

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25285 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: FEDERICI FRANCESCO
Data pubblicazione: 14/09/2026

Ottemperanza – Art. 70 co.
7 d.lgs. 546/1992 –
Impugnazione - 70 co. 10 –
Oggetto dell'ottemperanza
- Configurabilità

ORDINANZA

Sul ricorso n. 22699/2024, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf 06363391001, in persona del Direttore p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato -

Ricorrente

CONTRO

HBG CONNEX s.p.a., p.i. 09740911004 (incorporata nella ADMIRAL
GAMING NETWORK s.r.l., p.i. 08224031008), in persona del legale
rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'avv. Alessandro Riccioni,

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 1989/2024 della Corte di giustizia tributaria di II
grado del Lazio, depositata il 29 marzo 2024;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 15 ottobre
2025 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

FATTI DI CAUSA

Dalla sentenza e dal ricorso si evince che la società (che negli anni è
stata oggetto di incorporazione e che a sua volta era stata società
incorporante) impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di

Roma l'avviso di accertamento n. RC0030500800, con cui l'Agenzia delle Entrate ebbe a procedere a rettifica della dichiarazione IVA presentata dalla contribuente per l'anno 2001. Con l'atto impositivo l'Ufficio aveva contestato il credito Iva di € 248.825,32, che la contribuente aveva chiesto a rimborso, sostenendo che la società, esercitando un'attività esente da IVA, ex art. 10, d.P.R. n. 633/73, ossia il gioco del bingo, non aveva diritto a recuperare l'IVA versata sulle operazioni passive. L'Agenzia delle entrate irrogò anche sanzioni per l'importo di € 311.031,65.

La Commissione provinciale, con sentenza n. 228/09, rigettò il ricorso. La Commissione tributaria regionale del Lazio respinse l'appello della società con sentenza n. 91/2011.

La Corte di cassazione, con sentenza 5 febbraio 2016, n. 2277, accolse il ricorso, ritenendo fondato il primo motivo, con il quale la società, che lamentava la falsa applicazione dell'art. 10, l. n. 289/2002, aveva insistito per la decadenza dell'amministrazione finanziaria dall'esercizio del potere d'accertamento per inapplicabilità della proroga biennale dei poteri accertativi, introdotta dalla legge richiamata. Non essendovi necessità di ulteriori accertamenti di fatto, decise la causa nel merito ex art. 384, secondo comma, seconda parte, c.p.c., annullando l'avviso d'accertamento.

La società, che pretendeva il rimborso del credito iva, così come esposto nella dichiarazione relativa all'anno 2007, e dalla cui richiesta era scaturito l'accertamento poi annullato definitivamente dalla Corte di legittimità, propose istanza per l'ottemperanza della sentenza. La Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, con la sentenza qui al vaglio di questo Collegio, ha accolto il ricorso, nominando a tal fine un commissario ad acta.

Il giudice dell'ottemperanza ha ritenuto che gli obblighi non adempiuti dall'erario, per i quali è stata invocata l'ottemperanza, deriverebbero dalla sentenza definitiva pronunciata dalla Corte di cassazione. Ha affermato che da quella sentenza sarebbe derivato il definitivo riconoscimento del credito Iva, nella misura esposta in dichiarazione, e che oggetto della controversia sarebbe il credito Iva a rimborso. Conseguentemente ha proceduto all'adozione delle misure necessarie a dare attuazione al rimborso.

Per la cassazione della sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, affidato ad un unico motivo, cui ha resistito la società con controricorso.

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

RAGIONI DELLA DECISIONE

Preliminarmente deve essere esaminata l'eccezione sollevata dalla difesa della società, secondo cui il ricorso per cassazione sarebbe inammissibile per difetto di specificità, completezza e autosufficienza.

L'eccezione è priva di pregio perché il ricorso erariale, a differenza di quanto sostenuto da controparte, perimetra la questione giuridica (oltre che la prospettazione dei fatti di causa) e la soluzione offerta, nonché espone in modo chiaro la censura con cui denuncia l'errore in cui sarebbe incorso il giudice dell'ottemperanza. D'altronde è significativo che le difese della controricorrente si sviluppino senza soluzione di continuità tra l'eccezione inammissibilità del ricorso e le ragioni di merito per le quali si è inteso resistere al ricorso medesimo, così che risulta manifesto come la critica, mediante l'eccezione inammissibilità, in concreto impinge nel merito.

Esaminando allora il merito, con l'unico motivo l'Ufficio ha denunciato la violazione dell'art. 70, d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.

Il giudice dell'ottemperanza, a fronte di una sentenza di annullamento dell'avviso di accertamento, con cui l'Amministrazione finanziaria aveva rettificato la dichiarazione Iva, presentata per l'anno 2001 dalla società (all'epoca la Seymour s.r.l., successivamente incorporata), disconoscendo il credito Iva e irrogando le sanzioni, non ha tenuto conto che con il ricorso introduttivo la contribuente aveva chiesto l'annullamento dell'atto impositivo. Al contrario, ed erroneamente, il giudice dell'ottemperanza ha ritenuto che oggetto della controversia fosse il diritto della contribuente al rimborso del credito Iva riportato nella dichiarazione.

Intanto è utile riportare la disciplina applicabile, ed in particolare i commi dell'art. 70 cit. più pertinenti alla fattispecie.

La norma 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 [...]. 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 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 Corti tributarie una giurisdizione estesa al merito, per costituire 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).

Tirando allora le fila del percorso logico sin qui seguito, con la sentenza n. 1989/2024, pronunciata ai sensi dell'art. 70, comma 7 cit., la Corte di giustizia di II grado del Lazio ha deciso nel giudizio d'ottemperanza, nominando peraltro un commissario per l'assunzione dei provvedimenti attuativi del pagamento invocato dalla società, in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria.

Sennonché, lamenta il ricorrente ufficio, quella Corte, adita quale giudice dell'ottemperanza, ha erroneamente ritenuto che nella statuizione della sentenza ottemperanda, ritenuta inevasa, fosse compresa anche la "condanna" dell'Agenzia delle entrate al rimborso del credito Iva esposto nella dichiarazione del 2007. Con ciò il giudice dell'ottemperanza non si sarebbe accorto che oggetto della controversia era la sola contestazione della fondatezza dell'avviso d'accertamento, con cui l'erario aveva rideterminato il debito della società ai fini Iva, irrogando anche le sanzioni (per un importo di € 311.031,65).

Infatti, prosegue la difesa erariale, la statuizione definitiva resa in sede di Cassazione si era tradotta nel solo annullamento dell'avviso d'accertamento, peraltro sulla base dell'assorbente eccezione di decadenza dell'ufficio dal potere accertativo.

Che poi il giudice di legittimità abbia avvertito che la controversia, avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso d'accertamento, trovasse genesi nell'istanza di rimborso di un credito Iva, ciò, illustra ancora la difesa erariale, afferisce ai potenziali effetti che la sentenza ottemperanda poteva assumere sul diritto al rimborso. D'altronde solo in tal senso poteva essere interpretata l'affermazione secondo cui "oggetto della controversia è la spettanza di tale rimborso" (circostanza quest'ultima, che nel proprio controricorso non nega lo stesso erario), considerazione tuttavia utilizzata dal giudice di legittimità per chiarire come quel tipo di controversia ab origine non rientrava nella materia del condono introdotto con l. 289 del 2002, con conseguente esclusione della proroga biennale dei termini per l'esercizio dei poteri d'accertamento.

Nella prospettazione della ricorrente, dunque, quel riferimento, sebbene nella controversia l'avviso di accertamento concernesse esattamente la somma richiesta a rimborso, era stato evocato nel contesto delle considerazioni sugli effetti indiretti della pronuncia, non invece come oggetto diretto della lite sulla validità dell'atto impositivo, entro cui doveva invece circoscriversi il giudicato ed il comando. Quest'ultimo non si riferiva in ogni caso al rimborso del credito, originariamente richiesto dalla società contribuente.

Il motivo, così come sviluppato e illustrato, è fondato per le ragioni e nei termini qui appresso chiariti.

Nella giurisprudenza di legittimità in materia si è in passato affermato che il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie, disciplinato dall'art. 70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva, che, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire. Ne consegue che è inammissibile il ricorso alla suddetta procedura per ottenere un rimborso d'imposta, ove il giudice tributario non abbia deciso in ordine ad un'istanza di rimborso, ma si sia limitato ad accertare l'illegittimità di un avviso di rettifica in base al quale era stata richiesta al contribuente la restituzione del rimborso stesso (Cass., 18 dicembre 2013, n. 28286). La pronuncia appena richiamata chiarisce che «17.3 [...] deve escludersi che l'ottemperanza di cui si è detto possa intendersi come meccanismo di esecuzione della sentenza

[...] resa dalla commissione tributaria che non contenga una statuizione di condanna proprio perché oggetto del giudizio non era il diritto al rimborso del contribuente né la richiesta di condanna dell'Amministrazione al rimborso, se appunto si accede ad una lettura sistematica dell'art. 70 con il precedente art. 69, nel quale è chiaro il riferimento alla "condanna" dell'ufficio. 17.4 In altri termini, ritenere che il contribuente, in caso di accoglimento del ricorso proposto avverso un atto reso dall'amministrazione fiscale e ritenuto dallo stesso illegittimo, abbia l'obbligo di attivare il giudizio di ottemperanza anche in caso di mancata statuizione di condanna per le somme medio tempore versate finirebbe con pregiudicare irrazionalmente le aspettative di quello stesso contribuente. 17.5 Non può in alcun modo escludersi, infatti, che detto contribuente, ottenuta una sentenza che ha riconosciuto l'illegittimità parziale o totale di una pretesa fiscale adempiuta per effetto delle disposizioni che prevedono il pagamento in corso di causa di parte dei carichi tributari richiesti art. 68 d.lgs.n.546/92- avanzi istanza di rimborso e, all'esito dell'ulteriore inottemperanza, promuova un'azione innanzi "al giudice tributario per far dichiarare l'illegittimità del silenzio rifiuto. 17.6 Ed invero, tale contegno non potrebbe che trovare giustificazione nella circostanza che il giudizio precedente aveva ad oggetto un'azione di annullamento sulla quale il giudice era chiamato a pronunciarsi limitatamente alla validità o meno dell'atto, a differenza del giudizio susseguente nel quale il contribuente, come nel caso di specie, ha fatto valere il diritto al rimborso delle somme corrisposte e sollecita, per l'effetto, la condanna dell'amministrazione al pagamento dei relativi importi dopo avere sperimentato inutilmente il meccanismo dell'istanza di rimborso. 17.7 In definitiva, sembra doversi ritenere che la disciplina prevista dall'art. 70 cit. si rivolge esclusivamente alle ipotesi in cui la sentenza del giudice tributario abbia accolto, in via definitiva, il ricorso inteso ad ottenere il rimborso di un tributo corrisposto mediante versamento o ritenuta diretta, tale ipotesi nettamente differenziandosi da quelle in cui si è in presenza dell'impugnazione di un atto impositivo, rispetto al quale il contenuto della sentenza è costituito dall'accoglimento dell'impugnazione -in questa direzione, del resto, sembra orientare la lettura di Corte cost. n. 316/2008-» (Cass., 28286/2013, cit., p. 7).

Il principio e le argomentazioni sono stati ribaditi e affinati in successivi interventi della giurisprudenza di legittimità (Cass., 19 ottobre 2018, n. 26433; 6 dicembre 2018, n. 31601; 21 giugno 2019, n. 16735; 12 aprile 2019, n. 10299).

Si è infatti rilevato che nel processo tributario il giudizio di ottemperanza non è esperibile per dare attuazione alle sentenze di annullamento di un atto che, avendo effetti caducatori, sono "autoesecutive". Si è anche ribadito che 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.

Tuttavia, un percorso evolutivo dei principi appena illustrati si rinviene in quella giurisprudenza di legittimità, secondo la quale deve riconoscersi la sussistenza di «una relazione di biunivoca corrispondenza tra il credito IVA chiesto a rimborso e il debito IVA accertato dall'Ufficio finanziario per il medesimo anno, atteso che il riconoscimento della debenza dell'imposta avrebbe comportato indefettibilmente il correlativo azzeramento del credito per eccedenza, che sarebbe risultato inesistente; per contro, la ritenuta insussistenza della pretesa dell'amministrazione avrebbe determinato l'automatico accertamento dell'esistenza del credito chiesto a rimborso; deve in conseguenza ritenersi che il giudizio devoluto alla cognizione del Giudice tributario avesse ad oggetto la verifica della sussistenza, in via alternativa, di una delle due contrapposte pretese» (Cass., 30 luglio 2019, n. 20466).

Senonché, quest'ultimo arresto, che potrebbe in qualche modo apparire favorevole alla tesi del contribuente, non trova applicazione al caso di specie.

Esso, infatti si conforma ad una fattispecie, quella del riconoscimento delle ragioni di merito del contribuente, laddove nella presente controversia l'illegittimità dell'atto impositivo trova causa nella riconosciuta decadenza dell'Agenzia delle entrate dal potere accertativo, e dunque nella inesistenza dei poteri formali di contestazione di un maggior reddito. Il giudicato afferisce solo alla tardività dell'accertamento erariale, dunque, senza alcuna pronuncia sul merito delle pretese erariali.

In altri termini, nel caso di specie la sentenza ottemperanda, nell'annullare l'avviso d'accertamento, ha certamente escluso che il diritto al rimborso fosse definitivamente precluso, ed ha inoltre definitivamente eliminato l'irrogazione di sanzioni e di qualunque altra pretesa impositiva erariale. Ma questo non è certo sufficiente a ritenere che la sentenza contenesse anche un comando, in danno dell'amministrazione finanziaria, al rimborso di crediti Iva a favore della società.

Poiché l'esito del processo era fondato sulla "decadenza" dal potere d'accertamento, per ciò stesso esso non è mai entrato nel merito del rapporto di debito/credito tra fisco e contribuente.

Con quel giudicato resta pertanto impregiudicata la pretesa del credito Iva rivendicato dalla società, ma non in forza della pronuncia ottemperanda, priva, come più volte chiarito, di un contenuto di comando, così che, se è vero che l'erario manca ormai di potere accertativo delle maggiori imposte, ciò non esclude che, alla riattivazione della richiesta di rimborso, l'Amministrazione finanziaria possa comunque contestare il proprio debito nei confronti della contribuente, contestazione certamente non soggetta al termine decadenziale di cui all'art. 57, d.P.R. n. 633/1972, ai fini Iva, e di cui all'art. 43, d.P.R. n. 600/1973, ai fini delle imposte dirette.

A tal fine, più che il principio già enunciato da Sez. U, con sentenza 15 marzo 2016, n. 5069-, è pertinente il richiamo a quello più recente, secondo cui, in tema di rimborso dell'eccedenza detraibile dell'IVA, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione, che non derivi dalla sottostima dell'imposta dovuta, anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento o per la rettifica dell'imponibile e dell'imposta dovuta, senza che abbia adottato alcun provvedimento (Sez. U, 29 luglio 2021, n. 21766 e 21765; seguite da Cass., 11 aprile 2022, n. 11698; 14 settembre 2023, n. 26523).

Nella successiva elaborazione della giurisprudenza, con una sovrapposibilità ancora maggiore al caso di specie, si è affermato che in tema di rimborso IVA, qualora il contribuente abbia un debito maggiore di quello dichiarato e l'amministrazione finanziaria non abbia esercitato, entro il termine stabilito dall'art. 57 d.P.R. n. 633 del 1972, il potere di accertamento del maggiore imponibile, quest'ultima non può recuperare la decadenza; nondimeno, ove la documentazione che il contribuente è tenuto a produrre in giudizio per ottenere il riconoscimento del credito che l'amministrazione gli ha negato, non sia tale da dimostrarne l'esistenza, il credito deve essergli negato, quale che sia il periodo di tempo trascorso dal momento in cui questo venne esposto in dichiarazione (Cass., 19 maggio 2022, n. 16103). Ed infatti, il richiedente, quale soggetto rilevante ai fini IVA, nel formulare nei confronti dell'amministrazione una pretesa di restituzione dell'eccedenza dell'IVA detraibile, è tenuto all'allegazione della documentazione idonea a dimostrare di avere, a sua volta, assolto all'imposta da cui è maturata detta eccedenza, in difetto della quale il credito deve essere disconosciuto, non derivando alcuna definitività da quanto indicato in dichiarazione (Cass., 1 agosto 2024, n. 21656).

Il giudice dell'ottemperanza non si è attenuto ai principi enunciati.

Con una interpretazione orientata in un senso "pretensivo" del diritto di credito del contribuente, la Corte tributaria di II grado ha erroneamente esercitato il potere-dovere di interpretare ed eventualmente integrare il *dictum* costituito da quel giudicato. Sennonché, nel far ciò, non solo ha erroneamente ritenuto che il comando della sentenza ottemperanda afferisse anche alla condanna erariale al rimborso del credito Iva, così mal esercitando i poteri attribuiti dal comma 7 dell'art. 70 cit. e disattendendo i principi regolatori dell'ottemperanza -in particolare del potere di dare esecuzione al giudicato entro i rigorosi limiti della statuizione-, ma ha esteso la portata del giudicato senza tener conto dei principi qui enunciati.

La sentenza d'ottemperanza va dunque cassata.

Rilevandosi inoltre che, ai fini della decisione non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa anche nel merito.

A tal fine, per quanto chiarito, il giudizio di ottemperanza introdotto dalla società era inammissibile, perché la sentenza definitiva di annullamento dell'avviso di accertamento non era in alcun modo idonea a richiedere, in

sede di ottemperanza, il rimborso dell'Iva a credito, di cui la società si ritiene titolare.

Deve dunque rigettarsi anche l'originario ricorso per ottemperanza.

La peculiarità della questione trattata e la parziale novità rispetto al giudizio d'ottemperanza giustificano la compensazione delle spese del presente processo e del giudizio dinanzi al giudice dell'ottemperanza.

P.Q.M.

La Corte, definitivamente pronunciando, accoglie il ricorso; cassa la sentenza n. 1989/2024, pronunciata dalla Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso per ottemperanza originariamente introdotto dalla società.

Compensa le spese processuali del presente giudizio e di quello celebrato dinanzi al giudice dell'ottemperanza.

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

La Presidente
Angelina-Maria PERRINO