¹⁸ «I ricorsi diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi, in quanto riguarda il caso deciso, al giudicato dell'autorità giudiziaria ordinaria, che abbia riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico, sono di competenza dei tribunali amministrativi regionali quando l'autorità amministrativa chiamata a conformarsi sia un ente che eserciti la sua attività esclusivamente nei limiti della circoscrizione del tribunale amministrativo regionale. Resta ferma, negli altri casi, la competenza del Consiglio di Stato in sede giurisdizionale. Quando i ricorsi siano diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi al giudicato degli organi di giustizia amministrativa, la competenza è del Consiglio di Stato o del tribunale amministrativo regionale territorialmente competente secondo l'organo che ha emesso la decisione, della cui esecuzione si tratta. La competenza è peraltro del tribunale amministrativo regionale anche quando si tratti di decisione di tribunale amministrativo regionale confermata dal Consiglio di Stato in sede di appello».

rità giudiziaria ordinaria.¹⁹ Sebbene, infatti, al giudice ordinario fosse riferibile un potere di cognizione degli atti amministrativi – il quale si esprimeva nelle forme della disapplicazione degli atti incompatibili con la tutela dei diritti soggettivi – lo stesso giudice risultava, invece, del tutto sguarnito di poteri in relazione alle ipotesi in cui gli effetti civili della decisione non fossero idonei – giacché materialmente disattesi dalla controparte pubblica – ad assicurare la tutela dei privati.

Il giudice amministrativo (originariamente competente in ordine a tutti i giudizi di ottemperanza) venne individuato come organo confacente ad assicurare l'effettività delle sentenze emesse nei confronti della Pubblica Amministrazione²⁰.

In tale prospettiva può ben comprendersi il relativo inquadramento nell'ambito dei giudizi di merito²¹, venendo in rilievo l'attribuzione al giudice amministrativo di una *attività sostitutiva* nei riguardi dell'Amministrazione inadempiente.

La relativa estensione al giudicato amministrativo avvenne inizialmente in via interpretativa, attraverso la formazione di un orientamento giurisprudenziale consolidato²² che finì per assumere valore di consuetudine²³, nel segno di una vera e propria normazione giurisdizionale²⁴. Identica la matrice della successiva estensione al giudicato degli altri giudici speciali e, segnatamente, alle sentenze di condanna al pagamento di somme emesse dalle Commissioni Tributarie²⁵ e dalla Corte dei Conti²⁶.

Ne è conseguita la ulteriore conferma in ordine alla natura di giudizio di merito. La dottrina amministrativistica ha, infatti, notato come l'oggetto del giudizio debba individuarsi nel comportamento dell'Amministrazione, il cui controllo, lungi dall'essere circoscritto al riscontro del rispetto del quadro normativo di riferimento, deve intendersi esteso alla valutazione dei principi e

¹⁹ Circa l'origine dell'istituto di cui trattasi quale mezzo attraverso cui il ricorrente potesse ottenere dall'amministrazione l'ottemperanza al solo giudicato civile si veda ROMANO A., *L'attuazione dei giudicati da parte della pubblica amministrazione*, cit., p. 424.

²⁰ In merito agli elementi caratterizzanti il giudicato amministrativo si veda BENVENUTI F., *Giudicato (diritto amministrativo)* (voce), cit., p. 893 ss.

²¹ Art. 7, L. n. 5991 del 31/03/1889.

²² Inaugurato dalle pronunce del Consiglio di Stato, del 9 marzo 1928, n. 181 in *Foro amm.*, 1928, I, 1, 150 ss., cfr. Cass., SS.UU., 8 luglio 1953, n. 2157, in *Foro amm.*, 1953, II, 182 ss. Sull'origine giurisprudenziale del giudizio di ottemperanza si veda CLARICH, *L'effettività della tutela nell'esecuzione delle sentenze del giudice amministrativo*, cit., 525; così anche GIANNINI M.S., *Contenuto e limiti del giudizio di ottemperanza*, cit., 442 ss.

²³ In questi termini Calabrò C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza ai giudicati*, cit., 1.

²⁴ NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 312.

²⁵ Cfr. Cons. Stato 03/10/1990, n. 740, conf. Id., Ad. Plen., 22/12/1990, n. 11.

²⁶ Cons. Stato 09/02/1987, n. 87; Id. 22/01/1991, n. 29.

delle regole di c.d. buona amministrazione²⁷. In tale prospettiva consegue che al giudice amministrativo sia, altresì, demandata una essenziale funzione di repressione delle attività elusive del giudicato, essendo chiamato a valutarne l'intervenuto adempimento sotto il profilo sostanziale e, dunque, anche al di là dell'eventuale schermo del rispetto di una formale legalità²⁸. Né potrebbe altrimenti inquadrarsi l'attività volta all'individuazione delle concrete ed effettive modalità di attuazione del giudicato ed il potere sostitutivo riferito al giudice dell'ottemperanza riguardo all'Amministrazione rimasta totalmente inerte.

Non sorprende, dunque, che la dottrina si sia interrogata sulla natura giurisdizionale, ovvero amministrativa di tale ultima attività²⁹. Sul punto si è autorevolmente affermato che il giudice svolge, nel contesto dell'ottemperanza, un'azione amministrativa con finalità giurisdizionali, venendo in rilievo l'esercizio di poteri discrezionali non dissimili da quelli riferibili alla stessa amministrazione³⁰, pur tuttavia finalizzati al soddisfacimento di un interesse privato siccome accertato da un provvedimento giurisdizionale.

Appare, in realtà, preferibile l'impostazione che inquadra integralmente l'istituto nell'ambito della funzione giurisdizionale³¹; quest'ultima, a ben vedere, si risolve sempre, infatti, in una attività sostitutiva³², cosicché il relativo *discrimen*, rispetto a quella tipicamente amministrativa, deve ravvisarsi nella posizione formale dell'organo preposto all'esercizio della funzione che, nel caso dell'ottemperanza, è terzo ed imparziale rispetto agli interessi coinvolti³³.

Chiarita l'afferenza al quadro proprio del compito giurisdizionale, preme precisare la natura ibrida del giudizio di ottemperanza nell'ambito del quale lo svolgimento di attività strettamente esecutive si associa a quello di attività

²⁷ SASSANI B., *Dal controllo del potere all'attuazione del rapporto. Ottemperanza amministrativa e tutela civile esecutiva*, Milano, 1997, p. 136 ss.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ In ordine alla distinzione tra attività strettamente amministrativa e attività giurisdizionale si veda CASETTA E., *Attività amministrativa* (voce), in *Dig. pubbl.*, I, Torino, 1987, p. 521 ss.

³⁰ Così SASSANI B., *op. loc. ult. cit.*; De Leonardis P.N., *L'ottemperanza dell'amministrazione tra imparzialità e commissario ad acta*, Torino, 1995, p. 29 ss., PUBUSA A., *Merito e discrezionalità amministrativa* (voce), in *Dig. pubbl.*, IX, Torino, 1994, p. 401 ss.

³¹ Circa l'indiscussa natura giurisdizionale del giudizio di ottemperanza si veda VILLATA R., *Riflessioni in tema di giudizio di ottemperanza ed attività successiva alla sentenza di annullamento*, cit., p. 374, così anche FERRARA L., *Dal giudizio di ottemperanza al processo di esecuzione*, cit., 41 ss. Del resto tale impostazione si evince dalla pronuncia della Corte cost. 09/12/2005, n. 441.

³² NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 317.

³³ NIGRO M., *op. loc. ult. cit.* A questo proposito cfr. Calabrò C., *Giudizio amministrativo per l'ottemperanza dei giudicati*, cit., p. 3, secondo il quale il giudice amministrativo si sostituisce all'amministrazione inottemperante, intervenendo con gli stessi criteri secondo i quali avrebbe dovuto agire l'Amministrazione. L'Autore, tuttavia, respinge l'idea che gli atti posti in essere dal giudice dell'ottemperanza siano atti amministrativi, attesa la sua posizione di terzietà e l'imparzialità,

propriamente cognitive³⁴ (integrazione della decisione disattesa e definizione del relativo ambito di efficacia)³⁵.

Da ultimo, il D.Lgs. 02/07/2010, n. 104, in attuazione dell'art. 44 della L. 18/06/2009, n. 69, ha compiuto una significativa razionalizzazione delle regole precedentemente vigenti, riconoscendo ammissibile (*ex artt.* 112 ss.) azionare il giudizio di ottemperanza anche per quanto attiene alle sentenze del giudice amministrativo non passate in giudicato (mantenendo ferma, al contrario, la condizione della incontrovertibilità per quelle del giudice ordinario), per le quali l'organo giudicante determinerà le modalità esecutive³⁶.

2.2. Il giudizio tributario di ottemperanza: peculiarità strutturali e rapporti con l'esecuzione forzata civilprocessualistica

Lo snodo ideologico essenziale della declinazione tributaria dell'istituto deve individuarsi nella emanazione del D.P.R. n. 739/1981, il quale riconobbe alle Commissioni Tributarie il potere di emettere sentenze di condanna nei confronti dell'Amministrazione finanziaria³⁷ e della corrispondente possibilità di richiederne l'esecuzione coattiva allorché, divenute definitive, l'Amministrazione fosse rimasta inadempiente³⁸. Sotto il profilo strettamente normativo assume rilievo centrale l'emanazione della Legge delega per la revisione della disciplina del contenzioso tributario³⁹ (L. 30/12/1991, n. 413) auspicante «la previsione dell'esecuzione coattiva delle decisioni anche a cari-

³⁴ VILLATA R., *Riflessioni in tema di giudizio di ottemperanza ed attività successiva alla sentenza di annullamento*, cit., 374. L'Autore si pone il problema se il giudizio di ottemperanza sia riconducibile all'area dell'esecuzione o resti nell'ambito del processo di cognizione, prediligendo la tesi del carattere esecutivo del suddetto giudizio. In merito alla presenza, nel giudizio di ottemperanza, di momenti cognitivi cfr. Ferrara L., *Dal giudizio di ottemperanza al processo di esecuzione*, cit., p. 57, ss. Si vedano, altresì, le osservazioni di CAPPONI B., *Dall'esecuzione civile all'ottemperanza amministrativa?*, cit., p. 370 ss.

³⁵ Travi A., *Il giudicato amministrativo e l'esecuzione della sentenza*, in *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2014, p. 369 ss.

³⁶ Sul punto cfr. CANNADA BARTOLI E., *Esecutività della decisione dei Tar e obbligo di conformarsi al giudicato*, cit., 71.

³⁷ Così MUSCARÀ S., *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., p. 1184. In merito alla possibilità che tra i poteri decisorie delle Commissioni Tributarie sia ricompreso quello di condannare l'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme di denaro delle quali risulti debitrice nei confronti del contribuente; sugli elementi essenziali e i caratteri principali della condanna Cfr., Calamandrei P., *La condanna*, cit., p. 179. Cfr. Tesauro F., *Le situazioni soggettive nel processo tributario*, cit., p. 413.

³⁸ Artt. 20 e 38 del D.P.R. n. 636/1972. Circa l'ammissibilità del giudizio per ottenere l'ottemperanza delle sentenze dei giudici tributari si veda Tesauro F., *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 260.

³⁹ ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1997, p. 188 ss.; CLARICH M., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, cit., p. 65 ss.

co dell'Amministrazione soccombente»⁴⁰. Sulla base di tale indicazione venne formulato l'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992; quest'ultimo nella sua precedente versione (antevigente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015), pur facendo espressamente salve le previsioni del c.p.c. relative all'esecuzione forzata delle sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, prevede che la parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione Tributaria passata in giudicato.

A livello sistematico è, dunque, evidente l'improprietà di accostamenti al giudizio di ottemperanza di matrice amministrativa, che pur costituendo un indubbio punto di riferimento, presenta significativi caratteri differenziali. Deve in particolare tenersi conto della diversità di quanto forma oggetto del processo tributario rispetto a quanto forma solitamente oggetto del processo amministrativo e, in specie, della funzione essenzialmente vincolata, che sta alla base del primo, e della funzione prevalentemente discrezionale, che sta alla base del secondo.⁴¹ Anche le ricorrenti formule usate per definire il giudizio di ottemperanza nell'ambito della giustizia amministrativa, per cui non avrebbe solo natura esecutiva, ma anche di processo di cognizione e di giudizio di merito, così da costituire, un «ibrido», mal si attagliano al giudizio tributario di ottemperanza, al quale deve riferirsi una natura essenzialmente esecutiva. Ciò va inteso non nel senso che si tratti di un processo esecutivo equiparabile a quello disciplinato dal codice di procedura civile, rispetto al quale assolva una funzione 'surrogatoria', bensì nel senso di essere ordinato alla integrale ed effettiva esecuzione di tutti gli obblighi derivanti dai giudicati di condanna provenienti dal processo tributario.

Il concetto di 'ottemperanza' è più ampio di quello di 'esecuzione'⁴², ricomprendendo – a differenza di quest'ultimo – l'attuazione giurisdizionale delle sentenze di condanna non recanti la quantificazione della somma da rimborsare al contribuente, nonché delle sentenze (diverse da quelle di condanna) che pongano obblighi in capo al soccombente. L'ottemperanza, in particolare, può essere proposta anche in relazione agli obblighi derivanti da sentenze di annullamento, le quali, ancorché non contengano la diretta statuizione di obblighi, rendono necessari specifici adempimenti da parte del Fisco (*id est* lo sgravio delle somme iscritte a ruolo e la restituzione di quelle

⁴⁰ Art. 30, comma 1, lett. l), L. 30/12/1991, n. 413.

⁴¹ Così CLARICH M., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, cit., p. 69 dove viene posto in luce la rilevanza della relazione tra potere discrezionale e giudizio di ottemperanza.

⁴² In merito alle differenze e ai caratteri comuni dei suddetti concetti Cfr. COEN L., *Esecuzione e opposizione di terzo nei confronti della sentenza non definitiva del giudice amministrativo*, cit., 960. Cfr. Anche PUGLIATTI S., *Esecuzione forzata e diritto sostanziale*, cit., 135 ss. per un'analisi sulla natura e sui momenti del procedimento esecutivo quale mezzo per la realizzazione del diritto sostanziale. Sul rapporto tra processo esecutivo e giudizio di ottemperanza cfr., inoltre, Manoni E., *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco*, 2014, p. 1556 ss.

eventualmente riscosse *medio tempore*. Si pensi ad esempio – specie in materia catastale – all'esecuzione di pronunce che impongano l'attuazione di comandi e/o prestazioni infungibili).

Pur avendo realizzato l'auspicata estensione dell'istituto alla materia tributaria, l'art. 70 citato (nel testo previgente alle modifiche introdotte, dal D.Lgs. n. 156/2015) pone, già ad una sommaria e preliminare lettura, degli evidenti problemi di coordinamento con l'esecuzione processualcivilistica. L'*incipit* della disposizione non vale, invero, a garantire il coordinamento con le contestuali previsioni del precedente art. 69, il quale introduce la possibilità, per il contribuente, di far munire di formula esecutiva le sentenze delle Commissioni Tributarie passate in giudicato di condanna dell'Amministrazione finanziaria, ovvero, dell'Agente della riscossione al pagamento di somme (ivi comprese le spese di giudizio), al fine di poter intraprendere la procedura di subastazione.

È evidente come la precisa definizione dell'ambito applicativo dell'istituto esigesse la preventiva definizione dei rapporti tra i due strumenti processuali, la quale fu oggetto di un diffuso e serrato dibattito dottrinale, dal quale emersero due essenziali linee ricostruttive. Secondo un primo orientamento, il giudizio di ottemperanza sarebbe stato azionabile solamente nel caso in cui fosse stata richiesta tutela soddisfacente in presenza di sentenze recanti un *facere*, ammettendosi, al contrario, la procedura esecutiva regolamentata dal c.p.c., laddove le pronunzie fossero state espressione di un *dare*⁴³. Secondo un diverso orientamento, tra i due istituti sarebbe intercorsa una relazione di tipo concorrente, potendo l'ottemperanza essere richiesta unicamente a seguito dell'infruttuoso esperimento dell'ordinaria procedura esecutiva⁴⁴.

I due indirizzi ricostruttivi, pur diversamente dipanandone le linee concettuali, muovono da una comune premessa ideologica: la differenza ontologica e finalistica tra i due istituti, l'uno diretto alla puntuale e concreta attuazione dell'obbligo processuale di attenersi all'accertamento recato dalla sentenza da eseguire, mentre l'altra a sostanziale, coattivamente, il comando contenuto nel giudicato⁴⁵.

L'erroneità di tale premessa è stata oggetto di opportuna evidenziazione da parte della dottrina più attenta⁴⁶ che, inserendosi nel dibattito, ha elaborato

⁴³ BELLÈ B., *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'amministrazione Finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 245 ss.; Servidio S., *Il giudizio di ottemperanza nei confronti dell'amministrazione Finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, p. 1345 ss.

⁴⁴ Azzoni V., *L'efficacia della sentenza tributaria*, in *Il fisco*, 2001, p. 15424 ss.; Allegretti N., *L'esecuzione delle sentenze nel processo tributario*, in *Il fisco*, 1993, p. 11797 ss.; Ardito F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, cit., p. 187 ss.

⁴⁵ BATISTONI FERRARA F., *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995, p. 131.

⁴⁶ Basilavecchia M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., p. 935 ss.; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 316; DE GREGORIO M.G., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo*

la tesi – attualmente prevalente – della cumulabilità e della contestuale esperibilità dei due strumenti processuali⁴⁷. Alla libera determinazione del contribuente vittorioso è così interamente rimessa la scelta dello strumento difensivo maggiormente idoneo ad assicurare la concreta conformazione della realtà materiale e fattuale a quella giuridica, in funzione della soddisfazione del diritto accertato. In tale prospettiva il giudizio di ottemperanza si disvela funzionale a sopperire alle concrete difficoltà di individuazione dei fondi pignorabili, ponendosi quale alternativa celere, snello ed efficace all'ordinario giudizio di esecuzione.

Diversi sono, in realtà, gli scopi perseguiti dai due strumenti.

L'ottemperanza, infatti, non mira all'espropriazione dei beni del debitore, bensì alla sostituzione coattiva dell'attività amministrativa che l'Ente impositore avrebbe, in base alla sentenza, dovuto svolgere e non ha svolto o ha svolto in maniera difforme al giudicato⁴⁸. Il relativo giudizio costituisce un procedimento *sui generis*, caratterizzato dalla coesistenza di una componente cognitiva e di una componente esecutiva. Il giudice dell'ottemperanza è, infatti, tenuto, in via preliminare, ad esaminare il dispositivo della sentenza rimasta inapplicata, anche alla luce della motivazione offerta; a seguito di tale operazione, adottare i provvedimenti amministrativi necessari all'esecuzione della sentenza, interpretandone ed eventualmente integrandone il *dictum*, seppure nei limiti dell'oggetto della controversia su cui si è formato il giudicato.

2.3. La disciplina positiva. Presupposti processuali ed oggetto del giudizio

L'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 opera un espresso riferimento alle “sentenza della commissione tributaria passata in giudicato”. La formula,

tributario, in *Rass. trib.*, 1998, p. 53 ss.; FABBROCINI P., *Profili applicativi del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1455 ss.

⁴⁷ Ricostruzione condivisa anche dalla giurisprudenza di legittimità, cfr. Per tutte Cass. 14/01/2004, n. 358, in *GT Riv. giur. trib.*, 2004, p. 419, con commento di GLENDI C., *Nuovi ambiti applicativi del giudizio di ottemperanza*, Cass. 12/03/2009, n. 5925, in *Il fisco*, 2009, p. 7806 ss., con nota di SOLLINI E., *Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario*. In merito alla possibilità di esperire i suddetti rimedi in via cumulativa e non in via alternativa si veda MUSCARÀ S., *In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte*, cit., 180. *Contra*, BELLÈ B., *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, II, p. 221 ss., secondo la quale il Legislatore ha inteso individuare «rimedi diversi per situazioni differenti e quindi l'esecuzione ordinaria per la condanna al pagamento di somme di denaro e l'ottemperanza per l'adempimento degli obblighi di fare, non potendo perciò trovare pratica attuazione la cumulabilità degli stessi».

⁴⁸ Cass. 24/09/2010, n. 20202, in *Il fisco*, 2010, p. 16506 con nota di TURIS P., *Nel giudizio di ottemperanza non si applica il termine di 120 giorni di cui all'art. 14 del D.L. n. 669/1996*. Si veda, inoltre, MESSINA S.M., *Fermo e compensazione nel giudizio di ottemperanza*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2009, 393 ss.; LOMBARDOZZI C., *Inopponibilità del fermo amministrativo nel giudizio di ottemperanza relativo a sentenze non ancora passate in giudicato*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 864 ss.

pur nella sua apparente sinteticità, si distingue in ragione della pregnanza dispositiva e definitiva, racchiudendo tutti i profili formali delle pronunce ottemperabili⁴⁹.

Il primo profilo attiene propriamente alla forma della pronuncia. A tale livello, l'espreso riferimento alla "sentenza" evoca immediatamente il provvedimento disciplinato dall'art. 36 del D.Lgs. n. 546/1992; ciò nonostante, nel contesto dell'art. 70, cit., il termine risulta inserito in una formula lessicale più ampia ("sentenza passata in giudicato"), nell'ambito della quale l'accento cade evidentemente sul giudicato⁵⁰, quale inequivoco ed indefettibile presupposto dell'azione⁵¹. In tale prospettiva, la valenza semantica del termine "sentenza" non può che determinarsi in funzione di tale, prioritario, profilo, connotato tipico delle sentenze, ma pacificamente riferibile anche a provvedimenti giurisdizionali espressi in forme differenti (ordinanze, decreti), cui sia riferibile una attitudine definitiva della situazione soggettiva dedotta in giudizio, giacché suscettibili di passare in giudicato⁵².

Il secondo profilo formale inerisce al carattere di stabilità che viene normativamente richiesto affinché la pronuncia sia suscettibile di dare ingresso al giudizio di ottemperanza (l'intervenuto passaggio in giudicato).

Ai sensi dell'art. 324, c.p.c., recante la definizione della nozione di "cosa giudicata formale", applicabile con i dovuti adeguamenti al processo tributario, s'intende passata in giudicato la sentenza «che non è più soggetta agli ordinari mezzi d'impugnazione» (appello e ricorso per cassazione⁵³).

Tuttavia, la peculiare ampiezza semantica all'uopo riferibile alla categoria formale della "sentenza" impone l'adozione di una coerente nozione di giudicato formale, estesa a ricomprendere la condizione di stabilità riferibile alle statuizioni operate dall'Autorità giurisdizionale nell'ambito dei provvedimenti formalmente diversi dalle sentenze, ma dotati di un'identica *vis* decisionale, rispetto ai quali derivi una preclusione temporale all'esperimento degli ordinari rimedi impugnatori⁵⁴.

⁴⁹ GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza: presupposti e limiti*, in *Corr. Trib.*, 2000, p. 1364.

⁵⁰ Circa i caratteri del giudicato tributario cfr. Consolo C.-D'Ascola P., cit., p. 472.

⁵¹ Glendi C., *Giudizio di ottemperanza: presupposti e limiti*, cit., p. 1365.

⁵² In particolare, potranno così formare oggetto di ottemperanza anche i decreti presidenziali non reclamati, che, ad esempio, dichiarino l'estinzione di giudizi d'appello proposti dall'ufficio contro sentenze delle Commissioni Tributarie Provinciali, condannandolo alle spese del (secondo) grado. Più in generale, potranno considerarsi suscettibili di ottemperanza sentenze erroneamente pronunciate sotto forma di ordinanze o di decreti, dopo che siano decorsi i termini per la loro impugnazione. Sul punto si veda *amplius* MANONI E., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 1556 ss.

⁵³ È, per contro, irrilevante la proponibilità della revocazione straordinaria ex artt. 64, D.Lgs. n. 546/1992 e 395, nn. 1, 2, 3 e 6, c.p.c.

⁵⁴ Si pensi al decreto presidenziale, rispetto al quale non sia più proponibile il reclamo dinanzi al Collegio.

Parallelamente alle tendenze manifestatesi riguardo al generale istituto dell'ottemperanza davanti agli ordinari organi della giustizia amministrativa, anche per il giudizio d'ottemperanza regolato dall'art. 70 cit., si è da più parti rappresentata l'esigenza dell'usufruibilità dell'istituto anche per sentenze dotate solo di efficacia (provvisoriamente) esecutiva, ancor prima che abbiano acquistato la stabilità propria del giudicato formale⁵⁵. Alla base di tali istanze, la sperequazione esistente nell'ambito del sistema fiscal-processualistico tra la condizione della parte pubblica – legittimata alla riscossione in pendenza di giudizio – e la parte privata, la cui iniziativa esecutiva è vincolata al passaggio in giudicato della sentenza.

Il terzo profilo formale concerne, infine, l'organo da cui promana la sentenza passata in giudicato. Pur richiamando genericamente, l'inizio del comma 1 dell'art. 70 cit., la sentenza «della commissione tributaria», la medesima disposizione, nel disciplinare il deposito del ricorso, opera un espresso riferimento «alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della commissione tributaria regionale». La formula legislativa, se restrittivamente intesa, varrebbe a circoscrivere il giudizio d'ottemperanza alle sole pronunce della Commissione Tributaria Provinciale e della Commissione Tributaria Regionale. Eppure, il riferimento ad «ogni altro caso», suggerisce l'inclusione nella categoria delle decisioni ottemperabili di sentenze ulteriori rispetto a quelle della Commissione Tributaria Regionale e della Commissione Tributaria Provinciale, prime fra tutte, quelle emanate dalle «vecchie» Commissioni Tributarie, di I e di II grado e dalla Commissione Tributaria Centrale⁵⁶ e le sentenze di merito emesse dalla Corte Cas-

⁵⁵ Basilavecchia M., *Il giudizio di ottemperanza*, cit., 935; ID, *Sentenza di annullamento e giudizio di ottemperanza*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2019, p. 83 ss. L'opportunità di consentire al contribuente – anche per par condicio con l'Amministrazione finanziaria che beneficia della riscossione graduata – di giovare dell'ottemperanza di una sentenza immediatamente esecutiva ex lege, sin dal primo grado, limitatamente alle pronunzie di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente (con opportuna garanzia) e per quelle concernenti agli atti relativi alle operazioni catastali, è stata investita nell'ordinamento positivo con le prescrizioni recate dall'art.69 del D.Lgs.n.546/1992 (nel testo introdotto dall'art.9, comma 1, lett.gg), del D.Lgs. n.156/2015). Infatti, da una parte (comma 1) si dispone l'esecutività immediata – secondo la tipologia delle decisioni dianzi indicate – e dall'altra si prevede (comma 5) che, in caso di mancata esecuzione della sentenza, il contribuente può richiedere l'ottemperanza ex art.70 del medesimo D.Lgs. n.546/1992. Per la giurisprudenza più recente si veda ex multis: Cass., 22 aprile 2022, n.1247, nonché Cass., 12 aprile 2022, n.11908 che ha escluso il ricorso al giudizio di ottemperanza al di fuori delle fattispecie tipicizzate contemplate nel primo comma dell'art.69 che costituiscono, pertanto, un *numerus clausus*.

⁵⁶ GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza e decisioni delle "vecchie" Commissioni*, in *Corr. trib.* 2000, p. 247 ss.; Id., *Primi approcci della Suprema Corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, cit., p. 1050, per un'analisi della sentenza della Corte di Cassazione 1544/2002 circa l'applicabilità dell'art 70 del D.Lgs. n. 546/1992 alle decisioni delle Commissioni Tributarie di primo e

sazione a sensi del combinato disposto dell'art. 62 del D.Lgs. n. 546/1992 e dell'art. 384, primo comma, c.p.c.⁵⁷. In definitiva, dunque, restano escluse dall'ambito di applicazione del giudizio d'ottemperanza le sentenze rese da giudici ordinari in materia tributaria ed in generale, tutte le pronunce non emesse nell'ambito del processo tributario, quale delineato dall'art. 2 del D.Lgs. 546/1992.

L'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 non si limita a fissare presupposti e limiti di natura formale, recando, altresì, l'individuazione dell'oggetto del giudizio di ottemperanza, individuato in termini positivi dal primo comma (gli obblighi derivanti dalle sentenze delle Commissioni) ed in termini negativi dal successivo comma secondo (l'inadempimento dei predetti obblighi da parte dell'Ufficio).

L'espresso riferimento del dato normativo ad un preciso spettro contenutistico e decisionale (l'imposizione di un obbligo in capo all'Ufficio) è sicuramente limitante, circoscrivendo l'ambito di applicabilità del giudizio di ottemperanza alle c.d. sentenze di condanna. Restano escluse dal giudizio di ottemperanza le pronunce di mero rigetto delle domande del contribuente. Esulano, inoltre, dall'ambito del giudizio di ottemperanza le pronunce di accoglimento che si limitino all'annullamento degli atti impugnati, senza imporre ulteriori obblighi a carico dell'Amministrazione. In questi casi si avranno cioè provvedimenti c.d. autoesecutivi, che, per loro natura, non necessitano di ulteriore attività esecutiva di adeguamento, avendo l'eliminazione dell'atto impugnato esaurito ogni esigenza di tutela del contribuente⁵⁸.

3. I rapporti con l'istituto sostanziale della solidarietà passiva. Il ricorso per ottemperanza come possibile strumento di tutela delle ragioni del coobbligato in solido estraneo al giudizio

La recente individuazione, ad opera del Legislatore, dell'ottemperanza quale esclusivo strumento di attuazione delle pronunce favorevoli al contri-

secondo grado e della commissione centrale tributaria. Ancora GLENDI C., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle Commissioni tributarie*, cit., 1997, p. 1138, il quale sostiene che debbano ricomprendersi entro la nozione di sentenza di cui all'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 tutti i provvedimenti che sono suscettibili di costituire cosa giudicata, ancorché denominati in diverso modo. L'Autore prosegue affermando che «in nessun caso, comunque, si può seriamente pensare che la parola "sentenza" sia stata qui propriamente usata per distinguerla dalle "decisioni" delle vecchie Commissioni tributarie, che costituivano comunque provvedimenti giurisdizionali suscettibili di passaggio in giudicato».

⁵⁷ FINOCCHIARO A., FINOCCHIARO M., *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, p. 885; GLENDI C., *Prime sentenze nei giudizi di ottemperanza davanti alle Commissioni tributarie*, cit., p. 1140.

⁵⁸ GLENDI C., *Ibidem*.

buente, impone, a maggior ragione, un'attenta riflessione in ordine alla posizione (sostanziale e processuale) all'uopo riferibile ad eventuali coobbligati in solido rimasti esterni rispetto al giudizio.

Occorre, dunque, verificare se possa affermarsi che il coobbligato non impugnante possa avvalersi, anche per il tramite dello strumento dell'ottemperanza, del giudicato favorevole reso (in via diretta) nei confronti di altro coobbligato, non fondato su ragioni personali.

Il ché si risolve nell'individuare i soggetti cui spetta la legittimazione attiva per proporre il giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 D.Lgs. n. 546/92 in esame.

A tal fine pare opportuno prendere le mosse dal dato letterale della norma che, al primo comma, prevede che «l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato» possa essere richiesta, con ricorso, dalla «parte che vi ha interesse».

Il riferimento alla «parte» contenuto nella regola legislativa testé richiamata potrebbe indurre a ritenere che siano legittimati a proporre il giudizio di ottemperanza esclusivamente i soggetti che abbiano (già) rivestito la qualità di *parte* nel giudizio nel cui ambito sia stata resa la sentenza da ottemperare,

Preme, tuttavia, evidenziare che (*expressis verbis*) la titolarità del potere di agire in ottemperanza viene fatta coincidere con la titolarità dell'interesse a vedere ottemperati gli obblighi derivanti dalla sentenza pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale, da quella Regionale, nonché dalla Casazione⁵⁹.

⁵⁹ La possibilità che il giudizio di ottemperanza venga promosso da soggetti diversi da quelli che furono parte dell'originario giudizio di merito è stata del resto positivamente riconosciuta dalla Giurisprudenza di legittimità. La Suprema Corte ha, infatti, espressamente chiarito che «interessato e legittimato a proporre il giudizio di ottemperanza è anche il cessionario del credito i.v.a. (nella specie, più precisamente: mandatario irrevocabile all'incasso di società assegnataria di credito i.v.a. A seguito di procedura esecutiva proposta contro la contribuente e l'ufficio i.v.a.) Che aveva partecipato al giudizio di merito da cui è derivata la pronuncia ottemperabile». Così Cass. 05/02/2002, n. 1544. La tematica dell'interesse ad intraprendere un giudizio (declinato nella figura dell'interesse ad agire) è stata ampiamente scandagliata dai più autorevoli studiosi del processo (specie in correlazione con la teoria dell'azione) e non ci sembra di poter apportare sull'argomento (anche nell'angolo di visuale del processo tributario) alcun contributo significativo. Tuttavia, partendo dalle conclusioni e dalle analisi che, anche in tempi non lontani, sono state operate da pregevole dottrina (cfr. COMOGLIO L.P., *Azione ed interesse – Rinnovate suggestioni su un'antica disputa*, in *Jus*, 2014, p. 111 ss. Alla cui opera rinviamo per tutti gli ampi riferimenti alla vasta dottrina e giurisprudenza che si sono occupate della materia) si possono tracciare delle linee guida su cui innestare un criterio coerente con le conclusioni a cui giunge la consolidata evoluzione sia scientifica che giurisprudenziale sui concetti di azione e di legittimazione ad agire (così COMOGLIO L.P., *op. loc. ult. cit.*, p. 135). Al riguardo non appare necessario ripercorrere le opposte argomentazioni e le teoriche che ne rappresentano il sostrato a monte (ci riferiamo al pensiero di SATTÀ S., *Interesse e legittimazione*, in *Fora.it.*, 1954, IV, p. 169 ss. – ripreso poi anche nel Manuale – ed alla sua teoria “monistica”

Sulla base di quanto precede può, dunque, ritenersi che la legittimazione attiva *ex art. 70, cit.*, spetti a qualunque soggetto che vanti un interesse giuridicamente rilevante a conseguire gli effetti della sentenza della quale si richiede l'ottemperanza, e che non sia, al contrario, riservata ai soli soggetti che sono stati *parti* nel giudizio nel cui ambito è stata resa la sentenza stessa.

Mantenendo, per il momento, l'ambito della indagine sul piano della interpretazione letterale della norma, pare potersi reperire una importante conferma della impostazione sopra prospettata nel secondo comma della regola di cui all'art. 70 D.Lgs. n. 546/92 laddove è previsto che «il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'ente impositore, dell'agente della riscossione o del soggetto iscritto nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, degli obblighi derivanti dalla sentenza ...».

Nella sostanza la norma dianzi riportata chiarisce, se pur in modo implicito, che tra le parti che hanno partecipato al giudizio, nel cui ambito è stata resa la sentenza da eseguire, l'unico soggetto che può promuovere il giudizio di ottemperanza è (come ovvio) il contribuente.

Da ciò discende, a maggior ragione, che il riferimento alla "parte" operato dal Legislatore al primo comma dell'art. 70 non riguarda le parti del giudizio già celebratosi, ma, piuttosto, quelle dell'instaurando giudizio di ottemperanza alla cui promozione la *parte* deve, come di norma, avere *interesse*.

Sulla spettanza della legittimazione attiva ad instaurare il giudizio di ottemperanza anche a soggetti ulteriori rispetto a quelli che furono parti del giudizio di merito, è concorde parte della dottrina secondo cui il ricorso per l'ottemperanza del giudicato tributario, *ex art. 70 D.Lgs. n. 546/92* può essere proposto da tutti i soggetti nei confronti dei quali il giudicato spiega i suoi effetti e che abbiano un interesse concreto ed attuale all'esecuzione della sentenza⁶⁰.

dell'azione, posizione a cui si contrapponeva l'opinione di GARBAGNATI E., *La sostituzione processuale*, Milano, 1942, p. 71 ss., nonché, Id., *Azione ed interesse*, in Id., *Scritti scelti*, Milano, 1988, p. 67 ss., fautore della teoria "dualistica"). Ora considerato come tale ultima tesi è quella che si è poi inverte nella realtà positiva, schematizzando al massimo il pensiero del suo Autore, così come riassunto da COMOGLIO L.P. (op. loc. ult. cit., p.132) si può affermare che: «l'autonomia dell'azione (e, quindi, quella dell'interesse ad agire) non impongano mai, sempre e necessariamente, a carico del titolare di quella stessa azione l'onere di fornire una previa (e separata) dimostrazione, caso per caso, di quel suo "specifico interesse al provvedimento giurisdizionale richiesto"... Part.100 c.p.c. Non potrebbe essere interpretato nel senso che – al di là dei presupposti contemplati dalle singole fattispecie normative, per le diverse forme di tutela ottenibili dal giudice -l'esercizio della funzione giurisdizionale presupponga sempre e in ogni caso "...anche una situazione di fatto tale, da rendere inevitabile l'intervento dell'organo giurisdizionale, al fine di impedire od eliminare un danno ingiusto, in pregiudizio del titolare del diritto fatto valere processualmente...» (così GARBAGNATI E., *Azione ed interesse*, cit., p. 84 ss.).

⁶⁰Sul punto cfr. RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Padova, 2003; PICCIAREDDA

Per l'effetto, può rivestire la qualità di parte (legittimata attiva) *ex art.* 70, qualunque soggetto comunque destinatario e beneficiario dell'obbligo imposto all'Amministrazione per il tramite della sentenza da ottemperare⁶¹.

Del resto, l'art. 2909 c.c. stabilisce che il giudicato spiega i propri effetti non solo tra le parti, ma, altresì, fa stato nei confronti dei loro eredi ed aventi causa, e con ciò si ha conferma, anche sul piano sistematico, della possibilità anche per tali soggetti di ottenere l'ottemperanza del giudicato (in via d'azione e non di mera e semplice eccezione), coerentemente con la interpretazione più estensiva dell'interesse ad agire *ex art.* 70 cit. (fatti salvi i limiti di cui all'art. 1306 c.c. per l'estensione *in utilibus* del giudicato).

Senza pretesa di esaustività (ed al solo fine dell'analisi circa la fruibilità del giudizio di ottemperanza da parte dei coobbligati solidali che non siano stati parte nel giudizio di merito) si ritiene opportuno richiamare una succinta nozione di 'giudicato', onde definirne – nella precipua prospettiva appena evidenziata – i relativi limiti soggettivi⁶².

F., *La solidarietà tributaria – Linee di tendenza*, Roma, 2017, p. 262 ss.; RUSSO P., *Le impugnazioni in generale e l'appello alla Commissione tributaria regionale*, in Tosi L., Viotto A. (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1999, p. 125 ss.; PENNELLA V., *Il giudizio per l'ottemperanza alle sentenze delle commissioni tributarie tra oggetto, modalità di esecuzione ed impugnazione*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 287 ss.; SANINO M., *Il giudizio di ottemperanza*, Torino, 2014, p. 131; PARLATO M.C., *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, cit., p. 82 ss.; Id., *Giudicato tributario, oggetto del giudizio di ottemperanza e impugnazione della sentenza*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, p. 232 ss. FABBROCINI P., *Profili applicativi del giudizio di ottemperanza*, cit., p. 465 ss.; ARDITO F., *Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario*, cit., p. 1888 ss.; MARTIS M., *La rinnovata disciplina del giudizio di ottemperanza non dipana tutti i dubbi ermeneutici in ordine all'esecuzione delle sentenze tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, p. 613 ss. Sul tema, in generale, si veda da ultimo VERRIGNI C., *Profili evolutivi dell'ottemperanza nell'ambito del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p.969 ss.

⁶¹ In questo senso PARLATO M.C., *op. loc. ult. cit.*, p. 84, precisa che «la “parte” deve qui intendersi non soltanto in senso formale (parte ricorrente o intervenuta nel giudizio), ma anche in senso sostanziale, cioè soggetto comunque beneficiario dell'obbligo imposto all'amministrazione dalla sentenza». Il *parterre* dei soggetti titolari della legittimazione attiva in discorso risulta ulteriormente ampliato da FABBROCINI P., *op. loc. ult. cit.*, secondo cui «il riferimento all'interesse a ricorrere in ottemperanza significa semplicemente che legittimato ad agire è colui che riceva un pregiudizio anche economico dalla omessa esecuzione della sentenza». Dello stesso avviso ELEFANTE T., *Il giudizio di ottemperanza, condizioni e presupposti processuali*, in *Boll. trib.*, 2011, p. 742 ss. Sui limiti dell'estensione del giudicato favorevole cfr. ACCORDINO P., *Considerazioni in tema di estensione del giudicato favorevole in presenza di obbligazione solidale*, in *Rass. trib.*, 2006, 857 ss. Su tale questione si vedano le argomentazioni di GLENDI C., *Sull'art. 1306, comma 2, c.c. e sull'immediata efficacia delle sentenze in materia tributaria*, in *GT Riv. gior. trib.* 2020, p. 627 ss., nel commento alla sentenza della C.T.P. Reggio Emilia, 14/05/2020, n. 120, che ha riconosciuto al condebitore solidale inerte, rispetto all'avviso di liquidazione notificato ad entrambi, di avvalersi in via di eccezione della sentenza favorevole ottenuta dal coobbligato solerte nei confronti dell'ente impositore, non fondata sopra ragioni personali, anche se non ancora passata in giudicato, basandosi sulla nuova normativa che riconosce alle sentenze delle Commissioni Tributarie immediata efficacia esecutiva.

⁶² Quanto all'analisi dei profili oggettivi si rinvia alla esaustiva ricostruzione di FRANSONI

L'analisi deve muovere dalla notoria distinzione tra giudicato formale e sostanziale, concetti tra loro avvinti da un innegabile rapporto di contiguità logica e procedimentale⁶³

La nozione di giudicato formale è posta dall'art. 324 c.p.c., il quale riferisce la condizione del 'passaggio in giudicato' alle sentenze che non siano più soggette né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395⁶⁴.

Il giudicato sostanziale rinviene, invece, il proprio fondamentale referente normativo nell'art. 2909 c.c., ai sensi del quale l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto fra le parti, i loro eredi o aventi causa è principio generale dell'ordinamento. Esso, invero, assicura che il processo – quale istituto volto alla realizzazione di valori (pubblici e privati) di particolare rilevanza – non sia azionato invano e, a tal fine, prescrive la stabilità del suo esito⁶⁵.

A tale esigenza, l'istituto risponde appunto garantendo che l'accertamento contenuto nella sentenza oramai non soggetta alle impugnazioni ordinarie non possa più essere rimesso in discussione in futuri ed eventuali giudizi, all'uopo discorrendosi di immutabilità, irretrattabilità o intangibilità dell'accertamento operato. Tale risultato è tecnicamente assicurato mediante la paralisi, nei successivi giudizi, dell'esercizio dei poteri processuali che le parti hanno già esercitato all'interno del processo originario o che avrebbero dovuto ivi esercitare (c.d. preclusione del dedotto e del deducibile).

Si è autorevolmente osservato come l'esistenza di limiti oggettivi⁶⁶ e

G.-RUSSO P., *I limiti oggettivi del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 858 ss. In giurisprudenza si segnala l'impostazione attualmente prevalente di cui alla 'storica' pronuncia Cass. SS.UU., 16/06/2006, n. 13916, in *GT Riv. giur. trib.*, 2006, p. 763 ss. Con nota di MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi del giudicato tributario*, che ha rovesciato il tradizionale indirizzo consacrato dalla risalente pronuncia Cass. SS.UU., 14/07/1962, n. 1873.

⁶³ Sulla esistenza di due diversi tipi di giudicato, l'uno qualificabile come formale e l'altro come sostanziale, di cui quest'ultimo sia necessariamente condizionato dalla sussistenza del giudicato formale si veda PUGLIESE G., *Giudicato civile*, cit., p. 801. Sul punto cfr. Anche NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, cit., p. 297, il quale chiarisce come la cosa giudicata formale sia il particolare grado di stabilità della sentenza. Soltanto dopo aver raggiunto tale stabilità si forma anche la cosa giudicata materiale, la sentenza acquista cioè valore di giudicato sostanziale. In argomento, in generale, restano sempre valide le osservazioni di BETTI E., *Trattato dei limiti soggettivi della cosa giudicata in diritto romano*, Macerata, 1922, *passim*.

⁶⁴ La suddetta disposizione deve ritenersi applicabile, altresì, al processo tributario. Ciò in quanto alla stessa norma fanno riferimento sia il generico rinvio *ex art.* 1 del D.Lgs. n. 546/1992, ma anche il più pregnante richiamo operato dall'art 49 del medesimo testo normativo. Sul punto si veda FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 45.

⁶⁵ Così, Franson G.-Russo P. *op. loc. ult. cit.*

⁶⁶ Così CONSOLO C., *Oggetto del giudicato e principio dispositivo*, cit., p. 216, il quale pone in evidenza i limiti, più che l'area compresa tra di essi, della determinazione dell'oggetto su cui cade

soggettivi all'efficacia definitoria del giudicato costituiscono il naturale sviluppo della relativa matrice processuale⁶⁷. Proprio perché il giudicato nasce da un processo ed ogni processo ha i propri confini (l'oggetto ed i soggetti), ciò che diventa (relativamente) definitivo non può che essere quanto per l'appunto è stato irrevocabilmente deciso fra questi soggetti e in relazione a quell'oggetto⁶⁸.

Essendo, dunque, il processo tendenzialmente fondato sulla domanda⁶⁹, è a partire da quest'ultima che devono individuarsi i limiti oggettivi e soggettivi del giudicato⁷⁰.

Nel processo tributario⁷¹, tale collegamento è reso ancor più evidente dalla relativa conformazione impugnatoria, in ragione della quale si darà la tendenziale coincidenza della sfera soggettiva del giudizio con l'autore ed il destinatario (*rectius*, i destinatari) dell'atto impugnato, e di quella oggettiva

l'efficacia della sentenza. Cfr. Anche CONSOLO-D'ASCOLA, *Giudicato tributario*, cit., p. 476 ss., sulla portata dei limiti oggettivi in relazione alla particolare dinamica che governa il prelievo tributario. Sul punto cfr. Anche ATTARDI A., *In tema di limiti oggettivi della cosa giudicata*, cit., p. 501, il quale sottolinea come l'accertamento contenuto nel giudicato renda incontrovertibile l'esistenza o meno di un diritto o di un'altra posizione giuridica con riferimento esclusivamente alla concreta fattispecie dedotta nel giudizio medesimo, proiettando coi la sua forza vincolante anche nel passato.

⁶⁷ Così LIEBMAN E.T., *Efficacia ed autorità della sentenza*, cit., p. 41, riguardo ai limiti soggettivi, l'autore afferma come l'immutabilità della cosa giudicata valga solo tra le parti, in quanto esse sole hanno potuto farsi sentire e far valere le loro ragioni nel processo che si è concluso con il giudicato. È proprio in virtù di tale possibilità di cui hanno goduto le parti che sorge in capo ad esse l'obbligo di acquietarsi al risultato raggiunto.

⁶⁸ GLENDI C., *Limiti del giudicato e Corte di Giustizia europea*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 325, Id., *L'oggetto del processo tributario*, cit., p. 583 ss., FRANSONI G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, cit., p. 3 ss.

⁶⁹ Circa la stretta connessione che lega l'oggetto della domanda all'oggetto della decisione si veda MENCHINI S., *I limiti oggettivi del giudicato civile*, cit., p. 10 ss.

⁷⁰ Segnatamente, qualora venga in rilievo una domanda autodeterminata, l'oggetto della domanda (*petitum*) è sufficiente ad individuare l'azione proposta e a segnare il limite oggettivo del processo e del giudicato. Qualora invece il processo riguardi una domanda eterodeterminata, occorre sempre venga precisato anche il titolo alla base della situazione soggettiva azionata (*causa petendi*). Sotto tale profilo mette conto di sottolineare come la giurisprudenza della Suprema Corte abbia avuto modo di affermare come «il giudice dell'esecuzione, nel caso di incertezze derivanti dal dispositivo e dalla motivazione circa l'esatta estensione dell'obbligo configurato nella sentenza, può procedere all'integrazione extratestuale, a condizione che i dati di riferimento siano stati acquisiti al processo in cui il titolo giudiziale si è formato» (Cass. SS.UU., 02/07/2012, n. 11067). Ciò determina l'eterointegrazione del titolo esecutivo giudiziale attraverso l'identificazione di «quest'ultimo non con il documento (nella specie, la sentenza), ma con il giudizio di cui questo costituisce espressione, cui è strettamente legata la conseguente possibilità di ricorrere agli atti (dal relativo procedimento) su cui si fonda detto giudizio al fine di colmare, in via integrativa, l'eventuale incertezza da cui sia effetto il (diritto consacrato nel) titolo» (così FABIANI E., *C'era una volta il titolo esecutivo*, in *Foro it.*, 2013, p. 1282 ss.).

⁷¹ INGRAO G., *La rilevanza del giudicato nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 1954.

con l'atto medesimo⁷², così come individuato dal suo oggetto e dai correlativi effetti⁷³.

Ciò chiarito, appare evidente come il *punctum dolens* del processo tributario sia rappresentato, nella prospettiva dell'ottemperanza, dalla naturale limitatezza soggettiva delle statuizioni definitive quale indotta dalla struttura impugnatoria del medesimo.

In chiave ricostruttiva appare utile recuperare la risalente – e sovente trascurata – distinzione tra efficacia del giudicato ed efficacia costitutiva della sentenza.

Quest'ultima, invero, trova esplicazione unicamente nei confronti delle parti processuali. Tale efficacia, tuttavia, deve tenersi distinta, secondo autorevole insegnamento dell'efficacia del giudicato, «da identificarsi con l'efficacia regolatrice dei rapporti spettante a tutte le sentenze»⁷⁴ e non unicamente a quelle costitutive.

La distinzione è fondamentale nella prospettiva considerata.

⁷² Così MAGNANI C., *Sui limiti oggettivi della cosa giudicata tributaria*, cit., p. 432, secondo il quale «nelle controversie relative all'accertamento delle imposte periodiche i limiti della cosa giudicata sono quelli della controversia tributaria cui la decisione di riferisce». Ne consegue come «l'efficacia preclusiva del giudicato, operando nei limiti dell'accertamento fiscale che ha formato oggetto di quel giudizio, non si estenda agli accertamenti successivi».

⁷³ Elementi ulteriori rispetto a questi ultimi, pur potendo essere oggetto di delibazione incidentale, restano esterni rispetto alla sfera del giudicato.

⁷⁴ Nell'icastica definizione offerta da ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, Milano, 1935, p. 15. Per taluni spunti cfr. VOCINO C., *Considerazioni sul giudicato*, Milano, 1963, p. 20 ss. D'altro canto, a ben osservare, la problematica dell'efficacia espansiva del giudicato nel processo tributario (specie sulla valenza esterna e sulla ultrattività) da alcuni anni, sta attirando l'attenzione della dottrina tributaria e della giurisprudenza. Il tema, in effetti, si è incentrato sulla possibilità di una efficacia riflessa con riferimento alle imposte periodiche e segnatamente alla estensibilità del contenuto della sentenza in ordine anche ai periodi d'imposta successivi a quelli oggetto dell'accertamento giudiziale. Sotto tale profilo recentemente il Supremo Consesso ha enunciato il seguente principio: «In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta (sez. V, n. 31084 del 2019), l'efficacia del giudicato, riguardante anche i rapporti di durata, non trova ostacolo nell'autonomia dei periodi d'imposta, in quanto l'indifferenza della fattispecie costitutiva dell'obbligazione relativa ad un determinato periodo rispetto ai fatti che si sono verificati al di fuori dello stesso si giustifica soltanto in relazione a quelli non aventi caratteristica di durata e comunque variabili da periodo a periodo (ad esempio, la capacità contributiva, le spese deducibili), e non anche con riferimento agli elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di periodi d'imposta (ad esempio, le qualificazioni giuridiche preliminari all'applicazione di una specifica disciplina tributaria), assumono carattere tendenzialmente permanente» (così Cass. 21/04/2021, n.10456). In argomento, oltre agli autori citati *retro sub* nota 14 e senza presunzione di esaustività, si vedano: TESAURO F., *Giudicato tributario, questioni pregiudiziali e imposte periodiche*, in *Boll. trib.*, 2006, p. 1173 ss.; MANZON E., *Riflessioni sui limiti oggettivi del giudicato nei più recenti orientamenti della Cassazione tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, p. 453; INGRAO G., *La rilevanza del giudicato nel processo*

Se è, infatti, evidente che la portata innovativa (costitutiva) della sentenza debba in certa qual misura essere circoscritta, ponendosi la regolamentazione giurisdizionale del rapporto quale esito di una ‘millimetrica’ ponderazione dei profili oggettivi e soggettivi della fattispecie, le medesime esigenze di contenimento non appaiono configurabili laddove il carattere oggettivo (dichiarativo) del giudizio induca a ritenere l’insussistenza di una consimile incidenza della specifica ipotesi del soggetto che ha assunto l’iniziativa processuale.

Tale è la situazione che si ritiene configurabile nei giudizi di tipo impugnatorio, il cui oggetto è – come chiarito – necessariamente rappresentato dall’apprezzamento della legittimità del provvedimento amministrativo che forma oggetto del giudizio (e, quindi, del giudicato).

L’eventuale sentenza di annullamento, invero, lungi dal costituire (regolamentazione autonoma di un rapporto), si risolve – anche alla luce dei principi sanciti dagli artt. 23, 53 e 97 Cost. – nel riscontro (dichiarazione) della relativa illegittimità.

Quest’ultima, qualora non immediatamente connessa alla valorizzazione di situazioni strettamente personali del coobbligato impugnante, dovranno intendersi pacificamente riferibili agli eventuali coobbligati in solido rimasti esterni al giudizio.

L’estensione del giudicato, invero, si rivela fisiologica allorché ricorra, come in questo caso, un parallelismo di rapporti (rapporti simili non concorrenti)⁷⁵, al punto da ritenere più corretto discorrere di operatività del giudicato *tout court*.

Non ricorre, invero, in simili ipotesi quel conflitto di posizioni soggettive che costituisce il fondamento sostanziale dei limiti soggettivi del giudicato.

In questa prospettiva il coobbligato rimasto estraneo (ed acquiescente all’atto) rispetto al giudizio di merito, ben può esigere l’ottemperanza della pronuncia di annullamento resa nei confronti del coobbligato ricorrente⁷⁶.

La prefata ricostruzione trova conferma anche sotto il profilo teleologi-

tributario, cit., p. 1954; PISTOLESI F., *L’appello nel processo tributario*, Torino, 2002, p. 139 ss.; RICCI C., *L’efficacia espansiva del giudicato nel processo tributario*, in *Il processo*, 2020, p. 99 ss.; DALLA BONTÀ S., *Sull’ “estensione” del giudicato tra contribuente ed agente della riscossione all’ente impositore*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 2239 ss.; Id., *l’ultrattività del giudicato nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, p. 659 ss. Si segnala, infine, l’ampio studio condotto in materia da CORRARO D., *L’efficacia ultra litem del giudicato tributario tra vecchi modelli e nuove teorizzazioni: il lungo cammino della Corte di Cassazione nel segno di una costante incertezza sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 2547 ss. Non va del resto sottaciuto come la problematica in esame sia stata approfondita, anche se in altro contesto legislativo, dalla dottrina più autorevole. Al riguardo si veda BETTI E., *Diritto processuale civile italiano*, Roma, 1936, p. 603 ss.; CARNELUTTI F., *Efficacia diretta ed efficacia riflessa della cosa giudicata*, in *Riv. dir. comm.*, 1992, II, p. 473 ss.; ALLORIO E., *La cosa giudicata rispetto a terzi*, cit., 43 ss. In materia si veggano, inoltre, le riflessioni di: PROTO PISANI A., *Processo e terzi: brevi note sui limiti soggettivi del giudicato e sul litisconsorzio necessario*, in *Riv. dir. proc.*, 2020, p. 1662 ss.; TROCKER N.G., *Enrico Allorio e la dottrina della riflessione della cosa giudicata rispetto ai terzi*, *IVI*, 2001, p. 339 ss.

⁷⁵ ALLORIO E., *op. loc. ult. cit.*, 13 ss.

⁷⁶ *Cum argumentum a contrario*, si fa, inoltre, rilevare che la migliore e più autorevole accreditata

co, giacché la interpretazione estensiva della legittimazione ad agire ai sensi

e esegesi dottrinarie ritiene che il titolo esecutivo tributario (ruolo) possa estendere la sua efficacia nei confronti dei coobbligati solidali (cfr. MICHELI G.A., *Primi appunti sull'efficacia soggettiva (limiti soggettivi) dell'iscrizione a ruolo*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, I, p. 267 ss. Ed ora in MICHELI G.A., *Opere minori di diritto tributario*, I, *Il processo tributario*, Milano, 1982, p. 339 ss.). Non dissimile appare poi la figura dell'espropriazione contro il terzo proprietario, disciplinata dagli artt. 602, 603 e 604 c.p.c., applicabile pacificamente alla materia tributaria le tante volte in cui viene attuato il privilegio speciale sui beni immobili di un terzo gravati da tale vincolo *ex art.* 2772 c.c. (sul punto cfr. Cass. 09/05/2007, n.10580 – Si veda, inoltre, PICCIAREDDA F., *Riflessioni in tema di attuazione del privilegio speciale immobiliare ai fini dei tributi indiretti. La tutela del terzo nel pensiero della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, p. 391 ss.). In argomento, in generale, da ultimo: DURELLO L., *Contributo allo studio della tutela del terzo nel processo esecutivo*, Napoli, 2016, in part. p. 153 ss. In questi casi, che vengono definiti dalla dottrina di responsabilità senza debito, l'espropriazione non colpisce il debitore, ma un soggetto diverso, proprietario della cosa sopra cui cade l'azione esecutiva perciò definito terzo proprietario. Dal punto di vista processuale va rilevato che per promuovere l'espropriazione contro il terzo proprietario non è necessario un titolo esecutivo autonomo, ma è sufficiente quello ottenuto contro il debitore diretto, come si ricava dalla formulazione dell'art. 603 c.p.c. e dal regime delle eccezioni che il terzo può opporre al creditore a norma del combinato disposto degli artt. 2870 e 2859 c.c. (Cass. 06/05/1975, n. 1746; Cass. 01/12/1993, n. 11889). Il terzo è semplicemente destinatario passivo dell'azione esecutiva, pur essendo non obbligato direttamente e personalmente nei confronti del creditore procedente (in argomento *amplius* VACCARELLA R., *Il terzo proprietario nei processi di espropriazione forzata – La tutela*, in *Riv. dir. civ.*, 1986, II, p. 407 ss.; TARZIA G., *Espropriazione verso il terzo proprietario*, in *Noviss. Dig. it.*, VI, Torino, 1975, p. 967 ss.; TRAVI A., *Espropriazione contro il terzo proprietario* (voce), in *Dig. civ.*, VII, Torino, 1992, p. 4 ss.; PUNZI C., *La tutela del terzo nel processo esecutivo*, Milano, 1971, *passim*; DURELLO L., *op. cit.*, p. 49 ss.). Vi sono, quindi, situazioni – che possono essere utilmente richiamate ai fini dell'analisi in esame – in cui pacificamente si ritiene che un titolo esecutivo giudiziale riguardante un soggetto possa validamente farsi valere nei confronti di altri soggetti non specificamente menzionati nel titolo (cfr. In generale LUISO F.P., *Principio del contraddittorio ed efficacia della sentenza verso terzi*, Milano, 1981, p. 63 ss.). In argomento appare interessante riportare l'autorevole opinione di LUISO F.P., *L'esecuzione "ultra partes"*, Milano, 1984, p. 195, il quale osserva: «Se, dunque, colui che subisce gli effetti sostanziali della esecuzione non assume il ruolo di parte nel processo esecutivo, non sarà neppure necessario un titolo esecutivo efficace nei suoi confronti: basterà che il titolo sussista nei confronti di chi diviene parte del processo stesso. È questo un dato costante di tutte le ipotesi di esecuzione *ultra partes* senza contraddittorio riscontrate negli ordinamenti presi in esame nel capitolo precedente, e, direi, una conseguenza logica della struttura stessa di cui questo modulo di esecuzione *ultra partes*. Sul tema non risultano contributi diretti della nostra dottrina, anche e soprattutto a causa della mancata individuazione della forma senza contraddittorio dell'esecuzione *ultra partes*». *Mutatis mutandis*, sarebbe, quindi, illogica e sicuramente si porrebbe in palese contrasto (*rectius* violazione) con il principio di ragionevolezza, una lettura che consentisse di ritenere efficace nei confronti di tutti i coobbligati solidali il ruolo d'imposta (emesso nei confronti di uno soltanto), ovvero l'esecuzione contro il terzo proprietario in virtù del privilegio in assenza di uno specifico titolo esecutivo nei suoi riguardi e, per converso, reputare che il giudicato favorevole, che esplica – *ex art.* 1306 c.c. – effetti nei riguardi del coobbligato che non ha partecipato al giudizio, non sia titolo esecutivo idoneo per l'esperimento del giudizio di ottemperanza da parte di quest'ultimo soggetto. De resto osserva Luiso F.P., *L'esecuzione "ultra partes"*, cit., p. 196, «Non esiste, invece, correlazione diretta fra titolo ed efficacia sostanziale delle misure giurisdizionali esecutive. È chiaro che, nello schema normale, queste misure avranno effetti nei confronti di chi è parte del processo esecutivo – così come gli effetti della sentenza di regola riguardano le parti del processo di cognizione. Ma come è possibile che eccezionalmente la sentenza sia efficace verso terzi, così è possibile che eccezionalmente la misura esecutiva abbia effetti nei confronti di chi non ha avuto il ruolo del

dell'art. 70 D.Lgs. n. 546/1992 si ricollega alla funzione stessa dell'istituto dell'ottemperanza che non è, unicamente, quella di assicurare tutela rispetto all'eventuale inerzia dell'Amministrazione, bensì (in modo più pregnante) quella di assicurare *erga omnes* l'esecuzione del giudicato e degli obblighi dallo stesso scaturente.

Da ultimo, ma non per questo di minore rilievo, si pone la questione – già precedentemente esposta – circa i limiti soggettivi del giudicato desumibili dal principio generale portato dall'art. 2909, secondo cui lo stesso fa stato tra le parti che hanno partecipato al giudizio, ma non produce effetti nei confronti dei terzi.

Orbene tale criterio subisce, come dapprima ampiamente delineato, una deroga in virtù dell'art. 1306 c.c., giacché tale norma prevede che i debitori estranei al processo possono profittare (se dichiarano il loro intento di avvalersene) del giudicato *inter alios* (se favorevole), ma non possono esserne pregiudicati (se sfavorevole).

Fermi restando i limiti all'estensione del giudicato (se fondato su ragioni personali, ovvero nel caso sussista un giudicato di segno inverso⁷⁷) è stato autorevolmente osservato che: «(i) il processo tributario è un processo costitutivo rivolto all'annullamento di atti autoritativi, (ii) i ricorsi dei condebitori in solido hanno per oggetto un identico atto impositivo; (iii) l'annullamento di un atto *erga omnes*.

Ciò implica che se un condebitore impugna, ed un altro condebitore non impugna, l'annullamento ottenuto dal condebitore impugnante è annullamento dell'unico atto impositivo ed esplica i suoi effetti verso tutti i condebitori cui sia stato notificato»⁷⁸.

Questa concezione sembra, pertanto, rafforzare quanto siamo andati dapprima esponendo in ordine all'utilizzo del giudizio di ottemperanza per tutelare la “parte” (ancorché rimasta estranea al giudizio concernente il medesimo atto) che ha “interesse” all'esecuzione della sentenza ottenuta dal coobbligato ricorrente⁷⁹.

processo esecutivo». Nell'ottica suesposta dell'estensione *in utilibus*, ex art. 1306, comma 2, c.c., del giudicato favorevole ottenuto da altro condebitore estraneo al giudizio, si può accedere allo strumento del giudizio di ottemperanza tenuto anche conto che la sentenza è sempre e comunque efficace nei riguardi dello stesso soggetto (Fisco) che non può mai essere considerato “terzo”. Sulla tematica si veda, inoltre, COMOGLIO L.P., *Lite tributaria, formazione del giudicato e tutela giurisdizionale del terzo responsabile d'imposta*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, p. 585 ss.

⁷⁷ Sul punto cfr. per tutti PICCIAREDDA F., *Il nuovo corso della solidarietà nel pensiero della Cassazione, per una rilettura dell'art. 1306 c.c.*, in Di Pietro A.-Fedele A.-Uricchio A.F. (a cura di), *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato*, I, Bari, 2014, p. 354 ss.

⁷⁸ Così TESAURO F., *Profili del giudicato tributario*, in *Boll. trib.*, 2008, p. 869 ss. In part. p. 878; Id., *Le sentenze del giudice tributario*, in Gaffuri G.-Scuffi M. (coordinato da), *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, Milano, 2009, p. 663 ss.

⁷⁹ Vi è, inoltre, da considerare un ulteriore profilo connesso all'opportunità di ricorrere all'autotutela,

per ottenere un riallineamento della situazione di disequilibrio (in relazione all'art. 53 Cost.) Che si è creata per effetto del giudicato favorevole intervenuto nei confronti di uno dei consorti e della sua estensione *in utilibus* nei confronti dei coobbligati estranei al giudizio (in quanto rimasti inerti dinanzi all'atto impositivo). In realtà, a ben osservare, la possibilità dell'utilizzo per siffatte ipotesi del rimedio giustiziale dell'autotutela *in bonam partem*, così come del resto suggerito dalla Suprema Corte (cfr. Cass. 14/11/2003, n. 1729. Per la dottrina si veda MARCHESELLI A., *Limiti all'estensione del giudicato favorevole e potere di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 477 ss., nonché PICCIAREDDA F., *La solidarietà tributaria*, cit., p. 193 ss. In argomento, anche se in altro contesto, si vedano le osservazioni di Stevanato D., *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 795 ss.), si infrange, vuoi con la natura discrezionale di tali strumenti e vuoi con la pronunzia della Consulta (13/07/2017, n. 81) che, denegando una tutela avverso il diniego tacito o espresso all'emanazione di un provvedimento in sede di autotutela, rende frustrato tale istituto e al contempo rimette alla mera libertà comportamentale dall'amministrazione finanziaria (*manet alta mente repostum*) il conformarsi o meno al giudicato ex art. 1306, comma 2, c.c. Ora questo aspetto – che vanifica di fatto la *chanche* dell'autotutela – non è privo di conseguenze sul piano che ci occupa non foss'altro perché raffigura uno *spatium agendi* dai contorni alquanto limitati. A parte la facoltà per il creditore, che intende avvalersi del giudicato favorevole *ultra partes*, di usufruire dell'azione di rimborso, alla quale conseguono, tuttavia, prospettive svantaggiose correlate ad eventuali eventi preclusivi (decadenza e/o prescrizione) che pregiudicano l'attivazione di cotale misura giurisdizionale, resta aperto il problema non solo e non tanto di economia processuale, quanto quello dell'immediatezza della tutela regolata dal giudizio di ottemperanza che appare il mezzo più consono per garantire la piena e celere soddisfazione del *solvens*. D'altro canto, senza investire necessariamente il Giudice delle leggi per dolersi di un *vulnus* nella limitazione alla tutela giurisdizionale per l'ipotesi in esame – anche in ossequio al noto brocardo *magis ut valeant quam ut pereant* – sembra più coerente (ed in linea con il sistema) una lettura delle previsioni dapprima richiamate che prediliga un accesso immediato al giudizio. Ciò in virtù della comune genealogia costituita da un elemento obiettivo quale la intervenuta sentenza sul medesimo oggetto del contendere anche se ottenuta da altro coobbligato. Ovviamente, nel caso in cui non fosse rinvenibile nell'ordinamento una regola che consentisse una lettura costituzionalmente orientata da cui discenda una piena tutela giurisdizionale nel contesto in esame, non sarebbe di ostacolo una rimessione della tematica di che trattasi al vaglio della Consulta. Del resto il Giudice delle leggi ha mostrato una particolare sensibilità con riferimento al vuoto di tutela che si generava nel momento in cui il contribuente era impossibilitato ad opporsi all'esecuzione ex art. 615 c.p.c., allorché lo stesso muoveva contestazioni contro il titolo della riscossione coattiva. Secondo la Corte costituzionale (31/05/2018, n. 114), infatti, deve stimarsi «incostituzionale l'art. 57, 1 comma, lett. a), d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di mora previsto dall'art. 50 d.p.r. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c.». D'altro canto tale questione sembra ormai ineludibile tenuto conto della necessità di rendere efficaci nell'ordinamento giuridico provvedimenti giurisdizionali di organi ultranzionali. Su questi punti si veda *amplius* LIPARI M., *L'esecuzione delle decisioni della Corte europea dei diritti dell'uomo nella giurisdizione amministrativa tra margine di apprezzamento nazionale ed effettività del diritto di difesa: restituito in integrum, ottemperanza, revocazione e autotutela doverosa*, in *Il processo*, 2019, p. 265 ss. A nostro modo di vedere questa esigenza rende imprescindibile una rimediazione in ordine ai rimedi che l'ordinamento appresta in tutte le situazioni in cui il ricorso alle garanzie processuali appare non di immediata soluzione. Sia consentito, infine, un breve cenno ad una problematica che gli studiosi di diritto amministrativo hanno da tempo avvertito e cioè quella dell'azione finalizzata alla condanna dell'amministrazione all'emanazione di un provvedimento richiesto (c.d. Azione di adempimento), tema sicuramente di ampio respiro che merita ben altro approfondimento, rispetto a quanto sia possibile fare in questa sede, a prescindere dalla possibilità di esperire un'azione di tal genere nel processo tributario (al riguardo, comunque, si veda per tutti CERBO P., *L'azione di adempimento nel processo amministrativo ed i suoi confini*, in *Dir. proc. amm.*, 2017, p. 1 ss.).

Rivista semestrale
ANNO 1 - N. 1/2022 - GENNAIO-GIUGNO
Registrazione presso il Tribunale di Roma n. 87/2022 del 25 maggio 2022

Editoriale Scientifica s.r.l.
Via San Biagio dei Librai 39
80138 Napoli
Tel. (39) 081.5800459
editoriale.abbonamenti@gmail.com
www.editorialescientifica.com

ISSN 2974-6280