

L'EFFETTIVITA' DELLA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Oggetto della ricerca e premessa metodologica

La ricerca si propone lo scopo di indagare struttura, natura, oggetto del processo tributario così come oggi disciplinato nel novellato d.lgs. n. 546 del 1992, tenendo conto sia delle elaborazioni dottrinarie che degli sviluppi (spesso insoddisfacenti) della giurisprudenza di legittimità e costituzionale.

L'analisi degli istituti di giustizia tributaria non ambisce ad una nuova ricostruzione teorica astratta del processo, ma inserendosi nel solco di riflessioni già consolidate, a fronte di una giurisprudenza non sempre attenta ai riflessi sistematici delle sue pronunce, viene compiuta col fine di apportare un contributo allo studio del processo tributario nell'ottica valoriale dell'effettività della tutela del contribuente, destinatario degli atti autoritativi dell'a.f.

Teoriche consolidate, dunque, vengono ragguardate da questo diverso angolo di visuale, provando a giustificare la sistematizzazione del processo maggiormente rispondente al valore consacrato nell'art. 24 della Costituzione, nella consapevolezza che il giusto processo deve svolgersi nel contraddittorio tra le parti in condizioni di parità, come ribadito anche dall'art. 111 della Costituzione, ma che nella realtà sostanziale contribuente e amministrazione finanziaria (d'ora in avanti a.f.) non agiscono in condizioni di parità, dovendo il primo necessariamente soggiacere agli atti dell'autorità amministrativa. Di tal che nell'indagare gli strumenti processuali predisposti dalla legge, ci si è lasciati guidare dal monito che "il processo deve dare, per quanto è praticamente possibile a chi ha un diritto, tutto quello e proprio quello ch'egli ha diritto di conseguire"¹: pertanto, se l'unica posizione giuridica soggettiva tutelata in giudizio è quella del contribuente - essendo l'a.f. autorità dotata di poteri di autodichia e autotutela -, la ricerca aspira a riscontrare se il processo tributario, così come amministrato dai suoi organi, riesca effettivamente a dare al contribuente tutto quello e proprio quello ch'egli ha diritto di conseguire.

In questo lavoro si tratteggeranno gli esiti, forse in parte anche provvisori, dello studio sinora effettuato, cercando di dar conto, seppur in modo assolutamente succinto e inevitabilmente incompleto, delle ragioni che hanno condotto a tali risultati, con l'ausilio di note bibliografiche necessariamente ridotte all'essenzialità.

¹ G. CHIOVENDA, *Dell'azione nascente dal contratto preliminare*, ora in *Saggi di diritto processuale civile*, I, Roma, 1930, 105.

L'attuale disciplina normativa

Il travaglio che ha portato alla nascita della giurisdizione tributaria e del processo avanti i suoi organi è ben noto: la giurisdizionalizzazione dalle originarie Commissioni per l'imposta di ricchezza mobile, seguendo un processo autonomo rispetto a quello che ha voluto la creazione degli organi della giurisdizione amministrativa (sorta a tutela degli interessi legittimi dei destinatari di atti amministrativi autoritativi davanti ai quali si svolge – principalmente – un processo a tutela del ricorrente che agisce contro un atto autoritativo), ha impiegato quasi un secolo per compiersi, dovendosi attendere la riforma dei primi anni '70 per veder normativamente consacrato quello che comunque veniva ancora definito come contenzioso.

Ma i d.lgs. n. 545 e 546 del 1992 (e i successivi, seppur, non sempre organici ritocchi), ci hanno consegnato un vero e proprio processo che si svolge davanti agli organi di quella che (seppur senza un esplicito riconoscimento costituzionale) viene considerata la quarta giurisdizione del nostro ordinamento. E le ultime modifiche operate dal d.lgs. n. 156 del 2015, con l'intenzione dichiarata di rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente, pur accompagnate dalla critica al legislatore di aver perso l'ennesima occasione per rifondare completamente il nostro processo, pare, almeno a chi scrive, abbiano tratteggiato una disciplina che presenta una organicità e una coerenza interna ancor maggiori, operando un più equilibrato distacco dal modello del processo civilistico su diritti soggettivi per avvicinarsi a quello che da sempre sarebbe dovuto essere il prototipo cui ispirarsi, ovverosia il processo amministrativo.

Ciò, senza negare, ovviamente, l'eterointegrazione della disciplina del processo tributario con le norme del processo civile da considerarsi norme di diritto processuale comune.

E' innegabile che alcuni istituti meriterebbero una disciplina più compiuta, è vero che il nostro processo soffre ancora dello svolgimento avanti al giudice civile del terzo grado ordinario di giudizio, ma l'attuale d.lgs. n. 546 del 1992² è opera apprezzabile e se le sue norme venissero interpretate dalla Suprema Corte (ma anche dalla Corte Costituzionale) seguendo un disegno compiuto e consapevole, si innescherebbe un circolo virtuoso che porterebbe ad una sempre più raffinata elaborazione scientifica degli istituti processuali, con un sicuro incremento dell'effettività della tutela del contribuente³.

Le azioni cognitive nel processo tributario

² Gli articoli del d.lgs. n. 546 del 1992 verranno di seguito citati senza ulteriore riferimento.

³ Similmente a quanto è avvenuto nel processo amministrativo, dove la giurisprudenza del Consiglio di Stato spesso ha "anticipato" l'intervento del legislatore (si pensi al giudizio di ottemperanza, alle riforme della l. n. 241/90, all'azione di nullità, per limitare gli esempi ad istituti considerati anche dall'ordinamento tributario).

A legislazione attuale, avanti ai giudici tributari sono proponibili azioni cognitive, azioni cautelari e un'azione esecutiva⁴, tutte a tutela del contribuente⁵.

L'azione costitutiva di annullamento

Con riguardo alle azioni cognitive, è innanzi tutto riconoscibile un'azione costitutiva di annullamento che può avere ad oggetto uno dei provvedimenti di cui al tassativo elenco dell'art. 19, la cui natura provvedimento è stata ampiamente teorizzata (soprattutto con riguardo all'atto impositivo, in considerazione del sistema di attuazione dei principali tributi a tutt'oggi disciplinato), tanto che in questa sede non può che rinviarsi (in modo adesivo) a quelle trattazioni⁶.

A fronte di ciò si ritiene che la posizione giuridica soggettiva del destinatario di un atto autoritativo si qualifichi di interesse legittimo: il ricorrente non agisce per l'accertamento dell'obbligazione costituita dall'a.f. (ovvero per l'accertamento del potere dell'a.f. di costituire l'effetto di ciascun provvedimento impugnabile), ma per ottenere il controllo in ordine alla legittimità dell'atto supposto viziato nei limiti di cui ai motivi di ricorso.

Absolutamente non condivisibile, pertanto, la posizione della giurisprudenza che qualifica l'azione come costitutiva ovvero accertativa a seconda dei motivi (formali e procedurali ovvero sostanziali) addotti dal ricorrente.

I motivi non concorrono all'identificazione della domanda di annullamento, ma semplicemente delimitano l'ambito della *cognitio* del giudice, determinando la fondatezza o infondatezza della domanda⁷: il bisogno di tutela del ricorrente mira esclusivamente ad ottenere la rimozione degli effetti dell'atto impugnato (in quanto illegittimo).

Nelle azioni aventi ad oggetto un atto da annullare (costitutivo di effetti che variano a seconda del potere esercitato), il ricorrente non ha interesse ad alcun accertamento, salvo quello strumentale all'accoglimento della sua domanda di annullamento: l'effettività della tutela richiesta non implica alcun accertamento (nel senso di cui all'art. 2909 c.c.), come si avrà

⁴ L'abrogazione della disciplina che prevedeva un rinvio alle norme dell'esecuzione forzata civilistica, a parere di chi scrive, è una delle novità maggiormente rilevanti nell'ottica di una più rigorosa sistematizzazione del processo tributario.

⁵ L'estravagante giudizio cautelare *pro fisco* disciplinato all'art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997, pur riconoscendo formalmente azione all'a.f., risulta comunque improntato ad una ratio di tutela del contribuente destinatario delle misure richieste dall'a.f.

⁶ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962 e 1969, 196 ss.; C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, *passim*; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 36 ss.; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, *passim*; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 143 ss. Alla teoria costitutiva si contrappone quella dichiarativa: E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1996, I, 5 ss.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 64 ss.

⁷ C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., 501 ss.

modo di ribadire anche in seguito. Di tal che si preferisce una ricostruzione dell'oggetto del processo dove i motivi non concorrono all'individuazione della domanda.

Del resto, anche chi teorizza che l'azione principale nel processo tributario sia un'azione di accertamento negativo, conviene sulla inammissibilità di domande di mero accertamento (previo). Ne consegue l'irragionevolezza dell'orientamento giurisprudenziale che consente l'impugnazione di atti non provvedimentali (e non ricompresi nell'art. 19), traducendosi una tale azione in una domanda di mero accertamento (previo).

L'azione di "condanna"

In due specifici casi, all'interesse oppositivo contro l'atto impugnato, si affianca l'interesse (pretensivo) all'ottenimento di un diverso provvedimento, ovvero sia alla statuizione dell'obbligo dell'a.f. di provvedere alla sua emanazione: ci si riferisce all'impugnazione del rifiuto espresso di rimborso e degli atti catastali⁸.

In un unico caso, ovvero sia nell'ipotesi di rifiuto tacito, sarà proponibile (in via esclusiva non essendoci a rigore alcun atto da impugnare e non potendo ipotizzare un atto per *factio iuris* a fronte della disciplina dettata per la proposizione del ricorso dall'art. 21, comma 2) un'azione volta ad ottenere la pronuncia dell'obbligo dell'a.f. all'emanazione dell'atto non emanato (ovvero sia l'ordinativo di pagamento): pare trattarsi di un'azione di adempimento, analoga a quella che ritroviamo nel c.p.a. all'art. 31, ove la cognizione del giudice sui presupposti dell'obbligo dell'a.f. rimane meramente strumentale alla statuizione dell'obbligo.

Con riguardo alla situazione giuridica soggettiva del ricorrente, a chi scrive pare inoltre che chi abbia corrisposto somme in eccesso all'a.f. non vanti un diritto soggettivo pieno, un diritto di credito direttamente azionabile (neppure quando la legge qualifica il rimborso come d'ufficio), dovendo egli attivarsi al fine di sollecitare l'esercizio della funzione di rimborso, dando inizio ad un procedimento amministrativo che deve chiudersi con un provvedimento, tanto che la legge comunque garantisce tutela nell'ipotesi di silenzio: la sua situazione soggettiva, sicuramente pretensiva, sembra qualificabile come interesse legittimo, senza che ciò costituisca un deficit di tutela per lo stesso contribuente.

Il nostro legislatore, con qualificazione tralatizia, anche dopo la novella del 2015, nel nuovo art. 69 continua a far riferimento a sentenze di condanna al pagamento di somme a favore del contribuente, ma quand'anche di condanna si tratti, non sarà certo una condanna ad un dare, bensì ad un *facere*, in piena coerenza con il riconoscimento del giudizio di ottemperanza quale unico strumento per ottenerne l'adempimento da parte dell'a.f. riottosa.

⁸ Salvo teorizzare fattispecie agevolative per concessione, anche nei ricorsi avverso il diniego e la revoca di agevolazioni la posizione giuridica soggettiva del ricorrente è meramente oppositiva.

L'azione di nullità

A fronte del riconoscimento, anche giurisprudenziale, dell'applicabilità anche alla materia tributaria della legge n. 241 del 1990 e, segnatamente, degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* introdotti con la legge n. 15 del 2005⁹, con riferimento a ciascuno dei provvedimenti elencati nell'art. 19 dovrebbe ritenersi in astratto ammissibile un'azione di nullità, azione accertativa, ma pur sempre avente ad oggetto un atto da controllare in considerazione dei motivi addotti.

Di contrario avviso la giurisprudenza di legittimità che, pur ribadendo l'applicabilità dell'art. 21-*septies* anche agli atti tributari, almeno con riguardo alle ipotesi di nullità espresse, ha individuato la categoria della "nullità tributaria", parificandola a quella della annullabilità (C., sez. un., 18448/15).

Non si nega che nella più parte delle ipotesi concrete i casi di nullità espressa degli atti tributari si debbano considerare violazioni di legge che determinano la mera annullabilità dell'atto, ma ciò non toglie che vi possano essere atti tributari effettivamente nulli (ovverosia viziati in modo radicale, tanto da essere incapaci di produrre effetti). In simili situazioni, a prescindere da una disciplina positiva, sottoporre l'azione al termine decadenziale di sessanta giorni dalla notificazione dell'atto previsto dall'art. 21 per l'azione di annullamento, non sembra ragionevole in punto effettività della tutela.

L'irragionevolezza appare viepiù manifesta se si pensi che, qualora l'atto non venga notificato, lo stesso si dovrebbe qualificare inefficace, analogamente ad un atto nullo, con impossibilità di far decorrere un qualsivoglia termine.

Ammettere un'azione di nullità da proporre senza tempo (in teoria generale l'azione di nullità è imprescrittibile) avrebbe consentito di risolvere il problema della tutela nei confronti di atti non notificati che l'a.f. avesse invece considerato efficaci, ma la Suprema Corte ha risolto altrimenti il problema:

- con la sentenza resa a sezioni unite n. 19704/15, ha ritenuto ammissibile senza tempo un'azione di annullabilità dell'atto non notificato sul presupposto che il termine dell'art. 21 non cominci mai a decorrere (utilizzando, dunque, un mero *escamotage* verbale che ha evitato il riconoscimento dichiarato dell'azione di nullità);
- con la sentenza, sempre a sezioni unite, n. 139135/17, ha ammesso l'impugnabilità del primo atto notificato, pur trattandosi di un atto di pignoramento e, dunque, di un atto successivo a quelli indicati nell'art. 2 al fine di individuare il limite dell'ambito della

⁹ Come noto, con gli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, il legislatore ha codificato i vizi di nullità e annullabilità degli atti amministrativi e, pertanto, anche dei provvedimenti tributari.

giurisdizione tributaria, ottenendo anche l'avallo della Corte Costituzionale¹⁰ ad una soluzione innegabilmente contraria alla lettera e allo spirito della legge.

L'efficacia delle sentenze

Sempre ai fini del riscontro dell'effettività della tutela, valore che alcuni orientamenti giurisprudenziali non sembrano sempre garantire, quale l'efficacia delle pronunce rese in sede cognitiva?

Nell'ambito dei giudizi avverso un atto, occorre distinguere tra sentenza di rigetto e di accoglimento, ovverosia di annullamento, precisando che se l'accoglimento sia solo parziale, la sentenza sarà di parziale annullamento dell'atto. Distintamente, occorre considerare la sentenza che riconosca tutela ad una posizione giuridica soggettiva pretensiva.

La sentenza di rigetto e di annullamento parziale

Invero, la sentenza non si sostituisce mai all'atto, né quando si tratti di una sentenza di rigetto, né quando l'accoglimento sia solo parziale¹¹.

Si è rilevato come il processo abbia ad oggetto la rimozione degli effetti di un atto illegittimo: il giudice potrà solo annullare l'atto (anche in parte), se accoglie la domanda (anche parzialmente) o non annullarlo, se respinge la domanda.

L'ambito della cognizione del giudice è delimitato dai motivi di ricorso, i quali si appuntano contro la motivazione dell'atto: il giudice non potrà mai modificare la motivazione dell'atto impugnato¹² ché diversamente si ingerirebbe nei poteri di amministrazione attiva riservati all'a.f. Il giudice semplicemente controlla l'esercizio del potere, la legittimità dell'atto, in considerazione dei motivi di ricorso con cui il ricorrente evidenzia i vizi dell'atto impugnato: sostenere che dopo l'instaurazione del processo, niente sarà più come prima, volere un effetto sostitutivo della sentenza, significa tradire il principio di separazione dei poteri, ammettere l'invasione del giudice nella sfera propria del potere esecutivo e tradire lo spirito della tutela giurisdizionale.

Del resto, nonostante le ambiguità dell'art. 68, comma 1, se si consideri tutta un'altra serie di norme, il disegno normativo che emerge chiaro porta ad escludere un'esecuzione della

¹⁰ Corte Cost., 31 maggio 2018, n. 114, annotata da F. RANDAZZO, *Con l'opposizione all'esecuzione il giudice ordinario potrà arrestare l'espropriazione esattoriale priva di titolo*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2018, 658 ss.

¹¹ Come rileva lo stesso C. CONSOLO, *Appendice giuridico-sistematica su natura e oggetto del processo tributario (in generale e nella nuova disciplina dell'abuso del diritto)*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino, 2016, Milano, 327, quando "Allorio ... ammetteva, seppur succintamente, che l'azione costitutiva del contribuente potesse dai luoghi non solo all'annullamento, ma eventualmente anche alla sostituzione-riforma, con *più idonea determinazione* ... la piena giurisdizionalità della commissione tributaria era difesa ma tanto dibattuta".

¹² Salvo qualche pronuncia in senso contrario, in cui torna lo spettro della *provocatio ad opponendum*, anche la giurisprudenza di legittimità pare assestata sul punto.

sentenza favorevole (anche in parte) all'a.f., confermando che il titolo esecutivo rimanga sempre l'atto:

- gli artt. 49 ss. del dpr n. 602 del 1973, di disciplina dell'esecuzione forzata amministrativa, non contengono alcun riferimento alla sentenza favorevole (o parzialmente favorevole) all'a.f. ed è indiscusso che anche dopo una sentenza siffatta l'a.f. eserciterà i propri poteri di autotutela esecutiva¹³;

- l'art. 29, comma 1, lett. a) del D.L. n. 78 del 2010 fa riferimento agli "importi dovuti in base agli avvisi di accertamento", quand'anche "rideterminati" in seguito all'impugnazione degli avvisi stessi;

- l'art. 15, comma 2*sexies*, eccezionalmente e con fini di semplificazione, stabilisce che la riscossione delle spese di lite a cui sia condannato il contribuente (con statuizione giudiziale che in base alle norme generali si dovrebbe eseguire a mezzo ufficiale giudiziario) avvenga mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza, consentendo all'a.f. di utilizzare così i propri poteri di autotutela esecutiva anche in relazione a tali somme;

- gli artt. 52 e 62*bis*, ammettendo oggi espressamente la sospensione dell'atto anche nei gradi successivi al primo da parte del contribuente che impugni la sentenza, riconoscono la perdurante efficacia esecutiva dell'atto non annullato.

Pertanto, se la sentenza sostituisse l'atto, che senso avrebbe nei casi di riconoscimento giudiziale dell'interesse pretensivo del ricorrente rimandare l'attuazione al giudice di ottemperanza? Potrebbe provvedere direttamente il giudice della cognizione con la sua sentenza, in sostituzione dell'atto catastale o dell'ordinativo di pagamento.

Perché là viene disciplinato come necessario un atto amministrativo successivo alla statuizione da parte del giudice dell'obbligo dell'a.f. di provvedere a soddisfare la pretesa del contribuente, quando in tutti i casi di pretesa dell'a.f., la sentenza potrebbe sostituire l'atto, senza tuttavia esorbitare i limiti dell'originaria motivazione¹⁴?

E' una conclusione paradossale.

¹³ Si consideri, invece, che i provvedimenti cautelari pronunciati ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. n. 472 del 1997 vengono eseguiti a mezzo ufficiale giudiziario. Specificamente, il sequestro conservativo di beni mobili e crediti va eseguito secondo le norme stabilite per il pignoramento presso il debitore o presso terzi in base all'art. 678 c.p.c., presso gli uffici o enti interessati (ivi compreso, pertanto, l'Istituto bancario ove si tratti di sequestro di conti correnti), previa notifica, a questi e al debitore, del provvedimento che autorizza l'adozione della misura cautelare (Circ. Agenzia entrate, 15 febbraio 2010, n. 4/E).

¹⁴ Solo se il giudice potesse decidere oltre la motivazione (magari anche nei limiti dei fatti adottati), a fronte di un potere amministrativo da esercitare in termini decadenziali, la sostituzione della statuizione giudiziale a quella amministrativa (non più ripetibile) avrebbe un senso "pratico". Ma, come già ripetuto sopra, anche la giurisprudenza di legittimità non consente una nuova motivazione della pretesa tributaria rideterminata giudizialmente.

Inoltre, in una sentenza di rigetto o di parziale accoglimento necessariamente manca una pronuncia di condanna: inammissibile ipotizzare una condanna implicita, posto che è il ricorrente ad esperire l'azione (di annullamento) e il giudice, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., è vincolato dalla domanda proposta.

A quanto sinora osservato si aggiungono le aporie derivanti dalla teorizzata sostituzione della sentenza all'atto:

- si allungano i termini (diversi e decadenziali) che si “confondono” nell'unico termine prescrizione decennale dell'*actio iudicati*, nella maggior parte dei casi a danno del contribuente;
- nell'ipotesi in cui l'atto originario sia impugnato solo in parte, si duplicano gli atti esecutivi;
- diventa difficile individuare l'atto da eseguire nell'ipotesi in cui il processo venga definito a prescindere dall'emanazione di una pronuncia di merito;
- dovrebbe negarsi la possibilità per l'a.f. di esercitare i propri poteri di annullamento in autotutela dopo una sentenza che abbia “sostituito” l'atto non annullato.

Tali aporie si risolvono, però, semplicemente considerando che una sentenza favorevole o parzialmente favorevole all'a.f. non ha alcuna efficacia esecutiva, non pone problemi in ordine alla sua esecuzione o eseguibilità, visto che è l'atto (anche parzialmente annullato) a costituire titolo legittimante l'esecuzione amministrativa disciplinata dal dpr n. 602 del 1973, tanto che nel processo tributario (processo concepito a tutela del destinatario di un atto illegittimo e del preteso destinatario di un atto illegittimamente non emanato) non è previsto alcuno strumento a favore dell'a.f., già dotata dei propri poteri di autotutela esecutiva.

Il breve termine decadenziale previsto per la proposizione dell'azione rende irrilevante la ricerca nella sentenza di rigetto (passata in giudicato) di un effetto preclusivo della sua riproposizione per motivi diversi (rendendo così inutile ogni analisi della copertura del dedotto e deducibile in virtù del giudicato): l'azione si sarà abbondantemente consumata.

La sentenza di annullamento

La sentenza che accoglie la domanda statuisce l'annullamento dell'atto impugnato, in tal modo garantendo effettivamente e pienamente l'esigenza di tutela del contribuente che vede cessati *ex tunc* gli effetti autoritativi nella propria sfera giuridica. Tale sentenza sarà capace degli effetti che anche nel processo amministrativo si riconoscono alla sentenza di annullamento: preclusivi e obbligatori di ripristino e di restituzione.

La sentenza che riconosce una posizione giuridica pretensiva

La sentenza, anche non definitiva, che riconosce una posizione giuridica pretensiva è immediatamente esecutiva (tanto che l'a.f. che abbia proposto impugnazione avrà tutela

cautelare sia in appello che nel corso del giudizio di cassazione): è garantita l'azione esecutiva al contribuente da esperire tramite un ricorso in ottemperanza¹⁵.

Il giudicato tributario

L'attitudine della sentenza tributaria a divenire giudicato costituisce un necessario corollario della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie: purtuttavia, sia in dottrina che in giurisprudenza non è sopita la *querelle* sull'oggetto del giudicato, contrapponendosi coloro i quali ritengono che l'unica statuizione idonea a divenire cosa giudicata sia il dispositivo, a quanti invece pretenderebbero un giudicato sui motivi, sulle questioni decise e costituenti la parte motiva della sentenza, individuando, un'efficacia regolamentare della sentenza¹⁶. Con l'ulteriore problema della copertura, in virtù del giudicato, del solo dedotto o anche del deducibile.

Indubbiamente la motivazione della sentenza serve a connotare il dispositivo, ma, sempre nell'ottica delle esigenze di tutela del ricorrente, la necessità di circostanziare il dispositivo sorge esclusivamente quando la sentenza implichi la doverosità di un ulteriore agire amministrativo, quando la sentenza debba, cioè, essere eseguita. Cosicché, nel caso di azione a tutela di un interesse pretensivo, l'accoglimento della domanda e, dunque, la statuizione di un obbligo di provvedere da parte dell'a.f. (se si preferisce, di condanna), necessariamente impone la disamina della motivazione al fine di un corretto adempimento dell'obbligo amministrativo. Tuttavia, rimane da verificare l'efficacia di giudicato delle questioni così decise nella motivazione, trattandosi comunque di un giudizio finalizzato all'ottenimento di uno specifico atto precedentemente (e illegittimamente) negato.

A maggior ragione, risulta incerta l'efficacia di giudicato di una sentenza che decida un'azione a tutela di un interesse oppositivo: come già rilevato *supra*, se la domanda sia stata solo parzialmente accolta ovvero totalmente rigettata, l'eventuale ulteriore attività amministrativa troverà titolo nell'atto rimasto indenne (o parzialmente indenne) dopo il vaglio giudiziale. Non vi è alcuna necessità di una riedizione del potere, né, come già osservato, di teorizzare una sostituzione della sentenza all'atto legittimo (o parzialmente legittimo): a fronte del rigetto (totale o parziale) della domanda, ipotizzare effetti accertativi (negativi) per il

¹⁵ M. BASILAVECCHIA, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 1998, 929 ss.; C. GLENDI, *Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, XV, Roma, 1999; F. RANDAZZO F., *L'esecuzione delle sentenze tributarie*, Milano, 2003, *passim*.

¹⁶ P. RUSSO, *Giudicato IV) Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, XV, Roma, 1989; C. CONSOLO e P. D'ASCOLA, *Giudicato tributario*, in *Enc. dir.*, vol. V, agg., Milano, 2001, 467 ss.; G. FRANSONI, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, *passim*; C. GLENDI, *Giudicato IV) Diritto tributario*, *Enc. giur.*, vol. XII, agg. Roma, 2004.

ricorrente, regole valevoli per il futuro, non pare esito coerente nella ricostruzione di un processo posto a tutela del destinatario di un atto autoritativo¹⁷.

Nel caso in cui la domanda sia stata totalmente accolta, la statuizione di annullamento sarà sufficiente a realizzare la piena tutela del ricorrente, salvi i profili di restituzione di quanto eventualmente corrisposto a titolo provvisorio nelle more del giudizio. I termini decadenziali dell'azione amministrativa rendono rara l'ipotesi di una possibile riedizione, ma nell'eventualità in cui siano ancora aperti, l'a.f. sarebbe comunque libera di riesercitare il potere, forse con l'unica preclusione (motivazionale) di non emanare un atto identico (nella motivazione) a quello annullato¹⁸. Del resto, anche l'esercizio dell'autotutela sullo stesso atto non annullato da giudice è (con norma regolamentare) impedito quando si basi sugli stessi motivi giudizialmente respinti, anche in questo caso configurandosi una sorta di preclusione motivazionale che evita di vanificare totalmente l'esito del processo.

Nonostante si tratti di un risultato della ricerca ancora provvisorio, sembra di poter concludere che, sempre nell'ottica dell'effettività della tutela da garantire al ricorrente, a fronte di un giudizio avente come finalità quella di garantire al ricorrente la rimozione degli effetti di un atto illegittimo oppure l'emanazione di un atto illegittimamente negato, anche a voler riconoscere efficacia regolamentare al giudicato, tale efficacia debba venir necessariamente circoscritta al potere il cui esercizio ha condotto (o portato a negare) l'atto impugnato e, conseguentemente, non possa che risolversi esclusivamente in un vincolo al riesercizio del potere già esercitato e sottoposto al vaglio giudiziale:

- un vincolo motivazionale dell'atto da emanare in ottemperanza all'obbligo di adempiere;
- una preclusione motivazionale nel caso in cui l'atto sia stato annullato e l'a.f. sia ancora in termini per il riesercizio della funzione (l'a.f. non potrà motivare in modo identico il nuovo atto);
- una preclusione motivazione nel caso in cui l'atto non sia stato annullato e l'a.f. intenda rimuovere in autotutela gli effetti del proprio atto (il *contrarius actus* non potrà fondarsi sugli stessi motivi respinti giudizialmente).

Samantha Buttus (ricercatrice dell'Università di Udine – samantha.buttus@uniud.it)

Discussant: prof. Massimo Basilavecchia (Università di Teramo - mbasilavecchia@unite.it)

¹⁷ Senza dire che, anche nel caso di fattispecie ad effetti pluriennali, nella maggioranza dei casi il contribuente non potrebbe più dichiarare agendo "in conformità" alla regola giudiziale.

¹⁸ Anche se, a rigore, si tratterebbe di un atto comunque nuovo e autonomo.