Civile Ord. Sez. 5 Num. 28438 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: ANGARANO ROSANNA
Data pubblicazione: 04/11/2026

Ottemperanza – ricorso per cassazione - limiti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11688/2023 R.G. proposto da:

FALLIMENTO REGGINA CALCIO S.P.A. in persona dei curatori *pro tempore,* rappresentato e difeso dall'Avv. Salvatore Rijli,

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. CALABRIA SEZ. STACCATA DI REGGIO CALABRIA, n. 3531/2022, depositata il 17 novembre 2022;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 16 ottobre 2026 dal consigliere Rosanna Angarano.

FATTI DI CAUSA

1. La Curatela del fallimento della Reggina Calcio s.p.a. ricorre per cassazione avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.t.r. ha rigettato il ricorso proposto per l'ottemperanza della sentenza n. 3038/2019 resa dalla medesima C.t.r. e passata in giudicato.

1.1. L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento n. 52497 dell'11 luglio 2006, aveva disposto il rimborso in favore della società dell'importo di € 6.798.459,68 versato in ragione della cartella n. 09420050016023950000, che era risultato non dovuto.

La detta cartella, interamente saldata dalla contribuente, era stata emessa dopo che l'Ufficio aveva comunicato il diniego di efficacia del condono di cui alla legge n. 289 del 2002 al quale la società aveva ritenuto di accedere; con la stessa, in particolare, era stato richiesto il pagamento della terza rata dovuta (per un importo di € 5.185.403,08) oltre sanzioni e interessi (per un importo di € 1.613.051,04).

Il diniego di condono, tuttavia, era stato impugnato dalla contribuente e il giudizio si era concluso con sentenza n. 182 del 2007 della C.t.r. Calabria, passata in giudicato la quale aveva dichiarato che il condono era efficace.

1.2. L'Agenzia delle entrate, pur avendo emesso il provvedimento che disponeva il rimborso, aveva disposto in via cautelare (provv. n. 52500/2006) il fermo delle somme oggetto di restituzione ai sensi dell'art. 69 r.d. n. 2440 del 1923, a tutela delle proprie ragioni di credito.

La società aveva impugnato detto provvedimento di fermo innanzi alla C.t.p. di Reggio Calabria che, in accoglimento del ricorso lo aveva annullato. La decisione era stata confermata in secondo grado con la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sentenza n. 3038/2019, passata in giudicato, oggetto del giudizio di ottemperanza i cui si discute.

1.3. La società, in ragione del giudicato di annullamento del fermo, metteva in mora l'Agenzia delle entrate per il pagamento di quanto dovuto, ma quest'ultima replicava che non sussisteva alcun credito in quanto dell'importo di € 6.798.459,68 portato dalla originaria cartella aveva già provveduto al rimborso della somma di € 1.613.051,04 mediante bonifico dell'8 ottobre 2009, mentre per la residua somma assumeva che la stessa doveva essere compensata con l'importo pari ad € 5.185.403,08 dovuto dalla società a titolo di terza rata del condono ex legge n. 289 del 2002 al quale la società aveva aderito. Aggiungeva che aveva già provveduto a revocare integralmente il provvedimento di fermo.

1.4. La società, preso atto del diniego, proponeva ricorso in ottemperanza con il quale in primo luogo, rilevava che la revoca del fermo, risalente al 7 settembre 2009, era avvenuta solo parzialmente e, precisamente, per il minore importo di € 3.524.644,63, a fronte di un importo totale di € 6.798.459,68 oltre interessi maturati dalla data dell'indebito e, in secondo luogo, che l'Agenzia aveva trattenuto la somma di € 5.185.403,08, senza averne titolo alcuno. Per l'effetto, chiedeva: 1) in via principale di ordinare all'Agenzia delle Entrate di provvedere al rimborso della somma di € 3.273.815,05 corrispondente alla quota parte dell'importo da rimborsare per il quale non era stato revocato il fermo amministrativo. 2) In via gradata, comunque di ordinare il rimborso degli interessi maturati dalla data dell'indebito sino alla data del rimborso disposto con bonifico in data 08.10.2009 per un importo di € 757.795,43 e gli ulteriori interessi maturati da tale ultima data sino a quella in cui l'Ufficio ha operato la compensazione per un importo pari ad € 38.073,68, il tutto per un totale di € 795.869,11.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.5. La C.t.r., con il provvedimento qui gravato, in primo luogo, individuava le somme già restituire dall'Amministrazione con il provvedimento del 7 settembre 2009, ovvero «la somma di € 3.524.644,63, inerente a sanzioni pari ad € 1.911.593 di cui alla cartella esattoriale n. 09420050016023849 00, nonché a sanzioni ed interessi pari ad € 1.555.620,93 e € 57.430,00 di cui alla cartella n. 09420050016023950000 »; di seguito, aggiungeva che dalle sentenze dei precedenti gradi di giudizio non emergeva alcun «comando di restituzione»; infine, evidenziava che l'Agenzia delle entrate aveva legittimamente trattenuto la somma di € 5.185.403,08 a titolo di terza rata del condono e che nel giudizio di ottemperanza la Corte tributaria aveva solo il potere di far eseguire i dispositivi delle sentenze. Per le dette ragioni, dichiarava inammissibile il ricorso.

Avverso detta sentenza la società propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti dell'Agenzia delle entrate che si difende a mezzo controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la curatela della società contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 70 d.lgs. n. 546 del 1992, per avere la C.t.r. dichiarato inammissibile il ricorso per ottemperanza rigettando la richiesta di rimborso dell'importo pari a € 3.273.815,05 (oltre interessi) e formula due critiche:

1.1. con una prima critica, censura la sentenza nella parte in cui ha escluso la sussistenza di un comando giudiziale suscettibile di ottemperanza. Premesso che era stato annullato con sentenza passata in giudicato il fermo amministrativo del rimborso che era stato disposto dall'Agenzia delle Entrate, afferma che il giudice dell'ottemperanza avrebbe dovuto compiere tutti gli accertamenti che erano indispensabili a rendere effettivo quel comando. Aggiunge che, infatti, l'annullamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'illegittimo provvedimento di fermo comportava il conseguente diritto della società a ottenere il rimborso del credito;

1.2. con una seconda critica, censura la sentenza nella parte in cui ha affermato che l'Agenzia delle Entrate aveva dato dimostrazione di aver dato corso al rimborso rispettivamente mediante accredito con bonifico della somma di € 1.613.051,04 avvenuto in data 08 ottobre 2009 e mediante compensazione del residuo importo di € 5.18.408,64, avvenuta in data 19 gennaio 2010, trattenuto per imputarlo al pagamento della terza rata del condono ex art 9-*bis*, legge n. 289 del 2002. Assume che, invece, residuavano da incassare gli interessi spettanti, maturati dalla data dell'indebito (ovverosia 01.09.2005 - data del pagamento della cartella 09420050016023950000, poi annullata dall'Ufficio con l'emissione del contestuale provvedimento di rimborso) da calcolarsi sull'intero importo sino alla data dell' 08 ottobre 2009 (data dell'accredito mediante bonifico di € 1.613.051,04) e da calcolarsi sull'importo residuo di € 5.185.408,64 sino alla data del 19 gennaio 2010 (data in cui l'Agenzia compensava tale somma con il proprio credito riveniente dal mancato pagamento della terza rata di condono.

2. Il motivo è inammissibile.

2.1. In primo luogo, va delineato il perimetro del giudizio di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, a mente del quale il ricorso per cassazione contro la sentenza pronunciata dal giudice tributario in esito a giudizio di ottemperanza è ammesso per violazione delle norme del procedimento.

Questa Corte ha precisato che la disposizione deve essere interpretata nel senso che è possibile denunciare alla S.C., non soltanto la violazione delle norme disciplinanti il predetto giudizio, ma anche ogni altro *error in procedendo* nel quale sia incorso il giudice dell'ottemperanza e, in particolare, il mancato o difettoso esercizio del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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. n. 14962/2025). Tale giudizio è, infatti, rivolto a rendere effettivo, mediante l'individuazione di idonei provvedimenti, l'ordine di esecuzione contenuto nella sentenza passata in giudicato, atteggiandosi, pertanto, come giudizio strettamente connesso con quello principale, di cui costituisce la realizzazione e l'integrazione (Cass. n. 34132/2025, Cass. n. 16569/2019). Lo scopo del giudizio di ottemperanza è, quindi, quello di dare concreta attuazione all'ordine contenuto in sentenza, anche in assenza dei caratteri propri del titolo esecutivo, compiendo gli accertamenti indispensabili per delimitare la portata precettiva della sentenza (Cass. n. 34132/2025 Cass. n. 10570/2020).

2.2. In questa cornice, si è precisato, tuttavia, che il giudizio di ottemperanza agli obblighi derivanti dalle sentenze delle commissioni tributarie è consentito unicamente in presenza di una sentenza esecutiva, la quale, decidendo nel merito una controversia tra contribuente ed Erario, abbia impartito specifiche prescrizioni da eseguire (Cass. n. 34132/2025, Cass. n. 28286/2013, Cass. n. 16735/2019).

Si è aggiunto, pertanto, che, poiché il giudizio di ottemperanza è finalizzato ad individuare gli obblighi contenuti nella sentenza e ad adottare i provvedimenti in sostituzione dell'Amministrazione finanziaria inadempiente lo stesso non può avere ad oggetto la sentenza di accoglimento del ricorso che porta unicamente all'annullamento dell'atto impugnato, atteso che in tal caso non si pone alcun problema di esecuzione, essendo tale tipo di sentenza auto–eseguibile con l'eliminazione dell'atto dal mondo giuridico (Cass. n.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

34132/2025; Cass. n. 23607/2024, Cass. 10299/2019, Cass. n. 26433/2018, Nello stesso anche Cass. n. 17238/2026).

2.3. Venendo alla fattispecie in esame, va evidenziato che la C.t.r. ha reso una prima statuizione di inammissibilità con la quale ha affermato che il provvedimento non era suscettibile di ottemperanza in quanto privo di un comando; ha respo, poi, una seconda statuizione di merito con la quale ha affermato che comunque l'Agenzia delle entrate aveva corrisposto tutto quanto dovuto avendo legittimamente trattenuto la somma di € 5.185.403,08.

Si è in presenza, pertanto, di una sentenza che esprime una doppia *ratio decidendi*.

Questa Corte ha già chiarito che nel caso di doppia motivazione, involgente profili di inammissibilità e di merito, ove nessuna delle due statuizioni possa ritenersi espressione di meri *obiter dicta* deve escludersi che il giudice, con la prima statuizione, si sia spogliato della *potestas iudicandi* restando la parte onerata di impugnare, come accaduto con il motivo in esame, entrambe le statuizioni (cfr. Cass. n. 6968/2026).

Tuttavia, qualora la decisione impugnata si fondi su una pluralità di ragioni, tra loro distinte ed autonome, e singolarmente idonee a sorreggerla sul piano logico e giuridico, l'infondatezza delle censure mosse ad una delle *rationes decidendi* rende inammissibili, per sopravvenuto difetto di interesse, le censure relative alle altre ragioni esplicitamente fatte oggetto di doglianza, in quanto queste ultime non potrebbero comunque condurre, stante l'intervenuta definitività delle altre, alla cassazione della decisione stessa (tra le più recenti, Cass. n. 17182/2020).

2.4. Tanto premesso, deve subito rilevarsi che la seconda critica, nella parte in cui contesta l'accertamento sull'insussistenza dell'inottemperanza (avendo l'Amministrazione provveduto a

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

corrispondere tutto quanto dovuto) esula dai confini del giudizio di cui all'art. 70 cit. come delineati da questa Corte.

La ricorrente, infatti, sebbene affermi che tale seconda statuizione sia palesemente erronea in fatto e in diritto, si è limitata a contestarla in fatto, osservando che, a seguito della disamina della documentazione con la quale l'Agenzia delle entrate aveva replicato alla messa in mora, aveva specificato che residuavano da incassare gli interessi; che, pertanto, la sentenza impugnata era erronea nella parte in cui aveva affermato che l'Agenzia delle entrate aveva dimostrato la restituzione delle somme scaturenti dal provvedimento di rimborso oggetto di fermo.

Il giudice dell'ottemperanza, con la seconda statuizione ha espresso un giudizio di merito ai sensi del quale, dopo aver indicato le somme che erano già state corrisposte, ha ritenuto che – anche a ritenere il provvedimento di sospensione del fermo come comprensivo dell'ordine di pagamento – lo stesso era stato puntualmente eseguito. In altri termini, con giudizio in fatto, il giudice ha ritenuto che mancasse il presupposto stesso dell'inottemperanza e che, in capo alla società contribuente, in ragione della sentenza che aveva annullato il fermo, non residuava alcun ulteriore credito.

Il motivo formulato dalla ricorrente, poi, si limita a censurare tale motivazione, ribadendo che non tutto era stato corrisposto.

Poiché, pertanto, con riferimento alla seconda statuizione, non sono stati specificamente individuati vizi del procedimento, (se pure nell'ampia nozione fatta propria della giurisprudenza di legittimità), la decisione di inammissibilità è validamente sorretta dalla medesima.

2.5. Pur dovendosi escludere la persistenza dell'interesse della parte ad una pronuncia anche sulla prima statuizione – in quanto non potrebbe comunque addivenirsi all'annullamento della sentenza impugnata – deve evidenziarsi che la sentenza sulla cui ottemperanza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

si verte si era pacificamente limitata a confermare la sentenza di primo grado la quale, a propria volta, aveva annullato il fermo amministrativo disposto sulle somme oggetto del provvedimento di rimborso. Si è in presenza, pertanto, di una sentenza di annullamento auto-eseguibile, che ha eliminato dal mondo giuridico l'atto impugnato, come tale insuscettibile di ottemperanza.

2. Con il secondo motivo la contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. la violazione dell'art. 132 c.p.c. e dell'art. 36 d.lgs. n. 546 del 1992 per aver reso motivazione meramente apparente.

3. Il motivo è infondato.

3.1. Le Sezioni Unite della Corte hanno precisato che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, num. 5, c.p.c. (disposta dall'art. 54 legge n. 83 del 2012 conv. dalla legge n. 134 del 2012) deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella «mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico», nella «motivazione apparente», nel «contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili» e nella «motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile»; è esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione. (Cass. Sez. U. nn. 8053 e 8054/2014).

Questa Corte, poi, ha affermato che anche le sentenze rese in sede di ottemperanza sono ricorribili per cassazione per radicale carenza della motivazione. Si è precisato, tuttavia, che, con riferimento alla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sentenza emessa in sede di ottemperanza, «l'intensità dell'onere motivazionale varia a seconda dei "comandi" pronunciati: se si tratta di "comandi" integrativi o chiarificatori delle statuizioni contenute in sentenza, connotati da un certo tasso di discrezionalità giudiziaria, l'onere motivazionale è più intenso; se si tratta di "comandi a rime obbligate", attuativi cioè di precise statuizioni rese in sede di cognizione o di statuizioni agevolmente integrabili o chiarificabili in base a precise disposizioni di legge, l'onere motivazionale si attenua ed è tanto meno intenso quanto maggiore è la conformità del comando alla statuizione resa in sede di cognizione o alla norma di legge sulla base della quale è stata pronunciata la sentenza di cognizione ».(Cass. n. 7985/2023).

3.2. Nella fattispecie in esame, come visto a proposito del primo motivo, la C.t.r. ha reso una doppia motivazione rendendo esplicite entrambe le *ratio decidendi* sottese al *decisum* e non incorrendo nel vizio denunciato.

Con una prima statuizione ha affermato che la sentenza di cui si chiedeva l'ottemperanza, nel disporre l'annullamento del provvedimento di fermo amministrativo, non conteneva alcuna statuizione di condanna alla restituzione delle somme oggetto del provvedimento cautelare annullato, come tale suscettibile di esecuzione.

Con una seconda statuizione, entrando comunque nel merito della questione, ha affermato che l'Agenzia delle entrate aveva dato corretta esecuzione al provvedimento pagando quanto dovuto e che le somme non corrisposte erano state legittimamente trattenute in quanto la società non aveva corrisposto la terza rata dovuta in ragione della procedura di definizione di cui alla legge n. 282 del 2002 alla quale aveva avuto accesso.

3.3. A fronte del contenuto specifico della sentenza oggetto di ottemperanza, la quale, come visto, si era limitata ad annullare il fermo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

amministrativo disposto sulle somme, entrambe le *rationes decidendi* risultano oggetto di esauriente, ancorché sintetica, esposizione. Tanto, del resto, trova conforto nel rilievo che le medesime sono state criticate dalla ricorrente con il primo motivo.

4. Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

Alla soccombenza segue la condanna della curatela ricorrente al pagamento delle spese del giudizio, oltre quelle prenotate a debito.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente a corrispondere all'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 15.000,00 a titolo di compenso, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 16 ottobre 2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale