

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24517 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: FEDERICI FRANCESCO
Data pubblicazione: 06/08/2026

Ottemperanza – Art. 70
co. 7 d.lgs. 546/1992

Cron.

ORDINANZA

Sul ricorso n. 17108/2022, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf 06363391001, in persona del Direttore p.t.,
domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale
dello Stato, che la rappresenta e difende -

Ricorrente

CONTRO

DROMOS ASSOCIAZIONE CULTURALE, p.i. 01002580957, elettivamente
domiciliata in Roma, via Luigi Luciani n. 1, presso lo studio dell'avv. Daniele
Manca Britti, dal quale, unitamente agli avv. Franco Coghe e Luca Coghe, è
rappresentata e difesa -

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 337/2022 della Commissione tributaria regionale
della Sardegna, depositata il 21 aprile 2022;
udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 15 ottobre
2025 dal Consigliere dott. Francesco Federici.

FATTI DI CAUSA

Con la sentenza in epigrafe la Commissione tributaria regionale della Sardegna ha accolto il ricorso per ottemperanza della sentenza n. 65/2020, pronunciata dal medesimo ufficio giudiziario, con la quale, in accoglimento dell'impugnazione proposta dalla Dromos Associazione Culturale e dai suoi associati, afferente gli avvisi d'accertamento notificati ai contribuenti per imposte relative alle annualità 2009/2012, aveva annullato gli atti impositivi indirizzati agli associati, mentre, quanto alla associazione, aveva confermato gli avvisi d'accertamento ma "limitatamente all'Irap". La sentenza era divenuta definitiva.

Poiché dall'esito della controversia i contribuenti, che nelle more avevano proceduto al versamento delle imposte dovute ai sensi dell'art. 68, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 546/1992 (2/3 delle imposte), ritenevano insorto un diritto alla ripetizione di quanto maggiormente versato, nell'inerzia della amministrazione finanziaria, che reputava invece che il debito tributario fosse corrispondente a quanto già sgravato e che pertanto nulla più doveva, notificarono l'atto di costituzione in mora, ex art. 70, comma 2, d.lgs. 546/1992 e, decorso inutilmente il termine in esso previsto, promossero giudizio di ottemperanza della sentenza n. 65/2020. Con sentenza n. 337/2022 la Commissione regionale accolse il ricorso per l'ottemperanza dell'obbligo restitutorio, condannando l'Agenzia delle entrate alle spese di causa.

Per la cassazione della pronuncia l'Amministrazione finanziaria ha proposto ricorso, affidato a due motivi, cui ha resistito l'associazione con controricorso, ulteriormente illustrato da memoria.

All'esito dell'adunanza camerale del 15 ottobre 2025, la causa è stata riservata e decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo la ricorrente ha denunciato la violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 70, d.lgs. n. 546/1992, nonché dell'art. 132 c.p.c. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. La CTR avrebbe emesso una sentenza nulla perché priva di motivazione o con motivazione apparente.

Inoltre, con il motivo viene denunciata una difettosa attività interpretativa della sentenza ottemperanda, tradottasi con il debordo dal perimetro del giudizio di ottemperanza.

Con il secondo motivo la ricorrente ha denunciato la violazione e falsa applicazione degli artt. 36 e 70, d.lgs. n. 546/1992, nonché dell'art. 132 c.p.c. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. La sentenza impugnata sarebbe nulla perché affetta da erronea interpretazione della decisione, nonché dal "travalicamento del perimetro del giudizio di ottemperanza".

Con tale motivo si denuncia che il giudice dell'ottemperanza avrebbe omissso la doverosa attività interpretativa della sentenza, che imponeva il necessario raccordo tra il dispositivo e la motivazione della sentenza ottemperanda.

I motivi possono essere trattati congiuntamente, perché connessi dalla critica rivolta alla pronuncia sotto il profilo del cattivo esercizio di controllo del contenuto della sentenza e dunque delle modalità di esplicazione dei poteri finalizzati alla ottemperanza.

Intanto il ricorso è infondato sotto il profilo della denunciata apparenza della motivazione.

Questa Corte ha chiarito che sussiste l'apparente motivazione della sentenza ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonché quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo sulla correttezza del suo ragionamento (Sez. U, 3 novembre 2016, n. 22232; cfr. anche 23 maggio 2019, n. 13977; 1 marzo 2022, n. 6758). In sede di gravame, non è viziata la decisione quando motivata *per relationem* ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purché il rinvio sia operato così da rendere possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata. (cfr. Cass., 19 luglio 2016, n. 14786;

7 aprile 2017, n. 9105). La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione è apparente anche quando, ancorché graficamente esistente ed eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (Cass., 1 marzo 2022, n. 6758; 30 giugno 2020, n. 13248; cfr. anche 5 agosto 2019, n. 20921). È altrettanto apparente ogni qual volta evidenzi una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento (Cass., 14 febbraio 2020, n. 3819; 15 febbraio 2024, n. 4166).

La motivazione è affetta da vizio di nullità anche quando si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, oppure risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, così mancando della capacità di assolvere alla funzione specifica di esplicitare le ragioni della decisione, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (cfr. Cass., 25 settembre 2018, n. 22598; 3 marzo 2022, n. 7090; 6 novembre 2023, n. 30759; 3 gennaio 2024, n. 107; 23 ottobre 2024, n. 27551).

Nel caso di specie è sufficiente la piana lettura della sentenza per escludere la denunciata apparenza. La pronuncia, che va letta nella sua interezza, collegando dunque la parte dedicata allo svolgimento del processo con quella dedicata alla motivazione, parte dal suo essenziale presupposto, ossia dall'esito del giudizio di merito, conclusosi con una sentenza, divenuta definitiva, che aveva annullato gli accertamenti a carico degli associati della Dromos, confermando e riconoscendo il solo accertamento a carico dell'associazione, e ciò ai fini IRAP.

A fronte di tale basilare e semplice constatazione, con motivazione sintetica, ma giuridicamente corretta, ed in considerazione delle specifiche ragioni difensive articolate dall'Ufficio (che reclamava di aver già sgravato le somme relative all'Irpef e che era in procinto di rideterminare quanto dovuto dalla Dromos a titolo di Ires ed Iva, nonché quanto ancora dovuto a titolo di Irap, con ciò prospettando nel concreto l'intenzione di procedere anche in compensazione dei crediti e debiti tra contribuente e fisco), ha richiamato la differenza tra il giudizio di esecuzione e quello d'ottemperanza, ha

richiamato giurisprudenza di legittimità in ordine ai limiti di compensabilità di crediti erariali, peraltro ancora da accertare, con i crediti fiscali del contribuente, ed ha in conclusione riconosciuto la fondatezza del ricorso per ottemperanza introdotto dalla associazione.

Condivisibile o meno l'argomentazione, essa intanto esula dal perimetro dell'apparenza.

In ogni caso, anche nel merito la difesa erariale resta debole, quando non pertinente, laddove assume, con il secondo motivo, che il giudice dell'ottemperanza avrebbe omesso la doverosa attività interpretativa della sentenza.

È intanto utile tener conto delle considerazioni in tema di ottemperanza esplicitate dalla Corte Costituzionale, la quale ha avvertito che il « *giudizio ex art. 27, numero 4, del r.d. 26 giugno 1924, n. 1054 (Testo unico delle leggi sul Consiglio di Stato)* era concepito con specifico riguardo alle sentenze dei tribunali ordinari ed è stato esteso a tutte le decisioni di organi giurisdizionali, compresi quelli della giustizia amministrativa, prima dalla giurisprudenza e poi espressamente, per quanto riguarda il giudicato degli organi di giustizia amministrativa, dall'art. 37 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034 nel regolare la distribuzione della competenza tra tribunale amministrativo regionale e Consiglio di Stato. Mentre solo con il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 70, è stata enucleata - salvo quanto previsto per la esecuzione forzata dal cod. proc. civ. - una particolare procedura di "ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza delle commissioni tributarie" purché "passata in giudicato", attribuita alla competenza delle commissioni tributarie, laddove in precedenza la giurisprudenza, sia pure in modo non uniforme, aveva ammesso l'azionabilità del giudizio avanti al giudice amministrativo"; il giudizio di ottemperanza, secondo l'attuale elaborazione giurisprudenziale, ricomprende una pluralità di configurazioni (in relazione alla situazione concreta, alla statuizione del giudice e alla natura dell'atto impugnato), assumendo talora (quando si tratta di sentenza di condanna al pagamento di somma di denaro esattamente quantificata e determinata nell'importo, senza che vi sia esigenza ulteriore di sostanziale contenuto cognitorio) natura di semplice giudizio esecutivo - come tale assoggettabile alle limitazioni proprie delle "azioni esecutive" nei confronti

degli enti locali dissestati - e quindi qualificabile come rimedio complementare che si aggiunge al procedimento espropriativo del codice di procedura civile, rimesso alla scelta del creditore. In altri casi il giudizio di ottemperanza può essere diretto a porre in essere operazioni materiali o atti giuridici di più stretta esecuzione della sentenza; in altri ancora ha l'obiettivo di conseguire una attività provvedimentale dell'amministrazione ed anche effetti ulteriori e diversi rispetto al provvedimento originario oggetto della impugnazione; inoltre può essere utilizzato, in caso di materia attribuita alla giurisdizione amministrativa, anche in mancanza di completa individuazione del contenuto della prestazione o attività cui è tenuta l'amministrazione, laddove invece l'esecuzione forzata attribuita al giudice ordinario presuppone un titolo esecutivo per un diritto certo, liquido ed esigibile» (C. Cost., sentenza n. 406/98).

Tenendo conto del perimetro dell'ottemperanza affidata al giudice tributario, come appena rappresentato, risulta evidente che le critiche erariali non colgono nel segno.

La questione principale sviluppata con il ricorso è infatti quella dell'oggetto della controversia, secondo le domande originariamente introdotte dai contribuenti avverso gli atti impositivi. A dire dell'AdE i contribuenti non avrebbero mai contestato la non debenza dell'Iva, ad eccezione di quella applicata per il conseguimento dei contributi pubblici, che tuttavia già in autotutela l'amministrazione aveva provveduto a sgravare.

In realtà le censure dell'associazione (e degli associati) avevano attinto tutte le pretese impositive e, quanto all'Iva, sia sotto il profilo dell'esenzione da iva delle operazioni eseguite nello svolgimento dell'attività associativa culturale, sia sotto il profilo del riconoscimento, comunque, del diritto alla detrazione dell'iva a credito, pagata dall'associazione per le operazioni passive, che in compensazione risultava nettamente superiore all'iva a debito, così che nessun tributo a titolo di iva poteva essere riscosso.

Quanto meno sotto questo profilo è lo stesso ricorso dell'Amministrazione finanziaria a riconoscere l'invocazione della detrazione iva (che dai medesimi conteggi illustrati dall'ufficio emerge come ampiamente sovrastante l'iva a debito). E sotto quest'ultimo profilo è sempre l'Agenzia delle entrate a richiamare il contenuto delle ragioni

difensive dei contribuenti a p. 19. Pertanto non risponde neppure al vero che la questione non fosse stata oggetto di domanda da parte dei contribuenti, e dunque oggetto di controversia.

La circostanza che la sentenza n. 65/2020 non ne abbia fatto cenno in motivazione è irrilevante sul piano processuale, poiché l'omessa motivazione poteva essere oggetto di specifica impugnazione della sentenza ottemperanda n. 65/2020, evitando cioè che essa passasse in giudicato, ma non può più essere un argomento da utilizzare in sede di ottemperanza.

La difesa dell'amministrazione risulta del tutto inconsistente, poiché anche l'apparente contraddizione tra motivazione e dispositivo della sentenza ottemperanda doveva essere tempestivamente impugnata nella sede appropriata (cioè in cassazione, così impedendo che passasse in giudicato), mentre, a fronte di un chiaro dettato del dispositivo, ossia la conferma degli avvisi di accertamento indirizzati all'associazione "limitatamente" all'Irap, esso non può certo essere messo in discussione in sede di ottemperanza.

La sentenza della Commissione regionale poteva anche essere errata, ma essa, nella misura in cui ha rideterminato il quantum imponibile, la decisione non si è limitata ad annullare l'atto, ma lo ha sostituito, a tal fine dovendo farsi applicazione del principio secondo il quale il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze della commissione tributaria ha una duplice natura, di merito, in quanto volto ad individuare gli obblighi contenuti nella sentenza, e di esecuzione, in quanto volto ad adottare i provvedimenti in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria inadempiente, ed ha il duplice obiettivo di verificare se vi sia stata o meno l'inottemperanza e, in caso affermativo, rendere effettivo il comando espresso dalla sentenza mediante l'adozione dei necessari provvedimenti: ne deriva che detto giudizio non può avere ad oggetto la sentenza di accoglimento del ricorso né quando la stessa annulla l'atto impugnato, trattandosi di pronuncia "autoesecutiva", né ove ridetermini il "quantum" dell'imposta, poiché in quest'ultimo caso la decisione non si limita ad annullare l'atto impositivo ma lo sostituisce (Cass., 12 aprile 2019, n. 10299; cfr. anche 14 settembre 2021, n. 34462). Il giudice dell'ottemperanza, dunque, ha esercitato correttamente i poteri conferiti in tale fase, secondo quanto previsto dall'art. 70 comma 7, cit.

D'altronde, tali conclusioni garantiscono che restano fermi i limiti dell'impugnazione della sentenza di ottemperanza.

Sul punto è utile richiamare il testo normativo, che recita «1. La parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato mediante ricorso da depositare in doppio originale alla segreteria della commissione tributaria provinciale, qualora la sentenza passata in giudicato sia stata da essa pronunciata, e in ogni altro caso alla segreteria della commissione tributaria regionale. [...] 5. Entro venti giorni dalla comunicazione l'ufficio può trasmettere le proprie osservazioni alla commissione tributaria, allegando la documentazione dell'eventuale adempimento. [...] 7. Il collegio, sentite le parti in contraddittorio ed acquisita la documentazione necessaria, adotta con sentenza i provvedimenti indispensabili per l'ottemperanza in luogo dell'ufficio che li ha omessi e nelle forme amministrative per essi prescritti dalla legge, attenendosi agli obblighi risultanti espressamente dal dispositivo della sentenza e tenuto conto della relativa motivazione. Il collegio, se lo ritiene opportuno, può delegare un proprio componente o nominare un commissario al quale fissa un termine congruo per i necessari provvedimenti attuativi e determina il compenso [...]. 8. Il collegio, eseguiti i provvedimenti di cui al comma precedente e preso atto di quelli emanati ed eseguiti dal componente delegato o dal commissario nominato, dichiara chiuso il procedimento con ordinanza. 9. Tutti i provvedimenti di cui al presente articolo sono immediatamente esecutivi. 10. Contro la sentenza di cui al comma 7 è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento. [...]».

L'art. 70 cit. individua dunque nella sentenza, pronunciata ai sensi del comma 7 all'esito del procedimento celebrato nel contraddittorio delle parti, il solo provvedimento impugnabile con ricorso per cassazione "per inosservanza delle norme sul procedimento".

Sulla portata interpretativa della norma, e in particolare sui limiti di ricorribilità avverso la sentenza, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che sebbene l'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992 preveda il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata in esito al giudizio di ottemperanza solo per "violazione delle norme del procedimento", deve ritenersi possibile la denuncia non soltanto della violazione delle norme

disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro error in procedendo nel quale sia incorso il giudice dell'ottemperanza ed, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del potere-dovere di interpretare ed eventualmente integrare il dictum costituito dal giudicato cui l'amministrazione non si sia adeguata o l'omesso esame di una pretesa che avrebbe dovuto trovare ingresso in quella sede (Cass., 16 aprile 2014, n. 8830; 28 settembre 2018, n. 23487). Si è peraltro anche affermato che la facoltà concessa all'amministrazione finanziaria di sospendere il pagamento di un proprio debito nei confronti del contribuente a garanzia di eventuali crediti vantati a diverso titolo nei confronti di quest'ultimo, prevista dall'art. 69, r.d. n. 2440 del 1923 (cosiddetto "fermo amministrativo") può essere esercitata nel corso del giudizio di cognizione avente ad oggetto l'accertamento della pretesa restitutoria vantata dal contribuente, ma non nel giudizio di ottemperanza alla sentenza favorevole a quest'ultimo. Il giudizio di ottemperanza, infatti, non consente al giudice altro accertamento che quello dell'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede l'esecuzione, con la conseguenza che è inibito a quel giudice prendere in esame l'applicabilità della compensazione civilistica, alla quale è preordinato l'istituto del fermo amministrativo (Sez. U, 23 dicembre 2008, n. 30058; Cass., 14 luglio 2021, n. 20035).

Dall'interpretazione della disciplina si evince dunque che il giudizio di ottemperanza non attribuisce alle Commissioni tributarie una giurisdizione estesa al merito, trattandosi di un procedimento chiuso, in cui il potere del giudice sul comando definitivo inevaso va esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con quel giudicato, di cui deve solo enuclearsi e precisarsi il significato ai fini dell'adempimento degli obblighi in esso contenuti (Cass., 8 febbraio 2008, n. 3057).

A tal fine si è opportunamente chiarito come nel giudizio di ottemperanza ex art. 70 cit. il giudice non può dichiarare l'estinzione per compensazione del credito pecuniario accertato dalla sentenza in favore del contribuente, presupponendo una tale statuizione un'attività di accertamento del controcredito del Fisco (con riferimento alla relativa sussistenza, liquidità, esigibilità), che travalica i limiti fissati dal giudicato, eccedendo l'ambito della cognizione fissato dalla disciplina, salvo che sulla predetta compensazione non sia necessaria alcuna attività cognitiva, perché già accettata dalle parti

o perché il credito opposto dal Fisco promani a sua volta da sentenza passata in giudicato (cfr. Sez. U., n. 30058 del 2008, cit.; Cass., 25/05/2011, n. 11450; cfr. anche 20 aprile 2022, n. 28059).

In conclusione, le ragioni illustrate dalla ricorrente amministrazione non possono incidere sulla correttezza della sentenza d'ottemperanza impugnata.

Il ricorso va dunque rigettato, e le spese, che seguono la soccombenza, vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte, definitivamente pronunciando, rigetta il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate alla rifusione, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che si liquidano nella misura di € 4.300,00 per competenze, di € 200,00 per esborsi, oltre spese generali nella misura del 15%, ed accessori come per legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 15 ottobre 2025.

La Presidente
Angelina-Maria PERRINO