

## Il giudizio di ottemperanza: approfondimento

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 1 Settembre 2010

Il giudizio di ottemperanza: ricorso diretto alla stessa commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza passata in giudicato, tendente ad ottenere il coatto adempimento degli obblighi sanciti dalla sentenza stessa. Parliamo di dettato normativo, i presupposti, il procedimento, l'eccezione di compensazione, la sentenza, il commissario ad acta, i limiti del giudizio di ottemperanza, la chiusura del procedimento...

Il giudizio di ottemperanza(1) – previsto e regolamentato dall'art. 70 del D.Lgs. n. 546/92 - risponde all'esigenza di salvaguardare la sfera di autonomia del potere esecutivo dal potere giudiziario, secondo il consolidato principio della separazione dei poteri. E' un procedimento sui generis, teso a realizzare concretamente la sentenza emessa: suo oggetto, pertanto, è l'individuazione dei presupposti formali per la sua instaurazione e l'indagine di tutti gli effetti legalmente inclusi nel giudicato, che risultano indispensabili per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente. L'art. 70 del D.Lgs. n. 546/92

consente, quindi, al contribuente di esperire il giudizio di ottemperanza presso le commissioni tributarie al fine di ottenere la concreta esecuzione della sentenza. Il giudizio di ottemperanza consiste, pertanto, nel ricorso diretto alla stessa commissione tributaria che ha pronunciato la sentenza passata in giudicato, tendente ad ottenere il coatto adempimento degli obblighi sanciti dalla sentenza stessa. Si rileva subito che - in tema di competenza - il primo comma dell'art. 70 espressamente prevede:

- è competente la commissione tributaria provinciale nell'ipotesi di sentenza passata in giudicato emessa dalla stessa;
- è competente la commissione tributaria regionale in tutti gli altri casi(2).

Partendo dal dettato normativo – dato cui l'interprete deve sempre tenere presente – analizziamo l'istituto.



## Il giudizio di ottemperanza: dettato normativo

L'art. 70 del D.Lgs. n. 546/92 al comma 1 prevede che

*“salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, la parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione Tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della Commissione Tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della Commissione Tributaria regionale”.*

Il successivo comma 2 dispone che

*“il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento dall'ufficio del Ministero delle finanze o dall'ente locale dell'obbligo posto a carico della sentenza o, in mancanza di tale termine, dopo trenta giorni dalla loro messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto”. “Il ricorso indirizzato al presidente della Commissione deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena d'inammissibilità, della sentenza passata in giudicato di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o copia autentica dell'atto di messa in mora notificato a norma del comma precedente, se necessario” (comma 3).*

Dal punto di vista procedurale il comma 4 stabilisce che

*“uno dei due originali del ricorso è comunicato a cura della segreteria della Commissione all'ufficio del Ministero delle finanze o all'ente locale obbligato a provvedere”. “Entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale può trasmettere le proprie osservazioni alla Commissione Tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento” (comma 5). “Il presidente della Commissione Tributaria, scaduto il termine di cui al comma precedente, assegna il ricorso alla Sezione che ha pronunciato la sentenza. Il presidente della Sezione fissa il giorno per la trattazione del ricorso in camera di consiglio non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso e ne viene data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima a cura della segreteria” (comma 6). “Il Collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti*

*indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio del Ministero delle finanze o dell'ente locale che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione. Il Collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso a lui spettante secondo le disposizioni della L. 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni ed integrazioni” (comma 7). “Il Collegio, eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza” (comma 8). Il comma 9 statuisce che “tutti i provvedimenti di cui al presente articolo sono immediatamente esecutivi”.*

Infine, l'ultimo comma – il n.10 – dispone che “contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto il ricorso per cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento”.

## **I presupposti per poter avviare il giudizio di ottemperanza**

I presupposti e le condizioni per la proposizione di tale rimedio giurisdizionale possono essere così riassunti, in rigoroso ordine logico-temporale:

- esistenza di una sentenza passata in giudicato;
- inadempimento dell'amministrazione agli obblighi contenuti nella sentenza.

## **Il procedimento**

L'atto che introduce il giudizio in esame deve essere indirizzato al presidente della Commissione provinciale o regionale, che ha emesso il medesimo provvedimento, e depositato in doppio originale, una delle quali è comunicata, a cura della segreteria della commissione tributaria, all'ufficio chiamato in giudizio, presso la segreteria della medesima. Ai sensi del combinato disposto di cui ai commi primo e terzo dell'art. 70, il ricorso deve contenere:

- il *petitum* ovvero la richiesta di adempiere agli obblighi che derivano dalla sentenza passata in giudicato;
- la sommaria indicazione dei fatti e, a pena di inammissibilità, gli estremi della sentenza di cui si chiede l'ottemperanza, che deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o alla copia

autentica dell'atto di messa in mora indicato al comma 2;

- la sottoscrizione di entrambi gli originali del ricorso, da parte del difensore abilitato a prestare assistenza presso le commissioni tributarie ovvero direttamente della parte ricorrente nelle ipotesi di cui ai commi 1 e 5 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992.

A seguito del deposito del ricorso, la segreteria della Commissione provvederà alla comunicazione dello stesso alla parte obbligata, che avrà facoltà di far pervenire, entro venti giorni dalla predetta comunicazione, osservazioni e documenti comprovanti l'eventuale adempimento. Scaduto il termine per la costituzione in giudizio della parte, il Presidente della commissione assegna il ricorso alla sezione che ha pronunciato la sentenza passata in giudicato, che non oltre novanta giorni dal deposito del ricorso fissa l'udienza in camera di consiglio. L'avviso di trattazione deve essere comunicato a cura della segreteria almeno dieci giorni liberi prima dell'udienza.

### **L'eccezione di compensazione**

In sede di costituzione in giudizio l'Amministrazione finanziaria può eccepire l'adempimento per compensazione di eventuali crediti del contribuente nei confronti dell'amministrazione stessa, secondo i principi fissati dall'art. 1242 c.c.. Sul punto, per tutte, per precisione e completezza, si segnala la sentenza n. 22761 del 25 ottobre 2004, depositata il 3 dicembre 2004, con cui la Corte di Cassazione ha affermato che ove il contribuente richieda che il rimborso di somme a lui dovute in base ad una sentenza passata in giudicato avvenga mediante compensazione con un debito tributario, la sentenza è eseguita attraverso l'atto, anche implicito e non solenne, con cui l'ufficio tributario accoglie la domanda di compensazione, ed a questo fine sono irrilevanti la comunicazione dell'atto al contribuente e l'emanazione di altri atti, quali informativa all'esattore, pur necessari per la concreta attuazione del provvedimento di compensazione.

### **La sentenza**

La sentenza che decide sul ricorso deve contenere, in caso di accoglimento, i provvedimenti (immediatamente esecutivi) indispensabili per l'ottemperanza degli obblighi omessi, conformandosi a quanto previsto nella sentenza di cui si chiede l'attuazione ed alle forme richieste per gli atti amministrativi che si intendono sostituire. Proprio su tale ultimo punto, autorevole dottrina(3) ha evidenziato come i provvedimenti di cui al comma 8 della disposizione in commento possano consistere in misure intimatorie, repressive, sanzionatorie e sostitutive. In merito, la circolare n. 5/2003 dell'Amministrazione finanziaria, preso atto che il comma 7 dell'art. 70, del D.Lgs. n. 546/92 prevede che il collegio adotti con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, ha precisato che



*"in base alla norma citata la Commissione non potrebbe limitarsi ad un generico ordine di adempiere rivolto all'ufficio, bensì deve essa stessa individuare ed emanare i provvedimenti necessari. È quindi solamente eventuale, e dettata da ragioni di opportunità pratica, la delega ad un proprio componente o la nomina di un commissario ad acta; qualora ciò avvenisse, la delega o la nomina sarebbe comunque finalizzata alla concreta emanazione dei provvedimenti attuativi";*

la stessa nota rileva che nella relazione governativa al D.Lgs. n. 546/1992, sul punto in esame viene affermato che

*"l'art. 70 regola compiutamente il giudizio stesso prendendo a modello la disciplina dettata per gli organi della giustizia amministrativa, ma demandandone la competenza a provvedere in merito agli stessi organi della giurisdizione tributaria, ai quali viene riconosciuta pienezza di poteri anche sul piano esecutivo".*

Pertanto, prosegue la circolare d'Agenzia, "la Commissione tributaria non è tenuta ad assegnare all'ufficio un ulteriore termine per l'adempimento, pur rientrando tale determinazione nei suoi poteri; l'inadempimento dell'ufficio deve considerarsi già consumato, agli effetti del procedimento di ottemperanza, alla scadenza del termine dei trenta giorni dall'avvenuta messa in mora da parte del contribuente. L'incardinamento del giudizio di ottemperanza non priva peraltro l'ufficio del potere di provvedere all'adempimento fintanto che il provvedimento attuativo non sia stato emesso dalla

Commissione o dal delegato del collegio o dal commissario ad acta. Tale adempimento, ancorché tardivo, oltre ad essere comunque doveroso potrebbe incidere in senso favorevole all'ufficio in ordine alle spese del giudizio, ovvero di quelle per il compenso al commissario ad acta.”

## **Il commissario ad acta**

Ove il Collegio lo ritenga opportuno ed al fine di rimuovere lo stato d'inerzia dell'amministrazione, nomina un commissario ad acta affinché lo stesso adotti, entro un congruo termine assegnatogli, i necessari provvedimenti attuativi. In ordine alla possibilità di nominare il commissario ad acta, si riscontra la risoluzione n. 6/2002 del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. L'organo di autogoverno dei giudici tributari ha indicato come la possibilità offerta dalla norma di delegare un proprio componente o di nominare un commissario ad acta “va esercitata dal collegio con valutazione discrezionale, ma motivata, anche per l'ordine non casuale stabilito dalla legge” ed ancora “deve ritenersi, infatti, preferibile il ricorso alla delega ad un componente del collegio (incarico gratuito) e solo in caso di ravvisata impossibilità della stessa potrà farsi ricorso alla nomina di un commissario, con diritto al compenso”. L'attività del commissario ad acta è sostitutiva dell'amministrazione incontrando come limite ai suoi poteri gli eventuali limiti indicati dalla commissione all'atto della nomina. Per tale via, pur riconoscendo al commissario ad acta un'ampia autonomia decisionale in merito alle modalità di attuazione del giudicato si ritiene, tuttavia, che lo stesso, in ragione del rapporto di servizio che lo lega all'amministrazione alla quale egli si sostituisce, è assoggettato alla giurisdizione della Corte dei Conti per eventuali errori (che ad esempio comportino una duplicazione di pagamento)(4). Di contro gli atti posti in essere dal commissario sono atti amministrativi avverso i quali è ravvisabile la giurisdizione degli organi della giustizia amministrativa. In ordine al compenso si segnala che la già citata circolare n. 5/2003 ha fatto presente che il compenso spettante a tale organo è dovuto non in virtù della nomina, bensì dell'attività provvedimentale eventualmente svolta dal commissario stesso. E pertanto, se la Commissione dovesse fissare all'ufficio un ulteriore termine per eseguire l'adempimento, prevedendo l'intervento del commissario ad acta il compenso spetterebbe solo nell'eventualità che dovesse persistere l'inadempimento alla scadenza di tale termine; nessun compenso, invece, competerebbe a tale organo nel caso in cui l'ufficio rispettasse l'estremo termine ad esso concesso dal giudice dell'ottemperanza.

## **La chiusura del procedimento**

Ai sensi del comma 8, il collegio, eseguiti i provvedimenti di attuazione del giudicato ed eventualmente preso atto di quelli posti in essere dal componente delegato ovvero dal commissario ad acta, dichiara con ordinanza la chiusura del procedimento.

## L'impugnazione della sentenza

Il comma 10 dell'istituto in esame dispone, come abbiamo già visto, che avverso le sentenze pronunciate in materia di ottemperanza è possibile ricorrere alla Corte di Cassazione solo per vizi attinenti la procedura (errore in procedendo). Invero, la recente giurisprudenza della Corte di Cassazione<sup>(5)</sup> ha affermato il principio della trasversalità del vizio di violazione di legge (6) anche al ricorso per Cassazione avverso una sentenza che abbia deciso su di un



giudizio di ottemperanza. In particolare, la Suprema Corte ha avuto modo di ribadire come il potere ermeneutico, concesso al giudice dell'ottemperanza, sul provvedimento definitivo inevaso va esercitato tenuto conto del quadro processuale ricavabile dallo stesso. In altri termini, sottolinea la Corte, nel delimitare i confini del suo potere decisorio, disposto di cui al comma 7 dell'art. 70 del D. Lgs. n. 546/1992, il giudice dell'ottemperanza dovrebbe munire la sentenza di "una motivazione specificatamente volta a dimostrare che la sentenza passata in giudicato, nonostante la sua struttura e la sua formulazione letterale [...] poteva e doveva essere interpretata in senso estensivo". In buona sostanza, quindi, il giudice può enucleare e precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla sentenza passata in giudicato, chiarendone il reale significato, ma non può attribuire un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire. Come rilevato nella circolare n. 5/2003, "in assenza di una specifica disciplina, il regime per la sentenza di ottemperanza è quello generale delle norme del D.Lgs. n. 546/1992 relativamente alla pubblicazione, deposito, comunicazione. Pertanto per i termini d'impugnativa della sentenza di ottemperanza nonché per il relativo procedimento sono applicabili le norme dettate in materia dal codice di procedura civile in quanto compatibili con il D.Lgs. n. 546/1992, così come indicato nel comma 2 dell'art. 62 del decreto stesso. L'eventuale ricorso in Cassazione peraltro non incide sull'immediata esecutività di tutti i provvedimenti del giudice dell'ottemperanza".

## I limiti del giudizio di ottemperanza

Se è compito degli uffici, qualora ritenessero sussistere profili di illegittimità degli atti del commissario, apprezzare la necessità di presentare specifico reclamo al giudice dell'ottemperanza, tenendo sempre

presente che il giudizio di ottemperanza non ha termine con l'emanazione della sentenza ma con la concreta esecuzione del giudicato e che secondo la giurisprudenza del Consiglio di Stato i provvedimenti adottati dal commissario ad acta in sede di esecuzione del giudicato hanno natura di atti amministrativi e non giurisdizionali e pertanto sono modificabili e revocabili da parte del giudice dell'ottemperanza, vediamo attraverso anche l'apporto giurisprudenziale della Cassazione quali sono i limiti del giudizio di ottemperanza:

---

### **Sentenza n. 13681 del 18 marzo 2005, depositata il 24 giugno 2005,**

secondo cui in sede di giudizio di ottemperanza, il giudice deve soltanto provvedere in ordine all'esecuzione del giudicato e non anche in relazione a profili cognitivi estranei all'individuazione del contenuto e della portata del giudicato. Pertanto,

*“il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va, comunque, esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita col giudicato, di tal che può essere enucleato e precisato il contenuto degli obblighi nascenti dalla decisione passata in giudicato, chiarendosene il reale significato, ma non può essere attribuito un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire (Cass. n. 22188/2004)”.*

La Corte, inoltre, afferma nel prosieguo, un principio di rilievo spesso trascurato in ordine alla compensazioni fra crediti e debiti: "la compensazione è possibile esclusivamente a condizione dell'avvenuta accettazione, espressa o tacita, della stessa da parte dell'ufficio. Qualora infatti il contribuente proponga domanda di compensazione del credito da giudicato con debiti fiscali sopravvenuti, l'adempimento dell'obbligo derivante dalla sentenza si perfeziona con l'adozione, da parte dell'ufficio tributario, del provvedimento di accettazione - esplicita o implicita - della suddetta domanda, che è produttivo dell'effetto giuridico della compensazione (Cass. n.22761/2004)";

### **Sentenza n. 22565 del 28 ottobre 2004, depositata il 1° dicembre 2004,**

con cui la Corte ha ritenuto non ammissibile la domanda di interessi anatocistici nei confronti della Amministrazione finanziaria, proposta per la prima volta nel giudizio di ottemperanza. Perciò ove tali interessi siano stati richiesti in sede di giudizio di ottemperanza, il giudice (nel caso di specie Commissione tributaria provinciale) deve accertare se tale domanda abbia o meno formato oggetto del *decisum* in sede ordinaria, dichiarando, per l'effetto, inammissibile la domanda stessa se formulata *ex novo* nel detto giudizio di ottemperanza. E simile inammissibilità può essere rilevata avanti alla Corte di Cassazione che esercita un sindacato pieno sulla correttezza "in diritto" della sentenza emessa nel

giudizio di ottemperanza;

**Sentenza n. 358 del 1° luglio 2003 (dep. il 14 gennaio 2004),**

secondo cui il comma 1 dell'art.70 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nel prevedere la domanda di ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato, non limita l'iniziativa delle parti stesse alle ipotesi di pronuncia definitiva esaustiva dell'intera controversia, ma consente l'attuazione coattiva anche di singole parti o capi autonomi della sentenza, rispetto ai quali si sia formato un giudicato intero. In tale evenienza il giudice dell'ottemperanza, nell'ambito dei suoi poteri di verifica dei presupposti processuali della domanda, potrà autonomamente accertare l'esistenza del giudicato parziale, anche in mancanza della relativa certificazione di cancelleria o segreteria.

Scopri il nostro

## [Fac-simile di Ricorso per giudizio di ottemperanza tributario](#)

A cura di: Valeria Nicoletti **Formato:** Word **Pubblicazione:** Maggio 2024

Fac-simile di ricorso per giudizio ottemperanza da proporre presso la Corte di Giustizia Tributaria competente, con linee guida per proporre il giudizio di ottemperanza.



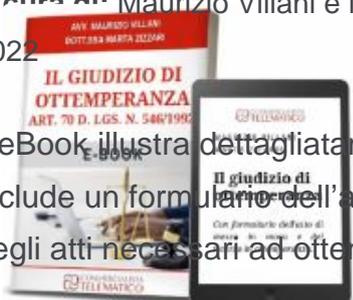
[SCOPRI DI PIU' >](#)

Ti può interessare anche

[eBook Il giudizio di ottemperanza \(Art. 70 D.lgs. n. 646/1992\) - con formulario -](#)

A cura di: Maurizio Villani e Marta Zizzari **Formato:** PDF **N. pagine:** 59 **Pubblicazione:** Ottobre 2022

L'eBook illustra dettagliatamente l'origine e la disciplina del giudizio di ottemperanza e include un formulario dell'atto di messa in mora e del ricorso in ottemperanza, ovvero degli atti necessari ad ottenere l'esecuzione del giudicato nel processo tributario.



[\*\*SCOPRI DI PIU' >\*\*](#)

## NOTE

1. Sull'istituto, e sul processo tributario, si consenta il rinvio ad ANTICO-CONIGLIARO-FARINA, // *contenzioso tributario*, Il Sole24ore, Milano, 2005.
2. Da segnalare al riguardo è la sentenza n. 18266 del 21.01.2004 della Corte di Cassazione, che ritiene sussistere la competenza della Commissione tributaria provinciale nel giudizio di ottemperanza nelle seguenti ipotesi: mancata impugnazione della sentenza di primo grado; nell'ipotesi in cui il giudizio di appello sia dichiarato inammissibile o improcedibile. Negli altri casi sarà competente la commissione tributaria regionale.
3. Cfr. BAGLIONE, MENCHINI, MICCINESI, "*Il nuovo processo tributario*", Giuffrè, 2004, pag. 799 ss..
4. In tal senso di sono già espresse alcune Avvocature Distrettuali.
5. Da ultimo si segnalano le sentenze nn. 4126/04 e 22761/04 emesse dalla Corte di Cassazione.
6. Cfr. CANCEDDA M. – *Giudizio di ottemperanza. Sindacato ampio davanti alla Corte di Cassazione*, in *Fisco Oggi*, del 10.02.2005.

1 settembre 2010 Gianfranco Antico

**Leggi anche:** [Il giudizio di ottemperanza per il recupero delle somme in caso di vittoria col Fisco \(2016\)](#) [Il giudicato tributario e il giudizio di ottemperanza \(2018\)](#) [Il giudizio di ottemperanza nel processo tributario \(2022\)](#)