

Pescara 25-26 settembre 2015

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA E L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE TRIBUTARIE

Premessa. - 1. I presupposti del giudizio di ottemperanza. — 2. Il procedimento. — 3. L'oggetto del giudizio di ottemperanza. — 4. I provvedimenti del giudice dell'ottemperanza e la loro impugnazione. — 5. L'esecuzione della sentenza non definitiva nello schema di Decreto delegato sul contenzioso.

Premessa

All'interno della disciplina del processo tributario (D.Lgs. n. 546/1992), gli articoli da 68 a 70, sono dedicati all'esecuzione delle sentenze delle commissioni tributarie. A prescindere dall'esecuzione in senso stretto che, come vedremo, si riferisce espressamente alle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria, dell'ente locale o dell'Agente del servizio di riscossione divenute definitive; per il caso di rigetto o di accoglimento parziale del ricorso, l'art. 68, ammette la riscossione frazionata del tributo in pendenza del processo.

Per le sentenze emesse nei processi di impugnazione di atti impositivi non è configurabile una esecuzione in senso stretto. Le sentenze che annullano un provvedimento amministrativo non hanno bisogno di esecuzione perché si eseguono da sé.

Le sentenze che, invece, respingono l'impugnazione di un atto impositivo sono sentenze puramente dichiarative: esse dichiarano l'infondatezza del ricorso e non modificano la situazione sostanziale; resta in vita l'atto impugnato e, quindi, il "precetto" che deve essere portato ad esecuzione non è quello contenuto nella sentenza, ma quello contenuto nell'atto impugnato.

In altri termini, se viene impugnato un avviso di accertamento, ed il giudice tributario respinge in tutto o in parte il ricorso, l'obbligo di pagare (in tutto o in parte) il tributo non deriva dalla sentenza, ma dall'atto impugnato, che continua a dispiegare i suoi effetti.

Per l'ipotesi di condanna costituente titolo esecutivo, il Legislatore del processo tributario ha previsto due diverse azioni nei confronti dell'ufficio soccombente: l'esecuzione forzata secondo le norme del codice di rito in base a copia autentica della sentenza «spedita in forma esecutiva a norma dell'art. 475 del codice di procedura civile» ed il ricorso per ottemperanza ai sensi dell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992¹.

Le due procedure possono essere attivate contemporaneamente (**in tal senso Cass. 14.1.2004, n. 358**).

1. I presupposti del giudizio di ottemperanza

¹ Per i riferimenti essenziali sul giudizio di ottemperanza cfr.: GLENDI, *Giudizio di ottemperanza*, in Enc. giur., Roma, 2000, 9; RANDAZZO, *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, 168; TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2014, 285 ss.; BATISTONI FERRARA – BELLE', *Diritto tributario processuale*, Milano, 2014, 210.

Il giudizio di ottemperanza segue regole sue proprie in ragione del duplice obiettivo che si prefigge: verificare se vi sia stata o meno l'inottemperanza e, in caso affermativo, rendere effettivo il comando espresso dalla sentenza mediante l'adozione dei necessari provvedimenti.

Ottemperanza è concetto più ampio di esecuzione, perché può riguardare non solo le sentenze di condanna, ma anche altre sentenze, che comportino degli obblighi per l'amministrazione. L'ottemperanza può essere promossa anche a seguito di sentenze di annullamento. La sentenza che annulla un avviso di accertamento, pur non contenendo la diretta statuizione di obblighi, comporta per l'amministrazione l'obbligo di sgravare le somme iscritte provvisoriamente a ruolo e di restituire ciò che è stato riscosso.

Inoltre, con l'azione di esecuzione del giudicato potrebbe essere contestata anche un'azione impositiva dell'amministrazione che contrasti con il giudicato: si pensi alla riscossione portata avanti, nonostante l'avvenuto annullamento dell'avviso di accertamento. Anzi, l'ampliamento, ad opera della giurisprudenza, delle ipotesi di vincolo di giudicato potrebbe condurre ad ipotizzare, con molta cautela, il ricorso all'art. 70, anche per paralizzare atti che reiterino pretese sulle quali si è formato un giudicato negativo per l'amministrazione.

L'ottemperanza si differenzia dall'esecuzione forzata, in quanto il suo scopo non è l'espropriazione di beni del debitore, ma è quello di sostituire direttamente il giudice all'amministrazione, per adottare gli atti necessari a dare esecuzione alla sentenza, garantendo l'effettivo adeguamento dell'amministrazione alle statuizioni della sentenza e così l'effettività della tutela (**Cass. 24.9.2010, n. 20202**).

Perciò, mentre il processo esecutivo regolato dal codice di procedura civile presuppone un titolo esecutivo che indichi con precisione l'obbligazione da adempiere, e costituisca titolo idoneo per dare corso all'espropriazione, l'ottemperanza può essere esperita per qualsiasi sentenza del giudice tributario che comporti obblighi di adempimento da parte dell'Amministrazione finanziaria, e consiste nel porre in essere gli atti e i comportamenti che l'amministrazione ha ommesso rispetto al giudicato².

2. Il procedimento

Il ricorso per ottemperanza può essere proposto dopo che è scaduto il termine per l'adempimento degli obblighi posti dalla sentenza passata in giudicato a carico dell'Amministrazione finanziaria o altro ente impositore³. In mancanza di un termine, il ricorso è proponibile dopo che sono trascorsi trenta giorni da un atto di messa in mora notificato a mezzo di ufficiale giudiziario; il ricorso può essere proposto fino a quando l'obbligo non sia estinto (**Cass. 23.6.2010, n. 15176; Cass. 24.9.2010, n. 20202**).

La competenza spetta alla commissione tributaria provinciale, quando la sentenza cui ottemperare è di tale organo. Quando cioè è una sentenza che non è stata appellata, o è stata impugnata, ma la commissione regionale ha dichiarato inammissibile o improcedibile l'appello.

² Cass. 1.3.2004, n. 4126, secondo cui <<il giudizio di ottemperanza, a differenza del processo esecutivo, che presuppone un comando dotato dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo, ed è rivolto a realizzare un'espropriazione di beni, è ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia o la difforme condotta della pubblica amministrazione rispetto al giudicato, anche se il giudicato è privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo>>. Sulla differenza tra ottemperanza ed esecuzione cfr. anche Cass., 12.3. 2009, n. 5925.

³ Il ricorso all'ottemperanza è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva, che decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed erario abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire. Ne consegue che è inammissibile il ricorso alla suddetta procedura per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad una istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica (Cass. 18.12.2013, n. 28286).

Invece, se la commissione regionale si è pronunciata nel merito, e la sentenza è passata in giudicato, la competenza per l'ottemperanza spetta alla commissione regionale, dato che la pronuncia di appello sostituisce quella appellata, anche se è una sentenza di conferma (**Cass. 20.9.2005, n. 18526**).

Se la sentenza della commissione tributaria regionale è impugnata per Cassazione, bisogna distinguere. Se la Cassazione respinge il ricorso proposto contro una sentenza di condanna, la sentenza cui ottemperare è quella della commissione tributaria regionale, dinanzi a cui deve quindi essere proposto il ricorso.

Se invece la sentenza della Corte di Cassazione è una pronuncia di merito, che condanna l'amministrazione al rimborso, l'ottemperanza alla sentenza della Cassazione appartiene alla giurisdizione del giudice amministrativo (art. 70, 1 co., D.Lgs. n. 546/1992).

La disciplina del procedimento di ottemperanza diverge da quella ordinaria. Il ricorso non è indirizzato alla commissione ma al presidente e deve contenere l'esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza. Copia della sentenza, unitamente all'originale o alla copia autentica dell'atto di messa in mora, deve essere allegata al ricorso.

Il ricorrente non deve notificare il ricorso alla controparte, ma depositarlo in doppio originale; sarà poi la segreteria della commissione a comunicarlo alla controparte, che può, entro venti giorni, «trasmettere le proprie osservazioni alla commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento».

Decorso tale termine, il presidente della commissione assegna il procedimento ad una sezione (la stessa che ha emesso la sentenza da eseguire). Il presidente della sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso, che è trattato in camera di consiglio, ma con facoltà di intervento delle parti (che devono essere avvisate almeno dieci giorni liberi prima).

Nell'udienza in camera di consiglio, il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisiti i documenti necessari, accertata l'inottemperanza, adotta con sentenza tutti i provvedimenti necessari affinché possa essere data piena attuazione alla decisione passata in giudicato in ragione degli obblighi risultanti espressamente dal suo dispositivo e tenuto conto della relativa motivazione. Realizzata l'ottemperanza, il collegio dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.

L'ordinanza è un provvedimento a carattere meramente ordinatorio che si limita a dichiarare chiuso il procedimento, una volta preso atto dell'avvenuta esecuzione dei provvedimenti emessi con la sentenza che pronuncia sull'istanza di ottemperanza e di quelli adottati dal commissario *ad acta* (**Cass. 6.7.2012, n. 11352**).

3. L'oggetto del giudizio di ottemperanza

Il fatto che l'ottemperanza possa riguardare sentenze che non indicano puntualmente l'obbligo che ne consegue comporta che il giudizio di ottemperanza è un giudizio *sui generis*, <<caratterizzato da un misto di poteri cognitori ed esecutivi, nel quale il giudice deve prioritariamente individuare gli obblighi non adempiuti, valutando la portata del dispositivo della sentenza da ottemperare in una con la motivazione>> (**Cass. 1.3.2004, n. 4126**).

Segue l'attività di merito dell'ottemperanza, che consiste nell'adozione di provvedimenti in luogo dell'amministrazione inadempiente. Il giudice deve ripristinare l'integrità della posizione del ricorrente, sostituendosi all'attività amministrativa non svolta, o svolta in maniera difforme dal giudicato.

Quindi, in primo luogo va ricercata la portata della sentenza da eseguire; in secondo luogo,

un'attività destinata ad individuare il provvedimento idoneo a dare esecuzione alla sentenza. L'oggetto del giudizio di ottemperanza va inquadrato nell'ambito della verifica dell'adempimento, da parte della PA, dell'obbligo di esecuzione nascente dal giudicato. E' ammissibile ogni qualvolta si debba far valere l'inerzia dell'amministrazione rispetto al contenuto del giudicato (**Cass. 1.12.2004, n. 22565**).

Il giudizio tributario di ottemperanza, come l'analogo giudizio dinanzi al giudice amministrativo, si limita al giudicato da eseguire, per cui il giudice non può riconoscere un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello su cui ha statuito la sentenza da eseguire (**Cass. 6.2.2003, n. 11867**).

Non sono ammissibili altre domande ed altre pretese.

È stata ritenuta ammissibile la domanda di interessi legali, anche se non previsti dalla sentenza da eseguire, trattandosi di domanda accessoria rispetto alla condanna al rimborso (**Cass. 22.2.2005, n. 3555**); sono state ritenute inammissibili la domanda di condanna dell'Amministrazione finanziaria alla corresponsione degli interessi anatocistici e la domanda di rivalutazione monetaria (**Cass. 3.12.2004, n. 22761**; **Cass. 9.12.2009, n. 25696**).

Se la sentenza da eseguire ha per oggetto il riconoscimento della spettanza di un'agevolazione fiscale per una specifica annualità, non può chiedersene l'estensione ad un'annualità diversa, al fine di ottenere il rimborso dell'imposta versata, in quanto il diritto al rimborso postula l'accertamento di ulteriori presupposti di fatto, quali l'avvenuto pagamento e la sua misura, estranei all'oggetto del giudicato cui prestare ottemperanza (**Cass. 8.4.2009, n. 8486**).

4. I provvedimenti del giudice dell'ottemperanza e la loro impugnazione

Appartiene alla discrezionalità del giudice dell'ottemperanza individuare i mezzi idonei ad assicurare l'esecuzione del giudicato.

L'art. 70, 7 co., D.lgs. n. 546/1992, dispone che il collegio, laddove lo ritenga opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario *ad acta*, cui può essere conferito il potere di avvalersi della struttura dell'Amministrazione finanziaria, che è tenuta a fornire l'assistenza, la documentazione e tutti gli elementi necessari per la sollecita adozione del provvedimento commissariale⁴.

In linea di principio, è da escludere che l'ufficio finanziario possa opporre la compensazione (**Cass. 5.9.2010, n. 18208**). Se però il contribuente creditore accetta la compensazione con un suo debito d'imposta, senza che debba seguire alcun esborso dell'Amministrazione, la compensazione è ammessa, rappresentando un modo "satisfattorio" di estinzione dell'obbligazione (**Cass. 3.12.2004, n. 22761**).

Senza il consenso del contribuente, dunque, il giudice non può dichiarare l'estinzione per compensazione del credito del contribuente, perché tale statuizione presuppone un'attività di accertamento del controcredito del fisco (con riferimento alla relativa sussistenza, liquidità, esigibilità, epoca di insorgenza) che eccede l'ambito della cognizione fissato dall'art. 70, 7 co., D.lgs. n. 546/1992.

E' fatta salva la possibilità di dichiarare la compensazione se non sia necessaria alcuna attività cognitiva, in quanto accettata sia dal fisco, sia dal contribuente, con riguardo alle reciproche pretese creditorie, ovvero quando il credito opposto dal fisco derivi a sua volta da sentenza

⁴ Per la giurisprudenza, il commissario "*ad acta*", quale ausiliario del giudice di ottemperanza, deve eseguire il proprio compito sotto il continuo controllo e la continua vigilanza di quest'ultimo, al fine di assicurare l'esatta rispondenza delle sue attività al contenuto della sentenza, assicurando al cittadino il conseguimento di quanto riconosciutogli in sede di cognizione, e rimane irrilevante il rapporto organico che lo lega all'ente al cui ufficio è preposto (cass. 22.6.2007, n. 14647). Inoltre la sua attività non è assimilabile a quella di un consulente tecnico (Cass. 11.2.2009, n. 3291).

passata in giudicato (**Cass. 25.5.2011, n. 11450**).

La commissione non può compensare il credito d'imposta del contribuente, nelle more fallito, con il credito fiscale vantato dall'Amministrazione finanziaria (**Cass. 24.6.2005, n. 13681**).

Per quanto riguarda l'eventuale impugnazione dei provvedimenti emessi dal giudice dell'ottemperanza, si precisa che le sentenze della commissione tributaria provinciale, emesse nel giudizio di ottemperanza, non sono appellabili e possono essere impugnate solo dinanzi alla Corte di Cassazione (**Cass. 3.3.2005, n. 4596**).

L'art. 70, 10 co., D.Lgs. n. 546/1992, prevede che «*contro la sentenza di cui al 7° comma è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento*»; e il 7° comma non riguarda qualsiasi sentenza, ma solo quella con cui vengono adottati «*i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza*». La norma significa che è escluso il ricorso per revocazione e che è ammesso solo il ricorso per cassazione (**CTR Puglia, sez. V, 19.7.2004, n. 4**).

La giurisprudenza interpreta tale disposizione nel senso della impugnabilità di tutte le sentenze, e non soltanto delle sentenze che, come prevede il 7° comma, provvedono sull'ottemperanza (**Cass. 13.5.2003, n. 7312**).

Inoltre, la disposizione secondo cui il ricorso per Cassazione contro le sentenze di ottemperanza è ammesso «*per inosservanza delle norme sui procedimenti*» è stata interpretata ed integrata - alla luce dell'art. 111 Cost. - nel senso che la denuncia di violazione di norme procedurali include necessariamente anche il controllo della sussistenza delle condizioni e dei presupposti dell'azione e, quindi, ogni violazione di legge, con riferimento tanto alla legge regolatrice del rapporto sostanziale controverso che a quella regolatrice del processo (**Cass. 3.3.2005, n. 459** che ha dichiarato inammissibile il ricorso per vizio di motivazione con cui l'AF deduceva una errata interpretazione della sentenza di merito da parte del giudice dell'ottemperanza).

È stato dichiarato ammissibile il ricorso per cassazione avverso le sentenze che dichiarano inammissibile il giudizio di ottemperanza (**Cass. 1.3.2004, n. 4126; Cass. 12.8.2004, n. 15655**). La limitazione dell'impugnativa alle sole norme sul procedimento perde rilievo per il fatto che, a prescindere da quanto prevede l'art. 70, il ricorso per Cassazione contro le sentenze di ottemperanza del giudice tributario è ammissibile ai sensi dell'art. 111 Cost.

Per cui il ricorso può essere proposto per violazione di legge sia sostanziale, sia processuale. Ad esempio, il ricorso per Cassazione può essere proposto per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato (**Cass. 5.8.2004, n. 15084**) o in caso di errata dichiarazione di cessata materia del contendere (**Cass. 28.2.2011, n. 4796**).

L'ordinanza con cui viene dichiarato chiuso il procedimento di ottemperanza, ai sensi dell'8° comma dell'art. 70 del D.lgs. n. 546, può essere impugnata per cassazione ex art. 111 Cost., se il giudice dell'ottemperanza, pur utilizzando la formula impropria della "presa d'atto", prenda posizione (e quindi decida) sulla questione della corretta esecuzione del giudicato (**Cass. 21.2.2005, n. 3435**).

5. L'esecuzione della sentenza non definitiva nello schema di Decreto delegato sul contenzioso

Lo schema di decreto legislativo sulla riforma del processo tributario⁵ reca rilevanti novità in tema di esecuzione delle sentenze del giudice tributario, destinate ad avere un impatto sul piano applicativo.

⁵ Atto del Governo n. 184, trasmesso il 27.6.2015 alle competenti Commissioni parlamentari per il primo parere, approvato, in seconda lettura, con alcune modifiche, dal Consiglio dei Ministri del 4.9.2015.

A) L'unica forma di esecuzione della sentenza tributaria favorevole al contribuente sarà costituita dal solo giudizio di ottemperanza che in molti casi sarà devoluto alla Commissione tributaria in composizione monocratica. Non ci sarà più la possibilità di dare esecuzione alla sentenza mediante l'espropriazione forzata ex art. 69, D.Lgs. n. 546/1992.

Peraltro, il nuovo testo approvato nella seduta del 4 settembre 2015 tiene conto di alcune osservazioni espresse nel parere di Camera e Senato, prevedendo l'immediata esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente anche per quelle emesse su ricorso della parte avverso gli atti relativi alle operazioni catastali (inizialmente riguardava solo le sentenze di condanna alla restituzione di somme di denaro).

Nella relazione di accompagnamento si legge che la scelta della esclusività del giudizio di ottemperanza, come unico strumento per l'esecuzione delle sentenze tributarie, è giustificata dalla loro peculiarità e dalla particolare efficacia della procedura che consente di ottenere, anche in tempi brevi, l'adempimento dell'AF, con il rimborso delle relative spese. Ed infine, è giustificata dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva non garantisce spesso l'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire sui beni di soggetti pubblici. A ciò aggiungiamo che la maggioranza delle sentenze di questo tipo non reca la statuizione di condanna al pagamento di somme determinate a carico dell'Amministrazione soccombente, pertanto questa sentenza non potrà essere "*spedita in forma esecutiva*" ai sensi dell'art. 475 c.p.c. e costituire titolo esecutivo suscettibile di dare avvio all'esecuzione forzata⁶.

B) In risposta ad un'esigenza di effettività della tutela giurisdizionale, viene fornito al contribuente lo strumento processuale per dare attuazione all'art. 68, 2 co., D.Lgs. n. 546/1992, che, in caso di esito positivo per il contribuente del grado di giudizio (sia esso di primo o di secondo grado, ed ancorchè penda impugnazione alla sentenza) impone all'Ufficio di rimborsare, entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza, <<*il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza*>>.

Tale disposizione va interpretata nel senso che essa sancisce non soltanto l'obbligo dell'AF di restituire il tributo corrisposto in eccedenza rispetto alla decisione della Commissione tributaria, ma anche il corrispondente divieto di dare ulteriore corso alla riscossione che non è più legittima. La dottrina e la giurisprudenza (Cass. 8.7.2005, n. 14331; Cass. 30.7.2008, n. 20616; Cass. 25.11.2011, n. 24937) hanno molto dibattuto sul tema a causa della mancanza di un adeguato strumento di tutela, non essendo consentito, il ricorso al giudizio di ottemperanza che subordina la procedibilità al passaggio in giudicato della sentenza⁷.

Lo schema di Decreto delegato risolve questo problema. L'art. 9, lett. gg), aggiunge al comma 2

⁶ Per GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: ultimissime dal c.p.c. e Legge delega*, in Corr. trib., 2014, 3033, essendo stata prevista l'abolizione dell'esecuzione forzata tributaria, regolata dal Codice di procedura civile, si assiste ad una palese illegittimità costituzionale della via seguita per realizzarla, atteso che una modifica di questa portata, comportante la parziale abrogazione delle norme del c.p.c., che prevedono la fruibilità dell'esecuzione forzata ivi contenuta (artt. 474 ss. c.p.c.) per tutte le sentenze costituenti titolo esecutivo anche nei confronti della PA, con la conseguenziale privazione del contribuente di un vero diritto soggettivo all'accesso alla giustizia ordinaria a seguito di una ottenuta sentenza esecutiva di condanna dell'amministrazione a restituire quanto indebitamente trattenuto, avrebbe dovuto essere normativamente sancita per le vie ordinarie o su delega del Parlamento, non già tramite un provvedimento delegato deliberato senza che la Legge delega contenga il pur minimo supporto in tal senso.

⁷ Per i riferimenti della dottrina, cfr. RANDAZZO, *Annullamento dell'accertamento con sentenza non ancora passata in giudicato ed "effetti ripristinatori"*, in Riv. dir. trib., 2014, I, 923. In giurisprudenza, tra le tante, Cass. 10.7.2008, n. 19078, in cui si afferma che <<*deve essere esclusa la riscossione provvisoria per la pretesa tributaria annullata dal primo giudice che accoglie il ricorso del contribuente; in attesa che si formi il giudicato sulla questione, la sentenza che riconosce le ragioni del cittadino priva di supporto l'atto amministrativo che legittima la pretesa tributaria*>>.

dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992, la seguente disposizione: *“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”*⁸.

La norma entrerà in vigore dal 1° gennaio 2016.

Come già detto, rilevanti novità riguardano l'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992, da un lato, nella nuova formulazione, le sentenze tributarie di condanna in favore del contribuente potranno essere eseguite solo mediante il giudizio di ottemperanza; dall'altro, la sentenza di condanna potrà essere eseguita anche se non è passata in giudicato.

Infatti, nel nuovo comma 1 dell'art. 69, è chiaramente disposto che *«la sentenza di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente è immediatamente esecutiva»*.

L'esecuzione troverà anche in questo caso il suo strumento di attuazione nel giudizio di ottemperanza. Si avrà tuttavia una netta differenziazione procedimentale tra le cause di importo non superiore ad euro 10.000 e quelle di ammontare maggiore (nel computo non vanno comprese le eventuali spese di lite).

Per evidenti ragioni di cautela, dettati dalla circostanza che in caso di esecuzione della sentenza favorevole al contribuente questa esigenza di immediatezza espone l'ente impositore al rischio che una volta erogato il rimborso esso non sia più in grado, in caso di riforma della sentenza, di recuperarlo dal contribuente resosi nel frattempo insolvente, il Legislatore, ha subordinato l'immediata ricorribilità al giudice dell'ottemperanza alla condizione che il contribuente presti idonea garanzia secondo il modello dell'art. 38-bis, 5 co., D.P.R. n. 633/1972.

In sostanza, la previsione di una garanzia, nell'ottica del legislatore, da un lato mira ad evitare rischi per l'erario, ma dall'altro lato *«impedisce un incremento esponenziale delle richieste di sospensiva, con gli inevitabili aggravi che ciò comporterebbe in termini di oneri per le parti e sovraccarico dell'apparato giudiziario»*. E' quanto si legge nella relazione dello schema di Decreto.

Sul piano procedimentale, per le liti di importo non superiore ad euro 10.000, il ricorso al giudice dell'ottemperanza sarà deciso dalla Commissione in composizione monocratica; tale composizione si avrà anche in tutti i casi in cui l'azione è volta al pagamento delle spese di giudizio.

In considerazione del notevole impatto finanziario che è destinata ad avere la norma proposta, la riforma dell'art. 69, non entrerà in vigore prima del 1° gennaio 2017..

Si segnala, da ultimo, che nell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992, è destinato ad essere introdotta la norma che legittima l'utilizzazione del giudizio di ottemperanza anche nei confronti dell'agente della riscossione e del soggetto abilitato all'attività di riscossione dei tributi e delle altre entrate degli enti locali, come tale iscritto nell'albo di cui all'art. 53, D.Lgs. n. 446/1997.

Si è ritenuto opportuno equiparare, fin dove possibile, gli enti impositori agli agenti della riscossione, nonché ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53, cit. in particolare, questi ultimi, ancorchè soggetti privati, esercitano funzioni pubbliche su concessione; da ciò la loro assoggettabilità anche al giudizio di ottemperanza⁹.

⁸ Per i primi commenti allo schema di riforma del contenzioso tributario si rinvia a: RANDAZZO, *L'esecuzione della sentenza non definitiva nello schema di riforma del processo tributario*, in Corr. trib., 2015, 2393 ss.; GLENDI, *Fermenti legislativi processualtributaristici: lo schema di Decreto delegato sul contenzioso*, Ibidem, 2015, 2467 ss.

⁹ La giurisprudenza amministrativa ha infatti da tempo chiarito che *«Il giudizio di ottemperanza è ammesso anche nei confronti di un soggetto tenuto in forza del giudicato al compimento di attività implicante esercizio di potestà pubbliche, quale il concessionario delegato all'espropriazione»* (Cons. Stato 27.11.2010, n. 8250). In tal senso si

è espresso anche il TAR Campania (sent. 13.1.2011, n. 86), secondo cui <<Il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche per ottenere il pagamento di una somma di denaro, purchè però nei confronti di una Pubblica Amministrazione, ovvero nei confronti di un soggetto privato concessionario di pubblici poteri, per il compimento di attività connesse all'esercizio di questi ultimi>>.