



Dipartimento
delle Finanze

TAX JUSTICE DF - UPDATE

Dicembre 2022

Direzione della Giustizia Tributaria

Ufficio II
Normativa e contenzioso tributario

**L'ESCLUSIVITÀ DELL'OTTEMPERANZA PER
L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE TRIBUTARIE: LA
GIURISPRUDENZA CIVILE SULL'APPOSIZIONE DELLA
FORMULA ESECUTIVA**

In materia di esecutività delle sentenze tributarie, l'orientamento giurisprudenziale prevalente, affermatosi all'indomani della riforma del 2015, stabilisce che il giudizio di ottemperanza è l'unico rimedio esperibile ai fini dell'esecuzione delle sentenze tributarie.

Dopo un breve inquadramento della normativa di riferimento, il presente approfondimento riporta i principi espressi nelle sentenze dei tribunali aditi ai sensi dell'art. 745 c.p.c

I. Inquadramento normativo

Al fine di fornire un corretto inquadramento sull'esclusività dell'ottemperanza per **l'esecuzione delle sentenze tributarie**, comprese quelle di condanna degli enti impositori al rimborso di somme, occorre delinearne, preliminarmente, il quadro normativo di riferimento, composto da alcune disposizioni del [d.lgs. 546/1992](#), modificate dal [d.lgs. 156/2015](#) nonché dalla recente disposizione introdotta dal cd. decreto fiscale ([d.l. 146/2021](#), convertito con modificazioni con l. n. 215/2021) in tema di modalità di pagamento delle spese di giudizio da parte dell'agente della riscossione.

a) La riforma del 2015

Nella materia in esame l'[art. 9, comma 1, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156](#) ha apportato rilevanti novità con l'introduzione dell'[art. 67-bis](#), l'abrogazione dell'[art. 69-bis](#) nonché la modifica degli artt. [68](#), [69](#) e [70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#). In particolare:

➤ il nuovo [art. 67-bis](#) ha stabilito espressamente che *“Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo”*;

➤ la nuova formulazione dell'[art. 69](#) ha previsto, invece, che le somme dovute dall'Amministrazione finanziaria al contribuente sulla base di una sentenza non definitiva devono essere rimborsate senza attendere che la pronuncia divenga definitiva con il passaggio in giudicato. Inoltre, la norma ha stabilito che per gli importi superiori a 10.000 euro, la restituzione può essere subordinata dal giudice alla presentazione di un'idonea garanzia da parte del contribuente, tenuto conto della solidità patrimoniale di quest'ultimo e delle somme oggetto di rimborso. La durata ed il termine per azionare tale garanzia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in caso di inerzia del contribuente alla restituzione, sono stati definiti con apposito decreto ministeriale, adottato ai sensi dell'[art. 17, comma 3, l. n. 400/1988](#). E' opportuno ricordare che la precedente formulazione dell'[art. 69](#) prevedeva l'esecuzione della sentenza di condanna degli enti impositori al pagamento di somme in favore del contribuente solamente dopo il relativo passaggio in giudicato;

➤ nel nuovo [art. 70](#), in tema giudizio di ottemperanza a tutela del contribuente in caso di mancata esecuzione delle sentenze, è stato

soppresso al comma 1 l'inciso "Salvo quanto previsto dalle norme del c.p.c. per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo".

Infine, per concludere la ricostruzione del quadro normativo, è opportuno ricordare che una norma transitoria contenuta nell'[art. 12, comma 1, D.lgs. n. 156/2015](#) ha fissato l'entrata in vigore delle disposizioni descritte alla data al 1° giugno 2016. Tuttavia, tali norme hanno avuto applicazione a decorrere dal 28 marzo 2017, data di pubblicazione del decreto ministeriale contenente la normativa di dettaglio sulla prestazione della garanzia per l'esecuzione dei provvedimenti giurisdizionali in questione ([decreto ministeriale n. 22 del 6 febbraio 2017](#) pubblicato sulla G.U. n. 60 del 13 marzo 2017).

Per le sentenze depositate prima di tale termine, invece, si applica la disciplina previgente anche in base al chiaro tenore letterale della [citata disposizione transitoria](#).

Tanto premesso, emerge la scelta del legislatore per l'esclusività del giudizio di ottemperanza come **unico strumento per la esecuzione delle sentenze tributarie**. A sostegno di tale opzione, nella [relazione illustrativa del testo di modifica](#) sono addotte le seguenti argomentazioni:

- la peculiarità delle sentenze emesse nel processo tributario, dove spesso anche il calcolo delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta non è agevole, essendo necessaria comunque un'attività dell'ufficio per la determinazione degli interessi per i vari periodi interessati;

- l'efficacia della procedura di ottemperanza, che consente, anche con la nomina di un commissario ad acta, di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'Amministrazione, con il rimborso delle relative spese;

- l'ordinaria procedura esecutiva (oltre ad aggravare lo stato della giustizia civile), non garantisce spesso il soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui beni di soggetti pubblici.

In conclusione, dalla lettura logica-sistematica della novella legislativa del 2015, non è più consentito al contribuente fare ricorso alle norme del codice di procedura civile in via concorrente e cumulabile con il giudizio di ottemperanza di cui al citato art. 70, prevedendo l'esperimento di quest'ultimo quale unico strumento di esecuzione delle sentenze tributarie a favore del contribuente.

Anche l'Avvocatura Generale dello Stato con un parere reso nel 2018 alla Direzione della Giustizia tributaria, ha fornito indicazioni nello stesso senso.

Tuttavia, va ricordato che sono previste due eccezioni, confermate anche nel citato parere del 2018, per le quali è previsto il rilascio delle sentenze tributarie munite di formula esecutiva:

1. esecuzione del decreto di liquidazione del CTU, adottato in pendenza di giudizio. Ciò in quanto la riforma sulla immediata esecutività delle sentenze tributarie non ha inciso sulla disciplina della liquidazione dei compensi del CTU che soggiace alle norme speciali del [D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115](#) (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di spese di giustizia).

2. esecuzione della sentenza a favore dell'avvocato di un agente della riscossione dichiaratosi antistatario, qualora il giudice, nel dispositivo della sentenza, abbia espressamente liquidato le spese di giustizia ex [art. 15 del D.lgs. n. 546/92](#) a favore dell'ente impositore/agente della riscossione, con distrazione delle somme dovute in favore del difensore antistatario. L'eccezione si basa sulla considerazione che, in generale, nel caso di distrazione delle spese di lite, il relativo credito diventa credito personale

del difensore distrattario che, infatti, in caso di riforma della sentenza, è tenuto personalmente alla restituzione delle spese legali alla parte originariamente soccombente che le abbia a lui corrisposte (cfr., ex multis, [Cass. nn. 1526/2016, 8215/2013](#)).

Difatti, in caso di distrazione delle spese di lite in favore del difensore dell'agente della riscossione, il soggetto debitore è il privato contribuente, rimasto soccombente nel giudizio promosso da quest'ultimo contro l'agente della riscossione, il difensore del quale, pertanto, non potrà avvalersi né dell'iscrizione a ruolo ex [art. 15, comma 2-sexies d.lgs. 546/1992](#) (essendo questa prevista solo per la riscossione di somme di pertinenza dell'agente della riscossione e/o dell'ente impositore), né del giudizio di ottemperanza ex [art. 70 del d.lgs. 546/1992](#), esperibile solo nei confronti dell'ente pubblico impositore.

b) L'intervento del decreto fiscale

In merito, è opportuno segnalare anche la novità introdotta con l'[art. 5-octies](#) del cd. fiscale ([d.l. 146/2021](#), convertito con modificazioni con l. n. 215/2021), recante *Modalità di pagamento delle spese di giudizio da parte dell'agente della riscossione*. Tale disposizione prevede che l'Agente della riscossione

provvede al pagamento delle somme dovute, a seguito di pronuncia di condanna, esclusivamente attraverso l'accredito sul conto corrente della controparte. La norma chiarisce altresì le modalità per la richiesta del pagamento nonché i termini per la notificazione del titolo esecutivo.

In particolare, il *comma 1* dispone che l'Agente della riscossione provvede al pagamento delle somme dovute a titolo di spese e onorari di giudizio liquidati con la pronuncia di condanna, nonché di ogni accessorio di legge, esclusivamente attraverso l'accredito delle medesime sul conto corrente della controparte ovvero del suo difensore distrattario. A tal fine, le somme dovute sono richieste in pagamento alla competente struttura territoriale dell'Agente della riscossione, indicata sul relativo sito internet istituzionale, a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento o di posta elettronica certificata. Il soggetto legittimato è tenuto a fornire, all'atto della richiesta, gli estremi del proprio conto corrente bancario e non può procedere alla notificazione del titolo esecutivo né alla promozione di azioni esecutive per il recupero delle predette somme, prima del decorso di centoventi giorni dalla data di ricezione della stessa richiesta. Il *comma 2* chiarisce la

decorrenza della norma stabilendo che le disposizioni in esame si applicano alle pronunce di condanna emesse a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto-legge (21/12/2021).

La norma, quindi, fermo restando gli strumenti previsti ai fini dell'esecuzione delle sentenze in ciascuna giurisdizione, stabilisce unicamente la procedura da seguire per ottenere il pagamento delle spese di lite da parte dell'Agente della Riscossione, applicabile a tutti i giudizi, compreso quello tributario.

Pertanto, nel processo tributario, a decorrere dal 21 dicembre 2021, il pagamento delle somme dovute dall'Agente della Riscossione al contribuente vittorioso a titolo di spese e onorari di giudizio deve avvenire esclusivamente attraverso l'accredito delle medesime sul conto corrente della controparte ovvero del suo difensore distrattario. Trascorsi i 120 giorni dalla data di ricezione della richiesta, senza che l'Ente abbia provveduto al pagamento delle somme, la controparte può procedere unicamente con il giudizio di ottemperanza, ai fini dell'esecuzione della sentenza tributaria ([art. 70, comma 2, d.lgs. 546/1992](#)) sulla base della normativa di riferimento, Mentre l'avvocato distrattario, trascorsi i 120

giorni previsti, può attivare sia il giudizio di ottemperanza (v. infra Sentenza della CTR Roma n. 662/2022) e sia la procedura esecutiva ai fini dell'esecuzione della sentenza tributaria come previsto dal citato parere dell'Avvocatura dello Stato del 2018.

A conferma di quanto precede, si segnala anche una recente sentenza tributaria, emessa dalla Commissione tributaria regionale del Lazio ([Sent. 15/02/2022, n. 662](#)), che ha accolto un ricorso per ottemperanza ordinando all'ente soccombente di pagare quanto dovuto a titolo di spese di lite all'avvocato antistatario del contribuente. Quest'ultimo ha optato per il giudizio di ottemperanza al fine di ottenere il pagamento delle spese a suo favore. Il giudice dell'ottemperanza con la presente sentenza ha nominato il commissario ad acta e ha disposto la contestuale statuizione delle spese di giudizio a favore dell'avvocato ricorrente, dimostrando che il regolamento delle spese di lite per l'esecuzione viene effettuata non solo in sede civile ma anche in sede tributaria.

c) La riforma del processo civile: abrogazione dell'istituto della formula esecutiva e della spedizione in forma esecutiva

Da ultimo, si segnala il [d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149](#) che ha apportato alcune modifiche al codice civile e alle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie. In particolare, per quanto di interesse nel presente lavoro, l'[art. 26, comma 5](#) del predetto decreto prevede l'eliminazione della formula esecutiva e la spedizione in forma esecutiva e abroga espressamente tutte le disposizioni incompatibili con questo principio, nella parte in cui prevedono l'apposizione della formula o la spedizione. Tuttavia, l'[art. 3, comma 34, lett. b\)](#) riformula l'art. 475, stabilendo che le sentenze e gli altri provvedimenti per valere come titolo per l'esecuzione forzata devono essere rilasciati in copia attestate conforme all'originale. Conseguentemente, l'[art. 4, comma 9](#) abroga il primo comma dell'art. 153 delle disp. att. c.p.c (relativo al rilascio della formula da parte del cancelliere). Infine l'[art. 35, comma 1](#) prevede che le suddette disposizioni hanno effetto a decorrere dal 30 giugno 2023 e si applicano ai procedimenti instaurati successivamente a tale data.

II. La giurisprudenza civile successiva all'intervento legislativo del 2015

All'indomani dell'entrata in vigore delle modifiche al d.lgs. n. 546/92, si è delineato un orientamento giurisprudenziale perfettamente in linea con la volontà del legislatore del 2015, così come emerge dalla [relazione illustrativa](#) analizzata *supra*, di contenere l'esecuzione delle sentenze tributarie esclusivamente nell'ambito del giudizio di ottemperanza.

In questa sede si riportano le argomentazioni sostenute da alcuni tribunali citati ai sensi dell'[art. 745, comma 3 c.p.c.](#):

➤ **Tribunale di Napoli, decreto n. 2068 in data 1° maggio 2022:** l'espressione "il contribuente può richiedere l'ottemperanza", non è da interpretarsi come una forma significativa "di un'alternatività dello strumento in discussione rispetto all'esecuzione forzata civile." Piuttosto, essa indica la facoltà del contribuente di ricorrere al giudizio di ottemperanza, analogamente a quanto previsto per le sentenze del giudice amministrativo dall'art. 112 co. 2, d.lgs.104/2010 in cui il legislatore ha utilizzato analoga espressione. Ne consegue che il giudizio di ottemperanza è l'unico strumento per

ottenere l'esecuzione degli obblighi derivanti dalle sentenze tributarie essendo stato eliminato, nell'[art. 70 del d.lgs. 546/1992](#), ogni riferimento alle norme del codice di procedura civile.

Il Tribunale di Napoli ha statuito, inoltre, che la sola previsione dello strumento dell'ottemperanza, analogamente al giudizio amministrativo e alle sentenze rese dal G.A., non costituisce "ingiusta compressione del diritto del contribuente all'attuazione del comando giudiziale"; tale previsione non integra neanche un trattamento ingiustamente differenziato e discriminante di colui che è riconosciuto creditore in base a un provvedimento decisorio civile, rispetto al creditore risultante dalle statuizioni di un provvedimento decisorio tributario o amministrativo;

➤ **Tribunale di Palermo, decreto del 28 dicembre 2021:** "il progressivo affinamento del contraddittorio tra le parti e l'evoluzione del panorama dottrinario maturato nelle more induce a ritenere oggi giusta e doverosa l'adozione di soluzione diversa, avuto anche riguardo al fatto che il Responsabile della segreteria della Commissione Tributaria appare suo malgrado stretto tra l'interpretazione propugnata dall'Avvocatura dello Stato – che sostiene l'esclusività incondizionata

del giudizio di ottemperanza, peraltro corroborando la scelta con decisioni di altri uffici giudiziari – e quella, contraria, da diversi anni e fino ad epoca recente sostenuta da varie articolazioni di questo Tribunale e da altra parte della giurisprudenza di merito”.

Del resto, ha precisato ancora il Tribunale di Palermo, poiché le spese del giudizio sono formalmente oggetto di vera e propria condanna nei confronti dell’Amministrazione soccombente è certamente coerente con lo spirito della riforma del 2015 includerle tra quelle per le quali è previsto il rimedio specifico dell’apparato giudiziario di riferimento. Tale interpretazione, peraltro, risponde anche a logiche deflattive del carico gravante sull’Autorità Giudiziaria Ordinaria. Ancora, il Tribunale di Palermo, al fine di sostenere l’esclusività dell’ottemperanza quale unico rimedio a disposizione del contribuente per l’esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie, ha ricordato e valorizzato il dato letterale, vale a dire la circostanza che dal testo risultante dalla riforma del 2105 è stato espunto ogni riferimento alle norme del codice di procedura civile per l’esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo.

È da segnalare, tuttavia che lo stesso Tribunale all’esito di un precedente ricorso ex art. 745 c.p.c. ha ritenuto comunque illegittimo il comportamento degli uffici di segreteria delle Commissioni Tributarie Provinciale e Regionale di Palermo e ha ordinato il rilascio di copia munita di formula esecutiva della sentenza della CTR ([decreto Tribunale Palermo del 2 maggio 2018](#)).

➤ **Tribunale di Vicenza, decreto n. 3260 del 17/11/2020.** In tale provvedimento il Presidente ha affermato che, in considerazione del vigente assetto normativo, i due rimedi dell’ottemperanza e dell’esecuzione forzata ordinaria “*non costituiscono più mezzi di tutela concorrente e/o cumulabili, esperibili, quindi, anche contestualmente*”; pertanto deve essere attivato unicamente il giudizio di ottemperanza, come stabilito dal V comma dell’art. 70. A sostegno di tale opzione interpretativa è riportato il fatto che il legislatore nel riformare l’art. 69 d.lgs. n. 546/1992 ha espunto ogni riferimento alla spedizione in forma esecutiva della sentenza (con espresso richiamo alle norme del codice di procedura civile di cui all’art. 745 c.p.c.). Allo stesso modo, il successivo art. 70 non prevede più il riferimento alla

possibilità di adire l'autorità giudiziaria ordinaria "con la rimozione dal compendio normativo di ogni riferimento alle norme del codice di rito civile relative alla spedizione in forma esecutiva e all'esecuzione forzata civile." La riforma, dunque, si legge nel provvedimento, ha inciso sulla disposizione generale stabilendo che, in caso di mancata esecuzione del rimborso, il contribuente può richiedere l'ottemperanza a norma dell'art. 70, in tal modo "riconoscendo anche per l'ordinamento tributario la regola che il ricorso per ottemperanza è ammissibile ogni qualvolta debba farsi valere l'inerzia della P.A. rispetto al giudicato, ovvero la difformità specifica dell'atto posto in essere dall'Amministrazione rispetto all'obbligo processuale di attenersi

all'accertamento contenuto nella sentenza da eseguire.";

➤ **Tribunale di Benevento, [decreto n. 1113 del 30/04/2019](#).**

Anche in tale provvedimento si afferma che la novella del 2015 ha senza dubbio optato per l'esclusività del giudizio di ottemperanza quale unico strumento per l'attuazione delle sentenze del giudice tributario. Tale conclusione si desume sia dall'interpretazione letterale delle disposizioni in materia, sia dalla [relazione illustrativa del d.lgs. 156/2015](#), ove si legge testualmente che "l'articolo 9, comma 1, lettera hh) apporta modifiche all'articolo 70 del D.lgs. n. 546 del 1992 in materia di ottemperanza, al fine di precisare che detto rimedio sia quello previsto **in via esclusiva** nel caso di inerzia dell'Amministrazione."

Responsabile
[Luigia Caputo](#)

Autori
[Angela Buonocore](#)
[Teresa Gratteri](#)

Ufficio II
Normativa e contenzioso tributario
Via dei Normanni, 5 - 00184 Roma
Tel. +39 0693836666
E-mail: df.dgt.uff02@mef.gov.it
Internet: www.giustiziatributaria.gov.it