

---

## **PROCESSO TRIBUTARIO**

**3**

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Napoli, Sez. XV, sentenza n. 4496 del 27 maggio 2019, Pres. e Rel. Giacalone

### **GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA - Passaggio in giudicato della sentenza da ottemperare - Necessità - Giudizio per il rimborso del tributo corrisposto in eccedenza a quanto statuito in accoglimento del ricorso - Fermo amministrativo - Legittimità**

*Il carattere “chiuso” del giudizio di ottemperanza di cui all’art. 70 D.Lgs. n. 546/1992 è imperniato sul presupposto del passaggio in giudicato della sentenza da ottemperare; tale requisito non sussiste, però, nel giudizio instaurato a norma dell’art. 68, comma 2, D.Lgs. cit., con la conseguenza che, non trattandosi di esecuzione di un giudicato, è legittima l’emissione, da parte dell’Amministrazione finanziaria, del provvedimento di sospensione del pagamento previsto dall’art. 69, del R.D. n. 2240/1923, che costituisce espressione di un potere di autotutela della p.a., a salvaguardia dell’eventuale compensazione legale dell’altrui credito con quello, anche se attualmente illiquido, che l’amministrazione abbia o pretenda di avere nei confronti del suo creditore.*

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE - Preso atto del ricorso presentato ai sensi dell’art. 68.2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 nell’interesse di... in persona del legale rappresentante... ricorso finalizzato all’ottemperanza rispetto alla sentenza n. 4039/15/15 emessa dalla CTR di Napoli in data 20 aprile 2015, relativa ad IRES dovuta per il 2007 e parzialmente favorevole alla società ricorrente;

ritenuto che l’istanza *de qua* - sebbene ammissibile, risolvendosi nel rimedio ex art. 68 co. 2 D.Lgs. n. 546/1992, nel testo modificato ad opera dell’art. 9 co. 1 D.Lgs. 24.9.2015, n. 156 - sia sostanzialmente priva di pregio, in quanto il rimborso non è stato ancora effettuato, in quanto è stato legittimamente sospeso;

richiamato infatti integralmente quanto da questa Commissione espresso nella sentenza n. 1942 del 25.2.2018 (testualmente: “L’appello deve essere disatteso... Il quarto punto del gravame attiene all’asserita violazione dell’art. 68 D.Lgs. n. 546/1992 [motivo sub D]). Su tale profilo si è però già diffusamente soffermato - con motivazione ampia e convincente, alla quale questa Commissione ritiene di potersi integralmente riportare - il primo Giudice nella sentenza appellata. Basterà allora qui aggiungere come l’art. 68 D.lgs. 31.12.1992, n. 546 preveda la possibilità di pagamento del tributo in pendenza del processo; esso dispone che: ‘1. Anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d’imposta, nei casi, in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi

## GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: a) per i due terzi, dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso; b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale, (c-bis. per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.). Per le ipotesi indicate nelle precedenti lettere (...) gli importi da versare vanno in ogni caso, diminuiti di quanto già corrisposto. 2. Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza...'. Tale diritto al rimborso non è eliminato dallo strumento consentito dal sopra citato art. 23 D.Lgs. 472/1997; esso è al contrario semplicemente sospeso, mediante attuazione del fermo amministrativo, al ricorrere dei requisiti postulati dalla legge. In sostanza, la norma che disciplina il fermo e legittima la sospensione dei pagamenti prevale su quella che assicura il diritto al rimborso; questo però non viene definitivamente negato, bensì solo sospeso in attesa della definizione delle rispettive spettanze fra fisco e contribuente”);

non possono indurre a diversa conclusione le osservazioni di parte contribuente contenute nella memoria depositata in vista dell'odierna udienza: esse si ispirano, in sostanza, al carattere “chiuso” del giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 d.lgs. n. 546 del 1992, imperniato sul presupposto del passaggio in giudicato della sentenza da ottemperare; requisito non sussistente, invece, nel giudizio qui instaurato, a norma dell'art. 68.2. d.lgs. cit., nel testo oggi vigente, con conseguente carattere *rebus sic stantibus* della situazione esaminabile e dei provvedimenti adottabili in questa sede. Ne consegue che, non trattandosi di esecuzione di un giudicato, non può non tenersi conto di quanto legittimamente adottato dalla parte erariale attraverso l'emissione del provvedimento di sospensione del pagamento previsto dall'art. 69, del R.D. cit., che costituisce espressione di un potere di autotutela della p.a., a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dell'altrui credito con quello, anche se attualmente illiquido, che l'amministrazione abbia o pretenda di avere nei confronti del suo creditore (Cass. n. 25893 del 31/10/2017, ord.; n. 7320 del 28/03/2014). Tanto che la sua adozione richiede soltanto il fumus della ragione di credito vantata dall'amministrazione medesima (cfr. Cass. n. 9853-11), restando, invece, estranea alla natura e alla funzione del provvedimento qualsiasi considerazione di un eventuale periculum in mora da ovviare mediante la prestazione di garanzie;

senza contare, peraltro, che proprio il riferimento alla richiamata sentenza di questa CTR tra le medesime parti dimostra come il rifiuto di rimborso, nel caso di specie, sia stato e stia ancora formando oggetto del vaglio del giudice tributario (ora in sede di legittimità), così dandosi attuazione proprio al consolidato orientamento della S.C, secondo cui “la domanda di rimborso d'IVA, che il

## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

contribuente proponga in sede giudiziale impugnando l'atto di rifiuto del rimborso stesso reso in dipendenza di provvedimento di fermo amministrativo "ex" art. 69 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, non si sottrae, ove si metta in discussione la sussistenza del potere dell'amministrazione finanziaria di adottare quella misura cautelare, alla giurisdizione delle commissioni tributarie, abilitate a disapplicare il provvedimento di fermo del rimborso allorché risulti non assistito dal relativo potere" (Cass. S.U. n. 1733 del 07/02/2002);

ritenuto pertanto che debba essere rigettata l'istanza in premessa; la novità del rimedio esperito e delle questioni coinvolte costituiscono gravi ed eccezionali ragioni per disporre la compensazione delle spese di lite e va esclusa la richiesta presentata da parte resistente a norma dell'art. 96 c.p.c., non ricorrendone i presupposti in fatto e in diritto;

P.Q.M. - Rigetta il ricorso; compensa le spese.

---

### **Inopponibilità del fermo amministrativo nel giudizio di ottemperanza relativo a sentenze non ancora passate in giudicato**

SOMMARIO: **1.** La sentenza n. 4496/15/2019 della Commissione tributaria regionale della Campania: considerazioni preliminari - **2.** La natura del giudizio di ottemperanza - **3.** Il fermo amministrativo e la sua opponibilità nel giudizio di ottemperanza - **4.** La riforma del giudizio di ottemperanza operata dal D.Lgs. n. 156/2015 - **5.** La differenza tra ottemperanza di sentenze passate in giudicato e ottemperanza di sentenze non definitive: irragionevolezza della tesi secondo cui il fermo amministrativo è inopponibile solo in caso di giudicato - **6.** Concludendo: considerazioni finali sulla sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania.

**1.** *La sentenza n. 4496/15/2019 della Commissione tributaria regionale della Campania: considerazioni preliminari* - La sentenza in rassegna rappresenta lo spunto per soffermarsi sulla natura del giudizio di ottemperanza che, a seguito della novella recata dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, può avere ad oggetto anche sentenze non ancora passate in giudicato.

La pronuncia prende le mosse dal caso di un contribuente risultato parzialmente vittorioso nel giudizio di appello originato dall'impugnazione di un atto impositivo; la sentenza non era divenuta definitiva, essendo stata impugnata con ricorso per cassazione. Il contribuente, dal canto suo, in esito al giudizio di secondo grado, aveva maturato il diritto alla restituzione delle somme in eccesso, precedentemente versate a titolo di riscossione provvisoria, ma l'Ufficio aveva sospeso il rimborso opponendo un provvedimento di fermo amministrativo, a sua volta impugnato e ancora *sub iudice*. Affinché venisse riconosciuta l'immediata esecutività della pronuncia favorevole e l'Amministrazione finanziaria fosse obbligata a dar seguito

**GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA**

---

al rimborso spettante, era stato instaurato anche un distinto giudizio di ottemperanza, che è quello oggetto della sentenza commentata e che si è concluso in senso sfavorevole al contribuente.

I giudici campani hanno ammesso l'eccezione dell'Amministrazione finanziaria, ponendosi così in contrasto con il pacifico orientamento della giurisprudenza di legittimità che nega l'opponibilità del fermo in sede di ottemperanza. Secondo la tesi della Commissione tributaria regionale di Napoli, il richiamato orientamento della Suprema Corte "si ispira, in sostanza, al carattere 'chiuso' del giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 D.Lgs. n. 546/1992, imperniato sul presupposto del passaggio in giudicato della sentenza da ottemperare". Tale requisito, tuttavia, non sarebbe sussistente in un giudizio avente ad oggetto una sentenza non ancora passata in giudicato e "instaurato, a norma dell'art. 68.2. D.Lgs. cit. (D.Lgs. n. 546/1992, N.d.R.), nel testo oggi vigente, con conseguente carattere *rebus sic stantibus* della situazione esaminabile e dei provvedimenti adottabili in questa sede. Ne consegue che, non trattandosi di esecuzione di un giudicato, non può non tenersi conto di quanto legittimamente adottato dalla parte erariale attraverso l'emissione del provvedimento di sospensione del pagamento previsto dall'art. 69, del R.D. cit., che costituisce espressione di un potere di autotutela della p.a., a salvaguardia dell'eventuale compensazione legale dell'altrui credito con quello, anche se attualmente illiquido, che l'amministrazione abbia o pretenda di avere nei confronti del suo creditore (Cass. n. 25893 del 31/10/2017, ord. n.7320 del 28/03/2014)". In altri termini, il giudizio di ottemperanza su decisioni non definitive assumerebbe un carattere diverso da quello relativo a sentenze già passate in giudicato e questa asserita differenza ontologica sarebbe tale da giustificare, nel primo caso (ma non anche nel secondo), l'opponibilità al contribuente del fermo amministrativo, legittimando perciò la sospensione del rimborso.

L'originalità delle conclusioni raggiunte dalla Commissione tributaria regionale, invero senza approfondite motivazioni, e la novità dei temi trattati, rispetto ai quali non constano precedenti editi, consentono di formulare alcune considerazioni sul rapporto tra il giudizio di ottemperanza e il fermo amministrativo alla luce delle nuove regole del processo tributario in tema di immediata esecutività delle sentenze di merito e di tutela cautelare in giudizio. Al fine di comprendere se i predetti istituti siano effettivamente destinati, così come disposto dalla Commissione tributaria regionale, ad operare in maniera diversa in ragione della natura (definitiva o meno) della sentenza ottemperanda, nel seguito si affronterà, in primo luogo, il tema della natura e delle caratteristiche del giudizio di ottemperanza; in secondo luogo, sarà esaminata la disciplina del fermo amministrativo e valutato, in termini generali, il suo spazio applicativo nell'ambito del contenzioso tributario.

## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

**2.** *La natura del giudizio di ottemperanza* - Il giudizio di ottemperanza è finalizzato a garantire l'esecuzione degli obblighi nascenti da una sentenza<sup>1</sup> ed è stato mutuato dal processo amministrativo<sup>2</sup> a tutela del contribuente che "dopo aver concluso vittoriosamente il giudizio davanti alle Commissioni tributarie, trovi nell'inerzia dell'Amministrazione un ulteriore ostacolo alla soddisfazione del proprio interesse già riconosciuto come meritevole di tutela"<sup>3</sup>.

La sua regolamentazione normativa - dettata, nell'ordinamento tributario, dall'art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992 - ha fatto seguito al disposto dell'art. 30 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, recante delega per l'emanazione di uno o più Decreti legislativi finalizzati alla riorganizzazione della disciplina del contenzioso tributario<sup>4</sup>. Come si legge nella Relazione governativa al D.Lgs. n. 546/1992, con il citato art. 70 il Governo ha voluto introdurre una

---

<sup>1</sup> P. Russo, *Processo Tributario*, Milano, 2015, pag. 362.

<sup>2</sup> Sulla nascita e sull'evoluzione storica dell'istituto, cfr. L. Verrienti, "Giudizio di ottemperanza", in *Digesto disc. pubbl.*, Torino, 1991; D. Giannini, *Il nuovo giudizio di ottemperanza dopo il Codice del processo*, Milano, 2011, pagg. 3 ss.; G. Mari, "Il giudizio di ottemperanza", in *Il nuovo processo amministrativo*, a cura di M.A. Sandulli, Milano, 2013, pagg. 463 ss.; V. Caianiello, *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 2003, pag. 973. L'istituto è stato storicamente introdotto per garantire l'esecuzione delle pronunce del giudice ordinario da parte della Pubblica amministrazione. In particolare, l'art. 4, n. 4, Legge 31 marzo 1889, n. 5992 (Legge istitutiva della IV Sezione del Consiglio di Stato) affidò al Consiglio di Stato, in sede giurisdizionale, il compito di conoscere dei ricorsi volti all'adempimento, da parte dell'Amministrazione, degli obblighi derivanti da sentenze del giudice ordinario, conferendo a tale organo anche il potere di intervenire in modo sostitutivo, mediante l'adozione degli opportuni provvedimenti, rispetto all'Amministrazione rimasta inadempiente. L'estensione dell'azione per l'ottemperanza alle sentenze del giudice amministrativo (le quali originariamente non prevedevano una fase esecutiva in senso stretto e non necessitavano di alcun rimedio per la loro concreta attuazione poiché si riteneva che si limitassero ad eliminare il provvedimento lesivo per il privato) fu introdotta in un secondo momento dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato (con la sentenza del 9 marzo 1928, n. 181 e, successivamente, con le decisioni del 31 marzo 1931, n. 176 e dell'Adunanza Plenaria del 21 marzo 1969, n. 10) e delle Sezioni Unite della Corte di cassazione (sent. 8 luglio 1953, n. 2157 e 18 settembre 1970, n. 156), nel tentativo di riconoscere una piena tutela in tutti quei casi in cui il mero annullamento dell'atto illegittimo non si rivelava sufficiente a ripristinare la situazione precedente al provvedimento annullato, occorrendo invece un comportamento positivo dell'Amministrazione, conforme al contenuto della sentenza. Tale orientamento è stato poi recepito dal legislatore con l'art. 37, Legge 6 dicembre 1971, n. 1034 (Legge istitutrice dei tribunali amministrativi regionali). Dopo varie modifiche normative intervenute nel corso degli anni, il giudizio di ottemperanza ha trovato una disciplina organica e unitaria con l'entrata in vigore del codice del processo amministrativo, ad opera del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104; detto testo normativo ha abrogato, sostituendole, tutte le precedenti disposizioni in materia, ponendosi quale unica disciplina di riferimento di carattere generale dell'istituto.

<sup>3</sup> M. Basilavecchia, "Il Giudizio di ottemperanza", in *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1998, pag. 931.

<sup>4</sup> Nel previgente sistema del contenzioso tributario disciplinato dal D.P.R. n. 636/1972 (e segnatamente nell'art. 38, modificato integralmente dall'art. 25 del D.P.R. n. 739/1981) era previsto solamente il potere delle Commissioni tributarie di emettere sentenze di condanna nei confronti della Amministrazione finanziaria.

**GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA**

specifica disposizione che “rispondendo alle Direttive contenute nell’art. 30, lett. l), della Legge delega”, regolasse “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 pertanto viene riconosciuta pienezza di poteri anche sul piano esecutivo”.

La predetta disposizione, pur facendo espressamente salve le previsioni del Codice di procedura civile relative all’esecuzione forzata delle sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, prevedeva che la parte che vi avesse interesse potesse richiedere, in via alternativa o cumulativa ai rimedi previsti nell’ambito del processo civile<sup>5</sup>, l’ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria, la quale però doveva necessariamente essere passata in giudicato<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Cfr. Cass. sent. 1° marzo 2004, n. 4126. L’art. 70 del D.Lgs. n. 546/1992, prima della sua recente riformulazione, faceva salvo quanto previsto dalle norme del Codice di procedura civile per l’esecuzione forzata delle sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, lasciando aperta in tal modo la scelta tra l’alternatività o concorrenzialità tra i due giudizi, cfr. M. Basilavecchia, *Il giudizio di ottemperanza*, op. cit., 1998, pag. 945. Sulla tematica anche F. Ardito, “Il giudizio di ottemperanza nel nuovo processo tributario”, in *Boll. trib.*, 1997, pag. 188 ss.

<sup>6</sup> Si osservi che, in sede amministrativa, la scelta legislativa in ordine all’esperibilità del giudizio di ottemperanza solo a seguito del passaggio in giudicato di una sentenza è stata ampiamente discussa. Il Consiglio di Stato, in particolare, sosteneva che il giudizio di ottemperanza, visti i poteri sostitutivi attribuiti al giudice, potesse condurre ad una profonda interferenza con i poteri della PA e, per tale ragione, la sua esperibilità doveva risultare subordinata al massimo grado di certezza possibile, raggiungibile solo con il passaggio in giudicato della sentenza (Cons. Stato sent. 20 aprile 1999, n. 673). Tale orientamento fu avallato anche dalla Corte costituzionale, la quale, con la sentenza n. 406/1998, ha ritenuto ragionevole la scelta legislativa di porre l’esistenza della cosa giudicata quale presupposto di esperibilità del ricorso di ottemperanza. Si legge in dettaglio in detta pronuncia: “Il limitare l’ambito dello speciale giudizio di ottemperanza - diretto ad ottenere l’adempimento coattivo dell’obbligo dell’autorità amministrativa di conformarsi, in quanto riguarda il caso deciso - al giudicato, inteso come cosa giudicata, è una interpretazione plausibile che il giudice *a quo* ritiene di seguire. Tale limitazione costituisce una scelta che rientra nella discrezionalità legislativa, in quanto non obbligata sul piano costituzionale, essendo libero il legislatore di adottare particolari sistemi di esecuzione in via amministrativa delle sentenze dei giudici nei confronti delle Pubbliche amministrazioni, quando queste non si conformino spontaneamente (scelta di recente ripetuta nel processo tributario), fermo il principio che in caso di ‘pronuncia giurisdizionale la quale riconosca come ingiustamente lesivo dell’interesse del cittadino un determinato comportamento dell’amministrazione, incombe su quest’ultima l’obbligo di conformarsi ad essa, ed il contenuto di tale obbligo consiste appunto nell’attuazione di quel risultato pratico, tangibile, riconosciuto come giusto e necessario dal giudice’. La fase di esecuzione coattiva di questo obbligo, che pur nasce con la pronuncia del giudice con il carattere della esecutività, è costituzionalmente necessaria senza alcuna possibilità di distinzioni tra funzioni giurisdizionali di natura diversa o tra pubbliche autorità anche di rilevanza costituzionale (sentenza n. 435 del 1995), mentre non necessariamente sul piano costituzionale la proponibilità della speciale azione deve coincidere con la pronuncia di primo grado non passata in giudicato. La procedura di ottemperanza - con la possibilità di esercizio di poteri



## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

Nel diritto amministrativo, dove, come si è detto, il giudizio di ottemperanza affonda le sue radici, l'istituto è unanimemente considerato come processo giurisdizionale misto di cognizione e di esecuzione<sup>7 8</sup>; ciò in ragione dell'ampia portata dei poteri che, data la discrezionalità caratterizzante l'operato della Pubblica amministrazione, sono attribuiti al giudice nella scelta delle modalità di attuazione della sentenza da ottemperare, potendo detto giudice adottare provvedimenti, compiere operazioni o comunque svolgere compiti di norma riservati all'Amministrazione stessa. Questa attività - giacché può implicare, ove necessario, un completamento del giudicato e non una sua mera interpretazione - ha il carattere della cognizione oltre che dell'esecuzione; attività, quest'ultima, improntata alla realizzazione concreta della regola, di per sé perfetta, desumibile dalla sentenza amministrativa<sup>9</sup>.

---

sostitutivi rispetto all'amministrazione inadempiente e di inserimento nello svolgimento concreto dell'azione amministrativa mediante un commissario *ad acta* o, a seconda della fattispecie, direttamente da parte del giudice - nei confronti della pubblica amministrazione comporta l'esercizio di una giurisdizione estesa anche al merito, di modo che non è irragionevole, nell'attuale contesto del sistema processuale, la scelta di porre, come presupposto della speciale azione, l'esistenza di una cosa giudicata, anche se è stata auspicata una diversa soluzione legislativa accompagnata da modifiche al processo amministrativo". Dopo aver affermato la natura discrezionale della scelta del legislatore di subordinare l'ottemperanza all'intervenuto giudicato, la Corte costituzionale si è preoccupata di evidenziare come l'azione di ottemperanza si differenzi dall'azione esecutiva che è invece tipica di tutte le sentenze del giudice amministrativo, ancorché suscettibili di impugnazione. Per un maggiore approfondimento sui termini del dibattito sviluppatosi in seno alla dottrina amministrativista, si rinvia a L. Coen, "Esecuzione e opposizione di terzo nei confronti della sentenza non definitiva del giudice amministrativo", in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, n. 3/2002, pag. 953. Per completezza si segnala che attualmente anche nel processo amministrativo è ammessa l'ottemperanza avverso sentenze non definitive.

<sup>7</sup> È il caso di precisare che la funzione propria dell'attività di cognizione è quella di accertamento, ossia quella di determinare la certezza sull'esistenza o la non esistenza di un diritto. L'esecuzione, invece, vuol conseguire l'attuazione pratica, materiale, di quel diritto attraverso l'impiego effettivo o potenziale della forza, da parte dell'ordinamento. In questo senso, C. Mandrioli, *Diritto Processuale Civile. Nozioni introduttive e disposizioni generali*, Torino, 2000, pagg. 22 ss.

<sup>8</sup> M. Nigro, *Il giudicato amministrativo e il processo di ottemperanza*, Milano, 1983, pag. 63 ss.; l'Autore con formula spesso ripresa dalla dottrina successiva ha parlato di "giudizio necessariamente di esecuzione ed eventualmente di cognizione". Cfr., inoltre, F. Piga, "L'ottemperanza giudizio di cognizione o esecuzione?", in *Il giudizio di ottemperanza, Atti del XXVII Congresso di studi di Scienza dell'amministrazione, Varenna, 17-19 settembre 1981*, Milano, 1983, pag. 137 ss.

<sup>9</sup> M.C. Parlato, "Il giudizio di ottemperanza", in *Codice del processo tributario*, a cura di V. Uckmar - F. Tundo, Piacenza, 2007, pag. 1195 ss. Secondo l'Autore, il giudizio attiene all'annullamento di atti illegittimi, ma anche alla identificazione del corretto esercizio del pubblico potere e alla regola del futuro comportamento dell'Amministrazione. Dalla definizione del giudizio di ottemperanza come strumento per il completamento del tratto di azione amministrativa mancante all'attuazione della tutela riconosciuta dalla sentenza, deriva l'attribuzione di una natura anche di cognizione del giudizio, in quanto costituisce prosecuzione del precedente, ne integra la pronuncia e ne definisce l'ambito di efficacia.

## GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

A differenza del processo amministrativo, nella materia tributaria è stato sostenuto, da parte di alcuna dottrina<sup>10</sup>, che a causa della maggiore intensità del principio di legalità dell'azione amministrativa e della natura vincolata dell'esercizio del potere impositivo, il giudizio di ottemperanza è caratterizzato da una funzione esecutiva prevalente rispetto a quella cognitiva<sup>11</sup>.

Queste distinzioni classificatorie, funzionali all'individuazione dei poteri riservati al giudice in sede di ottemperanza, portano in ogni caso a ritenere, a prescindere dall'ampiezza che si voglia attribuire all'aspetto cognitorio, che il compito del giudice dell'ottemperanza (tanto

<sup>10</sup> C. Consolo - C. Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario, Commento all'art. 70*, Padova, 2012, pag. 798 ss. Nello stesso senso, P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., pag. 526, secondo cui nella materia in esame si darebbe vita "ad attività meramente esecutive, senza che si rinvergono aspetti cognitivi". Tale conclusione, come specificato dallo stesso Autore, troverebbe conferma nella c.d. bilateralità del processo di cognizione (che può risolversi a vantaggio di entrambe le parti del giudizio) a fronte dell'unilateralità di quello di esecuzione. In altri termini, a differenza dei processi di cognizione idonei ad accertare il torto e la ragione di entrambe le parti del processo, l'esito del giudizio di ottemperanza tributario, ove si concluda con l'accoglimento della domanda dell'attore, è certamente in grado di soddisfarne l'interesse, e nel caso in cui tale domanda venga respinta, ciò non determinerà alcuna conseguenza stabilmente favorevole per la parte convenuta, nel senso che quest'ultima non sarà in alcun modo garantita dal fatto che l'attore non possa, rimediando ai vizi della propria domanda che ne hanno determinato il rigetto, pretendere dal convenuto, per il medesimo titolo (sostanziale), quanto si era visto in precedenza negare; P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2015, pag. 356. Cfr. altresì M.C. Parlato, *Contributo allo studio del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, Bari, 2008, pag. 28, secondo cui la natura di processo più propriamente esecutivo emergerebbe anche dalla considerazione che le esigenze del contraddittorio appaiono fortemente sacrificate rispetto a quelle di speditezza dell'esecuzione: nell'esecuzione del giudicato, infatti, la parte agente ha una netta posizione di prevalenza, in contrapposizione al ruolo marginale della parte obbligata. La posizione della parte che agisce per l'ottemperanza è infatti definita "di preminenza che non soggiace più ad alcun controllo", quella del debitore è definita come uno stato di mera soggezione, tanto da far apparire l'azione quasi unilaterale.

<sup>11</sup> La questione sulla natura di cognizione o esecutiva del giudizio di ottemperanza risente della poliedricità di tale rito e, in particolare nel giudizio amministrativo, della tipologia profondamente diversa delle decisioni di cui si garantisce l'esecuzione; decisioni che possono distinguersi tra quelle che definiscono esattamente gli effetti del giudicato nell'attuazione (es. sentenze di condanna al pagamento) e quelle che, spesso comportando il ri-esercizio del potere amministrativo, dettano un effetto conformativo meno definito (es. sentenza di annullamento). La natura del potere (cognitivo o esecutivo) esercitato dal giudice in sede di giudizio di ottemperanza dipende, quindi, sostanzialmente, dal contenuto della sentenza da ottemperare e, conseguentemente, dalla determinatezza e vincolatività del comando in essa contenuto o dalla complessità dell'attività di interpretazione del medesimo comando al fine di individuare (e a volte integrare) la regola del caso concreto. Gli atti necessari all'esecuzione potranno costituire null'altro che l'ordine dato alla PA di attenersi al dispositivo della sentenza azionata (es. in caso di condanna al pagamento di una somma di denaro) o comportare una valutazione molto più complessa e dare vita a una pronuncia che si appunta su un profilo maggiormente cognitorio. In questo senso, F. D'Alessandri, "Giudizio di ottemperanza nel processo amministrativo. Profili sostanziali e processuali", in *Dig. Disc. Publ., in Leggi d'Italia on line*, 2017.



## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

amministrativo, quanto tributario) è quello di verificare e, ove necessario, esplicitare il contenuto effettivo della sentenza ottemperanda.

In altri termini, data la funzione squisitamente esecutiva del giudizio di ottemperanza, tale istituto, pensato quale strumento processuale idoneo a dare attuazione al principio di effettività della tutela giurisdizionale, si caratterizza per l'attribuzione al giudice di un potere consistente nella puntuale verifica dell'esatto adempimento, da parte dell'Amministrazione, dell'obbligo contenuto nella decisione da ottemperare, al fine di far conseguire concretamente all'interessato l'utilità o il bene della vita riconosciutogli in sede di cognizione<sup>12</sup>. La cognizione propria del giudizio di ottemperanza è, pertanto, di contenuto estremamente ridotto, presupponendo la sola verifica della corretta esecuzione del comando contenuto nella sentenza ed assumendo, come unico parametro di riferimento, proprio quest'ultima decisione, da considerare principalmente nel suo dispositivo e, al massimo, nella motivazione per quanto necessario a comprendere il dispositivo stesso<sup>13</sup>.

In questo senso, quindi, si parla di c.d. carattere "chiuso" del giudizio di ottemperanza il cui oggetto resta appunto limitato all'enucleazione degli obblighi nascenti dalla sentenza da eseguire, restando esclusa, per contro, tanto la possibilità per il soggetto privato di ottenere l'attribuzione di un diritto nuovo o ulteriore rispetto a quello riconosciuto dalla sentenza stessa, quanto quella per la parte pubblica di sottrarsi al soddisfacimento di quello stesso diritto sulla base di fatti nuovi rispetto a quelli dedotti nel giudizio di cognizione<sup>14</sup>.

### 3. Il fermo amministrativo e la sua opponibilità nel giudizio di ottemperanza -

**3.1.** Dalla natura chiusa del giudizio di ottemperanza la Corte di cassazione ha tratto la conseguenza che, nel corso dello stesso giudizio, l'Amministrazione

---

<sup>12</sup> Cons. Stato sent. 3 ottobre 1997, n. 1108; Cons. Stato sent., 15 aprile 1999, n. 626; Cons. Stato sent., 17 ottobre 2000, n. 5512; Cons. Stato sent., 17 aprile 2003, n. 2007.

<sup>13</sup> C. Glendi, "Giudizio di ottemperanza (dir. trib.)", in *Enc. Giur.*, Agg. VIII, Roma, 2000, pag. 9, il quale giustifica tale considerazione richiamando il disposto dell'art. 70, comma 7, D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui il collegio adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza "attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione". Il dato normativo esprime, dunque, con sufficiente chiarezza il limite che deriva al giudice dell'ottemperanza dal preesistente giudicato.

<sup>14</sup> Cfr. G. Franson, *Contenzioso tributario. Formulario commentato*, Milano, 2016, pag. 742. Nello stesso senso, la giurisprudenza di legittimità, secondo cui "nel giudizio di ottemperanza alle decisioni delle commissioni tributarie il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita col giudicato (cosiddetto 'carattere chiuso' del giudizio di ottemperanza), sicché può essere enucleato e precisato il contenuto degli obblighi nascenti dalla decisione passata in giudicato, chiarendosene il reale significato e rendendolo quindi effettivo, ma non può attribuirsi un diritto nuovo ed ulteriore rispetto a quello riconosciuto con la sentenza da eseguire" (Cass. sent. 30 giugno 2016, n. 13382. In senso conforme, Cass. sent. 29 luglio 2016, n. 15827; Cass. del 12 settembre 2012, n. 15246; Cass. 10 dicembre 2008, n. 28944).

## GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

finanziaria non possa formulare eccezioni volte a far valere l'esistenza di un controcredito<sup>15</sup> in quanto al giudice dell'ottemperanza è consentito di valutare esclusivamente la sentenza di cui si chiede l'esecuzione<sup>16</sup>.

Nell'ottica della Suprema Corte<sup>17</sup>, l'accoglimento di una siffatta eccezione presupporrebbe un accertamento del controcredito dedotto dall'Amministrazione finanziaria che travalica l'ambito ristretto del giudizio di ottemperanza, ampliandone l'oggetto oltre i limiti della decisione cui va data esecuzione<sup>18</sup>. A tal proposito, si legge nella sentenza della Cassazione n. 21319/2013 che "l'A.F., in esecuzione degli obblighi risultanti dal giudizio di ottemperanza, non può sospendere, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 23, comma 1, il pagamento di un proprio debito nei confronti del contribuente a garanzia di eventuali crediti vantati a diverso titolo nei confronti di quest'ultimo non consentendo il giudizio di ottemperanza al giudice altro accertamento che quello dell'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione"<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Il caso emblematico è quello relativo all'eccezione di compensazione che costituisce un particolare tipo di difesa del convenuto, per il cui tramite quest'ultimo utilizza il proprio diritto di credito al fine di ottenere il rigetto della domanda dell'attore. La compensazione ha infatti la peculiare funzione di "liberare dai debiti ed estinguere i crediti reciproci" e, opponendo un proprio diritto di credito in compensazione, la parte convenuta in processo consegue un duplice effetto estintivo, ovvero, l'estinzione reciproca delle contrapposte posizioni debitorie e creditorie. Così P. Perlingieri, "Dei modi di estinzione diversi dall'adempimento", in *Commentario del Codice civile*, a cura di Scialoja-Branca, IV, *Delle obbligazioni (1230-1250)*, sub art. 1242, Bologna-Roma, 1975, pag. 273; stante anche la sua funzione, quella di compensazione è quindi un'eccezione riconvenzionale, con cui il convenuto fa valere in giudizio non un mero fatto giuridico, ma un autonomo diritto soggettivo.

<sup>16</sup> Come osserva S. Garau, "Sulla inopponibilità del fermo amministrativo in sede di ottemperanza", in *Rass. trib.*, n. 4/2011, pag. 1005, tale tema è inevitabilmente collegato con quello - ampiamente dibattuto in dottrina - attinente all'individuazione dell'oggetto del processo tributario. Per quanto di interesse in questa sede, vale osservare che nel caso delle liti aventi ad oggetto la restituzione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di somme indebitamente percepite, il processo tributario tende all'accertamento del credito del contribuente e alla condanna dell'ente impositore alla restituzione delle somme che si assumono indebitamente versate. In questo quadro, mentre è onere del ricorrente allegare il fatto costitutivo del diritto al rimborso, spetta all'Amministrazione finanziaria opporre la legittimità del pagamento effettuato, senza potere in alcun modo allargare l'oggetto del processo, per il tramite - ad esempio - della proposizione di domande riconvenzionali relative ad altri crediti (ricollegabili a titoli differenti) vantati, per ipotesi, nei confronti del ricorrente.

<sup>17</sup> Cfr., *ex multis*, Cass. sent. 25 maggio 2011, n. 11450, Cass., SS.UU., sent. 5 agosto 2010, n. 18208.

<sup>18</sup> Secondo la sentenza delle Sezioni Unite 5 agosto 2010, n. 18208, "la possibilità di applicare al giudizio di ottemperanza l'istituto civilistico della compensazione (nella specie opposta dall'Ufficio finanziario) deve ritenersi esclusa, 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".

<sup>19</sup> Anche l'orientamento della giurisprudenza di merito è da ritenersi consolidato. La sentenza della Comm. trib. reg. Lombardia 28 settembre 2017, n. 3849, per esempio, afferma che "la compensazione cui tende il fermo amministrativo come ogni altra misura impeditiva al

## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

È così precluso al giudice dell'ottemperanza l'esame di tutte quelle eccezioni (come, ad esempio, quella di compensazione) attraverso le quali l'A.F cerca di bloccare il pagamento di un proprio debito nei confronti del contribuente, per effetto o a garanzia di crediti vantati a diverso titolo nei confronti di quest'ultimo; allo stesso modo è precluso l'esame di diritti ulteriori rispetto a quelli accertati dalla sentenza ottemperanda, come la richiesta degli interessi anatocistici o del risarcimento del danno.

Tali considerazioni rilevano sia nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria voglia far valere un controcredito certo, liquido ed esigibile da opporre in compensazione sia, a maggior ragione, nel caso in cui - come emerge dalla citata giurisprudenza di legittimità - l'eccezione abbia ad oggetto un provvedimento di fermo amministrativo<sup>20</sup>, attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria (o altra Pubblica amministrazione) ha il

---

pagamento, presuppone un accertamento di merito precluso in un giudizio a cognizione sommaria quale quello di ottemperanza (Cass. 18208/2010 e 25696/2009); ... in quanto il giudice può solo 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 .... Le compensazioni legale e giudiziale sono inconciliabili con la natura stessa del giudizio di ottemperanza. ... Costante giurisprudenza di legittimità esclude ogni rilevanza ostativa del fermo amministrativo opposto in un giudizio di ottemperanza; infatti, Cass. civ. Sez. Unite, 23-12-2008, n. 30058; Cass. civ. Sez. V, 09-12-2009, n. 25696; Cass. civ. Sez. V, 25-05-2011, n. 11450. Cass. civ. Sez. Unite, 5-8-2010, n. 18208 hanno precisato che il fermo amministrativo può essere efficacemente adottato e validamente opposto solo nel corso del giudizio di cognizione". Analogamente, sempre la Comm. trib. reg. Lombardia, nella sentenza del 20 marzo 2019, n. 1307 ha chiarito che "il giudice collegiale/monocratico dell'ottemperanza (o un giudice-componente delegato o un suo ausiliario come il commissario *ad acta*) non deve arrestarsi davanti ad un fermo amministrativo - sul credito da rimborsare per sentenza da eseguire in ottemperanza - opposto dall'amministrazione inadempiente dopo tale sentenza, anche ove il creditore procedente per l'ottemperanza non acconsentisse alla usuale richiesta, della stessa amministrazione debitrice, di voler offrire 'volontarie' garanzie fideiussorie alternative (di adeguato importo e durata)" (nello stesso senso, Comm. trib. reg. Lombardia sent. 16 gennaio 2018, n. 109; 8 maggio 2018, n. 2061; e 7 novembre 2017, n. 4467).

<sup>20</sup> In alcuni casi e a rigorose condizioni, la dottrina ritiene possibile la compensazione in sede di ottemperanza poiché costituirebbe un modo alternativo di esecuzione della sentenza, favorendo una soluzione economica che neutralizzi reciprocamente le due pretese. In altri termini, è come se il rimborso al contribuente fosse accompagnato da un contestuale riversamento della somma ottenuta nelle mani dell'Amministrazione debitrice; in questo caso, in realtà, la sentenza passata in giudicato trova comunque una esecuzione, sia pure in modo difforme da quello cui il ricorrente aspira. Cfr. M. Basilavecchia, "La compensazione nel giudizio di ottemperanza", in *Corr. Trib.*, n. 10/2009, pag. 741. La stessa Corte di cassazione, sia pure in sentenze meno recenti, ha talvolta recepito tale orientamento, riconoscendo l'operare della compensazione nel giudizio di ottemperanza a condizione che si osservi il principio secondo cui l'accertamento non deve travalicare i limiti fissati dal contenuto del giudicato. Perché ciò accada, l'eccezione di compensazione deve presentare i caratteri processuali propri dell'eccezione in senso stretto, poiché si chiede al giudice di verificare non una situazione esterna all'esecuzione, ma l'avvenuta estinzione della stessa obbligazione secondo modalità civilisticamente consentite e previste (Cass. sent. 3 dicembre 2004, n. 22761; Cass. sent. 21 dicembre 2007, n. 27044).

## GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

potere di sospendere il pagamento di un credito a favore del contribuente, qualora quest'ultimo risulti, per altro verso, debitore nei confronti della stessa o di un'altra Pubblica amministrazione<sup>21</sup>.

**3.2.** L'istituto del fermo amministrativo trova le sue origini nell'art. 69, comma 6, R.D. n. 2440 del 18 novembre 1923, il quale, nell'ambito della legge di contabilità dello Stato, mira a tutelare le pretese creditorie proprie delle Amministrazioni pubbliche, prevedendo che "qualora un'amministrazione dello Stato che abbia, a qualsiasi titolo, ragione di credito verso aventi diritto a somme dovute da altre amministrazioni, richieda la sospensione del pagamento, questa deve essere eseguita in attesa del provvedimento definitivo".

Stando alla lettera di quest'ultima disposizione, il fermo amministrativo o contabile si configura come un provvedimento discrezionale di autotutela amministrativa<sup>22</sup> con funzione cautelare, diretto alla salvaguardia delle c.d. ragioni di credito delle Amministrazioni statali. Esso, inoltre, ha natura provvisoria, in quanto solo dopo l'accertamento dell'esistenza di un credito liquido, certo ed esigibile, da parte dell'Amministrazione nei confronti del privato, potrà darsi corso, con provvedimento definitivo, all'incameramento delle somme a questi dovute dallo Stato e, di conseguenza, alla compensazione legale tra debiti e crediti pubblici.

Per l'operare del fermo si richiede solamente l'esistenza di fondate "ragioni di credito" dell'Amministrazione e, nonostante la sua funzione cautelare, si prescinde da qualsivoglia valutazione circa la sussistenza di un *periculum in mora*, essendo sufficiente il semplice *fumus boni iuris* della vantata pretesa creditoria<sup>23</sup>.

Il provvedimento di fermo amministrativo è espressione di un potere autoritativo dell'Amministrazione nei cui confronti il privato è in una posizione di soggezione, in quanto la sospensione del pagamento è richiesta

<sup>21</sup> Per maggiori approfondimenti, M. Basilavecchia, "Il fermo amministrativo nei procedimenti tributari", in *Rass. trib.*, 1995, pag. 243; L. Montel, "Fermo amministrativo", in *Digesto discipline pubblicistiche*, VI, Torino, 1991, pag. 299; F. Garri, "Fermo amministrativo", in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989.

<sup>22</sup> Critico sulla funzione di autotutela del fermo amministrativo è S. Cassese, "Il fermo amministrativo: un privilegio della Pubblica amministrazione", in *Giur. cost.*, 1972, pag. 331, secondo cui "va dunque riconosciuto che l'iscrizione del fermo alla figura dell'autotutela è impropria. Il fermo costituisce piuttosto, soltanto, una forma di privilegio dell'amministrazione". Tuttavia, come osservato dalla giurisprudenza costituzionale, "il fermo costituisce misura di autotutela della Amministrazione statale, avente lo scopo di assicurare la realizzazione dei fini cui è rivolto l'iter amministrativo procedimentale, necessariamente complesso e disciplinato da norme inderogabili e preordinate ad assicurare la regolarità contabile e la realizzazione delle entrate dello Stato... È evidente, quindi, che la norma in esame non configura un irrazionale privilegio, ma uno strumento necessario alla protezione del pubblico interesse connesso alle esigenze finanziarie dello Stato" (cfr. Corte cost. sent. 19 aprile 1972, n. 67).

<sup>23</sup> In questo senso, *ex multis*, Cass. sent. 31 ottobre 2017, n. 25893, Cass. sent. 5 maggio 2011, n. 9853.

## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

senza alcuna collaborazione da parte del privato stesso ed in assenza dell'intermediazione dell'autorità giudiziaria. Come affermato dalla Corte di cassazione, "il fermo amministrativo costituisce esplicazione di un potere autoritativo dell'amministrazione che le è attribuito per l'importanza dell'interesse perseguito, la tutela delle ragioni creditorie dell'Erario, e che in forza di tale importanza prevale sul diritto soggettivo del creditore degradandolo ad interesse legittimo" (Cass., SS.UU., sent. n. 15382/02).

La norma a carattere generale di cui al citato art. 69 trova, nell'ordinamento tributario, una sua specifica declinazione nell'art. 23 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472<sup>24</sup>. Detta norma, oggetto di modifica da parte dell'art. 16 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, dispone che "nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della Commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito"<sup>25</sup>.

Il citato D.Lgs. n. 158/2015 ha modificato il contenuto dell'art. 23 cit. prevedendo la possibilità di sospendere e, in caso di provvedimento definitivo, compensare il credito chiesto a rimborso dal contribuente non solo con gli importi dovuti a titolo di sanzioni, come disposto in precedenza, ma con tutti gli importi dovuti in base all'atto impositivo (imposte e interessi).

La disciplina del fermo amministrativo lascia intendere chiaramente come esso - tanto nella formulazione generale di cui all'art. 69 del R.D. n.

---

<sup>24</sup> I rapporti tra il citato art. 23 e il fermo amministrativo disciplinato dall'art. 69 del R.D. n. 2440/1923 non sono mai stati definiti né dal legislatore, né dalla giurisprudenza, con la conseguenza che di norma gli Uffici finanziari utilizzano, in maniera indifferente, una norma al posto dell'altra. Non v'è dubbio, però, che l'art. 23 - quantomeno sotto il profilo procedimentale - prevede maggiori garanzie a favore dei contribuenti e definisce i suoi presupposti applicativi in modo meno vago ed indefinito rispetto a quanto disposto dall'art. 69 cit.

<sup>25</sup> Secondo P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, op. cit., pag. 388, l'istituto disciplinato dalla citata disposizione può essere definito come "una particolare applicazione del fermo amministrativo in materia specificamente tributaria" Cfr. altresì V. Trivellini, "Commento all'art. 23", in AA.VV., *Commentario alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative*, a cura di Moschetti-Tosi, Padova, 2000, pag. 726. Mentre, come visto *supra*, il presupposto che legittima l'ordine di sospensione ex art. 69 è espressamente definito come "ragione di credito", nel caso dell'art. 23, si precisa che la pretesa dell'Amministrazione finanziaria deve essere almeno formalizzata in un atto del procedimento, e segnatamente, un atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. Ne deriva che quel titolo di apparente fondatezza della pretesa pubblica, di cui all'art. 69 cit., nella disposizione fiscale viene tipicizzato e procedimentalizzato allo scopo di fissare, in maniera più specifica e tassativa, i presupposti della sospensione.

2440/1923, quanto (a maggior ragione) in quella speciale di cui all'art. 23 da ultimo esaminato - sia funzionalmente preordinato all'effettuazione di una eventuale compensazione tra il debito dell'Amministrazione finanziaria e il credito da essa stessa vantato nei confronti del contribuente, una volta che questo diventi definitivo<sup>26</sup>.

Se l'eccezione di compensazione determina, *ex se*, il superamento dei limiti propri del giudizio di ottemperanza, introducendo nello stesso giudizio un *thema decidendum* diverso da quello posto a base della domanda<sup>27</sup>, ancor più esorbitante dai ristretti poteri del giudice dell'ottemperanza appare la verifica della legittimità di un provvedimento di fermo che ha natura prettamente cautelare e provvisoria.

Il fermo amministrativo, difatti, poiché consente all'Amministrazione finanziaria di "anticipare" gli effetti definitivi della compensazione nell'attesa dell'accertamento del credito da compensare, pone in capo a quest'ultima, sulla base di una mera ragione di credito, la possibilità di sospendere il pagamento di somme la cui debenza risulta accertata da una sentenza. La Corte di cassazione ha quindi negato la possibilità di eccepire il fermo amministrativo in sede di ottemperanza, richiedendo l'accoglimento di una siffatta eccezione un accertamento, da parte del giudice, estraneo all'esame del comando contenuto nella sentenza da ottemperare e alla verifica della sua corretta esecuzione<sup>28</sup>.

**4. La riforma del giudizio di ottemperanza operata dal D.Lgs. n. 156/2015** - Anteriormente alla riforma del contenzioso tributario recata dal citato Decreto del 2015, l'esperibilità dell'ottemperanza era consentita soltanto nel caso in cui la sentenza da eseguire fosse coperta dal giudicato. Dall'entrata in vigore del suddetto atto normativo, invece, in virtù di quanto

<sup>26</sup> Cfr. Cass., SS.UU., sent. del 21 maggio 2003, n. 7945, la quale afferma che "lo scopo per cui il potere di fermo è attribuito alla Pubblica Amministrazione statale è di permetterle di estinguere il suo debito mediante il proprio credito, evitando di essere condannata a pagare perché il proprio credito non è ancora liquido".

<sup>27</sup> R. Vaccarella, "Opposizioni all'esecuzione", in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1990, pag. 7.

<sup>28</sup> A nostro avviso appare condivisibile l'opinione di S.M. Messina, "Fermo e compensazione nel giudizio di ottemperanza", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 5/2009, pag. 395, secondo cui alla medesima conclusione dell'inopponibilità si sarebbe potuto giungere anche prescindendo dal riferimento all'inammissibilità della compensazione nel giudizio di ottemperanza, e piuttosto riconoscendo al fermo i caratteri di misura cautelare consona al sistema (e non di un privilegio incondizionato dell'Amministrazione). In quest'ottica si sarebbe potuto escludere la proponibilità del fermo, perché non si può impedire l'esecuzione della sentenza contrappo- nendo presunte ragioni di credito. Il procedimento di esecuzione, giuridicamente assicurato, volto a vedere soddisfatto un diritto soggettivo perfetto, quale è il diritto di credito, non può essere paralizzato sulla base di un interesse di natura meramente patrimoniale, fondato su titoli e ragioni giustificative non egualmente certi e definitivi (come quelli che legittimano l'azione esecutiva). Diversamente ragionando, la sospensione finirebbe con il tramutarsi in una forma di prelievo nei confronti del contribuente senza le ragioni di garanzia che caratterizzano l'esplicazione di tale potere.



## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

disposto dall'art. 9, D.Lgs. n. 156/2015, il contribuente che abbia ottenuto una sentenza di merito favorevole (anche, ma non necessariamente, di condanna) può esperire il rimedio esecutivo dell'ottemperanza.

Siffatta facoltà rappresenta un corollario dell'attribuzione generalizzata del requisito della provvisoria esecutività alle sentenze del giudice tributario. In particolare, in attuazione del principio "dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie"<sup>29</sup>, il D.Lgs. n. 156/2015 è intervenuto sulla disciplina dell'esecuzione di queste sentenze introducendo un nuovo art. 67-*bis* nel capo IV, titolo II, del D.Lgs. n. 546/1992, e riformulando, sotto vari aspetti, il disposto degli artt. 68, 69 e 70, al fine di riconoscere espressamente l'esecutività delle sentenze emesse dalle Commissioni di merito<sup>30</sup>.

Attraverso la menzionata riforma il legislatore ha attribuito al contribuente la possibilità di fare ricorso al giudice dell'ottemperanza al fine di richiedere l'attuazione, da un lato, ai sensi dell'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992, delle sentenze di condanna al pagamento di somme in suo favore, nonché di quelle emesse a seguito di ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali. Dall'altro (e sotto un profilo che in questa sede interessa maggiormente), si è consentita l'esecuzione delle sentenze, ancorché non passate in giudicato, emesse nelle liti di impugnazione degli atti impositivi (segnatamente, ai sensi dell'art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992), potendo così conseguirsi il rimborso delle somme corrisposte a titolo provvisorio ed eccedenti rispetto a quanto statuito dal giudice tributario.

Con specifico riferimento alla ripetizione delle somme pagate in pendenza del giudizio, la riforma ha integrato il disposto dell'art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, confermando non solo l'obbligo di restituzione al contribuente delle somme pagate in più rispetto a quanto deciso dal giudice, decorsi novanta giorni dalla notifica della sentenza (previsto già prima della riforma del 2015 qui in commento), ma addirittura inserendo la previsione espressa secondo cui, in caso di inerzia dell'ente impositore, il contribuente ha la possibilità di attivare il giudizio di ottemperanza, pur in presenza di sentenza non ancora definitiva.

E così, quanto alla disciplina degli effetti derivanti da sentenze non definitive rinvenibile nei novellati artt. 67-*bis*, 68 e 69 del D.Lgs. n. 546/1992, l'immediata esecuzione è prevista per tutte le sentenze che, accertando la fondatezza delle pretese del contribuente e annullando in tutto o in parte

---

<sup>29</sup> Rinvenibile nell'art. 10, comma 1, lett. b), n. 10, della Legge delega per la riforma del sistema fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23).

<sup>30</sup> La disciplina dell'esecutività formalmente attribuita alle sentenze tributarie deve enuclearsi da quanto disposto negli artt. 68 e 69 del D.Lgs. n. 546/1992, i quali continuano tuttora, come si dirà *infra*, a regolare distintamente il "pagamento del tributo in pendenza del processo" (e quindi la provvisoria riscuotibilità coattiva delle imposte in corso di giudizio), e la "esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente" (e quindi il soddisfacimento delle ragioni creditorie dei contribuenti).

## GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

l'atto impositivo, comportino un *facere* da parte dell'Ente impositore, nonché per le pronunce di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme che possono conseguire ad azioni di rimborso del contribuente e per quelle che condannino l'Amministrazione al pagamento delle spese del giudizio ovvero per le sentenze emesse su ricorsi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali.

Si è in tal modo inteso riequilibrare a favore dei contribuenti la disciplina previgente che, a fronte della attribuzione di un diritto, trascurava di dotare il titolare dello stesso di un valido strumento di tutela. Come si legge nella relazione illustrativa al Decreto n. 156, "si viene a colmare una lacuna, che vedeva il contribuente del tutto privo di rimedi giuridici di fronte all'inerzia dell'ente impositore, che all'esito di una sentenza - anche non definitiva - favorevole al contribuente, ometteva di eseguire in suo favore il rimborso delle somme *medio tempore* riscosse"<sup>31</sup>.

L'intervento del legislatore ha tentato di dare attuazione al principio di effettività della tutela giurisdizionale<sup>32</sup>, di uguaglianza e di parità delle parti nel processo tributario, in accordo agli artt. 3 e 111 Cost.<sup>33</sup>. A tal fine, si è

<sup>31</sup> La riforma introdotta dal D.Lgs. n. 156/2015 mira ad evitare, in sede contenziosa, disparità di trattamento tra contribuente e Fisco: dunque, mentre in passato si poteva giustificare un'impostazione volta ad attribuire una posizione di preminenza alla parte pubblica, una siffatta impostazione non può più trovare cittadinanza nell'attuale ordinamento giurisdizionale, dove il principio della parità delle parti è corollario del principio del giusto processo sancito dall'art. 111 della Costituzione e riconosciuto dall'art. 6 della Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo. Secondo tale principio, infatti, il processo si deve svolgere nel contraddittorio tra le parti; in condizione di parità davanti ad un giudice terzo e imparziale, nonché nel rispetto del principio della ragionevole durata. In tal senso, cfr. E.A. Sepe, "Nuove regole su esecutività delle sentenze e misure cautelari successive", in *il fisco*, n. 1/2016, pag. 38 ss. Sull'estensione al processo tributario delle garanzie previste dall'art. 111 Cost., cfr. F. Gallo, "Verso un 'giusto processo'", in *Rass. trib.*, n. 1/2003, pag. 11; Id., "Giusto Processo III) diritto tributario", in *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, 2004, pag. 1 ss.; A. Poddighe., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, pag. 19 ss.

<sup>32</sup> Sul nesso tra giudizio di ottemperanza ed effettività della tutela giurisdizionale, cfr. F. D'Alessandri, *Giudizio di ottemperanza nel processo amministrativo. Profili sostanziali e processuali*, op. cit., secondo cui nei principi di effettività della tutela giurisdizionale e di ragionevole durata del processo, rientra anche il diritto di ottenere l'esecuzione della sentenza favorevole in tempi rapidi e senza la necessità di dover attivare un ulteriore giudizio di cognizione. Gli artt. 24 e 113 Cost., infatti, impongono la garanzia di effettiva soddisfazione dei diritti e interessi azionati in giudizio, tanto che la Corte costituzionale, nella sentenza dell'8 settembre 1995, n. 419, ha chiarito che la fase di esecuzione coattiva delle decisioni giudiziali costituisce un connotato intrinseco ed essenziale della funzione giurisdizionale. Anche a livello europeo, l'insegnamento della Corte europea dei diritti dell'uomo è nel senso che il diritto al giusto processo di cui all'art. 6, par. 1, della relativa Convenzione comprende anche il diritto all'esecuzione delle sentenze ("diritto all'esecuzione delle decisioni di giustizia"). Cfr., *ex multis*, CEDU, De Luca c. Italia, 24 settembre 2013, n. 43870/04.

<sup>33</sup> La cui violazione ad opera della disciplina previgente aveva determinato la rimessione alla Corte costituzionale di alcune questioni di legittimità che, però, erano state prontamente rigettate dalla Consulta. Cfr., *ex multis*, Corte cost. sent. 30 luglio 2008, n. 316. In questo caso, quindi, è stato lo stesso legislatore a censurare e risolvere la richiamata disparità di trattamento

### C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

anche tentato di eliminare l'incongruenza ricollegata in passato al fatto che, mentre il Fisco, attraverso il sistema della riscossione provvisoria in pendenza di giudizio, poteva soddisfare la sua pretesa, per intero o parzialmente, ancor prima della pronuncia di un giudice, il contribuente, per poter agire contro l'Amministrazione finanziaria inadempiente, doveva attendere che la pronuncia giudiziale a lui favorevole acquisisse la stabilità del giudicato<sup>34</sup>.

In correlazione alla possibilità di accedere al giudizio di ottemperanza pur di fronte a sentenze non ancora dotate dell'efficacia del giudicato, il D.Lgs. n. 156/2015 ha anche dettato una nuova disciplina della tutela cautelare *pro Fisco*, disponendo all'art. 52, comma 2, D.Lgs. n. 546/1922 che "l'appellante", da intendersi ovviamente anche come parte pubblica, "può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi". Per effetto della riformulazione degli artt. 68, 69 e 70 del D.Lgs. n. 546/1992, anche l'Amministrazione finanziaria potrebbe trovarsi, ove soccombente, nella necessità d'invocare una misura cautelare<sup>35</sup>, quale strumento messo a sua disposizione dall'ordinamento proprio per "paralizzare" l'immediata esecutività delle sentenze favorevoli al contribuente<sup>36</sup>.

In conclusione, muovendosi nell'ambito di una più ampia riforma che ha coinvolto, oltre all'immediata esecutività delle sentenze, anche la disciplina della riscossione frazionata in pendenza del giudizio, del rimborso d'ufficio del tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza e della tutela cautelare nei gradi successivi al primo, il legislatore ha colto l'occasione per effettuare un bilanciamento della posizione delle parti nel processo tributario, facendo venir meno la posizione di assoluta supremazia della parte pubblica sulla parte privata, da un lato, e senza

---

in ordine all'assenza di strumenti a favore del contribuente per conseguire l'esecuzione della sentenza di primo grado.

<sup>34</sup> M.C. Parlato, "L'attuazione della delega fiscale in materia di ottemperanza", in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2017, pag. 382.

<sup>35</sup> Per approfondimenti, cfr. F. Randazzo, "La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario", in *Corr. Trib.*, n. 5/2016, pag. 375 ss.

<sup>36</sup> Si legge in proposito nella circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015: "nel caso in cui sia concessa, a richiesta dell'Ufficio, la sospensione di una sentenza favorevole al contribuente, viene inibita l'operatività delle nuove norme che ne disciplinano l'immediata esecutività e l'Ufficio è legittimato a non effettuare lo sgravio o il rimborso delle somme riconosciute non dovute in forza della stessa sentenza". Nello stesso senso, C. Glendi, "Neoescrescenze' normative processualtributaristiche: l'inibitoria in appello", in *Corr. Trib.*, n. 29/2016, pag. 2242, osserva che sussiste in questi casi "un ben preciso interesse dell'Ufficio ad ottenere una protezione cautelare rispetto a titoli esecutivi di cui si può avvantaggiare il contribuente, così da prevenire in via cautelare l'oggi consentito, immediato susseguente accesso al giudizio di ottemperanza".

## GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

comunque tralasciare le esigenze di tutela degli interessi pubblici e di garanzia dei crediti erariali, dall'altro<sup>37</sup>.

**5. La differenza tra ottemperanza di sentenze passate in giudicato e ottemperanza di sentenze non definitive: irragionevolezza della tesi secondo cui il fermo amministrativo è inopponibile solo in caso di giudicato** - Come anticipato all'inizio, la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania (che rappresenta evidentemente il presupposto delle precedenti considerazioni sulla natura del giudizio di ottemperanza e sul regime di esecutività delle sentenze tributarie) si è basata su una supposta differenza ontologica tra giudizio di ottemperanza avente ad oggetto sentenze che hanno già acquisito autorità di cosa giudicata e giudizio di ottemperanza su sentenze che, al contrario, sono ancora suscettibili di impugnazione. Ciò ha condotto i giudici campani a concludere nel senso che, in quest'ultimo caso, il giudizio di ottemperanza muterebbe la propria natura, consentendo all'Amministrazione finanziaria di opporsi alla richiesta del contribuente mediante la formulazione dell'eccezione di esistenza di un provvedimento di fermo amministrativo.

Nell'ottica della Commissione di merito, quindi, tale provvedimento sarebbe idoneo a determinare la sospensione del rimborso spettante al contribuente solo perché la sentenza che ne costituisce la fonte genetica, pur essendo immediatamente esecutiva, non ha ancora acquisito quel carattere di stabilità tipico del giudicato<sup>38</sup>.

A dire il vero, la decisione in commento non si dilunga in ampie argomentazioni sul punto, limitandosi ad osservare che il fermo è da ritenersi opponibile, "non trattandosi di esecuzione di un giudicato"<sup>39</sup>. Nonostante le scarse indicazioni provenienti dalla Commissione tributaria regionale della Campania, sembrerebbe - ad avviso di chi scrive - che ogni tentativo di

<sup>37</sup> Tuttavia, come osserva M. Martis, "La rinnovata disciplina del giudizio di ottemperanza non dipana tutti i dubbi ermeneutici in ordine all'esecuzione delle sentenze tributarie", in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2017, pag. 628 ss., le modifiche apportate presentano alcune criticità che in parte minano l'effettività della tutela del contribuente. In particolare, la previsione che riconosce la provvisoria esecutività della sentenza favorevole al contribuente è bilanciata dalla facoltà, concessa all'Ente impositore, di richiedere la sospensione giudiziale delle sentenze di annullamento degli atti impugnati. Il nuovo apparato normativo connotato da profili di garantismo in favore del contribuente è peraltro ulteriormente temperato dalla previsione per cui, nell'ipotesi in cui l'importo dovuto dall'Amministrazione a titolo di rimborso superi i diecimila euro, il giudice ha il potere di subordinare detto pagamento alla prestazione di una idonea garanzia favore del Fisco.

<sup>38</sup> C. Glendi, "Giudicato (Dir. Trib.)", in *Enciclopedia giuridica Treccani*, Roma, 2000.

<sup>39</sup> Poiché estranea all'oggetto della presente trattazione, non si ritiene opportuno soffermarsi, nel prosieguo, sulla successiva argomentazione dei giudici campani secondo cui, in forza di un orientamento pacifico della giurisprudenza di legittimità, spetta alle Commissioni tributarie la giurisdizione sulla legittimità del fermo amministrativo. Ad ogni modo, merita osservarsi che, anche sotto tale profilo, la Commissione tributaria regionale sembra aver inopinatamente ecceduto i ristretti limiti cognitivi del giudizio di ottemperanza, nel quale non si dovrebbe discutere della legittimità del provvedimento di fermo amministrativo, neanche sotto il profilo della sua giurisdizione.

## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

argomentare a sostegno della correttezza di tale decisione si sarebbe comunque rivelato in contrasto con la descritta natura del giudizio di ottemperanza e con il rinnovato regime di immediata esecutività delle sentenze tributarie, oltre che con i principi di effettività della tutela giurisdizionale e di parità delle parti nel processo tributario.

Se si condivide l'assunto che il giudizio di ottemperanza è per natura un giudizio (prevalentemente) di esecuzione, esso è destinato a restare tale pure nell'ipotesi in cui riguardi sentenze non ancora passate in giudicato, potendo il giudice, anche in questo caso, provvedere soltanto in ordine all'attuazione del comando giurisdizionale e non già rivolgere il proprio sguardo a profili di cognizione estranei all'individuazione del contenuto e della portata del comando stesso, senza attribuire alla controparte diritti ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire<sup>40</sup>.

Le conclusioni cui è giunta la giurisprudenza di legittimità con riferimento all'inopponibilità del fermo amministrativo in sede di ottemperanza, basandosi sulla natura "chiusa" di tale giudizio, dovrebbero pertanto valere allo stesso modo sia nel caso di sentenze passate in giudicato, sia nel caso di sentenze non definitive<sup>41</sup>. Anche l'ottemperanza relativa a sentenze non

---

<sup>40</sup> Alla stessa conclusione sembrerebbe essere giunta anche quella dottrina che, con riferimento alla provvisoria esecutività delle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al rimborso a favore del contribuente, ha escluso la sussistenza, in capo al giudice dell'ottemperanza, del potere di subordinare l'ottenimento del rimborso alla prestazione di una garanzia. Tale soluzione, infatti, appare in contrasto proprio con il fatto che il giudizio di ottemperanza è un procedimento di tipo "chiuso", in cui il giudice è vincolato dal contenuto della sentenza cui deve dare attuazione ed è sicuramente estranea alla sua cognizione la valutazione della eventualità che la sentenza ottemperanda venga successivamente riformata nel corso del giudizio. Cfr. M. Busico, "Sono immediatamente esecutive le sentenze pro contribuente depositate ante riforma del 2015?", in *Corr. Trib.*, n. 23/2018, pag. 1829. Tale conclusione sarebbe in effetti ritraibile dal comma 4, dell'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992; detta norma, nel disporre che "il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione ovvero dalla prestazione della garanzia", indurrebbe a pensare che sia solo il giudice della causa di rimborso e non il giudice dell'ottemperanza (investito eventualmente "dopo" il decorso dei novanta giorni dalla notificazione della sentenza) a poter disporre in ordine alla misura di garanzia in questione. Non mancano comunque opinioni contrarie, come per esempio S. La Rosa, "Giusto processo e parità delle parti nella disciplina delle tutele cautelari", in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2017, pag. 267 ss.; F. Randazzo, "Giudizio di ottemperanza e obbligo di garanzia", in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 12/2017, pag. 982.

<sup>41</sup> Costano esempi in questo senso anche nella giurisprudenza di merito. Così, infatti, ha chiarito la Comm. trib. reg. Lombardia, nella sentenza del 12 giugno 2017, n. 2628. In tale pronuncia, proprio con riferimento al caso di ottemperanza ad una sentenza di primo grado non ancora definitiva che condannava l'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme a favore del contribuente, il giudice ha affermato che "trattandosi di un giudizio di ottemperanza, il controcredito vantato - peraltro senza alcuna illustrazione atta a farne cogliere la ragionevolezza (*fumus boni iuris*) - non può essere opponibile in una compensazione che non sia volontaria". Si tratta evidentemente di una pronuncia che, pur non soffermandosi sulle ragioni per cui il fermo non deve ritenersi opponibile in sede di ottemperanza ad una sentenza non definitiva, raggiunge comunque una soluzione del tutto opposta (e, ad avviso di chi scrive, maggiormente condivisibile) rispetto a quella contenuta nella sentenza oggetto di nota.

## GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

definitive, infatti, risponde all'esigenza di dare attuazione diretta e immediata ad una pronuncia giurisdizionale, nel rispetto dei confini, insuperabili, rappresentati dall'oggetto della controversia di cui si chiede l'ottemperanza, con la conseguenza che i poteri del giudice non dovrebbero essere diversi a seconda dello stato del giudizio cui egli è chiamato a dare esecuzione<sup>42</sup>.

Le stesse conclusioni dovrebbero ritenersi valide anche se si considerasse (come pure è stato fatto in dottrina)<sup>43</sup> che l'impossibilità di formulare

<sup>42</sup> Anche nel settore del diritto amministrativo, dove si è riconosciuta la possibilità di ricorrere all'ottemperanza per assicurare l'esecuzione di sentenze non passate in giudicato con la Legge n. 205/2000, erano sorti diversi orientamenti volti all'individuazione di eventuali differenze di tale giudizio a seconda che le sentenze fossero o meno passate in giudicato. Come osserva F. D'Alessandri, *Giudizio di ottemperanza nel processo amministrativo. Profili sostanziali e processuali*, op. cit., in quella sede si è discusso di possibili limitazioni che il giudice incontrerebbe nel disporre l'esecuzione delle sentenze non definitive, caratterizzate dalla possibile provvisorietà, rispetto alla situazione di definitività costituita dalla formazione del giudicato. Un orientamento, più prudenziale, riteneva che il giudice dell'ottemperanza dovesse tener conto di tale provvisorietà nell'adozione dei suoi provvedimenti e, contemperando gli interessi in gioco, offrire una garanzia interinale in vista della definitività della decisione a seguito dell'intervento del passaggio in giudicato. Il giudice nel disporre l'esecuzione della sentenza non coperta da giudicato avrebbe dovuto, in sostanza, evitare il prodursi di effetti irreversibili, in considerazione della possibilità che la sentenza esecutiva potesse essere riformata e gli atti esecutivi travolti. Un altro orientamento, al contrario, valorizzava l'aspetto dell'esecutività della pronuncia, indicando come il giudice dovesse disporre quanto necessario per la piena attuazione del *decisum* anche qualora quest'ultimo portasse a effetti irreversibili, dando piena tutela all'interessato e concretezza alla caratteristica di esecutività della sentenza di primo grado, in conformità al principio dell'obbligo dell'amministrazione di dare attuazione a tutte le pronunce giurisdizionali, ancorché non definitive. In tale contesto è intervenuto il Codice del processo amministrativo che, recependo sostanzialmente il principio secondo cui gli effetti della sentenza esecutiva andavano assicurati per intero e senza ritardo, ha unificato, sotto la previsione dell'art. 112, comma 2, la disciplina dell'azione di ottemperanza per le due ipotesi e ha confermando che anche il rimedio esperito nei confronti delle sentenze non passate in giudicato ha natura di vera e propria azione di ottemperanza, al pari di quella avverso sentenze definitive. L'unica differenza sta nel fatto che, mentre viene espressamente riconosciuta la nullità dei provvedimenti violativi o elusivi di una sentenza passata in giudicato (dichiarata nella sentenza di ottemperanza, ai sensi della lett. b, del comma 4, dell'art. 114 c.p.a.), per l'ipotesi di provvedimenti elusivi o violativi della sentenza non passata in giudicato viene prevista solamente la loro inefficacia. L'art. 114, comma 4, lett. c), c.p.a., infatti, contempla che il giudice, qualora accolga il ricorso "nel caso di ottemperanza di sentenze non passate in giudicato o di altri provvedimenti, determina le modalità esecutive, considerando inefficaci gli atti emessi in violazione o elusione e provvede di conseguenza, tenendo conto degli effetti che ne derivano". Per ulteriori approfondimenti, M. Sanino, *Il giudizio di ottemperanza*, Torino, 2014, pag. 69 ss.; F. Caringella, *Corso di diritto processuale amministrativo*, Milano, 2005, pag. 1224 ss.

<sup>43</sup> S. Garau, *Sulla inopponibilità del fermo amministrativo in sede di ottemperanza*, op. cit., pag. 1004. Nello stesso senso, S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006, pag. 287. Quest'ultimo Autore osserva che la compensazione potrebbe essere ammessa anche in sede di ottemperanza solo se basata su fatti giuridici verificatisi successivamente al giudicato, ossia nel caso in cui il controcredito dell'Amministrazione finanziaria sia sorto successivamente alla formazione della cosa giudicata.



## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

eccezioni volte a far valere un controcredito dell'Amministrazione finanziaria in sede di ottemperanza derivi dal principio secondo cui il giudicato copre il dedotto e il deducibile. Quest'ultimo principio, infatti, non ha nulla a che vedere con la portata e gli effetti del giudicato sul piano interpretativo, ma si limita "a segnare i margini di rilevanza di fatti ed effetti rimasti dentro il (o fuori dal) processo concluso"<sup>44</sup>. Il che vale a dire che il giudicato si limita a coprire tutto quello e solo quello che è stato oggetto del processo tributario, lasciando invece impregiudicato ciò che ne risulti estraneo.

Ebbene, con riferimento ai poteri del giudice dell'ottemperanza nel caso di sentenze non ancora definitive, il fatto che il giudicato copra il dedotto e il deducibile non dovrebbe incidere sulla loro ampiezza: anche in questo caso, infatti, essi dovrebbero essere dettati dalla peculiare natura del giudizio *de quo* e dal contenuto della sentenza da ottemperare.

Se si vuole recuperare un ruolo per la nozione di giudicato, questa dovrebbe allora essere intesa come oggetto della decisione dell'autorità giurisdizionale e non già come giudicato in senso formale (ovvero insuscettibile di ulteriori modificazioni). Così definito il concetto di giudicato (cioè, nel senso di *decisum*), si può ritenere che esso - appunto inteso come dispositivo o comando del giudice di cognizione - costituisca un limite invalicabile per il giudice dell'esecuzione anche in presenza di sentenze non definitive, rispetto alle quali sarebbero irrimediabilmente precluse tutte quelle eccezioni, come il fermo amministrativo, fondate su fatti modificativi o estintivi del diritto accertato che non sono state fatte valere al momento della definizione del giudizio di cognizione (o, se debitamente fatte valere, sono state rigettate).

**6. Concludendo: considerazioni finali sulla sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania** - La sentenza in commento, oltre ad ipotizzare una diversa natura del giudizio di ottemperanza a seconda del carattere definitivo o meno delle sentenze da ottemperare, giunge anche ad attribuire a dette pronunce una diversa portata precettiva. Dopo il Decreto n. 156 del 2015, però, allo scopo di garantire l'effettività della tutela del contribuente e la parità delle parti nel processo tributario<sup>45</sup>, le decisioni non definitive delle Commissioni di merito non dovrebbero differenziarsi, sotto

---

<sup>44</sup> C. Glendi, *Giudicato (Diritto tributario)*, op. cit., pag. 6.

<sup>45</sup> A maggior ragione se si pensa che, è oramai scomparsa la facoltà - concessa al contribuente vittorioso dal testo originario dell'art. 70, D.Lgs. n. 546/1992 - di ricorrere anche alle "norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo"; pertanto, l'azione di ottemperanza è l'unico rimedio messo a disposizione del contribuente per conseguire un'effettiva tutela giurisdizionale e che, in contrasto con l'obiettivo conclamato della Legge delega di rafforzare la posizione in giudizio dello stesso contribuente, nella tesi della sentenza in rassegna, tale posizione esce significativamente depotenziata.

## GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

il profilo della loro efficacia, da quelle già passate in giudicato, essendo anch'esse immediatamente esecutive e suscettibili di ottemperanza.

La decisione assunta nella sentenza annotata, quindi, finisce con l'attribuire all'Amministrazione finanziaria, attraverso lo strumento del fermo amministrativo, un potere che - se confermato - si porrebbe in contrasto con il principio di immediata esecutività delle sentenze di merito non definitive, comprimendo, peraltro irrimediabilmente, il richiamato obiettivo del legislatore della riforma.

Se si ritiene, in uno con la prassi dell'Amministrazione finanziaria, che l'operatività del fermo può prevalere sull'esecutività delle sentenze tributarie, si corre il rischio di legittimare una permanente violazione dell'art. 68, D.Lgs. n. 546/1992 che si sostanzierebbe nella possibilità, per il Fisco, di sfuggire all'obbligo di esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie ad esso sfavorevoli<sup>46</sup>. Sulla base del citato art. 68, a maggior ragione nella versione modificata dal D.Lgs. n. 156/2015, l'Ufficio non dovrebbe avere la possibilità di rifiutare, per una qualsiasi ragione, la restituzione delle somme corrisposte in via provvisoria dal contribuente, a meno di non voler ritenere detta norma *inutiliter data*<sup>47</sup>. Ai sensi di quest'ultima disposizione, infatti, all'accoglimento del ricorso contro un atto impositivo consegue, *ope legis*, l'obbligo di restituire le somme eccedenti e, come osservato dalla giurisprudenza di legittimità, "la norma è fonte di un'obbligazione *ex lege* da indebito, atteso che, quando l'impugnazione della parte trova definitivo accoglimento e la pretesa tributaria che ne è oggetto viene caducata

<sup>46</sup> Analoghe considerazioni valgono anche per le ipotesi di esecuzione immediata delle sentenze di condanna dell'Amministrazione finanziaria al pagamento di somme al contribuente, come accade nell'ambito delle liti da rimborso specificamente disciplinate dall'art. 69, D.Lgs. n. 546/1992. Tuttavia, avendo ad oggetto la sentenza in rassegna l'ipotesi di restituzione di tributi versati in eccesso in un giudizio di impugnazione di un atto impositivo, si è preferito concentrare le riflessioni solo su tale fattispecie, regolata dall'art. 68 dello stesso Decreto.

<sup>47</sup> Il che sembrerebbe però escluso dai più recenti orientamenti della giurisprudenza di legittimità. Cfr., *ex multis*, Cass. sent. 31 gennaio 2019, n. 2893, nella quale la S.C., richiamando il precedente a Sezioni Unite n. 758/2017, osserva che "non può reputarsi ininfluenza l'annullamento della pretesa fiscale da parte del giudice, con conseguente sgravio, ancorché la decisione non sia definitiva, e ciò in forza del dato letterale della norma, che già nella formulazione vigente *ratione temporis* fissava il limite di operatività della sospensione nella "somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria...". "L'espresso e circoscritto riferimento alla decisione del giudice delle fasi di merito fa dunque comprendere come non sia necessaria la definitività della decisione per segnare il limite di efficacia del titolo precedentemente posto a base della misura cautelare. Tale definitività aveva (ed ha) invece valore solo quale presupposto per la pronuncia, da parte dell'Ufficio, della compensazione del debito (comma 2)". Il trascritto precedente valorizza il significato e la portata dei provvedimenti del giudice tributario e sancisce l'obbligo, gravante in capo all'Amministrazione finanziaria, di dare esecuzione alle sentenze di merito, ancorché non passate in giudicato. Per completezza, si osserva che con l'ordinanza n. 16567 del 20 giugno 2019, la S.C. ha rimesso alle Sezioni Unite proprio il compito di chiarire, tra le altre cose, se l'ambito di applicazione dell'art. 23 del D.Lgs. n. 472/1997 si estenda o meno alle ipotesi di annullamento non definitivo della pretesa impositiva.

## C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA

---

nell'intero o solo in parte, l'amministrazione in virtù dell'obbligo da essa stabilito - ma più in generale dell'obbligo che civilisticamente compete a chiunque è destinatario di un pagamento privo di causa - è tenuta *ex officio* ad eseguire il prescritto rimborso delle somme dovute, maggiorate degli interessi di legge, entro il termine di novanta giorni dalla notificazione della sentenza<sup>48</sup>.

Parimenti, risulterebbe inevitabilmente frustrata la dichiarata finalità del legislatore della riforma di porre fine alla situazione di evidente squilibrio tra le parti generata dalla formulazione originaria del D.Lgs. n. 546/1992, per cui, pur essendo previsto l'obbligo di rimborso degli importi versati in eccesso rispetto al contenuto della pronuncia del giudice, si richiedeva comunque il passaggio in giudicato della sentenza al fine di poter azionare il giudizio di ottemperanza ed ottenere in via coercitiva l'attuazione del diritto del contribuente. Secondo la novellata disciplina dell'esecutività delle sentenze tributarie, che prevede per il contribuente la facoltà di chiedere al giudice l'ottemperanza delle sentenze favorevoli ancorché non ancora passate in giudicato, sarebbe paradossale ipotizzare che tale possibilità possa essere vanificata dall'opposizione da parte dell'Amministrazione finanziaria di un provvedimento di fermo amministrativo volto a tutelare ragioni di credito di carattere meramente potenziale e provvisorio.

Appare dunque di difficile comprensione la *ratio* dell'applicabilità del fermo amministrativo ogni qual volta si verta in tema di rimborsi derivanti da sentenza<sup>49</sup>. E ciò è ancor più vero in un sistema in cui le ragioni

---

<sup>48</sup> Cfr. Cass. sent. 23 novembre 2018, n. 30399, nonché Cass. sent. 14 settembre 2016, n. 18027, dove la S.C. si preoccupa altresì di chiarire che il rimborso derivante da sentenza è ontologicamente diverso dal rimborso richiesto dal contribuente a mezzo di presentazione di apposita istanza all'Amministrazione finanziaria; in quest'ultimo caso, invero, "l'istanza di rimborso non è funzionale all'insorgenza dell'indebito, l'indebito, come detto, consegue *ex lege* dalla sentenza che ha accolto il ricorso del contribuente e che perciò stesso ha reso i pagamenti da questi effettuati in pendenza del giudizio privi di causa, quando viceversa l'istanza di cui è menzione nell'art. 21 - e più in generale nelle altre leggi di imposta che la prevedono - è volta esattamente a conseguire quel fine". Sulla fonte "legale" dell'obbligo di restituzione, "non perché la sentenza debba esprimere un apposito comando di condanna, ma perché vi è una previsione di legge, quella dell'art. 68, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, che impone la restituzione", si rinvia a M. Basilavecchia, "Sentenza di annullamento e giudizio di ottemperanza", in *GT-Riv. Giur. Trib.*, n. 1/2019, pag. 86 ss.

<sup>49</sup> Tanto più che la stessa Corte di cassazione, ancorché con riferimento ad un tema diverso da quello qui trattato (e cioè quello dell'applicabilità del fermo amministrativo in caso di rimborsi IVA), ha stigmatizzato l'utilizzo indiscriminato del fermo da parte dell'Amministrazione finanziaria, chiarendo che "ritenere che la sola esistenza di un carico pendente giustifichi di per sé la sospensione del rimborso IVA significa, di fatto, accettare il rischio di vanificare in maniera generalizzata ed indefinita nei tempi l'esecuzione del rimborso stesso, e quindi il meccanismo di funzionamento dell'imposta" (cfr. Cass. sent. 31 ottobre 2018, n. 27784). Per mero dovere di completezza si segnala che, proprio con riferimento al tema dell'opponibilità del fermo amministrativo ai rimborsi IVA, la S.C. ha recentemente rimesso la

**GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA**

dell'Erario appaiono comunque ampiamente garantite non solo dal sistema di riscossione provvisoria in pendenza di giudizio delineato dal citato art. 68, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 (che ovviamente è applicabile anche ai "carichi pendenti" posti dagli Uffici alla base dei provvedimenti di fermo amministrativo), ma soprattutto dal potere ora attribuito anche all'Amministrazione finanziaria di chiedere la sospensione dell'esecuzione delle sentenze di merito.

Come si è osservato in precedenza, il legislatore ha inteso estendere anche alla parte pubblica la possibilità di servirsi della tutela cautelare in corso di giudizio proprio per bilanciare la generalizzata efficacia esecutiva delle sentenze delle Commissioni tributarie, introducendo così la possibilità - per dirla con le parole della circolare dell'Amministrazione finanziaria n. 38/E del 2015 - di inibire l'operatività degli artt. 68, 69 e 70, D.Lgs. n. 546/1992 e di legittimare gli Uffici locali dell'Agenzia delle entrate a trattenere le somme versate dai contribuenti, sebbene riconosciute come non dovute in forza di sentenze non definitive.

A differenza di quanto previsto nella disciplina del fermo amministrativo (che non è soggetto ad alcuna verifica circa l'esistenza di un pericolo per la riscossione dei crediti erariali), la sospensione cautelare a favore dell'Erario, come si legge nell'art. 52, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, è subordinata all'allegazione di "gravi e fondati motivi", che si sostanziano nella presenza del *fumus boni iuris*<sup>50</sup> e del *periculum in mora* integrante gli estremi del rischio di danno grave e irreparabile suscettibile di cagionarsi per effetto dell'esecuzione della sentenza in corso di causa<sup>51</sup>. In un ordinamento così definito, sembrerebbe non esserci alcuno spazio per ammettere l'operatività del fermo amministrativo a fronte di sentenze immediatamente esecutive, avendo il legislatore introdotto, a favore del Fisco, uno specifico e diverso mezzo cautelare, utilizzabile in presenza di rigorosi e obiettivi presupposti di ammissibilità.

---

questione alle Sezioni Unite, chiamandole, con la sentenza del 20 giugno 2019, n. 16567, a decidere se la disciplina dei rimborsi IVA di cui all'art. 38-bis, D.P.R. n. 633/1972 sia da ritenersi o meno compatibile con quella del fermo contabile.

<sup>50</sup> Così come emerge dalla lettura dell'art. 52, comma 5, cit., dove si prevede che il giudice è tenuto a decidere sull'istanza cautelare dopo aver "delibato il merito".

<sup>51</sup> Cfr. G. Franson, *Contenzioso tributario. Formulario commentato*, op. cit., pag. 586, secondo cui: "Quanto al *periculum in mora* la lettera dell'art. 52 cit., ricalcando testualmente la dizione dell'art. 283 c.p.c., non evoca la necessità di un rischio di danno grave e irreparabile, almeno apparentemente accontentandosi del solo requisito della gravità del pericolo di pregiudizio ('gravi e fondati motivi'). Esigenze di coerenza sistematica complessiva, tuttavia, inducono a nutrire dubbi circa l'attitudine di tale dato testuale, da sé, a fondare la conclusione di una minor intensità del pregiudizio richiesto dalla sospensione dell'esecutività della sentenza di primo grado nel giudizio d'appello rispetto a quella richiesta agli stessi fini, non solo dai corrispondenti istituti cautelari operanti nella pendenza degli altri gradi del processo, ma altresì, e del resto, pure dal rimedio della sospensione cautelare dell'atto impositivo di cui allo stesso art. 52, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n. 546/1992".

### **C. LOMBARDOZZI - GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA**

---

Il ricorso dell'Amministrazione al provvedimento di fermo - che ha natura discrezionale e non è soggetto ad alcuna delibazione del giudice - si configurerebbe allora non solo come mezzo per violare il principio di immediata esecutività delle sentenze, ma anche come tentativo di eludere i ben definiti margini di operatività della tutela cautelare, consentendo di fatto la sospensione del rimborso anche in casi in cui non sussista alcun grave o fondato motivo, lasciando così privo di tutela il contribuente, che verrebbe nuovamente relegato, come prima della riforma, in una posizione subordinata a quella dell'Amministrazione finanziaria.

CAROLINA LOMBARDOZZI  
*Dottore di ricerca in Diritto tributario dell'impresa*  
*Università Luiss Guido Carli*