

## Giudizio di ottemperanza o esecuzione forzata - con esempio di ricorso

di [Ignazio Buscema](#)

Pubblicato il 28 Giugno 2014

Al contribuente è consentito utilizzare il giudizio di ottemperanza solo in presenza di sentenza munita di statuizione di condanna?

Il contribuente, in caso di accoglimento del ricorso proposto avverso un atto reso dall'Amministrazione fiscale e ritenuto dallo stesso illegittimo, può attivare il giudizio di ottemperanza **anche in caso di mancata statuizione di condanna per le somme medio tempore versate**? In altri termini, il ricorso alla procedura di ottemperanza alla sentenza emessa dal giudice tributario, prevista dall'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva, che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed Erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire? Orbene, un

**recente** arresto giurisprudenziale del giudice di legittimità (Cassazione, Sez. trib., Sent. 18 dicembre 2013 n. 28286) ha puntualizzato alcuni interessanti principi.

- L'ottemperanza, in virtù di una lettura sistematica dell'art. 70 del Dlgs 546/1992, con il precedente art. 69, nel quale è chiaro il riferimento alla *condanna* dell'Ufficio, è un meccanismo di esecuzione della sentenza resa dalla Commissione tributaria che contenga una statuizione di condanna; il ricorso per l'ottemperanza della sentenza del giudice tributario postula come **condizione imprescindibile** che la sentenza da eseguire contenga il **dispositivo di condanna** dell'Amministrazione finanziaria al pagamento delle somme riconosciute dovute al contribuente.
- Il contribuente, una volta ottenuta una sentenza di riconoscimento dell'illegittimità parziale o totale di una pretesa fiscale adempiuta per effetto delle disposizioni, che prevedono il pagamento in corso di causa di parte dei carichi tributati richiesti dall'Ufficio, può avanzare istanza di rimborso e, all'esito dell'ulteriore inottemperanza, promuovere un'azione innanzi al giudice tributario per far dichiarare l'illegittimità del silenzio rifiuto e sollecitare per l'effetto la condanna



dell'Amministrazione al pagamento dei relativi interessi; *“in materia di processo tributario, posto che l'art. 68, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, prevede il rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente, quest'ultimo, qualora non riceva detto rimborso, non può adire direttamente il giudice tributario, ma deve prima sollecitare il rimborso in sede amministrativa, e solo successivamente può impugnare il diniego, anche tacito, ai sensi dell'art. 19, comma 1, lett. g) del citato decreto”*.

- La disciplina prevista dall'art. 70 cit. si rivolge esclusivamente alle ipotesi in cui la sentenza del giudice tributario abbia accolto, in via definitiva, il ricorso inteso ad ottenere il rimborso di un tributo corrisposto mediante versamento o ritenuta diretta; tale ipotesi nettamente si differenzia da quelle in cui si è in presenza dell'impugnazione di un atto impositivo, rispetto al quale il contenuto della sentenza è costituito dall'accoglimento dell'impugnazione.
- E' inammissibile il ricorso alla suddetta procedura di ottemperanza per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in virtù del quale sia stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso.

Secondo diversa scelta ermeneutica il rapporto e la netta differenziazione del giudizio di ottemperanza rispetto al processo esecutivo disciplinato dal codice di rito e gli scopi che sono propri del giudizio di ottemperanza rispetto al processo esecutivo ordinario comportano queste conseguenze.

- Il giudizio di ottemperanza è un rimedio da utilizzare anche e specialmente nei casi in cui nel giudicato da eseguire **manchi<sub>2</sub> la statuizione di condanna al pagamento delle somme<sub>1</sub>** .
- I due strumenti di esecuzione si pongono tra loro in rapporto di concorrenzialità e alternatività (a scelta del contribuente). **Fermo restando che per procedere all'esecuzione forzata ordinaria la sentenza da eseguire dovrà necessariamente contenere il capo di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento delle somme.** Diversamente, non possibile alla segreteria della Commissione tributaria spedire la sentenza in forma esecutiva.
- La natura *sui generis* del giudizio di ottemperanza (caratterizzato da un misto di poteri cognitori ed esecutivi) richiede<sub>3</sub> una particolare attività del giudice rivolta ad individuare il complessivo oggetto dell'ottemperanza per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente e, in conclusione, per poter realizzare non tanto una espropriazione di beni, propria dell'esecuzione forzata ordinaria, quanto piuttosto la sostituzione coattiva dell'attività amministrativa che l'Ufficio avrebbe dovuto svolgere e non ha svolto, o ha svolto in maniera difforme dal giudicato<sub>4</sub> .
- Oggetto del giudizio di ottemperanza è l'indagine da parte del giudice di tutti gli effetti legalmente inclusi nel giudicato e che risultano indispensabili per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente, senza che tale attività cognitiva travalichi il limite estremo ed i confini del giudicato.

- Il diritto alla restituzione del tributo che sia stato corrisposto in corso di causa non nasce da una *condictio indebiti* (della cui esistenza sia stato chiamato a conoscere il giudice), ma costituisce l'effetto legale della sentenza di annullamento dell'atto impositivo, che priva di *causa solvendi* il pagamento dell'imposta traente titolo dal potere di riscossione provvisoria dell'Ufficio.
- Il diritto al rimborso nasce, in questi casi, come effetto legale della sentenza, *ab externo* rispetto al contenuto della sentenza stessa (che è di mero annullamento). Questo obbligo di rimborso consegue, dunque, in via diretta ed immediata, come effetto ripristinatorio della sfera giuridica del contribuente, dall'annullamento dell'atto impositivo che aveva costituito il presupposto formale della riscossione.
- L'esecuzione del giudicato impone che sia data attuazione anche a questi effetti secondari( cd. “*effetti implicati dalla sentenza*”); trattandosi di effetti per così dire esterni alla sentenza, che non conseguono dal potere di comando contenuto nella pronuncia giudiziale, quanto piuttosto dalla legge, nella lite tributaria, avente ad oggetto l'annullamento degli atti che hanno costituito il presupposto formale della riscossione in via provvisoria, non occorre la domanda di restituzione degli importi che dovessero essere *mediotempore* corrisposti (in quanto assorbita dalla domanda di annullamento dell'atto impositivo), **né, tanto meno, ai fin dell'ottemperanza, è necessaria nella sentenza da eseguire la presenza dell'espressa statuizione di condanna dell'Amministrazione finanziaria.**

## Rapporti tra l'esecuzione forzata civile e il giudizio d'ottemperanza

Nel caso di sentenza di condanna al rimborso l'esecuzione forzata civile e il giudizio d'ottemperanza assurgono a mezzi di tutela concorrenti e cumulabili che possono essere esperiti anche contestualmente. essendo non necessario che vi sia stato un esito infruttuoso dell'azione esecutiva civilistica. Il giudizio d'ottemperanza e la procedura esecutiva ordinaria differiscono fra loro per presupposti, struttura e finalità e, pertanto, **la soluzione è quella della concorrenzialità e cumulabilità : il giudice civile dell'esecuzione forzata sottomette i beni del fisco all'esecuzione coattiva mentre il giudice dell'ottemperanza si sostituisce al fisco inerte o inadempiente trovando il denaro tramite un'attività provvedimentale.** Si è ritenuto che il processo di esecuzione sia esperibile nel caso in cui la condanna riguardi il pagamento di una somma di denaro ed il giudizio di ottemperanza sia esperibile solo se la condanna riguardi l'obbligo di fare(es. cancellazione di una ipoteca). Un preciso orientamento propende per l'esperibilità del giudizio di ottemperanza indipendentemente dall'obbligo stabilito dalla sentenza, ritenendo, peraltro, ammissibile la alternatività e/o cumulabilità dei due istituti soprattutto nel caso in cui la condanna riguardi il pagamento di somme di denaro. Altro orientamento ritiene che nel caso in cui la condanna riguardi il pagamento di una somma di denaro si deve prima esperire il processo di esecuzione e successivamente il giudizio di ottemperanza Ulteriore orientamento

---

ritiene esperibile il giudizio di ottemperanza solo nel caso di condanna all'obbligo di fare ed il giudizio di esecuzione esclusivamente nell'ipotesi di condanna al pagamento di una somma di denaro Il ricorso all'esecuzione forzata di diritto comune, eventualmente rimasta senza esito, nell'ipotesi di condanna al rimborso non costituisca condizione per adire il giudice dell'ottemperanza. Nel caso di sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, si ritiene che l'esecuzione forzata ordinaria, secondo le norme del codice di procedura civile, e l'esecuzione in sede tributaria, mediante il giudizio di ottemperanza disciplinato dalla norma sopracitata, costituiscano mezzi di tutela concorrenti e cumulabili, esperibili, quindi, anche contestualmente, affinché la pretesa creditoria espressa nel giudicato sia puntualmente attuata in via coattiva (Cassazione, sez. V, sentenza n. 358 del 14/01/2004). **Per la sentenza n. 4126 del 1/03/2004 della Corte di cassazione, il giudizio d'ottemperanza può essere, addirittura, proposto anche quando la sentenza definitiva non contiene un'esplicita condanna dell'amministrazione inadempiente** <sup>5</sup>. Il rapporto tra esecuzione forzata e giudizio d'ottemperanza va analizzato in funzione integrativa e non in funzione sostitutiva, in quanto il giudizio d'ottemperanza può rimuovere atti amministrativi che impediscono l'esecuzione forzata civile. Il ricorso al giudizio d'ottemperanza si configura come un sistema complementare di tutela che si aggiunge all'esperimento del procedimento esecutivo previsto dal codice di rito, istituzionalmente preordinato all'attuazione delle sentenze di condanna a pagare, **con la conseguenza che spetta alla valutazione del creditore scegliere se percorrere la via dell'esecuzione e/o quella del giudizio d'ottemperanza**. I due istituti si trovano in un rapporto di parallelismo ed autonomia avendo in comune lo scopo di soddisfare l'interesse del contribuente: la soddisfazione di tale interesse rappresenta il fattore di gran lunga prevalente, che fa apparire irrilevante il mezzo giuridico utilizzato. Ciò premesso, è innegabile che il giudizio d'ottemperanza (art. 70 D.lgs. 31.12.1992, n. 546), presenti maggiori profili di speditezza, d'economicità e d'efficacia, rispetto all'esecuzione disciplinata dal codice di procedura civile pur richiamata dalla stessa normativa sul contenzioso tributario (art. 69 D.lgs. 546/1992). Il giudizio d'ottemperanza è preferibile, sotto il profilo dell'efficacia, all'esecuzione forzata ordinaria i cui riconosciuti limiti sono la difficoltà di reperire beni del patrimonio disponibile e la frequenza delle opposizioni della P.A. spesso dettate dalla necessità di evitare duplicazione di pagamenti o dall'appurata impignorabilità del bene; è un dato incontrovertibile l'insufficienza dell'esecuzione forzata processuale civilistica ad assicurare la piena soddisfazione degli interessi del ricorrente vincitore nel giudizio, anche se il pignoramento investe oltre che le spese legali anche gli interessi maturandi fino all'assegnazione della somma a favore del creditore. Inoltre, l'ottemperanza s'inserisce nello svolgimento funzionale dell'azione amministrativa; è ottemperanza l'attività diretta al reperimento dei fondi necessari per la corresponsione al contribuente della somma indebitamente riscossa dal fisco, lo storno di capitale già impegnato, il mutamento di destinazione dei beni.

Scopri il nostro

## Fac-simile di Ricorso per giudizio di ottemperanza tributario

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



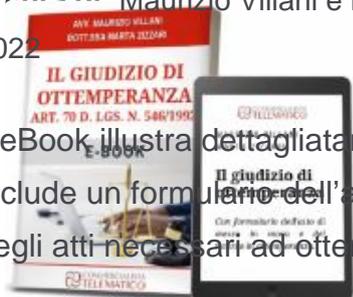
Fac-simile di ricorso per giudizio ottemperanza da proporre presso la Corte di Giustizia Tributaria competente. Con il presente documento guida per proporre il giudizio di ottemperanza.

[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' >](#)

28 giugno 2014 Ignazio Buscema

## NOTE

1 Il giudizio di ottemperanza si differenzia rispetto al concorrente giudizio esecutivo civile, in quanto il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nel giudicato (art. 70, c. 1, D.Lgs. n. 546/1992: *“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 chiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza...”*), ma piuttosto quello di rendere effettivo quel comando, anche e specialmente se privo dei caratteri di puntualità e precisione tipici del titolo esecutivo. Ed è proprio la natura *sui generis* di tale giudizio, caratterizzato da un misto di poteri coglitori ed esecutivi, nel quale il giudice dell'ottemperanza deve prioritariamente verificare il dispositivo della sentenza rimasta inapplicata per individuare gli obblighi ivi prescritti, valutare quindi la portata di tale dispositivo in una con la motivazione, per poi svolgere la tipica attività di merito dell'ottemperanza, che è quella dell'adozione di provvedimenti in luogo dell'amministrazione inadempiente, che richiede una particolare attività del giudice, rivolta ad individuare il complessivo oggetto dell'ottemperanza per il ripristino dell'integrità della posizione del ricorrente, **per poter realizzare non un'espropriazione di beni propria dell'esecuzione ordinaria, ma la sostituzione coattiva dell'attività amministrativa che l'ufficio avrebbe dovuto svolgere e non ha svolto, o ha svolto in maniera difforme dal giudicato.**

2 Per adire il giudice civile dell'esecuzione è necessario un titolo esecutivo consistente in una copia della sentenza della C.T. passata in giudicato, spedita in forma esecutiva ai sensi dell'articolo 69 del D.lg. 546/92. Dopo il passaggio in giudicato della sentenza, la parte interessata ha il diritto di chiedere alla segreteria che l'ha emessa il rilascio di una copia in forma esecutiva. La segreteria è tenuta a spedirla a norma dell'art. 475 c.p.c.. Tale sentenza di condanna, spedita in forma esecutiva, assurge a titolo per azioni esecutive previste dal Codice di Procedura Civile. La sentenza spedita in formula esecutiva costituisce titolo idoneo per l'instaurazione di un'azione esecutiva solo se sussiste la condanna al pagamento di un credito certo, liquido ed esigibile. ai sensi dell'art. 474 c.p.c.. **Ai fini del giudizio d'ottemperanza e' richiesta la formazione del giudicato ma non il titolo esecutivo.**

3 il giudice deve attenersi agli obblighi risultanti dal dispositivo della sentenza senza modificarne il contenuto (cfr. Cass. sentenza n. 3555 del 2005); inoltre, nel caso in cui la sentenza da eseguire sia priva di precise indicazioni, rientra nella discrezionalità del giudice dell'ottemperanza individuare i mezzi più idonei ad assicurare l'esecuzione del giudicato (cfr. Cass. sentenza n. 4126 del 1° marzo 2004).

4 Per quel che riguarda i rapporti tra processo tributario di ottemperanza e processo civilistico di esecuzione, la Cassazione, con sentenza del 24 settembre 2010, n. 20202, ha chiarito che “il giudizio di ottemperanza, in quanto rivolto a rendere effettivo, mediante idonei provvedimenti, l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza passata in giudicato, di cui costituisce un'integrazione ed un compimento (Circ. Min.: n. 98/E del 23.4.1996) deve ritenersi complementare (Cass. SS.UU. sent. n. 1593/94) ad eventuale procedimento esecutivo, senza che possa ipotizzarsi una anteticità pregiudiziale dell'esecuzione forzata rispetto al giudizio di ottemperanza, il quale mira a garantire un'azione amministrativa conforme ad una

decisione vincolante soprattutto allorchè questa non contenga un precetto dotato dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo (Cons. Stato 535/90; 650/91; 711/91), come accade nel caso di sentenze aventi ad oggetto un 'facere', ovvero di disposizioni relative ad adempimenti prodromici ad un pagamento. È infatti proprio il comportamento della P.A. inerte, elusivo o, peggio, contrario al giudicato a costituire condizione dell'azione di ottemperanza al giudicato (Cons. Stato 652/84; 779/95; 328/96)". Inoltre, è stato ritenuto che "lo scopo del giudizio di ottemperanza non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva, tout court, del comando contenuto nella decisione passata in giudicato, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti - e soltanto - quegli accertamenti indispensabili a delimitare la portata precettiva effettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione (cfr. Cass. 20202/10)" (Cass. 18 gennaio 2012, n. 646). In proposito si ritiene che il processo civile di esecuzione possa essere esperito sostanzialmente nei casi in cui vi sia una sentenza passata in giudicato di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di una somma di denaro precisamente determinata e che il giudizio di ottemperanza possa essere esperito, in via alternativa all'esecuzione civile, per tutti i tipi di giudicato. Spetta all'istante la scelta se percorrere la via dell'esecuzione civilistica o quella del giudizio di ottemperanza.

5 Il giudizio di ottemperanza mira a garantire un'azione amministrativa conforme ad una decisione vincolante, soprattutto allorchè questa non contenga un precetto dotato dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo esecutivo; rientra pertanto nella discrezionalità del giudice tributario dell'ottemperanza l'individuazione dei mezzi idonei ad assicurare l'esecuzione del giudicato, sia attraverso l'adozione di statuizioni amministrative, quali la comminatoria di un termine all'Ufficio per l'esecuzione, sia attraverso la nomina di un commissario ad acta avente il compito di adottare gli atti occorrenti alla effettiva attuazione della sentenza (Cass. civ. Sez. V, 01-03-2004, n. 4126).