

CORSO DI PERFEZIONAMENTO IN DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA GIUDIZIO DI CONVALIDA MISURE CAUTELARI

AVV. FABIO PACE

11 05 2026

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

Nel processo tributario il giudizio di ottemperanza è stato introdotto con l'art. 70 del D. Lgs. n. 546/1992.

Dalla lettura della norma si evince che, in ambito tributario, il giudizio di ottemperanza costituisce lo strumento che permette al contribuente di chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria, che ha pronunciato la sentenza di cui si richiede l'esecuzione coattiva, di emettere tutti i provvedimenti necessari ad ottenere l'adempimento di quanto disposto nella sentenza stessa.

L'art. 70, comma 10, del D.Lgs. n. 546/1992, ove dispone che "Contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento", deve essere letto nel senso che la limitazione vale solo per le impugnazioni ordinarie, così che contro le sentenze emesse dal giudice dell'ottemperanza il ricorso per cassazione deve ritenersi ammesso soltanto per inosservanza delle norme sul procedimento, mentre la restrizione ivi prevista non è applicabile allo strumento della revocazione.

Il giudizio di ottemperanza, nell'attuale formulazione dell'art. 70 D. Lgs. n. 546/1992, costituisce l'unico mezzo a disposizione del contribuente in materia di esecuzione coattiva delle sentenze tributarie.

Infatti, fino al 2015, ovvero fino all'entrata in vigore del D. Lgs. n. 156/2015, il contribuente, al termine di un contenzioso tributario che lo vedeva vittorioso, poteva ricorrere a due strumenti per chiedere l'esecuzione forzata della sentenza del giudice tributario:

l'azione esecutiva, esperibile secondo le modalità previste dall'art. 479 ss. c.p.c., nell'eventualità in cui l'Amministrazione fosse risultata soccombente e fosse stata condannata al pagamento di una somma di denaro;

o il giudizio di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70 del D. Lgs. n. 546/1992.

La scelta di dare esclusività a tale rimedio è stata chiarita nella relazione illustrativa del D. Lgs. n. 156/2015, nella quale si spiega che tale scelta è dettata da tre ragioni:

dalla peculiarità delle sentenze tributarie;

dalla particolare efficacia del rimedio dell'ottemperanza che consente l'adempimento della sentenza in tempi brevi;

e dal fatto che la procedura esecutiva ordinaria non consente un'adeguata tutela e soddisfacimento dell'interesse del contribuente.

La duplice scelta era disciplinata dallo stesso art. 70 del D. Lgs. n. 546/1992, che, nella sua formulazione originaria, al primo comma affermava espressamente:

“salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo”.

Fu proprio questa disposizione a generare un ampio dibattito giurisprudenziale in merito all'alternatività, complementarietà o cumulabilità dei due istituti appena menzionati, poiché non disciplinava espressamente il nesso tra esecuzione ordinaria, disciplinata dal codice di procedura civile, ed il giudizio di ottemperanza.

Successivamente, con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 156/2015, dall'art. 70 del D. Lgs. n. 546/1992 è stata soppressa la frase “salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo”, con la conseguente impossibilità di esperire un giudizio esecutivo ordinario a norma del codice di procedura civile in alternativa all'ottemperanza tributaria.

Sicché, dopo la riforma, il contribuente che ha interesse all'esecuzione coattiva di una sentenza tributaria può esperire esclusivamente il rimedio dell'ottemperanza.

L'esclusività del rimedio dell'ottemperanza per l'adempimento di sentenze tributarie è stato di recente confermato da una pronuncia della Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 11908 del 12 aprile 2022), in cui i giudici di legittimità hanno chiarito che:

“a seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015 (recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario in attuazione della legge delega n. 23 del 2014), e l'eliminazione della possibilità, originariamente prevista, per il contribuente di ricorrere al processo di esecuzione forzata regolato dal codice di procedura civile, il giudizio di ottemperanza costituisce l'unico rimedio per l'attuazione delle sentenze tributarie nel caso di inadempimento dell'Amministrazione»

.

Il giudizio di ottemperanza può essere proposto dal contribuente per chiedere l'esecuzione della sentenza a lui favorevole allorquando si verifichino specifici presupposti.

I presupposti previsti dall'art. 70 del D. Lgs. n. 546 del 1992 sono:

l'inutile decorrenza del termine previsto dalla legge per l'adempimento dell'obbligo posto dalla sentenza a carico dell'Amministrazione finanziaria o, in mancanza, l'inutile decorrenza del termine di trenta giorni dalla sua messa in mora ad opera del contribuente;

una sentenza la cui esecuzione richieda una specifica attività non posta in essere dall'Ufficio soccombente.

In altre parole, è necessario che l'Amministrazione finanziaria sia inadempiente agli obblighi derivanti dalla pronuncia favorevole al contribuente.

Per quanto riguarda il significato da attribuire all'inadempimento, inizialmente veniva considerato tale l'espresso rifiuto della Pubblica Amministrazione di dare attuazione al giudicato e, solo in secondo tempo, si è esteso fino a ricomprendere ipotesi di assoluta o parziale inerzia.

Occorre, inoltre, sottolineare che il ricorso in ottemperanza è esperibile fino a che l'obbligo non sia estinto, con la conseguenza che sia un adempimento parziale sia il compimento di atti preparatori all'adempimento offrono al contribuente la possibilità di azionare tale rimedio

Inoltre, è importante precisare che, nonostante l'art. 70 D. Lgs. n. 546/1992 prescriva, quale ulteriore requisito, il passaggio in giudicato della sentenza, dopo l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 156/2015, il rimedio dell'ottemperanza può essere esperito anche per richiedere l'esecuzione di sentenze non definitive, ai sensi del combinato disposto degli artt. 67 bis, 68 e 69 D. Lgs. n. 546/1992.

Sul punto, si cita l'art. 67 bis D. Lgs. n. 546/1992, il quale dispone che: "le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo", riconoscendo, in tal modo, l'esecutività immediata delle pronunce delle Commissioni Tributarie, oggi denominate Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado.

I successivi artt. 68 e 69 D. Lgs. n. 546/1992 disciplinano l'ipotesi in cui si richiede l'esecuzione di sentenze tributarie favorevoli al contribuente, seppur non ancora definitive.

Più precisamente, l'art. 68 D. Lgs. n. 546/1992, nella sua attuale formulazione, chiarisce che il passaggio in giudicato della sentenza non costituisce più condizione di procedibilità per esperire il giudizio di ottemperanza.

In particolare, al citato articolo è stato aggiunto, a seguito della riforma attuata con l'entrata in vigore del D. Lgs. n. 156/2015, il seguente periodo:

“In caso di mancata esecuzione del rimborso il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70 alla commissione provinciale ovvero, se il giudizio è pendente nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale”.
successivi artt. 68 e 69 D. Lgs. n. 546/1992 disciplinano l'ipotesi in cui si richiede l'esecuzione di sentenze tributarie favorevoli al contribuente, seppur non ancora definitive.

Della stessa portata è anche la nuova formulazione dell'art. 69 D. Lgs. n. 546/1992, che enuncia il principio secondo cui le sentenze emesse in senso favorevole al contribuente sono immediatamente esecutive, anche se soggette a impugnazione.

Quanto appena detto trova espressa conferma nella ordinanza n. 12847 del 22 aprile 2022.

Pertanto, è chiaro che, ai sensi della nuova normativa, il giudizio di ottemperanza può essere promosso per chiedere l'esecuzione coattiva sia di una sentenza passata in giudicato sia di una sentenza ancora soggetta ad impugnazione ma favorevole al contribuente.

Sul punto, si è espressa la Suprema Corte con la recente sentenza n. 11908 del 12 aprile 2022, nella quale ha chiarito che:

“Per effetto delle modifiche introdotte dalla novella del 2015, entrambe le disposizioni ora richiamate (art. 68, comma 2 e art. 69, comma 5), inoltre, riconoscono al contribuente, nel caso di mancata esecuzione della sentenza, la possibilità di chiedere l'ottemperanza ai sensi dell'art.70, d.lgs. n. 546 del 1992 (art. 68, comma 2 e art. 69, comma 5).

Inoltre, il citato D. Lgs. n. 156/2015 prevede la possibilità di esperire il giudizio di ottemperanza anche per l'esecuzione provvisoria dei seguenti provvedimenti:

sentenza non definitiva di condanna al pagamento di somme, comprese le spese processuali, in favore del contribuente (a decorrere dal 1° giugno 2016);

sentenza non definitiva relativa ad operazioni catastali parzialmente o totalmente favorevoli al contribuente (a decorrere dal 1° giugno 2016);

la sentenza non definitiva relativa ad atti impositivi che comportano, ex art. 68, comma 2, il rimborso al contribuente del tributo e relativi interessi e sanzioni, corrisposti in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza a lui favorevole (a decorrere dal 1° giugno 2016);

ordinanza di liquidazione delle spese processuali in caso di rinuncia al ricorso, ex art. 44, comma 2, D. Lgs. n. 546/1992.

Sul punto, si è espressa la Suprema Corte con la recente sentenza n. 11908 del 12 aprile 2022, nella quale ha chiarito che:

“Per effetto delle modifiche introdotte dalla novella del 2015, entrambe le disposizioni ora richiamate (art. 68, comma 2 e art. 69, comma 5), inoltre, riconoscono al contribuente, nel caso di mancata esecuzione della sentenza, la possibilità di chiedere l'ottemperanza ai sensi dell'art.70, d.lgs. n. 546 del 1992 (art. 68, comma 2 e art. 69, comma 5).

La Suprema Corte si è espressa negli stessi termini anche con l'ordinanza n. 16569 del 20 giugno 2019, nella quale ha disposto che il giudizio di ottemperanza:

“è ammissibile anche in presenza di comandi privi dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo in quanto scopo di tale giudizio non è di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione, come si verifica nel corrispondente giudizio esecutivo civile da cui si differenzia, ma di rendere effettivo quel comando, compiendo un'attività cognitiva e ricostruttiva degli obblighi sanciti dalla sentenza ormai definitiva, che non è, invece, consentita nel giudizio esecutivo civile.

La norma dispone che il giudizio ottemperanza deve essere promosso davanti alla Corte di giustizia di primo grado quando la sentenza di condanna a favore del contribuente sia stata da essa pronunciata, mentre in tutti gli altri casi sarà competente in via residuale, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado

Pur essendo suddetta disposizione chiara e sintetica, si possono tuttavia presentare casi problematici che possono sollevare dei dubbi sulla competenza del giudice.

Pensiamo, ad esempio, ad una sentenza passata in giudicato della Corte di giustizia di secondo grado, che ha confermato nel merito quella di primo grado ovvero che ha dichiarato inammissibile il procedimento di appello o che ha rigettato l'appello stesso; oppure al caso in cui il provvedimento della Corte di giustizia di secondo grado passato in giudicato consiste in un decreto o in un'ordinanza di inammissibilità o di estinzione del giudizio, o ancora al caso di una sentenza della Corte di Cassazione che abbia deciso anche nel merito, cassando la sentenza della Corte di giustizia di secondo grado e confermando la sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado.

In questi casi, e in altri simili che possono verificarsi, mentre alcuni autori sostengono che la formula in ogni altro caso contenuta nel primo comma dell'articolo 70 sia totalizzante e che, dunque, la competenza spetti comunque alla Corte di giustizia di secondo grado, altri ritengono che nelle descritte ipotesi la competenza possa essere individuata nella Corte di giustizia di primo grado, cioè nel giudice che ha emesso l'effettiva sentenza di cui si chiede l'ottemperanza.

Sulla questione si è pronunciata la Corte di Cassazione con sentenza 21 gennaio 2004 n. 18266, affermando che la Corte di giustizia di primo grado è competente per il giudizio di ottemperanza esclusivamente nel caso in cui sia passato una sentenza da emessa il che può verificarsi o per la mancata impugnazione decisione primo grado o quando il giudizio di secondo grado si concluda con una dichiarazione di inammissibilità o di improdecibilità dell'appello; per cui la sentenza di primo grado resta ferma, senza essere sostituita da quella di appello, che costituisce giudicato formale non sostanziale salvo che per il capo contenente eventuale condanna alle spese che assumono giudicato sostanziale e costituisce titolo esecutivo autonomo, e va perciò fatto bene in sede di ottemperanza esso solo dinanzi alla Corte di giustizia di secondo grado.

Soltanto colui che ha preso parte al giudizio conclusosi con la sentenza della cui esecuzione si controverte può ricorrere a tale strumento. Naturalmente potranno ricorrere a tale strumento di tutela anche gli eventuali rappresentanti o successori, in quanto ai sensi dell'art. 2909 c.c. l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato ad ogni effetto tra le parti, i loro eredi o eventi causa (in tal senso si è espresso il Tribunale Amministrativo Regionale Puglia con sentenza 28 febbraio 1996, n. 60 in T.A.R. 1996, I, 1564).

La legittimazione passiva, invece, è confermata in capo allo stesso ufficio nei cui confronti si è formato il giudicato di cui si è chiesta l'esecuzione.

Occorre ricordare che la giurisprudenza amministrativa non ha escluso che in casi eccezionali il ricorso per l'ottemperanza possa essere esperito nei riguardi di un soggetto pubblico che sia stato estraneo al precedente giudizio di merito e che sia chiamato a porre in essere una attività vincolata in fase di esecuzione del giudicato (sul punto TAR Abruzzi, 18 febbraio 1991, n. 155, in T.A.R., 1991, I, 1425).

Inoltre, con specifico riferimento al processo tributario, la Commissione tributaria provinciale di Roma ha ritenuto che l'intimazione di procedere al pagamento di somme stabilite a favore del contribuente da una sentenza passata in giudicato, possa essere rivolta anche al concessionario della riscossione che non ha preso parte al processo (Comm. Trib. Prov. Roma, 9 aprile 2001, n. 81, in Italia Oggi, 25 agosto 2001).

Con riguardo all'oggetto è stato precisato che l'art. 70 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il quale detta la disciplina del giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie passate in giudicato, non limita l'iniziativa delle parti alla sola ipotesi di pronuncia definitiva esaustiva dell'intera controversia, bensì consente l'attuazione coattiva anche di singole parti o capi autonomi della sentenza, rispetto ai quali si sia formato il giudicato interno, l'esistenza del quale va accertata dal giudice dell'ottemperanza - nell'ambito dei suoi poteri di verifica dei presupposti processuali della domanda -, anche in assenza della relativa certificazione di cancelleria o segreteria (Cass., 14 gennaio 2004, n. 358, in Mass. Giust. civ, 2004, 44).

E' stato precisato, inoltre, che il giudice deve assumere i provvedimenti che ritiene più opportuni entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia decisa col giudicato.

Conseguentemente il contribuente che chiede il rimborso del credito d'imposta può avere diritto al pagamento degli interessi anatocistici se tale domanda costituisce oggetto della sentenza passata in giudicato e di cui si chiede l'ottemperanza (Cass., 6 agosto 2003, n. 11867, in Mass. Giust. civ, 2003).

Analogamente è stato affermato che non costituisce domanda nuova, rispetto a quella di rimborso dell'imposta, la richiesta di rimborso degli accessori, fra cui gli interessi anatocistici e la rivalutazione, basata sulla naturale fecondità del denaro. Conseguentemente, in caso di rimborso della sola imposta con gli interessi semplici, tale domanda può ben essere proposta in sede del giudizio di ottemperanza, senza necessità di ricorrere ad altro giudice (Comm. Trib. Reg. Abruzzo, 2 aprile 2001, n. 40, in Riv. Dir. Trib., 2002, II, 154; Comm. Trib. Reg. Lazio, 22 marzo 2000, n. 166, in Giur. Trib., 2001, 539).

Il giudizio di ottemperanza va iniziato, a pena di inammissibilità, con la forma del ricorso

In assenza di deroghe espresse si applica la disciplina di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Ne consegue che il ricorso deve essere sottoscritto da un difensore abilitato ed essere diretto al presidente della Commissione adita; deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione ed indicare - a pena di inammissibilità - gli estremi della sentenza di cui è richiesta l'esecuzione.

Il ricorrente può chiedere al giudice di provvedere in merito alla esecuzione della sentenza e non può avanzare domande che non derivino direttamente dal giudicato né può chiedere una modifica del giudicato.

Il ricorso deve essere accompagnato dall'originale o da copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a mezzo di ufficiale giudiziario all'amministrazione finanziaria. La Commissione Tributaria Provinciale di Trento ha escluso che il deposito di una copia semplice possa comportare l'inammissibilità del ricorso (Comm. Trib. Prov. Trento, 4 maggio 2000, n. 57, in Corr. Trib., 2000, 1099).

A differenza di quanto avviene per il ricorso ordinario, in questo procedimento, la segreteria della commissione trasmette uno dei due originali all'ufficio obbligato a provvedere.

Entro venti giorni, successivi alla trasmissione di uno dei due originali del ricorso all'ufficio, quest'ultimo può trasmettere le proprie osservazioni, allegando la documentazione dell'avvenuto adempimento.

Il termine non è da ritenersi perentorio e l'eventuale mancata trasmissione delle osservazioni non preclude all'Ufficio la possibilità di partecipare alla trattazione in camera di consiglio.

Non sono previste formalità particolari per la trasmissione delle osservazioni che restano facoltative.

Trascorsi 20 giorni dalla comunicazione all'ufficio obbligato a provvedere, il Presidente della Commissione tributaria adita assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza, ed il Presidente di quest'ultima, entro 90 giorni dal deposito in Segreteria del ricorso stesso, fissa il giorno per la trattazione in camera di consiglio.

Le modalità di assegnazione della causa alla sezione della Commissione tributaria adita sono diverse rispetto a quelle previste per i ricorsi ordinari dall'art. 26 del D. Lgs. n. 546 del 1992.

La segreteria deve dare notizia, ad entrambe le parti, dell'udienza di trattazione almeno 10 giorni liberi anteriori all'udienza stessa. Si tratta di un termine che attiene alla regolarità del contraddittorio tra le parti e la sua inosservanza può determinare la nullità degli atti processuali conseguenziali

L'udienza, dunque, dovrebbe essere fissata entro breve tempo, tuttavia il termine di 90 giorni non è perentorio.

All'udienza medesima il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed eventualmente acquisita d'ufficio la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'esecuzione e se lo ritiene opportuno, delega un proprio componente o nomina un commissario ad acta, cui fissa un congruo termine per i necessari provvedimenti di attuazione.

Il tenore della norma è chiaramente nel senso che l'adozione o meno del provvedimento di nomina rientri nella piena discrezionalità del giudice. In tal senso si è espressa anche la giurisprudenza in tema di ottemperanza nel processo amministrativo (per tutte, Cons. Stato, sez. IV, 20 agosto 1991, n. 660, in Cons. Stato, 1991, I, 1136).

E' stato inoltre affermato che l'ordine di dare esatta esecuzione ad una sentenza passata in giudicato può essere impartito, in sede di giudizio di ottemperanza, anche a mezzo di ordinanza, e quindi senza indicare i motivi per cui è stata ridotta la somma derivante dal giudicato e non liquidati gli interessi anatocistici richiesti (Comm. Trib. Reg. Basilicata, sez. II, 15 maggio 2000, n. 15, in Boll. Trib., 2000, 939).

E' stato affermato, ad esempio, che il giudice, una volta accertata la mancata esecuzione della sentenza di condanna al pagamento di somme da parte dell'ente impositore, può disporre che ne venga data ottemperanza mediante compensazione del debito dello stesso ente, con i crediti che il medesimo vanta nei confronti del contribuente (Comm. Trib. Reg. Lombardia, 9 giugno 1999, n. 100, in Giur. Trib., 2001, 261).

La Commissione regionale di Bari ha specificato che una volta accertata l'inosservanza da parte dell'Amministrazione dell'obbligo di conformarsi al giudicato, il giudice tributario emetterà gli atti necessari, tra cui quelli tipici previsti dai procedimenti disciplinati dalle norme di contabilità pubblica per le obbligazioni pecuniarie, onde pervenire all'emissione del mandato di pagamento (Comm. trib. reg. Bari, Sez. IV, 22 marzo 1997, n. 1, in Boll. Trib. 1997, 1637).

La trattazione si esaurisce tendenzialmente in una sola camera di consiglio, anche se la Commissione è libera di fissare altre udienze per disporre eventuali incombenzi istruttori nel caso in cui la documentazione prodotta dalle parti non sia sufficientemente chiara.

Il collegio, infine, una volta eseguiti i provvedimenti indispensabili per l'esecuzione e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza.

I provvedimenti adottabili possono avere ad oggetto misure intimatorie (ordini di provvedere al rimborso entro un certo termine), misure repressive (annullamento di atti contrastanti con il giudicato), misure sanzionatorie (denunce agli organi competenti del funzionario che non ha provveduto al rimborso) e misure sostitutorie (nomina di un commissario ad acta).

Il collegio, una volta emanati i provvedimenti necessari, dovrà prendere atto dell'adempimento degli obblighi da parte dell'ufficio.

Il soggetto incaricato di assumere i necessari provvedimenti non è un organo dell'amministrazione e non deve osservare le direttive di altri organi amministrativi. Si tratta, in altri termini, di un organo ausiliario del giudice dell'ottemperanza, i cui poteri sono stabiliti dalla Collegio all'atto del conferimento

La Commissione Provinciale Tributaria di Trieste ha precisato che egli non può interpretare la sentenza da eseguire, ma deve rifarsi all'interpretazione data dal giudice (Comm. Trib. Prov. Trieste, 22 aprile 1997, n. 307, in Finanza locale, 1998, 640).

Ciò, tuttavia, non comporta il venir meno della competenza del giudice cui incombe l'esecuzione del giudicato.

L'attività del commissario, infatti, è quella stessa che il giudice dell'ottemperanza avrebbe potuto svolgere direttamente con la conseguenza che tutti i suoi provvedimenti sono sindacabili sempre e in via esclusiva dal giudice dell'ottemperanza.

Si tratta, in buona sostanza, di un vero e proprio "ausiliario del giudice", com'è dimostrato, oltretutto, dall'espresso riconoscimento normativo (art. 70, commi 8 e 9) anche ai suoi provvedimenti della stessa efficacia "immediatamente esecutiva" riconosciuta agli atti del collegio stesso e del componente delegato.

Ovviamente i suoi atti, aventi natura giurisdizionale, non sono annullabili da parte dell'ente impositore e nel giudizio, spettante al collegio, sugli atti da lui compiuti, lo stesso non è legittimato a interloquire.

I poteri del commissario ad acta sono stabiliti dal giudice all'atto del conferimento e sono esercitati al fine di attuare l'interpretazione della sentenza adottata dalla Commissione tributaria.

I poteri del commissario ad acta sono stabiliti dal giudice all'atto del conferimento e sono esercitati al fine di attuare l'interpretazione della sentenza adottata dalla Commissione tributaria.

La sua attività è sostitutiva di quella dell'Amministrazione inadempiente; ciò comporta che egli potrà valutare autonomamente le risultanze del procedimento e potrà eventualmente chiedere un parere ad un organo pubblico oppure a un privato.

Il commissario ad acta emette gli atti necessari, inclusi quelli previsti dai procedimenti stabiliti dai procedimenti disciplinati dalle norme di contabilità pubblica, al fine di giungere alla emissione del mandato di pagamento. Pertanto provvede a tutti gli adempimenti indispensabili ed eventualmente procede alle modificazioni delle poste dei capitoli di spesa.



L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tra i suoi poteri rientra anche quello di firmare gli ordinativi di pagamento in conto sospeso (nota 10 aprile 2002, n. 6, in Banca dati, I quattro codici della riforma tributaria Big, Ipsoa 2004)

E' stato precisato, inoltre, che il commissario ad acta può recarsi presso gli Uffici competenti, per effettuare tutti gli adempimenti indispensabili, ivi compresi eventuali storni dai capitoli di spesa, necessarie modifiche delle poste dei capitoli stessi, istanze e accessi presso la Banca d'Italia quale ente pagatore, fino a giungere all'emissione del mandato di pagamento (Comm. Trib. Reg. Piemonte, sez. XXXI, 20 settembre 2001, n. 33, in Boll. Trib., 2002, 944).

Il giudice dell'ottemperanza può disporre la liquidazione degli interessi di mora maturati sulla somma capitale anche se non previsti dalla sentenza esecuzione mentre non può liquidare la rivalutazione monetaria della medesima somma (Cass. 24 novembre 2004, n. 22) e gli interessi anatocistici se non previsti dalla sentenza.

L'amministrazione non può, nel giudizio di ottemperanza, opporre la compensazione con debiti del contribuente, in quanto la dichiarazione di estinzione del debito per compensazione presuppone un accertamento del giudice che travalica i limiti fissati dal contenuto del giudicato ed è sottratto alla sua competenza (Cass., 24 giugno 2005, n. 13681 e Cass SS.UU, 23 dicembre 2018, n. 30058).

Allo stesso modo l'Ufficio non può opporre in questa sede il fermo amministrativo dei crediti (previsto dall'art 69 RD 2440/23 o dall'art 23 D. Lgs. 472/97), finalizzato alla compensazione del debito con il credito vantato a diverso titolo nei confronti del contribuente (Cass. SS.UU, 5 agosto 2010 n. 18208) e neppure il blocco dei pagamenti disposto in presenza di ruoli scaduti (art 48 bis Dpr n. 602/73 e Circ. Ragioneria generale 6 agosto 2007 n. 28).

Anche se l'art. 70 nulla prevede in relazione alla sorte delle spese di lite di tale procedimento, richiamando la regola fondamentale introdotta dall'art. 15 del medesimo Decreto Legislativo n. 546 del 1992, non si rinvencono validi motivi per escludere l'obbligo del giudice di adottare le statuizioni del caso circa la ripartizione dell'onere delle spese di lite.

In senso favorevole alla applicabilità della condanna al pagamento delle spese nel giudizio di ottemperanza si sono espresse: Comm. Trib. Prov. Trento, 11 maggio 2000, n. 61, in Boll. Trib., 2001, 771; Comm. Trib. Prov. di Pisa, 6 febbraio 1998, n. 483, in Banca dati, I quattro codici della riforma tributaria, Ipsoa, 2004.

Con riferimento al compenso del commissario ad acta è appena il caso di ricordare che per la sua determinazione si osservano le disposizioni della legge 8 luglio 1980 n. 319 e successive modificazioni (in tal senso si sono espresse: Sentenza Commissione tributaria regionale Lazio, sez. II, 22 settembre 2000, n. 85, in Boll. Trib., 2001, 218; Commissione tributaria regionale Veneto, sez. XVIII, 4 aprile 2000, n. 18, in Banca dati, I quattro codici della riforma tributaria, Ipsoa, 2004).

L'ultimo comma dell'art. 70 del D. Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che contro la sentenza con la quale la Commissione dà esecuzione al precetto, altrimenti inattuato, contenuto nella sentenza passata in giudicato inter partes, è ammesso soltanto ricorso per cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento.

Naturalmente occorre tenere conto del fatto che l'ambito di applicazione di questo tipo di impugnativa è molto limitato.

Conseguentemente le sentenze in materia di ottemperanza non saranno di norma impugnabili allorchè contengano mere misure attuative del giudicato da eseguire. Diversamente, potranno essere sottoposte all'esame della Corte di Cassazione nel caso in cui tali decisioni si sostanzino in statuizioni estranee alla funzione propria del giudicato di ottemperanza oppure abbiano omesso di esaminare questioni attinenti alla regolarità del giudizio instaurato e alla sussistenza delle condizioni oggettive e soggettive necessarie per l'esperimento dell'azione (sul punto e con riferimento al giudizio di ottemperanza nel processo amministrativo: Cons. Stato, sez. VI, 31 ottobre 1991, n. 785, in Cons. Stato, 1991, I, 1579; Cons. Stato, sez. V, 18 febbraio 1991, n. 142, in Cons. Stato, 1991, I, 378).

Cass. civ. Sez. V, 16-12-2025, n. 32827

In materia di ottemperanza, il giudice adito ha il dovere istituzionale di dare piena e concreta attuazione al comando contenuto nella sentenza passata in giudicato, ma deve tener conto delle disposizioni legislative sopravvenute che limitano la capienza dei fondi stanziati per i rimborsi spettanti in base alla disciplina agevolativa (in senso conforme Cass., 05/04/2025, n. 9032; Cass. civ. Sez. V, 10-1-2025, n. 680)

Cass. civ. Sez. V, 16-4-2025, n. 10017

L'ottemperanza al giudicato deve essere resa con sentenza e non con ordinanza, tuttavia l'errore nella forma non pregiudica la sostanza, quando la stessa ordinanza ha natura di sentenza

Cass. civ. Sez. V, 4-9-2020, n. 18418

Il ricorso volto all'ottemperanza degli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie è inammissibile se la decisione resa in sede cognitiva non contiene specifiche prescrizioni da eseguire, atteso che il giudice dell'ottemperanza non può attribuire alle parti nuovi ed ulteriori diritti rispetto a quelli riconosciuti in sentenza, ma solo enucleare e precisare gli obblighi che derivano dalla stessa

Cass. civ. Sez. V, 30-11-2023, n. 33407

E' ammissibile il giudizio di ottemperanza, emesso nei confronti dell'agente riscossore che non abbia provveduto nel giudizio sotteso a chiamare in causa l'ente creditore e che sia rimasto inerte rispetto al comando giudiziale; il giudizio di ottemperanza, infatti, deve tendere a rendere effettivo, mediante idonei provvedimenti, l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza passata in giudicato, di cui costituisce un'integrazione e un compimento, qualora sia privo dei caratteri di puntualità e precisione, tipici del titolo esecutivo

Cass. civ. Sez. V, 27-01-2026, n. 1871

Nel giudizio di ottemperanza previsto dall'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992, il giudice dell'ottemperanza non può prendere in esame controcrediti non accertati nell'ambito del giudizio di cognizione; il suo compito è esclusivamente quello di dare attuazione alla sentenza passata in giudicato, precisando il contenuto degli obblighi scaturenti dalla sentenza stessa, senza estendere la sua giurisdizione a nuove questioni estranee alla controversia definita

Cass. civ. Sez. V, 27-09-2022, n. 28059

RICORSO STRAORDINARIO PER CASSAZIONE

In tema di giudizio di ottemperanza, l'ordinanza di chiusura del procedimento, qualora pronunci sul diritto al rimborso delle spese processuali e assuma contenuto decisorio, è impugnabile con ricorso straordinario per cassazione ai sensi dell'art. 111, comma 7, Cost., nonostante l'art. 70, comma 8, del D.Lgs. n. 546/1992 individui nella sentenza di cui al comma 7 il solo provvedimento impugnabile

Cass. civ. Sez. V, 16-12-2025, n. 32827

REVOCAZIONE DELLA SENTENZA DI OTTEMPERANZA

L'art. 70, comma 10, del D.Lgs. n. 546/1992, ove dispone che "Contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento", deve essere letto nel senso che la limitazione vale solo per le impugnazioni ordinarie, così che contro le sentenze emesse dal giudice dell'ottemperanza il ricorso per cassazione deve ritenersi ammesso soltanto per inosservanza delle norme sul procedimento, mentre la restrizione ivi prevista non è applicabile allo strumento della revocazione.

Cass. civ. Sez. V, 18-7-2024, n. 19875

RILEVANZA DEL DIRITTO COMUNITARIO IN SEDE DI OTTEMPERANZA

Il giudizio di ottemperanza dinanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, a differenza del giudizio esecutivo civile, ha lo scopo di dare concreta attuazione al comando contenuto nella decisione passata in giudicato, anche se non contenga un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo, consentendo al giudice di enucleare e precisare il contenuto degli obblighi da eseguire, di chiarirne il reale significato nonché di verificarne la compatibilità con i principi unionali di equivalenza ed effettività; ne deriva che, sul versante del diritto interno, nulla osta alla verifica, in sede di ottemperanza, circa la compatibilità del dictum contenuto nella sentenza passata in giudicato con una Decisione della Commissione UE. Nella specie, non era stato dato seguito al giudizio di ottemperanza, riguardante il diritto al rimborso delle imposte in ragione delle agevolazioni fiscali riconducibili al sisma Sicilia 1990, in quanto incompatibile con una pronuncia della Commissione UE che aveva ingiunto la sospensione di tali aiuti fino alla decisione finale del 14 agosto 2015 che aveva disposto l'annullamento di tutti i pagamenti a tale titolo

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della corte di giustizia tributaria di primo grado l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido, e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda. A tal fine l'Agenzia delle entrate si avvale anche del potere di cui agli articoli 32, primo comma, numero 7), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 51, secondo comma, numero 7), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , e successive modificazioni.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Il fine della funzione dell'istituto dell'iscrizione ipotecaria è quello di costituire una prelazione, attribuendo al soggetto creditore il diritto esercitabile anche nei confronti del terzo acquirente di espropriare i beni vincolati a garanzia del suo credito e di essere soddisfatta con preferenza sul prezzo ricavato dall'espropriazione al fine di soddisfare la pretesa tributaria.

Può avere ad oggetto i beni immobili, i diritti, le rendite, e tutti gli altri beni indicati dall'articolo

2810 del Codice civile.

Il sequestro conservativo ha come finalità quella di evitare che i beni del trasgressore vengano dispersi, facendo venire meno la garanzia che gli stessi costituiscono per il creditore, ed adempie alla funzione preventiva di rendere non opponibili al creditore gli atti di disposizione del patrimonio compiuti dal debitore.

Non producono effetto, in pregiudizio al creditore sequestrante, le alienazioni e gli altri atti che hanno per oggetto il bene posto sotto sequestro.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Non sussistono limitazioni in ordine al tipo di beni sequestrabili.

Infatti, ai sensi dell'articolo 671 del Codice di procedura civile, possono essere oggetto di sequestro i beni mobili compresi i crediti, i depositi bancari, le quote sociali, le azioni, le obbligazioni, i titoli, i beni mobili registrati, i beni immobili, somme o cose dovute al debitore, nei limiti ammessi per il pignoramento e, per espressa previsione normativa, anche l'azienda.

In base al disposto dei commi 5 e 6 dell'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 e modifiche seguenti , gli Uffici risultano ormai pacificamente legittimati a richiedere:

l'iscrizione d'ipoteca sui beni del trasgressore e sui beni dei soggetti obbligati in solido o l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei rispettivi beni, compresa l'azienda a garanzia di tutti gli importi dovuti e cioè imposta evasa, relativi interessi e sanzioni, pretesi sulla base di un atto formale, che può consistere in un atto di contestazione, in un provvedimento di irrogazione sanzioni , in un avviso di accertamento ed anche in un processo verbale di constatazione.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

2. Le istanze di cui al comma 1 devono essere notificate, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

3. Il presidente, decorso il termine di cui al comma 2 , fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni prima. Nel caso in cui la notificazione debba effettuarsi all'estero, il termine è triplicato. La commissione decide con sentenza

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

4. Quando la convocazione della controparte potrebbe pregiudicare l'attuazione del provvedimento, il presidente provvede con decreto motivato assunte ove occorra sommarie informazioni. In tal caso fissa, con lo stesso decreto, la camera di consiglio entro un termine non superiore a trenta giorni assegnando all'istante un termine perentorio non superiore a quindici giorni per la notificazione del ricorso e del decreto. A tale udienza la commissione, con ordinanza, conferma, modifica o revoca i provvedimenti emanati con decreto.

6. Le parti interessate possono prestare, in corso di giudizio, la garanzia di cui all'articolo 69, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. In tal caso l'organo dinanzi al quale è in corso il procedimento può non adottare ovvero adottare solo parzialmente il provvedimento richiesto.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

7. I provvedimenti cautelari pronunciati ai sensi del comma 1 perdono efficacia:

- a) se non sono eseguiti nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione;
- b) se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto impositivo, di contestazione o di irrogazione; in tal caso, il presidente della commissione su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, dispone la cancellazione dell'ipoteca;
- c) a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso avverso gli atti di cui alla lettera b).

La sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca. In caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro; se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare con la circolare numero 4 del 15 febbraio 2010 ha espresso le nuove istruzioni operative, prevedendo che, in presenza dei requisiti richiesti dalla legge, i nuclei verificatori hanno l'obbligo di segnalare agli uffici competenti l'opportunità di avviare la procedura di adozione di misure cautelari, allorquando nel processo verbale di constatazione siano evidenziati rilievi che comportino un recupero:

- di maggiore imposta superiore a € 120.000;
- di ritenute non operate superiore a € 60.000;
- di importo superiore a € 60.000 per la sanzione minima se l'autore della violazione (persona fisica) non coincide con il contribuente.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

I presupposti giuridici sostanziali, essenziali e necessari di ogni misura cautelare sono il fumus boni iuris e il periculum in mora, in conformità ai principi di carattere generale in materia: ossia, l'attendibilità o sostenibilità della pretesa tributaria, e il fondato timore, da parte dell'ufficio, di perdere la garanzia del proprio credito.

E' opinione concorde in giurisprudenza ed in dottrina che i due requisiti devono concorrere perché possa essere richiesto il provvedimento cautelare.

Nella ipotesi in cui si agisca sulla base di un provvedimento impositivo, il titolo per richiedere le misure cautelari è rappresentato dallo stesso atto formale; conseguentemente, l'Ufficio, nella richiesta di adozione delle misure in argomento, potrebbe fare un mero rinvio al predetto titolo. Tuttavia, è fondamentale la puntuale ed esauriente motivazione della richiesta.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Nel caso in cui si proceda sulla base del processo verbale di constatazione, l'Ufficio, oltre ad indicare il titolo in forza del quale richiede l'adozione delle misure cautelari, deve analiticamente evidenziare anche le ragioni che stanno a fondamento della pretesa ed ogni altra circostanza che possa supportarla, quale, ad esempio, l'accertamento in sede penale di fatti comprovanti la violazione. Peraltro, qualora le misure vengano richieste sulla base di un processo verbale di constatazione, esse, perdono efficacia ai sensi dell'articolo 22, comma 7, "se nel termine di 120 giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione" e lo stesso accade, ai sensi dell'articolo 16, comma 7, laddove alle memorie difensive non faccia seguito entro il medesimo termine il provvedimento di irrogazione della sanzione.

Individuare la sussistenza del periculum in mora può essere più complesso.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Nella giurisprudenza si fa riferimento alle gravi ragioni ed al concetto di danno grave ed irreparabile.

Rispetto al primo requisito, si tratta di apprezzamento essenzialmente soggettivo; nel caso della valutazione dei danni gravi ed irreparabili, invece, il parametro della discrezionalità, che viene ad essere utilizzato per indicarne la gravità, deve essere integrato dal parametro contenente norme e principi di diritto relativi all'ammissibilità dell'azione cautelare, in ordine ad un accertamento riguardante la reversibilità o meno della posizione vantata.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Per quel che direttamente concerne tale requisito nella prassi tributaria, esso va ritenuto sussistente allorché vi sia una notevole sproporzione fra la consistenza patrimoniale del contribuente o autore della violazione e l'entità del credito da tutelare, tenuto anche conto di ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il patrimonio.

Secondo la dottrina e la giurisprudenza prevalenti (C.T.P. Pesaro, sez. I, n. 51 del 28.01.2005; C.T.P. Cagliari, sez. I, n. 248 del 12.06 2001; C.T.P. Salerno, sez. XIX, n. 31 del 19.06.1999), si rinviene nelle ipotesi di sproporzione fra l'esiguità del patrimonio del contribuente e l'entità del credito dell'Amministrazione Finanziaria.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Altra giurisprudenza (C.T.P. Roma, sez. II, n. 349/2006 e C.T.P. Roma, sez. VI, n. 470/2006), ritiene che, oltre all'elemento statico della sproporzione tra la pretesa fiscale ed il patrimonio del contribuente, per la sussistenza del periculum occorra anche l'ulteriore elemento, dinamico, del comportamento dello stesso contribuente.

Il concetto di periculum in mora richiama, infatti, una pluralità di elementi, anche di carattere indiziario, ma convergenti nell'indurre a ritenere reale, da parte degli Uffici, il rischio di comportamenti del contribuente mediante i quali i beni disponibili vengono sottratti ad eventuali azioni esecutive da parte dell'agente della riscossione in caso d'inadempimento.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

In via generale il pericolo per la riscossione, che deve essere attuale e non solo potenziale, può essere desunto sia da dati oggettivi come la consistenza quantitativa e le caratteristiche qualitative del patrimonio, sia da dati soggettivi quale la condotta del debitore.

Il comportamento del debitore va valutato in base a fatti non equivoci, desumibili, ad esempio, dai pregressi comportamenti negoziali e processuali e dall'effettuazione di atti di dismissione.

Circostanze sintomatiche del fondato pericolo di perdere la garanzia del credito tributario possono essere individuate, ad esempio, nella consistenza di un patrimonio dell'impresa, risultante dagli ultimi bilanci, non capiente rispetto alla pretesa erariale o dal fatto che sia cessata l'attività d'impresa facendo venir meno la principale garanzia.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Sebbene, l'art. 22 del D.Lgs. 472/97 non specifichi se l'istanza, indirizzata al Presidente della Commissione Tributaria, vada depositata nella Segreteria della stessa prima o dopo la notificazione

alle controparti, l'interpretazione sistematico letterale della norma non può che condurre per la conclusione della normale procedura prevista in termini di proposizione del ricorso tributario secondo cui anche le istanze de qua vanno notificate alle parti interessate secondo il procedimento di rito ordinario previsto.

La notifica da parte dell'Ufficio alle parti interessate dell'istanza al Presidente della Commissione provinciale tributaria ex articolo 22 D.lgs 472/97, è elemento essenziale necessario e sufficiente per la relativa procedibilità.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Reg. Sicilia, sez. IX, 22 giugno 2020, n. 3355

Contrariamente a quanto ritenuto dai giudici di primo grado, il requisito del "periculum in mora", può ritenersi chiaramente desumibile, come correttamente dedotto dall'amministrazione finanziaria, dalla notevole entità del credito in esame (superiore ad Euro 310.000,00) e considerata la evidente inconsistenza del patrimonio della società la cui sede legale è risultata inesistente ed in assenza di un adeguato patrimonio del socio accomandatario di cui difetta ogni prova.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Reg. Sicilia, sez. XIV, 4 novembre 2019, n. 6274

Va ribadito che l'art.22 del D.Lgs. n. 472 del 1997 stabilisce che le misure cautelari devono essere prodotte con un'istanza adeguatamente motivata in relazione ai presupposti e deve indicare le circostanze di fatto e di diritto che mettono in pericolo la riscossione del credito erariale.

Il giudice tributario è, quindi, chiamato ad effettuare una valutazione sommaria sulla verosimiglianza del credito cautelando, ovvero che esso non sia palesemente privo di fondamento.

Nella specie l'istanza di adozione delle misure, depositata in atti, nella parte motivata, indica solamente - come correttamente rilevato dai primi giudici - i seguenti elementi: "la gravità e l'ammontare delle violazioni constatate dai verificatori.... si ravvede la convenienza e l'opportunità di tutelare la posizione creditoria", motivazione certamente non adeguata ed idonea per l'adozione della chiesta misura cautelare.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. I, 5 febbraio 2018, n. 399

Non vi è prova (il cui onere incombe sulla Amministrazione Finanziaria richiedente) che il contribuente, a far tempo dalla attività di verifica, abbia posto in essere (o anche solo tentato di porre in essere) alcun negozio giuridico finalizzato a comportare pericolo per la futura riscossione coattiva dell'Erario.

Ritiene, pertanto, questa Commissione che, allo stato degli atti, l'istanza, siccome avanzata, in difetto di prova della sussistenza di uno dei due presupposti che devono sussistere congiuntamente affinché possa essere applicata la misura cautelare (nella specie difetto di idonea prova del periculum in mora) vada rigettata.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Prov. Agrigento, sez. V, 4 febbraio 2016, n. 617

Orbene, nel caso di specie, sebbene emerga un quadro certamente idoneo a fondare la misura cautelare reale con riferimento alla sussistenza del fumus (ossia l'attendibilità o sostenibilità della pretesa tributaria, pienamente dimostrata nell'atto di accertamento - recupero), non sussiste il "fondato timore" che la garanzia del credito tributario possa dissolversi.

Infatti, a fronte della generica (e apodittica) affermazione dell'Ufficio nell'atto introduttivo secondo cui vi sono "fondati sospetti che il debitore con il suo futuro comportamento possa disperdere i beni che attualmente si trovano nel suo patrimonio"(cfr. pag. 2 ricorso), l'Agenzia non indica alcun elemento concreto o/o di fatto da cui desumere che il pericolo di perdere la garanzia sia attuale e/o fondato su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale e concreto (e quindi non basato semplicemente su generici apprezzamenti psicologici e personali).

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Prov. Campobasso, sez. I, 7 maggio 2013, n. 68

Ma nemmeno è ravvisabile il periculum in mora, poiché, contrariamente a quanto opina la ricorrente, a tal fine non può rilevare (come in precedenza premesso) unicamente la scarsa consistenza patrimoniale del debitore, poiché una tale interpretazione dell'art. 671 c.c. sarebbe palesemente in contrasto con l'art. 3 Cost. (il sequestro potrebbe disporsi solo nei confronti di chi abbia scarso patrimonio) mentre è ben noto che alle leggi deve sempre essere data interpretazione rispettosa dei principi posti dalla carta costituzionale.

Per la sussistenza del periculum in mora si richiede invece necessariamente la dimostrazione che il debitore abbia tenuto un comportamento, anche pregresso, che induca a ritenere che possa essere dispersa la garanzia del creditore (ad es. atti di disposizione dei suoi beni).

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Reg. Valle D'Aosta, sez. II, 13 marzo 2013, n. 7

Per quanto concerne l'insussistenza del presupposto del periculum in mora, oggetto del sesto motivo di doglianza, si osserva che la società si trova incontestatamente in stato di liquidazione volontaria; ha una dotazione in termini di valore dei conferimenti dei soci estremamente contenuto (pari ad Euro 1.549,37); non è in grado di produrre redditi e/o conseguire ricavi; dispone di una dotazione immobiliare di valore estremamente inferiore all'ingente debito tributario oggetto di contenzione.

E' dunque del tutto plausibile che, nelle more della conclusione del contenzioso tributario in corso, possano essere diminuite o addirittura eliminate le garanzie patrimoniali del credito erariale, con conseguente impossibilità - ove non vengano adottate e mantenute le misure cautelari disposte in primo grado - di soddisfacimento della pretesa sui beni di proprietà sociale.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. I, 12 dicembre 2011, n. 715

Il periculum in mora, cioè la esistenza di un concreto pericolo per il creditore di perdere le proprie garanzie, si ha qualora il contribuente disperda il proprio patrimonio. Spetta all'ufficio dimostrare che il contribuente ha posto in essere o è in procinto di porre in essere atti di disposizione o, altrimenti, comportamenti tali da sottrarre beni dal proprio patrimonio mettendo a rischio il credito vantato dall'erario, non essendo sufficiente l'uso di affermazioni convenzionali.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Prov. Lecce, sez. II, 10 febbraio 2011, n. 58

La richiesta di misure cautelari ex art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997 deve essere motivata con riferimento al fondato timore di perdere la garanzia del credito, non essendo sufficiente l'uso di affermazioni convenzionali....."; ".....Il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito non può essere basato su apprezzamenti psicologici e personali, ma su elementi obiettivamente sintomatici di un pericolo reale. Gli indici di solvibilità e di indebitamento vanno, peraltro, valutati alla luce di altri elementi quali gli assets del bilancio o il comportamento dei debitori non essendo sufficiente l'uso di affermazioni convenzionali.

MISURE CAUTELARI EX ART 22 D.LGS N. 472\1997

Comm. Trib. Prov. Treviso, sez. III, 3 agosto 2010, n. 86

Non vale ad integrare il requisito del periculum in mora occorrente per l'autorizzazione del sequestro conservativo o dell'ipoteca previsti dall'art. 22 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la generica menzione, da parte dell'Ufficio finanziario, dell'entità dell'obbligazione tributaria, della morosità pregressa del contribuente, del suo inadempimento ad altre iscrizioni a ruolo e dell'inottemperanza nel versamento dei ratei di una dichiarazione integrativa, essendo necessari concreti elementi che provino l'esistenza di specifici comportamenti dello stesso contribuente volti ad occultare o depauperare il proprio patrimonio...