

L'OTTEMPERANZA TRIBUTARIA DOPO IL D.LGS. N. 156/2015: TRA EFFETTIVITÀ DELLA TUTELA E SUPERAMENTO DELLA MESSA IN MORA

di Antonella Villani e Alessandro Villani

La Corte di cassazione, Sezione tributaria, con la sentenza n. 7621 del 30 marzo 2026, nel comporre il contrasto giurisprudenziale, ha stabilito che, nel processo tributario, il decorso del termine di novanta giorni dalla notificazione della sentenza consente al contribuente di attivare il giudizio di ottemperanza senza preventiva messa in mora, in coerenza con il principio di immediata esecutività delle decisioni.

1. Il caso

La **sentenza n. 7621 del 30 marzo 2026** offre l'occasione alla Corte di cassazione per intervenire su un nodo interpretativo di particolare rilievo nel processo tributario, relativo alle **condizioni di proponibilità del giudizio di ottemperanza** e, in particolare, al ruolo dell'atto di messa in mora.

La vicenda giudiziale trae origine dal **mancato pagamento delle spese di giudizio da parte dell'Amministrazione finanziaria che una precedente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Caserta aveva disposto in favore del contribuente.**

Nonostante la pronuncia fosse stata regolarmente notificata, l'Amministrazione finanziaria non aveva provveduto a darvi esecuzione. Per tale ragione, il contribuente aveva promosso ricorso per ottemperanza dinanzi allo stesso giudice, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992, al fine di ottenere l'adempimento degli obblighi derivanti dalla decisione.

Tuttavia, la Commissione tributaria provinciale di Caserta ha dichiarato inammissibile il ricorso, ritenendo non dimostrato il previo esperimento delle formalità richieste dalla normativa.

Avverso tale decisione, il contribuente ha, quindi, proposto **ricorso per cassazione**, affidato a un **unico motivo di ricorso**, deducendo la **violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 67-bis, 68, 69 e 70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.

La censura si fonda sulle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156/2015 agli artt. 69 e 70, applicabili, in base alla disciplina transitoria, ai giudizi instaurati a decorrere dal 10 giugno 2016. Secondo tale rinnovato quadro normativo, le sentenze che condannano l'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di lite in favore del contribuente – ai sensi degli artt. 15 e 69, comma 5 – costituiscono titolo esecutivo immediatamente azionabile con riferimento a tale capo della decisione, senza necessità di ulteriori adempimenti.

Da ciò deriva, secondo il ricorrente, che il contribuente può promuovere il giudizio di ottemperanza senza previa costituzione in mora dell'Amministrazione e senza dover attendere il passaggio in giudicato della sentenza, in deroga alla regola generale prevista dall'art. 70 del medesimo decreto.

2. Il quadro normativo di riferimento

Al fine di inquadrare correttamente la questione, appare opportuno delineare, sia pure sinteticamente, il quadro normativo di riferimento.

La questione si colloca nell'ambito della disciplina dell'**esecuzione delle sentenze nel processo tributario**, regolata dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con specifico riferimento al giudizio di ottemperanza.

Con la riforma del contenzioso tributario da parte del d.lgs. 156/2015, le sentenze tributarie di condanna sono divenute immediatamente esecutive.

In particolare, il d.lgs. 156/2015, con l'art. 9, co. 1, lett. ee), ha inserito l'art. **67-bis nel d. lgs. n. 546/1992** (entrato in vigore il 1° giugno 2016) che codifica il principio secondo cui le sentenze emesse

dalle **Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado sono immediatamente esecutive**, equiparandole a quelle adottate nel giudizio penale ed amministrativo.

L'art. 67-bis cit. va esaminato insieme con gli articoli 68 e 69 del medesimo d.lgs. 546/92, che riguardano, rispettivamente, il pagamento del tributo in pendenza del processo e l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente.

- ❖ **L'art. 68 del d.lgs. n. 546/1992** pur disciplinando in via generale la **riscossione frazionata del tributo nel corso del processo**, assume particolare rilievo, ai fini che qui interessano, con riferimento al **secondo comma**, che introduce uno specifico obbligo restitutorio in favore del contribuente.

In particolare, la norma prevede che, **in caso di accoglimento del ricorso, le somme versate in eccedenza debbano essere rimborsate entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza**. Tale obbligo discende direttamente dalla pronuncia giurisdizionale e opera anche in assenza di una espressa statuizione del giudice, configurandosi come effetto automatico della decisione favorevole. La previsione di un termine certo per l'adempimento assume rilievo decisivo nel sistema dell'ottemperanza, in quanto consente di individuare con precisione il momento a partire dal quale può dirsi integrato l'inadempimento dell'Amministrazione, senza necessità di ulteriori formalità, quali la preventiva messa in mora. A seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 81/2025, che hanno eliminato il riferimento alle sentenze di primo grado, la disciplina del rimborso trova oggi applicazione in modo generalizzato per tutte le decisioni favorevoli al contribuente, indipendentemente dal grado di giudizio, rafforzando ulteriormente il principio di effettività della tutela giurisdizionale.

- ❖ **L'art. 69 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546** disciplina **l'esecuzione delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente** e, soprattutto a seguito delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156/2015, assume un ruolo centrale nel rafforzamento dell'effettività della tutela giurisdizionale.

La norma stabilisce, in particolare, che le sentenze che condannano l'Amministrazione finanziaria, gli enti locali o l'agente della riscossione al pagamento di somme - ivi comprese le spese di lite - costituiscono titolo esecutivo immediatamente azionabile. Ne consegue che il contribuente non è più tenuto ad attendere il passaggio in giudicato della decisione per ottenere il rimborso, potendo agire sin da subito per l'attuazione del proprio diritto.

Elemento centrale della disciplina è rappresentato dalla previsione di un termine certo per l'adempimento: **il pagamento deve, infatti, essere effettuato entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza ovvero, nei casi in cui sia richiesta una garanzia, dalla sua prestazione**. Tale termine assume rilievo decisivo ai fini dell'individuazione dell'inadempimento dell'Amministrazione, segnando il momento a partire dal quale il contribuente può attivare il giudizio di ottemperanza.

In caso di mancato pagamento entro il termine previsto, il contribuente può, infatti, proporre ricorso ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992. La disciplina in esame realizza, pertanto, un sistema in cui l'immediata esecutività delle sentenze e la previsione di un termine legale di adempimento concorrono a garantire una tutela effettiva e tempestiva del contribuente, riducendo gli ostacoli all'attuazione del *decisum*.

Completa il quadro di riferimento, l'**art. 70 del d.lgs. 546/1992**, che disciplina il **giudizio di ottemperanza**, consentendo al contribuente di richiedere al giudice tributario l'attuazione concreta degli obblighi derivanti da una sentenza.

La proponibilità del ricorso è subordinata alla scadenza del termine previsto dalla legge per l'adempimento da parte dell'Amministrazione; qualora tale termine non sia espressamente stabilito - evenienza ricorrente - il contribuente è tenuto a procedere alla preventiva messa in mora dell'ufficio,

mediante notificazione a mezzo ufficiale giudiziario. Decorso inutilmente il termine di trenta giorni dalla messa in mora, il ricorso per ottemperanza può essere validamente proposto.

Tuttavia, la disciplina dell'art. 70, segnatamente in relazione alla preventiva messa in mora e ai termini previsti per la proponibilità del ricorso, ha generato rilevanti contrasti interpretativi, che si collocano al centro del dibattito giurisprudenziale esaminato nel prosieguo.

3. Il contrasto giurisprudenziale sulle condizioni di proponibilità del giudizio di ottemperanza rilevato dalla Suprema Corte

La questione giuridica sottoposta all'esame della Suprema Corte concerne il **ruolo e la necessità della messa in mora dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito del giudizio di ottemperanza tributario**. In particolare, viene in rilievo il dubbio se, dopo le innovazioni introdotte dal d.lgs. n. 156/2015, tale adempimento conservi natura di condizione necessaria per l'accesso al rimedio ovvero risulti ormai superato in ragione dell'immediata esecutività delle sentenze tributarie.

Sulla questione, la Suprema Corte ha registrato **due distinti orientamenti della giurisprudenza di legittimità**:

- secondo un **primo indirizzo, più restrittivo**, nel processo tributario, il giudizio di ottemperanza è esperibile sia in caso di inerzia dell'Amministrazione rispetto al giudicato, sia quando l'attività posta in essere risulti non conforme all'obbligo di attenersi alla decisione. Tale impostazione si fonda su una concezione tradizionale dell'ottemperanza, ricostruita anche attraverso un parallelismo con l'esecuzione forzata civile, richiamata non perché ancora applicabile, ma al solo fine di evidenziare la diversa natura dei due strumenti. Mentre, infatti, l'esecuzione forzata mira alla realizzazione coattiva di un credito già determinato, l'ottemperanza è diretta a rendere effettivo il *decisum*, anche mediante un'attività di integrazione o adattamento da parte del giudice. Proprio in ragione di tale peculiarità, nel giudizio di ottemperanza non è previsto un termine legale entro cui l'Amministrazione debba adempiere al giudicato, né risultano applicabili i termini propri dell'esecuzione civile. Ne consegue che l'unica condizione per la proponibilità del giudizio di ottemperanza è costituita dalla previa messa in mora dell'Amministrazione e dal decorso di trenta giorni dalla stessa. In questa prospettiva, in assenza di un termine normativamente previsto per l'adempimento spontaneo dell'Amministrazione, non può trovare applicazione il termine di cui all'art. 14, comma 1, del d.P.R. n. 669/1996 (120 giorni), in quanto riferito alle sole procedure esecutive. Da tali premesse discende, quindi, la netta distinzione tra giudizio di ottemperanza e processo esecutivo, i quali rispondono a logiche e presupposti differenti: mentre il secondo è soggetto a regole e termini propri, il primo richiede esclusivamente l'inutile decorso del termine di trenta giorni dalla messa in mora quale condizione per la sua attivazione (Cass., n. 31690/2021; Cass. 26137/23; Cass. n. 2393/2024; Cass. n. 16119/2025).
- un **diverso orientamento** valorizza, invece, le innovazioni introdotte dal d.lgs. n. 156/2015, ritenendo che il giudizio di **ottemperanza costituisca oggi l'unico strumento esperibile per l'esecuzione delle sentenze tributarie**, a prescindere dalla natura del credito. Le modifiche introdotte dal citato decreto hanno, infatti, eliminato la possibilità per il contribuente di ricorrere all'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile, originariamente prevista. Inoltre, ai sensi dell'art. 67-bis del D.Lgs. n. 546/1992 — introdotto dal D.Lgs. n. 156/2015 — le sentenze delle Corti di giustizia tributaria sono immediatamente esecutive, senza necessità di ulteriori strumenti per renderne effettivo il contenuto precettivo. Tale immediata esecutività è espressamente prevista dall'art. 69 cit. con riferimento alle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, nonché a quelle riguardanti atti relativi alle operazioni catastali.

In questa prospettiva, la Cass. n. 3097/2024 ha ulteriormente precisato che, **anche in materia di spese di lite nel processo tributario**, qualora l'Amministrazione non provveda spontaneamente al pagamento in favore del contribuente o del difensore antistatario entro novanta giorni dalla notifica della sentenza, ai sensi dell'art. 38 del D.Lgs. n. 546/1992, le relative somme possono essere richieste mediante giudizio di ottemperanza, senza necessità di preventiva costituzione in mora e senza che sia richiesto il passaggio in giudicato della sentenza.

Ne consegue che l'immediata esecutività delle decisioni - sancita dagli artt. 67-bis e 69 del d.lgs. n. 546/1992 - comporta il superamento sia della preventiva costituzione in mora sia dell'attesa del giudicato. In caso di inadempimento dell'Amministrazione, il contribuente può pertanto attivare direttamente il giudizio di ottemperanza quale rimedio generale ed esclusivo per ottenere l'attuazione della decisione (Cass. nn. 11286/2022, 11908/2022, 3097/2024).

Alla luce del contrasto ricostruito, emerge come la questione della necessità della messa in mora si collochi al centro di una più ampia tensione interpretativa tra una concezione tradizionale del giudizio di ottemperanza e una lettura evolutiva, coerente con il principio di immediata esecutività delle sentenze tributarie, demandando così alla Suprema Corte il compito di individuare un punto di equilibrio sistematico tra le opposte ricostruzioni.

4. Il principio di diritto affermato dalla Corte

La sentenza si colloca nel solco del **secondo orientamento**, ritenuto maggiormente coerente con l'attuale assetto normativo.

La Corte di cassazione, nella sentenza in commento, dopo aver chiarito la natura peculiare del giudizio di ottemperanza nel processo tributario, ne ribadisce la **funzione non meramente esecutiva, ma propriamente "attuativa"**.

In particolare, i giudici di legittimità precisano che, a differenza del processo esecutivo civile, il giudizio di ottemperanza non è finalizzato alla mera esecuzione coattiva di un comando già perfettamente definito, bensì alla concreta realizzazione del contenuto della decisione passata in giudicato, anche quando questa non presenti i caratteri tipici del titolo esecutivo. In tale prospettiva, **il giudice dell'ottemperanza è chiamato a svolgere un'attività interpretativa e ricostruttiva**, diretta a individuare con precisione la portata precettiva della sentenza e gli obblighi che ne derivano. Tale potere incontra, tuttavia, un **limite invalicabile nel cosiddetto "carattere chiuso"** del giudizio di ottemperanza: il giudice non può attribuire alle parti diritti nuovi o ulteriori rispetto a quelli già riconosciuti nel giudicato. Nondimeno, egli può - e deve - chiarire e specificare il contenuto degli obblighi derivanti dalla decisione, anche attraverso un'attività cognitiva che non è consentita nel processo esecutivo civile.

Muovendo da queste premesse, **la Corte ricostruisce il quadro normativo e giurisprudenziale relativo all'efficacia delle sentenze tributarie**, come risultante dalle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156/2015.

In particolare, viene richiamato l'art. 69 del d.lgs. n. 546/1992, il quale:

- al **comma 4** stabilisce che il pagamento delle somme dovute in forza della sentenza deve essere effettuato entro 90 giorni dalla sua notificazione ovvero dalla prestazione della garanzia, ove richiesta;
- al **successivo comma 5** prevede, inoltre, che, in caso di mancata esecuzione della decisione, il contribuente possa proporre ricorso per ottemperanza ai sensi dell'art. 70 dinanzi al giudice tributario competente, individuato in base al grado del giudizio.

A sua volta, l'art. 70 del d.lgs. n. 546/1992 disciplina il procedimento di ottemperanza, prevedendo:

- al **comma 1**, che la parte interessata può richiedere l’adempimento degli obblighi derivanti da una sentenza passata in giudicato mediante ricorso da depositare presso la segreteria del giudice che aveva pronunciato la decisione o, nei casi previsti, presso il giudice di grado superiore;
- al **comma 2** che il ricorso è proponibile solo dopo la scadenza del termine previsto per l’adempimento **oppure, in mancanza di un termine legale**, decorso il termine di trenta giorni dalla messa in mora dell’Amministrazione, da effettuarsi anche mediante posta elettronica certificata.

Dal coordinamento di tali disposizioni, evidenzia la Corte, emerge che il ricorso al giudizio di ottemperanza è esperibile in due distinte ipotesi:

- 1) **da un lato**, quando l’Amministrazione non adempia al pagamento derivante da una sentenza immediatamente esecutiva ex art 69 cit. nel termine indicato nel comma 4 della medesima disposizione;
- 2) **dall’altro**, quando si è in presenza di una sentenza coperta da giudicato che disponga degli obblighi a carico della parte soccombente rimasti inadempiti.

Alla luce di tale ricostruzione, la Corte di cassazione, con la sentenza in commento, ha affermato il seguente principio di diritto:

*<< In conclusione, per effetto delle modifiche introdotte dalla novella di cui al D.Lgs. n. 156/2015 - che si applica in virtù di quanto previsto dalla disposizione transitoria di cui all'art. 12, comma 1, D.Lgs. cit., a decorrere dal 10 giugno 2016 - entrambe le disposizioni di cui agli artt. art. 68, comma 2 e art. 69, comma 5 riconoscono al contribuente, nel caso di mancata esecuzione della sentenza, la possibilità di chiedere l'ottemperanza ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 70, decorso il termine di novanta giorni, entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento a carico dell'ente impositore, senza necessità di costituzione in mora del debitore (Cass. 12/04/2022, n.11908; e Cass., n. 11286/2022; Cass. n. 309/2024; Cass. n. 7689/2024; Cass. n. 7664/2024; Cass. n. 3097/2024), estendendosi al processo tributario il principio di cui all'art. 282 cod. proc. civ..
3.13. Siffatta disciplina diverge da quella riguardante la condanna al pagamento delle spese processuali a favore dell'Amministrazione finanziaria la quale, ai sensi del comma 2 sexies dell'art. 15, D.Lgs. n. 546 del 1992, può procedere alla riscossione "mediante iscrizione a ruolo dopo il passaggio in giudicato della sentenza".>>.*

Ne consegue che, decorso inutilmente il termine di 90 giorni previsto per l’adempimento, il contribuente può proporre ricorso per ottemperanza senza necessità di preventiva costituzione in mora dell’Amministrazione, richiesta soltanto nei casi in cui la legge non preveda un termine per l’adempimento. Il rimedio risulta pertanto esperibile sia in presenza di una sentenza immediatamente esecutiva non adempiuta nei termini, sia nel caso di una decisione passata in giudicato rimasta ineseguita.

In definitiva, la disciplina risultante dagli artt. 68, 69 e 70 del d.lgs. n. 546/1992, come modificati dal d.lgs. n. 156/2015, consolida un modello di tutela orientato all’effettività, nel quale l’attuazione delle decisioni tributarie non è subordinata a formalità ulteriori rispetto al decorso del termine legale di adempimento. Resta ferma, tuttavia, la diversa disciplina prevista per la riscossione delle spese processuali in favore dell’Amministrazione finanziaria, subordinata al passaggio in giudicato della sentenza.

5. Conclusioni

La decisione in commento segna un definitivo superamento dell'impostazione tradizionale del giudizio di **ottemperanza**, consacrandone la **funzione di strumento generale ed esclusivo di attuazione delle sentenze tributarie**, in cui la **messa in mora perde la sua centralità**, divenendo un adempimento meramente residuale. Si realizza così un significativo rafforzamento della posizione del contribuente, in linea con il principio di effettività della tutela giurisdizionale.

Ed invero, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 156/2015, le disposizioni di cui agli artt. 68, comma 2, e 69, comma 5, riconoscono entrambe al contribuente, in caso di mancata esecuzione della sentenza, la facoltà di richiedere l'ottemperanza ai sensi dell'art. 70 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Tale facoltà può essere esercitata decorso il termine di novanta giorni previsto per l'adempimento da parte dell'ente impositore, senza necessità di preventiva costituzione in mora del debitore, secondo un orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità.

Occorre precisare che siffatta disciplina diverge da quella riguardante la condanna al pagamento delle spese processuali a favore dell'Amministrazione finanziaria la quale, ai sensi del comma 2 sexies dell'art. 15, D.Lgs. n. 546 del 1992, può procedere alla riscossione "mediante iscrizione a ruolo dopo il passaggio in giudicato della sentenza".

Lecce 07 aprile 2026

Avv. Antonella Villani

Avv. Alessandro Villani

www.studiotributariovillani.it

E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it

Pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it