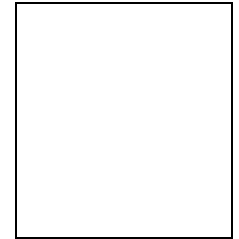


Civile Ord. Sez. 5 Num. 23146 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: BORDON GIANLUCA
Data pubblicazione: 14/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23709/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

BERGONZI AMEDEA (c.f. BRG MDA 55R59 C394A), ZANONI ELIA
GIOVANNI (c.f. ZNN LVN 85C25 D150N), ZANONI MANUELA (c.f.
ZNN MNL 81B58 D150W) e ZANONI SARA (c.f. ZNN SRA 87M63
D150S), rappresentati e difesi dall'Avv. Renato Cogliati

-controricorrenti-

AGENZIA DELLE ENTRATE – RISCOSSIONE, già EQUITALIA NORD
SPA, già EQUITALIA ESATRI SPA

-intimata -

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo
grado della Lombardia, n. 1780/2025, depositata il 23/7/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'1/7/2026
dal Consigliere Gianluca Bordon.

FATTI DI CAUSA

1. A seguito del controllo automatizzato ex artt. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del d.P.R. n.633 del 1972 delle dichiarazioni dei redditi presentate dalla società Zanoni s.a.s. di Giovanni e Luigi Zanoni (la dichiarazione presentata il 23/10/2002 e la dichiarazione integrativa presentata il 30/10/2003) relativamente al periodo d'imposta 2001, gli eredi del socio accomandatario Giovanni Elia Zanoni ricevevano una cartella di pagamento ai fini Iva e Irap con richiesta della somma complessiva di euro 578.384,45 in data 2/7/2008, dato che la società era stata cancellata dal registro delle imprese il 17/6/2004 e il socio accomandatario era deceduto. La cartella era emessa per recuperare imposte indebitamente sgravate ai sensi dell'art. 43 d.P.R. n. 602 del 1973.

2. Con sentenza n. 51/2009 la CTP di Lodi accoglieva il ricorso dei contribuenti. La notifica della cartella di pagamento poteva ritenersi perfezionata solo in data 2/9/2008, con una duplice conseguenza. Il ricorso degli eredi doveva ritenersi tempestivo e a quella data l'Agenzia delle entrate era decaduta dalla pretesa impositiva perché non intervenuta entro quattro anni dalla notifica della dichiarazione correttiva.

3. Con sentenza n. 77/2011 la CTR della Lombardia accoglieva l'appello dell'Agenzia delle entrate, ritenendo inammissibile il ricorso di primo grado. Ai fini di stabilire la tempestività del ricorso introduttivo, occorre fare riferimento non alla notifica all'Agente per la riscossione ma alla tardiva chiamata in causa dell'Agenzia delle entrate.

4. Con ordinanza n. 14991/2020 questa Corte cassava la sentenza di appello, accogliendo il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo. Il fatto che il contribuente avesse individuato nel concessionario, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, non comportava l'inammissibilità della domanda ma giustificava la chiamata in causa dell'ente creditore. Il relativo

onere gravava sulla convenuta, senza che il giudice adito avesse l'obbligo di ordinare l'integrazione del contraddittorio.

5. La CTR della Lombardia, con sentenza n. 1633/2022 annullava la cartella di pagamento. Riteneva di "confermare" la sentenza di primo grado, considerando che i ricorrenti avevano tempestivamente notificato il ricorso introduttivo al concessionario, senza che rilevasse che l'integrazione del contraddittorio era stata disposta dal giudice.

6. Con ordinanza n. 18007/2024 questa Corte cassava la sentenza resa in sede di rinvio perché il giudice aveva completamente omesso di esaminare le questioni rimaste assorbite relative alla tempestiva notifica della cartella di pagamento e alla conseguente decadenza dell'Amministrazione finanziaria dalla pretesa.

7. Nel nuovo giudizio di rinvio la CGT di secondo grado della Lombardia, con la sentenza n. 1780/2025, annullava la cartella di pagamento perché l'ente impositore e l'Agente per la riscossione erano decaduti dalla possibilità di chiedere il pagamento degli importi. La notifica della cartella di pagamento, a seguito dell'intervento normativo reso necessario dalla sentenza della Corte costituzionale n. 280/2005 sull'art. 25 d.P.R. n. 602/1973, avrebbe dovuto essere effettuata, per la disciplina transitoria prevista, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, con riferimento alle dichiarazioni presentate nel 2002 e 2003 e quindi il termine ultimo scadeva il 31/12/2007 mentre gli eredi avevano ricevuto la notifica il 2/9/2008.

8. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a un motivo mentre i contribuenti hanno resistito con controricorso. L'Agenzia delle entrate – Riscossione, nonostante la notifica del 17/11/2025, è rimasta intimata.

9. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

10. Nel termine di cui al comma 1, terzo periodo, dello stesso articolo i controricorrenti costituiti hanno depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, rubricato «violazione e/o falsa applicazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 602/1973, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c., con riferimento alla individuazione del termine di decadenza per la notificazione della cartella di pagamento», dopo aver premesso che la prima notifica del 15/9/2007 presso la sede legale della società era legittima, l'Agenzia delle entrate lamenta che la cartella di pagamento avrebbe dovuto essere notificata ai sensi dell'art. 43 d.P.R. n. 602 del 1973, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine di cui all'art. 43, primo comma, del d.P.R. n. 600/1973, maggiorato di 12 mesi. Limitandosi a richiamare la normativa generale in materia d'iscrizione a ruolo, il giudice del rinvio aveva implicitamente rigettato le difese dell'Ufficio. Anche ammettendo la regolarità della sola "seconda notifica", avvenuta il 2/9/2008, la notifica rimaneva tempestiva, in quanto intervenuta entro il termine di cui all'art. 43 del d.P.R. 602 del 1973, ossia entro tre anni dall'avvenuto sgravio dell'1/8/2006. Gli importi della cartella erano stati indebitamente e illegittimamente sgravati da un Ufficio territorialmente incompetente e della avvenuta re-iscrizione a ruolo i contribuenti erano stati edotti con la notifica della cartella di pagamento, la cui motivazione conteneva un espresso riferimento all'art. 43 cit. La notifica trovava titolo nel recupero di somme indebitamente sgravate ed era avvenuta entro tre anni dallo sgravio. Occorre equiparare lo sgravio illegittimo di somme dovute dal contribuente all'Amministrazione finanziaria al caso di somme indebitamente rimborsate dall'Agenzia al contribuente, atteso che il beneficio tratto da quest'ultimo è il medesimo. La disposizione

contempla le ipotesi di errore dell'Amministrazione tanto per effetto di un indebito rimborso che per effetto di un illegittimo sgravio.

2. Il motivo non è fondato.

2.1 L'art. 43 d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 5-ter, lettera a), numero 3, d.l. n. 106 del 2005, conv., con modif., in legge n. 156 del 2005, dispone: "L'ufficio provvede mediante iscrizione a ruolo al recupero delle somme erroneamente rimborsate e degli interessi eventualmente corrisposti. La relativa cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di esecuzione del rimborso o, se più ampio, entro il termine di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, maggiorato di dodici mesi".

2.2 La premessa del motivo, laddove si distingue tra una prima notifica alla società estinta (15/9/2007) e una seconda notifica agli eredi (2/9/2008), eccentrica rispetto al restante contenuto del motivo, è priva di rilevanza perché già la CTP di Lodi con la sentenza n. 51/2009 aveva ritenuto che la notifica potesse considerarsi perfezionata nei confronti degli eredi di Giovanni Elia Zanoni solo il 2/9/2008. Sulla questione relativa al momento di perfezionamento della notifica della cartella per i contribuenti sussiste un giudicato interno e non può più porsi in discussione che il ricorso introduttivo della lite fosse tempestivo.

2.3 Costituisce oramai principio consolidato di questa Corte che, in tema di recupero di somme oggetto di sgravio indebito, deve escludersi l'applicazione dell'art. 43 del d.P.R. n. 602 del 1973, che consente all'ufficio di recuperare le «somme erroneamente rimborsate» e gli «interessi eventualmente corrisposti», tramite diretta iscrizione a ruolo entro termini decorrenti dall'«esecuzione del rimborso», tenuto conto che la norma fa esclusivo riferimento al rimborso, e non allo sgravio, e che i due istituti sono tra loro

eterogenei, essendo l'uno un provvedimento in autotutela con effetto sull'*obligatio* e l'altro un mero atto con effetto sulla *solutio*, non essendo pertanto possibile estendere all'uno la disposizione letteralmente riferita all'altro, con la conseguenza che la diretta reiscrizione a ruolo, senza preventivo avviso di accertamento, è consentita solo per il recupero del rimborso erroneamente effettuato, non implicante gli aspetti provvedimentali connaturati allo sgravio, mentre la declaratoria di erroneità di uno sgravio deve seguire la via ordinaria dell'accertamento, dovendo rimuoversi un provvedimento di secondo grado (Cass. 22570/2017, Cass. 32292/2018, Cass. 677/2019 e Cass. 18762/2024). In tema di recupero di somme erroneamente oggetto di sgravio, l'Agenzia delle entrate ha facoltà di emettere una nuova cartella di pagamento nel rispetto, per l'anno d'imposta di riferimento, dei termini di decadenza stabiliti dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, sempreché sulla prima cartella impugnata, notificata in relazione all'originaria iscrizione a ruolo, non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, e fermo restando l'onere per l'Ufficio, prima di procedere alla re-iscrizione a ruolo ed al successivo invio della cartella esattoriale, di provvedere ad una comunicazione preventiva in favore del contribuente (Cass. 22221/2019). L'art. 43 del d.P.R. n. 602 del 1973 non può essere considerato applicabile a ogni errore dell'Amministrazione, tanto conseguente a un indebito rimborso quanto a un illegittimo sgravio. Sgravio e rimborso possono sovrapporsi, ma restano istituti eterogenei.

3. Il ricorso deve essere rigettato. Le spese processuali, liquidate nel rispetto dei parametri del d.m. n. 55 del 2014, tenuto conto del valore della causa determinato ai sensi dell'art. 6 d.lgs. n. 546 del 1992, seguono la soccombenza dell'Agenzia delle entrate rispetto ai controricorrenti costituiti. Poiché risulta soccombente una parte ammessa alla prenotazione a debito del contributo unificato, per essere amministrazione pubblica difesa dall'Avvocatura Generale

dello Stato, non si applica l'art. 13 comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore dei controricorrenti costituiti delle spese del giudizio di legittimità, liquidate nella somma di euro 12.350,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15 per cento, euro 200,00 per esborsi e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, l'1/7/2026.

la Presidente

Andreina Giudicepietro