

Civile Sent. Sez. 5 Num. 1871 Anno 2026

Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA

Relatore: LEUZZI SALVATORE

Data pubblicazione: 27/01/2026

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 1932/2024 R.G. proposto da:

, elettivamente domiciliato in
ROMA VIA ENRICO TAZZOLI 6, presso lo studio dell'avvocato
ESCALAR GABRIELE (SCLGRL62E12H501R) che lo rappresenta e
difende unitamente all'avvocato CURZIO ANDREA
(CRZNDR90C14A662O)

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE

-intimata-

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

avverso la SENTENZA di CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA II GRADO LOMBARDIA n. 1910/2023 depositata il 09/06/2023.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 15/10/2025 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

Udito il P.M., in persona del Sost. P.G. Stefano Pepe, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Udito per la parte ricorrente l'Avv. Gabriele Escalar, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA

██████████ ha proposto ricorso per l'ottemperanza della sentenza n. 3325/2/2021 della CTR della Lombardia, la quale, a seguito di annullamento con rinvio da parte della Corte di Cassazione, confermava il credito IVA relativo all'anno 2000 di euro 66.962.147,00; confermava la quantificazione degli interessi passivi in euro 11.956.154,00, di cui euro 7.674.385,03 già liquidati ed euro 4.276.730,05 da rimborsare; accoglieva l'appello incidentale proposto da ██████████ in ordine ai crediti IVA di cui alle richieste 014990 (rimborso IVA anno 2000) di euro 8.263.310,00, 014988 (rimborso IVA anno 1999) di euro 4.906.340,00, 014992 (rimborso IVA anno 1998) di euro 25.564.616,00, oltre interessi di legge.

La CTR, inoltre, in parziale accoglimento dell'istanza avanzata dall'Ufficio ai sensi dell'art. 69 R.D. 2440/1923, sospendeva l'erogazione dei rimborsi nella misura di euro 1.544.778,25.

Il ricorrente, in data 10 dicembre 2021, notificava la suindicata sentenza della CTR della Lombardia all'Agenzia delle Entrate, in persona del direttore pro tempore.

Il ██████████ verificando le movimentazioni del proprio conto corrente, constatava che, da parte della Direzione Provinciale I di Milano, erano stati disposti a suo favore cinque distinti bonifici bancari per l'importo complessivo di euro 121.472.388,89, limitandosi però l'Ufficio a rimborsare soltanto: il credito IVA di

██████████ periodo d'imposta 1998, per l'importo di euro 25.564.761,00; il credito IVA di ██████████ periodo d'imposta 1999, per l'importo di euro 4.906.340,00; il credito IVA di ██████████ periodo d'imposta 2000, per l'importo di euro 8.263.310,00; il credito IVA di ██████████ periodo d'imposta 2000, per l'importo di euro 66.962.147,00; nonché gli interessi pari a euro 11.499.244,42; gli interessi sul credito IVA, periodo d'imposta 1999, già interamente rimborsato, per l'importo di ██████████ euro 4.276.730,05.

Poiché la sentenza della CTR era stata notificata il 10 dicembre 2021 ed erano quindi trascorsi oltre 90 giorni, la ricorrente evidenziava che la Direzione Provinciale I di Milano aveva omesso di rimborsare: gli interessi maturati sul credito IVA di ██████████ ██████████ periodo d'imposta 1998, di euro 25.564.761,00, pari a euro 16.157.702,70; gli interessi maturati sul credito IVA di ██████████ periodo d'imposta 1999, di euro 4.906.340,00, pari a euro 2.826.129,53; gli interessi maturati sul credito IVA di ██████████ periodo d'imposta 2000, di euro 8.263.310,00, pari a euro 4.431.197,89; gli ulteriori interessi sul credito IVA di ██████████ relativo al periodo d'imposta 2000, di euro 66.962.147,00, pari a euro 24.382.039,88. In totale euro 47.797.070,36.

Considerato che la CTR della Lombardia aveva disposto la sospensione del rimborso limitatamente a euro 1.544.778,61, il ██████████ sosteneva di avere ancora diritto al pagamento di interessi pari a euro 46.252.291,75 e promuoveva apposito ricorso per l'ottemperanza, che è stato respinto con sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia n. 1910/2/2023, R.G.A. n. 2555/2022, pronunciata il 24 ottobre 2022 e depositata il 9 giugno 2023.

Va precisato che la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, con la medesima sentenza, ha dichiarato la

cessazione della materia del contendere limitatamente alla parte di interessi già corrisposti dall'Agenzia delle Entrate, avendo riscontrato l'avvenuto pagamento di una somma superiore a quella dovuta. Tuttavia, ha respinto il ricorso per ottemperanza nella parte eccedente, pari alla differenza tra quanto richiesto da [REDACTED] e quanto ritenuto spettante, rigettando così la domanda per l'importo residuo non riconosciuto.

Tale decisione è stata impugnata dal [REDACTED] con ricorso per cassazione affidato a due motivi, che illustra con memoria. In esito all'adunanza camerale del 12 settembre 2024, la causa è stata rinviata a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso viene lamentata la nullità della sentenza per violazione dell'art. 70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 in relazione al n. 4 del primo comma dell'art. 360 c.p.c. e dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, laddove la CGT della Lombardia ha giudicato fondate e posto a fondamento della propria decisione le due eccezioni sollevate dall'Ufficio in quanto ha illegittimamente esteso la propria giurisdizione al merito avendo accertato fatti nuovi ed estranei alla controversia definita con la sentenza oggetto di ottemperanza.

Con il **secondo motivo** viene addotta la violazione dell'art. 115 c.p.c. in relazione al n. 4 del primo comma dell'art. 360 c.p.c. e dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 laddove la CGT della Lombardia ha giudicato fondate le due eccezioni sollevate dall'Ufficio in quanto risultano totalmente indimostrate, dato che l'Ufficio si è limitato ad allegare delle circostanze di fatto senza produrre alcun elemento probatorio diretto a dimostrarle.

Il **primo motivo** è fondato per quanto di ragione e va accolto, con assorbimento del **secondo motivo**.

Merita evidenziare che il ricorso per ottemperanza presentato da [REDACTED] si colloca all'interno di un'articolata vicenda sorta in relazione a cinque crediti IVA maturati negli anni 1998, 1999 e 2000 da [REDACTED] e dalla sua incorporata [REDACTED]. Tali crediti, inizialmente ceduti a [REDACTED] a garanzia di un finanziamento, sono stati successivamente retrocessi a [REDACTED] a seguito dell'estinzione dell'obbligazione garantita e delle successive operazioni societarie. In primo grado, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha parzialmente accolto le domande della contribuente, riconoscendo alcuni crediti ma limitando il rimborso. In appello, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha riformato la decisione, riconoscendo la spettanza dei crediti e degli interessi, ma ha ritenuto legittima la sospensione del rimborso per un importo limitato, pari a € 1.544.778,25, in relazione a carichi pendenti opponibili. Questa Corte, a suo tempo investita della questione, ha parzialmente accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, rinviando la causa alla CTR per una nuova valutazione e chiarendo che gli interessi sui rimborsi IVA hanno natura moratoria e spettano solo se il ritardo è imputabile all'Amministrazione.

Nel giudizio di rinvio, la CTR ha stabilito in punto di rimborso degli interessi sul credito IVA relativo all'anno 1999, oggetto dell'istanza n. 014991, che la società vanta un credito per interessi pari a euro 4.276.730,05. Al riguardo, ha ritenuto, in attuazione del principio di diritto affermato da Cass. n. 7955/2019, che nel periodo compreso tra il sedicesimo giorno dalla data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'Ufficio e la data della loro consegna ai fini dell'accertamento dei carichi pendenti non decorrono gli interessi di mora, non essendo il ritardo addebitabile all'Amministrazione; per cui *"gli interessi nel caso in esame sono dovuti dal 23.8.2000 al 29.3.2004 (dal 23.8.2000 al 30.6.2003 nella misura del 5% e dal 1.07.2003 al 29.3.2004 nella misura del 2,75%) e dal 30.5.2008 al*

23.12.2008 (nella misura del 2,75%). La decorrenza degli interessi è invece sospesa dal 30.3.2004 (richiesta dell'Ufficio di documenti a fini della definizione dei carichi fiscali pendenti) al 29.5.2008 (invio dei documenti richiesti)".

Quanto ai rimborsi dei crediti IVA oggetto delle istanze nn. 014988 per l'anno 1999, 014990 per l'anno 2000 e 014992 per l'anno 1998, la CTR ha rilevato che *"da un lato, il riconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria dei crediti richiesti a rimborso, dall'altro un'attività volta soltanto a sospenderne il pagamento in virtù dei carichi pendenti sia a carico del cedente sia a carico del cessionario, mentre non è presente alcuna attività di contestazione nell'an dei crediti richiesti a rimborso, e neppure nel quantum, a differenza di quanto avvenuto per la richiesta di rimborso per l'anno 2000 e per gli interessi passivi"*; sulla base di tale ricostruzione, il giudice di merito ha ritenuto giustificato l'accoglimento dell'appello incidentale proposto dal [REDACTED] relativamente a tali richieste, *"oltre interessi di legge"*.

Tuttavia, l'Ufficio ha dato esecuzione soltanto parziale alla sentenza, come sostiene la società, versando circa € 121 milioni, ma omettendo il pagamento di oltre € 46 milioni di interessi, nonostante il decorso del termine di 90 giorni previsto per l'adempimento.

Il [REDACTED] pertanto, ha reagito proponendo ricorso per ottemperanza ai sensi degli artt. 69 e 70 del d.lgs. 546/1992, chiedendo che la Corte di Giustizia Tributaria di II grado ordinasse all'Agenzia delle Entrate di dare piena esecuzione alla sentenza, eventualmente mediante la nomina di un commissario *ad acta*.

La Corte di Giustizia Tributaria, investita della richiesta di dare attuazione integrale alla citata sentenza n. 3325/2/2021 della CTR della Lombardia, ha così stabilito: quanto al credito IVA concernente l'anno 1999, oggetto dell'istanza n. 014991, gli interessi moratori non sono decorsi nel periodo in cui i richiedenti il

rimborso avevano consegnato in ritardo i documenti necessari per verificare i carichi pendenti; ha altresì aggiunto che non erano decorsi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria nei periodi in cui quest'ultima risultava creditrice verso i predetti contribuenti. Per cui, ha specificato, *"l'Ufficio non poteva essere considerato in mora e non decorrevano interessi moratori nei periodi di tempo in cui nei confronti dei ricorrenti vi erano carichi pendenti per € 25.461.242,51 (di cui alla cartella di pagamento n. T001114190418026150000001/D) e per € 23.792.268,54 (di cui € 17.432.314,54 per partita di ruolo n. 12001A000450000 e per gli avvisi di accertamento R1P03A500056/2002, R1P063B00927/2008 e R1P063B00720/2008, riguardanti [REDACTED] nonché carichi pendenti per € 6.359.953,59 nei confronti di [REDACTED]"*

Quanto ai crediti oggetto delle ulteriori richieste, la Corte ha escluso la decorrenza degli interessi moratori nei periodi ricompresi tra il sedicesimo giorno dalla richiesta di documentazione utile all'accertamento dei carichi pendenti e la definizione dei medesimi carichi.

Su queste premesse, dopo aver calcolato gli interessi correlati a ciascun credito, la Corte regionale ha determinato l'importo complessivo dovuto in € 52.949.087,42, di cui € 11.499.244,42 già versati, € 1.544.778,25 da sospendere per carichi pendenti opponibili, € 39.905.064,75 da rimborsare. Poiché l'Agenzia delle Entrate ha prodotto, ad avviso della Corte di Giustizia di II Grado, prova del pagamento di € 40.433.396,80, superiore all'importo dovuto, il giudice dell'ottemperanza ha dichiarato la cessazione della materia del contendere e ha respinto il ricorso per la differenza tra quanto richiesto da [REDACTED] (€ 46.252.291,75) e quanto effettivamente dovuto.

Osserva questa Corte che la sentenza oggetto di ottemperanza articolava la propria statuizione sulla maturazione degli interessi moratori in relazione a due distinte questioni.

La prima questione riguarda la maturazione degli interessi nei periodi compresi fra la data della richiesta dei documenti da parte dell'Ufficio e la data di consegna degli stessi documenti, necessari per gli accertamenti in ordine ai carichi pendenti. La sentenza da attuare ha chiarito che, in tale arco temporale, gli interessi moratori non erano venuti in essere, non potendosi ascrivere il ritardo all'Amministrazione finanziaria. Con riferimento a tale primo profilo, il primo mezzo di ricorso, come si argomenterà, non appare fondato.

La seconda questione concerne, invece, la possibilità di escludere la decorrenza degli interessi nei periodi in cui l'Amministrazione assume di essere creditrice nei confronti della contribuente per effetto di pretesi carichi pendenti; questione, questa, che investe direttamente l'ammissibilità, nel giudizio di ottemperanza, della considerazione di controcrediti non previamente accertati nell'ambito del giudizio di cognizione. In particolare, la contribuente obietta che il principio enunciato da Cass. n. 7955/2019 – secondo cui l'Amministrazione non può considerarsi in mora oltre il termine di quindici giorni decorrente dalla richiesta documentale per la verifica dei carichi pendenti sino alla sua evasione – riguarda unicamente il credito IVA relativo all'anno 1999, già integralmente rimborsato. Per contro, osserva la ricorrente, l'Ufficio ha evocato per la prima volta soltanto nel giudizio di ottemperanza, e dunque al di fuori dell'alveo della cognizione, l'ulteriore eccezione secondo cui anche per altri due crediti la maturazione degli interessi avrebbe dovuto essere sospesa per lunghi intervalli, segnatamente dal sedicesimo giorno successivo alla richiesta di documentazione fino alla definizione dei carichi pendenti. L'accoglimento di tali eccezioni – nuove ed estranee alla controversia già definita – avrebbe così determinato, ad avviso della contribuente, la nullità della sentenza impugnata, perché resa in violazione dei limiti propri del giudizio di ottemperanza.

Quanto alla prima questione sopra riassunta, necessita osservare che la precisazione del periodo di effettiva maturazione degli accessori rientra senz'altro nel perimetro dei poteri propri del giudice dell'ottemperanza, chiamato a rendere effettivo il comando giudiziale delimitandone la portata precettiva e chiarendone il reale significato, senza attribuire diritti ulteriori rispetto a quelli riconosciuti dal giudicato (Cass. n. 15246/2012: "*ben può – e deve – il giudice dell'ottemperanza enucleare e precisare il contenuto degli obblighi nascenti dalla decisione passata in giudicato, chiarendone il reale significato*"). In particolare, la verifica dell'arco temporale nel quale gli interessi sono suscettibili di maturare costituisce un passaggio strettamente funzionale all'attuazione del *dictum*, trattandosi di individuare il segmento effettivamente rilevante ai fini del computo di meri accessori. Tale attività, che non incide, in effetti, sul contenuto sostanziale del diritto riconosciuto, rientra nei compiti propri del giudice dell'ottemperanza.

Rebus sic stantibus, occorre rilevare – su un piano rigorosamente sistematico – che la Corte costituzionale, da tempo, e in particolare con la sentenza n. 406 del 1998, ha provveduto a perimetrare il giudizio di ottemperanza, chiarendone l'esatta portata. Nell'ottica della Consulta, il giudizio in parola, originariamente previsto dall'art. 27, n. 4, del R.D. 26 giugno 1924, n. 1054, con riferimento alle sentenze dei tribunali ordinari, è stato progressivamente esteso a tutte le decisioni degli organi giurisdizionali, inclusi quelli della giustizia amministrativa e, da ultimo, della giustizia tributaria. In particolare, se per un verso l'art. 37 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034 ha riconosciuto espressamente la possibilità di esperire il giudizio di ottemperanza anche per il giudicato amministrativo, nel contesto della ripartizione di competenza tra TAR e Consiglio di Stato, per altro verso – come sottolineato dalla Corte costituzionale – l'art. 70 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ha introdotto una specifica procedura di ottemperanza per le sentenze delle

commissioni tributarie passate in giudicato, attribuendone la competenza alle medesime commissioni, salva la disciplina del codice di procedura civile in tema di esecuzione forzata. Su queste basi, la Consulta ha chiarito che il giudizio di ottemperanza può assumere differenti configurazioni: da quella di mero giudizio esecutivo, in caso di condanna al pagamento di somme determinate e soggetto ai limiti propri delle azioni esecutive contro enti locali dissestati, a quella di strumento volto all'esecuzione materiale o giuridica della sentenza, sino a fungere da mezzo per ottenere un'attività provvedimentale da parte dell'amministrazione, anche con effetti ulteriori rispetto al provvedimento originariamente impugnato.

In questa prospettiva, il giudizio di ottemperanza – che non costituisce un succedaneo del processo di esecuzione forzata ordinaria e non ne riproduce struttura e funzione – è attivabile anche in assenza di una completa individuazione del contenuto della prestazione dovuta, diversamente dalla menzionata esecuzione forzata ordinaria, che presuppone, per archetipo, un titolo esecutivo relativo a un diritto certo, liquido ed esigibile.

A differenza del processo esecutivo civile, il giudizio di ottemperanza si configura dunque come una giurisdizione di attuazione, caratterizzata da una flessibilità funzionale che consente al giudice di precisare il contenuto degli obblighi derivanti dalla decisione, anche in assenza di un titolo esecutivo in senso stretto. Si tratta di una giurisdizione che non si limita a imporre coattivamente, ma s'incarica, piuttosto, di interpretare e chiarire: su questo crinale, il giudice dell'ottemperanza non esegue meccanicamente la statuizione giudiziale, ma è deputato a coglierne la sostanza precettiva, contribuendo a tradurre il diritto riconosciuto in diritto effettivo, nel segno della certezza giuridica e della giustizia sostanziale.

Sul punto, la Corte di cassazione ha più volte precisato che il giudizio di ottemperanza disciplinato dall'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, a differenza del giudizio esecutivo civile, *"ha lo scopo di dare concreta attuazione al comando contenuto nella decisione"*, ancorché quest'ultima *"non contenga un precetto dotato dei caratteri propri del titolo esecutivo"*, consentendo al giudice *"di enucleare e precisare il contenuto degli obblighi da eseguire, chiarendone il reale significato"* (Cass. n. 9094/2025 e Cass. n. 23379/2022).

Nel caso di specie, la Corte di Giustizia Tributaria di II grado, a fronte dell'accoglimento delle richieste di rimborso dei crediti IVA oggetto delle istanze nn. 014988 per l'anno 1999, 014990 per l'anno 2000 e 014992 per l'anno 1998, *"oltre interessi di legge"*, ha ricostruito gli interessi dovuti per gli anni in questione, applicando il principio di diritto affermato da Cass. n. 7955/2019, sì in relazione alla sola distinta richiesta concernente l'anno 1999, ma in chiave nomofilattica, vale a dire richiamando il precedente anzidetto quale criterio generale di riferimento nell'ambito della ricostruzione degli accessori. L'individuazione *"per legge"* degli interessi dovuti è stata dunque ragguagliata al principio, espresso dal precedente in parola, secondo cui: *«Nel periodo di differimento del termine di decadenza ex art. 57 del d.P.R. n. 633 del 1972, compreso tra il 16° giorno dalla data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'Ufficio e la data della loro consegna, non essendo il ritardo nel rimborso addebitabile all'Amministrazione finanziaria, non decorrono gli interessi di mora»*.

L'indeterminatezza dell'esatto importo degli interessi dovuti evidenzia, di per sé, una tipica fattispecie che rende necessario il giudizio di ottemperanza (in termini, Cass. n. 13758/2024). Invero, secondo giurisprudenza consolidata, *«In materia tributaria il giudizio di ottemperanza è ammissibile anche a fronte di comandi privi dei caratteri di puntualità e precisione propri del titolo*

esecutivo, in quanto tale giudizio presenta connotati diversi dall'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza della quale si chiede l'esecuzione. (Fattispecie nella quale la S.C. ha ritenuto ammissibile, in applicazione del principio, il ricorso al giudice dell'ottemperanza a fronte di una pronuncia che riconosceva il diritto al rimborso del contribuente, senza provvedere alla sua quantificazione)» (Cass. n. 16569/2019); restando, invece, irrilevante l'eventuale errore di diritto in cui sia incorso il giudice nel procedimento presupposto (Cass. n. 8846/2016). Né si pone in contrasto col quadro delineato il precedente richiamato in memoria (Cass. n. 9430/2014), atteso che esso concerneva un'ipotesi del tutto divaricata rispetto a quella qui in esame, nella quale "il Giudice dell'ottemperanza ha egualmente proceduto all'esame della eccezione preliminare di merito con la quale l'Ufficio finanziario aveva dedotto di aver eseguito il pagamento per sorte ed interessi moratori in data 22.12.2000, ovvero in data 12.2.2001, pronunciando nel merito e rigettandola in quanto non adeguatamente provata, in tal modo violando i limiti imposti alla cognizione del Giudice dell'ottemperanza dalla efficacia oggettiva del giudicato sul credito di rimborso".

In definitiva, l'operazione compiuta dalla CTR costituisce esercizio legittimo del potere-dovere del giudice dell'ottemperanza di precisare gli obblighi derivanti dal *dictum* giudiziale e non oltrepassa i confini del giudicato, soffermandosi su semplici accessori del credito già riconosciuto.

Ne consegue che, sotto tale profilo, la censura in esame è infondata.

Venendo alla seconda delle enucleate questioni occorre tener conto della ricostruzione specifica della vicenda come sopra riassunta. La questione in discorso involge i limiti strutturali dell'ottemperanza, che non tollera l'ingresso di pretese ulteriori rispetto a quelle già definite in sede di cognizione.

Giova rilevare precipuamente che in sede di giudizio di ottemperanza, non è consentito al giudice valutare la sussistenza di controcrediti erariali, poiché ciò inciderebbe sull'intangibilità del rimborso IVA, che costituisce la faccia speculare della detrazione. Un simile scrutinio finirebbe per modificare l'assetto ormai fissato dall'esito del processo di cognizione, introducendo valutazioni che l'ottemperanza non è chiamata a compiere. Il relativo giudizio resta, infatti, confinato entro il recinto dell'attuazione delle statuizioni, non potendo cimentarsi nell'esplorazione di territori ulteriori di accertamento; la sua dimensione conclusa, invero, non li contempla affatto.

Il rimborso deve essere eseguito perché vi è un *dictum* ontologicamente cristallizzato, e l'agitazione di controcrediti non dimostrati precedentemente in seno ad un giudizio di cognizione non può giustificare il mancato pagamento, comportando, anzi, l'obbligo di corrispondere gli interessi, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta. D'altronde, il giudizio di ottemperanza è strumento integrativo e di complemento, dacché finalizzato a dar sostanza al "comando" giudiziale, assicurandone la più efficace attuazione; per converso, esso di certo non si presta al fine eccentrico di introdurre questioni che, come la compensazione, attengono *stricto sensu* al campo della cognizione, nella cui sede giudiziale vanno opportunamente e senza indugio fatte valere.

In definitiva, il ricorso per ottemperanza non costituisce una prosecuzione del giudizio di cognizione, né ne inaugura un'appendice ulteriore ed eterodossa. Esso, piuttosto, del giudizio di cognizione già svolto rappresenta il fisiologico sbocco attuativo,

volto a garantire che il comando giudiziale – il quale ha oramai un suo nucleo identitario definito – trovi piena realizzazione nell'ordinamento.

L'Agenzia delle entrate, dal canto suo, può avvalersi di una panoplia di strumenti di autotutela (fermo, sospensione, nelle sue sfaccettate declinazioni), ma non può opporre controcrediti in sede d'ottemperanza, in modo generico e non documentato, nell'ottica di bloccare *in extremis* l'erogazione del rimborso.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno già a suo tempo 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 del r. d. 18 novembre 1923 n. 2440 (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"* (Cass., Sez. Un., n. 30058/2008; sulla stessa lunghezza d'onda Cass., Sez. Un., n. 18208/2010). In una prospettiva analoga, la giurisprudenza nomofilattica ha osservato che *"Nel giudizio di ottemperanza alle decisioni emesse dalle commissioni tributarie, 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, epoca di insorgenza) che travalica i limiti fissati dal*

giudicato ed eccede l'ambito della cognizione fissato dall'art.70, comma 7, del d.lgs. n. 546 del 1992, pur fatta salva la possibilità di dichiarare la predetta compensazione se sul punto non sia necessaria alcuna attività cognitiva, in quanto accettata sia dal Fisco, che dal contribuente, con riguardo alle reciproche pretese creditorie, ovvero quando il credito opposto dal Fisco promani a sua volta da sentenza passata in giudicato" (Cass. n. 11450/2011).

Ancor più di recente questa Corte ha soggiunto 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" (Cass. n. 20035/2021).*

In termini ancor più incisivi la giurisprudenza di legittimità ha messo in luce che *"In sede di ottemperanza ex art. 70 d.lgs. n. 546 del 1992, il giudice può dichiarare l'estinzione, per compensazione, del credito pecuniario accertato dalla sentenza in favore del contribuente, ove sul punto non sia necessaria alcuna attività cognitiva, in quanto la compensazione sia accettata da entrambe le parti con riguardo alle reciproche pretese creditorie, ovvero quando il controcredito opposto dal Fisco promani a sua volta da sentenza passata in giudicato" (Cass. n. 36253/2023).*

Il giudice dell'ottemperanza assurge, in questa prospettiva, a presidio dell'effettività della tutela giurisdizionale, in ossequio al

principio sancito dall'art. 24 Cost., che impone non solo l'accesso alla giustizia, ma anche la concreta realizzazione del diritto riconosciuto.

Tenuto conto di questa cornice di sistema, la giurisprudenza di legittimità ha condivisibilmente affermato l'applicabilità dell'ottemperanza ex art. 70 cit. anche alle sentenze non passate in giudicato, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015, in particolare osservando che *"il giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, è esperibile nei confronti delle sentenze passate in giudicato e, per effetto delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156 del 2015, anche nei confronti delle sentenze immediatamente esecutive di cui agli artt. 68 e 69 del citato d.lgs. n. 546, nonché di quelle previste dagli artt. 18 e 19 del d.lgs. n. 472 del 1997 che richiamano il suindicato art. 68"* (Cass. n. 11908/2022 e Cass. n. 10610/2024). È stato d'altronde puntualizzato che *"l'art. 69, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, laddove ha previsto la provvisoria esecutività delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, ha natura immediatamente precettiva, senza che assuma rilevanza a tal fine la mancata emanazione del d.m. n. 22 del 2017 alla cui adozione l'art. 12 del d.lgs. n. 156 del 2015 subordinava l'entrata in vigore della modifica apportata al detto art. 69 con prestazione di idonea garanzia: ne deriva, quindi, che ove intervenga una sentenza del giudice tributario, ancorché non passata in giudicato, che annulla in tutto o in parte l'atto impositivo, l'Amministrazione (così come il giudice dinanzi al quale sia stata impugnata la relativa cartella di pagamento) ha l'obbligo di agire in conformità alla statuizione giudiziale, adottando i consequenziali provvedimenti di sgravio o di rimborso dell'eccedenza versata"* (Cass. n. 11135/2019).

Orbene, nella specie, il giudice dell'ottemperanza ha certamente errato. Da un lato, ha valorizzato controcrediti non accertati in sede

di cognizione, ma intempestivamente recuperati in sede di ottemperanza nella prospettiva di negare *in limine* il riconoscimento e la corresponsione di una porzione di interessi; dall'altro lato, ha abdicato alla specifica interpretazione del "comando" della sentenza da ottemperare, entro i confini rappresentati dall'oggetto della definita controversia. Segnatamente, il giudice dell'ottemperanza ha omesso di chiarire il reale significato della sentenza da ottemperare, svelandone la precisa dimensione precettiva.

Veniva in apice al riguardo – ed è stata disattesa dal giudice dell'ottemperanza, che ha dato peso in funzione ostativa a meri "carichi pendenti", non ancora accertati nell'*an* e nel *quantum* – la peculiare natura "attuativa" immanente al giudizio di ottemperanza, ed in particolare di quello tributario.

Giova ribadirlo: il giudizio di ottemperanza presenta connotati diversi dall'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile, perché il suo scopo non è quello di ottenere l'esecuzione coattiva del comando contenuto nella decisione, bensì quello di rendere effettivo quel comando, compiendo tutti gli accertamenti indispensabili a delimitare l'effettiva portata precettiva della sentenza della quale si chiede l'esecuzione (Cass. n. 16569/2019 e Cass. n. 25945/2023).

Ciò comporta che, se da un lato, il potere del giudice dell'ottemperanza sul comando definitivo inevaso non può che essere esercitato entro i confini invalicabili posti dall'oggetto della controversia definita con il giudicato, non potendo essere attribuiti alle parti diritti nuovi ed ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire (cd. «*carattere chiuso del giudizio di ottemperanza*»), dall'altro lato, può - e deve - essere enucleato e precisato da quel giudice il contenuto degli obblighi scaturenti dalla sentenza da eseguire, chiarendosene il reale significato (Cass. n. 22188/2004; Cass. n. 28944/2008; Cass. n. 15827/2016).

Nella latitudine di detto contenuto non rientrava di certo la disamina, pure compiuta dal giudice regionale, di controcrediti che, in quanto non ancora accertati si palesavano alla stregua di diritti nuovi e inediti, per i quali si rendeva indispensabile il separato svolgimento di un'attività cognitiva (Cass. n. 11450/2011 e Cass. n. 36253/2023 cit.). In linea di principio, d'altronde, non bastano i "carichi pendenti" per ottenere, lato Agenzia, in sede di ottemperanza la compensazione, non essendo consentito al giudice dell'ottemperanza altro accertamento che quello dell'effettiva portata precettiva della sentenza di cui si chiede la concreta realizzazione (v. anche Cass. n. 19346/2018). L'adesione del giudice dell'ottemperanza a elementi estranei al *decisum* da attuare, quali controcrediti non accertati, si traduce in una deviazione funzionale rispetto alla finalità propria del giudizio di ottemperanza, che è quella di rendere effettivo quanto già riconosciuto, non di riesaminarlo sulla scorta di profili fino a quel momento avulsi o ignoti.

Per contro nel contenuto degli obblighi discendenti dalla sentenza certamente ricade la componente eminentemente accessoria degli interessi, della loro entità, della relativa decorrenza, del connesso criterio di computo. La loro determinazione costituisce diretta esplicitazione del comando, ove la quantificazione non sia stata operata nella sentenza. Gli interessi moratori, in quanto accessori del credito principale, devono essere quantificati e, se del caso, riconosciuti nella loro interezza, senza che a comprimerli possano concorrere elementi disallineati dall'oggetto di accertamento espletato nel giudizio di cognizione.

Nella specie, la Corte di Giustizia Tributaria di II Grado ha parzialmente trascurato – fuorviata dalla valorizzazione di controcrediti indimostrati ed esterni al giudizio di cognizione svoltosi – di compiere gli accertamenti indispensabili a delimitare la reale estensione precettiva della sentenza, provvedendo al calcolo

completo degli interessi. Ne discende che il potere del giudice dell'ottemperanza riguardo al "comando" definitivo è stato *in parte qua* incongruamente adoperato: la decisione impugnata ha assegnato rilievo a profili sganciati dalla controversia definita, esondando dagli argini propri dell'ottemperanza. In effetti, il giudice, da un canto, si è mosso al di fuori del perimetro oggettivo della controversia definita dalla sentenza attuata, attribuendo ai dedotti "carichi pendenti" un'incidenza ostativa alla quantificazione e al riconoscimento della componente accessoria degli interessi collegati al *decisum* da ottemperare; dall'altro canto, ha compiuto un vaglio monco e parziale degli interessi in questione.

Il ricorso va, in ultima analisi, accolto in relazione al primo motivo, per il profilo indicato, assorbito il secondo.

P.Q.M.

accoglie il primo motivo del ricorso nei limiti in motivazione e ne dichiara assorbito il secondo. Cassa la sentenza impugnata in relazione al profilo accolto. Rinvia la causa, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di II Grado della Lombardia.

Così deciso in Roma, il 15/10/2025.

Il Giudice rel.
Salvatore Leuzzi

La Presidente
Angelina-Maria Perrino

