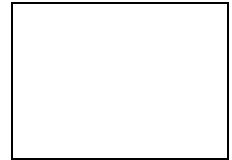


Civile Ord. Sez. 5 Num. 24266 Anno 2026  
Presidente: NONNO GIACOMO MARIA  
Relatore: GRASSO GIANLUCA  
Data pubblicazione: 30/07/2026



### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 12819/2025 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

GHANDJ S.R.L. in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
CAMERA DI COMMERCIO DI ALESSANDRIA in persona del legale rappresentante *pro tempore*,  
CAMERA DI COMMERCIO DI MILANO in persona del legale rappresentante *pro tempore*;

-intimati-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia n. 3185/2024, depositata il 6 dicembre 2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 luglio 2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

## **FATTI DI CAUSA**

1. – La Ghandj s.r.l. impugnava, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano, la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria n. 06876201900005360000, notificata dall'Agente della riscossione per il mancato pagamento dell'importo complessivo di euro 27.399,51, relativo a plurime cartelle di pagamento indicate nell'atto, deducendo, tra l'altro, il mancato rispetto dei presupposti per l'adozione della misura, la prescrizione dei crediti azionati, la mancata notificazione degli atti presupposti, l'omesso invio dell'avviso bonario e l'illegittimità degli atti sottesi alla comunicazione preventiva di ipoteca.

Nel giudizio di primo grado si costituiva l'Agente della riscossione.

Si costituivano altresì l'Agenzia delle entrate e le Camere di commercio di Alessandria e di Milano, quali enti impositori, per difendere la regolarità e la legittimità dell'azione impositiva.

La Commissione tributaria provinciale di Milano, con sentenza n. 1663/17/2022, depositata il 13 giugno 2022, accoglieva parzialmente il ricorso, dichiarando prescritto il diritto annuale dovuto alla Camera di commercio per l'anno 2006.

2. – La società proponeva appello dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia.

Nel giudizio di secondo grado si costituiva l'Agente della riscossione.

Anche l'Agenzia delle entrate e le Camere di commercio di Alessandria e di Milano si costituivano nel giudizio di appello.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con sentenza n. 3185/22/2024, depositata il 6 dicembre 2024, accoglieva parzialmente l'appello e, in parziale riforma della sentenza di primo grado, disponeva l'annullamento del preavviso di iscrizione ipotecaria e l'annullamento delle sole cartelle ivi richiamate relative ai diritti camerali e alle relative sanzioni per l'anno 2006, condannando

le parti appellate, in solido tra loro, al pagamento di due terzi delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

3. – Avverso tale sentenza l’Agenzia delle entrate - Riscossione propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell’art. 380-*bis*.1 c.p.c.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. – Con il primo motivo di ricorso l’Agenzia delle entrate - Riscossione denuncia, ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell’art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973. La ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui la Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha annullato il preavviso di iscrizione ipotecaria, unitamente agli eventuali atti successivi e consequenziali, ritenendo insussistente l’esigenza di tutelare il credito tributario, in ragione dell’esistenza, in capo alla contribuente, di un controcredito d’imposta definitivamente accertato, indicato come superiore al credito azionato e, secondo la prospettazione recepita dal giudice d’appello, capiente rispetto alla pretesa iscritta a ruolo. Nel motivo si riporta che la Corte territoriale ha valorizzato il fatto che la società Ghandj s.r.l. fosse titolare di un credito d’imposta pari a euro 81.088,00, ancora esistente, anche al netto della parte utilizzata in compensazione, e che l’Agenzia delle entrate - Riscossione non avesse specificamente contestato l’entità di tale credito, limitandosi ad eccepire la propria carenza di legittimazione passiva in relazione all’attività antecedente alla formazione e alla consegna dei ruoli; si evidenzia, inoltre, che la Corte di merito ha ritenuto che il giudice tributario potesse apprezzare il controcredito vantato dal contribuente nell’ambito di una valutazione complessiva diretta ad accertare l’esigenza di tutelare il credito da riscuotere.

Secondo la ricorrente, tale ragionamento contrasta con la disciplina dell’art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, nel testo vigente

ratione temporis, poiché la norma prevede che, decorso inutilmente il termine di cui all'art. 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede, e che l'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2, purché l'importo complessivo del credito non sia inferiore a ventimila euro.

La ricorrente sostiene che la misura ipotecaria costituisce una prerogativa dell'Agente della riscossione e che, una volta formato il titolo esecutivo rappresentato dal ruolo e decorso il termine di pagamento dalla notifica della cartella esattoriale, l'iscrizione ipotecaria può essere adottata dall'ente incaricato della riscossione per la tutela del credito, anche indipendentemente dall'avvio della riscossione coattiva e anche quando non ricorrano ancora le condizioni per l'espropriazione immobiliare, essendo richiesto, nella prospettazione del ricorso, il solo limite dell'importo complessivo non inferiore a euro 20.000,00.

Nel motivo si deduce che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado, dopo avere accertato la rituale notificazione di tutte le cartelle di pagamento poste a base del preavviso di iscrizione ipotecaria, avrebbe dovuto confermare la legittimità del preavviso stesso, poiché l'art. 77 citato attribuisce rilievo anche alla semplice esigenza di tutelare il credito da riscuotere e perché la relativa valutazione, secondo la tesi della ricorrente, non poteva che essere demandata all'ente incaricato della riscossione.

La ricorrente aggiunge che la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria oggetto di giudizio si poneva comunque al di sopra della soglia legale di euro 20.000,00.

1.1. – Il motivo è fondato.

Il d.P.R. n. 602 del 1973 reca disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito.

L'art. 77, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973 prevede che, decorso inutilmente il termine di cui all'art. 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

Il comma 1-bis dello stesso art. 77 stabilisce che l'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1 anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'art. 76, commi 1 e 2, purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a ventimila euro.

Ai sensi dell'art. 77, comma 2-bis, del d.P.R. n. 602 del 1973, l'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1.

La comunicazione di preavviso di iscrizione ipotecaria prevista, a pena di nullità, dall'art. 77, comma 2-bis, del d.P.R. n. 602 del 1973 non ha finalità endoprocedimentale partecipativo-istruttoria volta alla migliore definizione dell'interesse pubblico, ma è diretta a consentire al debitore di presentare osservazioni per evitare l'adozione del provvedimento finale, ossia l'iscrizione, nonché finalità extraprocedimentale compulsoria di spingerlo all'adempimento (Cass. n. 25600/2021).

Trattandosi di misura di garanzia del credito, una volta che sussistano le condizioni previste dall'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, costituisce un diritto del creditore procedere all'iscrizione di ipoteca.

2. - Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate - Riscossione denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., la violazione dell'art. 2909 c.c. La ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui la Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha dichiarato nullo il preavviso di ipoteca sul presupposto che l'importo del credito da riscuotere fosse inferiore alla soglia di euro 20.000,00 prevista dall'art. 77, comma 1-bis, del d.P.R. n. 602 del 1973, desumendo tale conclusione dalla sentenza n. 6185/18/2015 della Commissione tributaria provinciale di Milano, nella quale il giudice d'appello aveva ravvisato un giudicato di annullamento di quattro cartelle di pagamento. Nel motivo si espone che la Corte territoriale ha ritenuto che le pretese recate dalle cartelle n. 06820100164683841000, n. 06820120243500087000, n. 06820110374319972000 e n. 06820130021549106000, sottese alla comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria, fossero state annullate dalla precedente sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 6185/18/2015, passata in giudicato, e ha conseguentemente affermato che il credito fiscale portato da tali cartelle, pari a euro 19.442,22 sui complessivi euro 27.399,51 vantati, non fosse più dovuto.

La ricorrente, invece, sostiene che la sentenza n. 6185/18/2015 della Commissione tributaria provinciale di Milano, invocata dalla società contribuente, si era pronunciata su una differente comunicazione di iscrizione ipotecaria e non aveva annullato le cartelle esattoriali poste a base del preavviso oggetto del presente giudizio. Secondo la prospettazione del ricorso, la Corte territoriale sarebbe incorsa nella violazione dell'art. 2909 c.c. per avere ravvisato un giudicato di annullamento delle cartelle che non risultava dalla sentenza invocata, poiché quella decisione aveva annullato la diversa comunicazione preventiva di ipoteca n. 0687201400001069000 e non i carichi esattoriali ad essa sottesi. La ricorrente richiama il criterio di individuazione del giudicato esterno fondato sulla lettura congiunta

del dispositivo e della motivazione della sentenza, deducendo che l'interpretazione del giudicato deve essere condotta alla stregua dell'esegesi degli elementi normativi e che la sua portata deve essere definita in base a quanto risulta dal dispositivo e dalla motivazione che lo sorregge sostiene. La ricorrente rappresenta, in particolare, che non vi era identità tra l'atto oggetto della pronuncia di annullamento del 2015 e gli atti sottoposti al vaglio della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, poiché la Commissione tributaria provinciale di Milano aveva annullato unicamente una precedente comunicazione di iscrizione ipotecaria e non le cartelle esattoriali di riferimento.

#### 2.1. – Il motivo è fondato.

Ai fini dell'individuazione dell'efficacia oggettiva del giudicato esterno, occorre avere riguardo al dispositivo della decisione e alla motivazione che lo sorregge. Nel caso in esame, la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 6185/18/2015, come risulta dal suo contenuto, aveva ad oggetto la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria n. 0687201400001069000 e si era conclusa con l'accoglimento del ricorso avverso tale atto; essa non contiene, invece, un dispositivo di annullamento delle cartelle di pagamento poi richiamate nella comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria oggetto del presente giudizio.

La Corte territoriale ha pertanto attribuito alla precedente pronuncia una portata oggettiva più ampia di quella desumibile dal suo dispositivo e dalla relativa motivazione, ravvisando un giudicato di annullamento dei carichi esattoriali in assenza di una statuizione avente tale contenuto.

Ne deriva che la sentenza impugnata è incorsa nella denunciata violazione dell'art. 2909 c.c., avendo fondato il venir meno della soglia di euro 20.000,00 prevista dall'art. 77, comma 1-bis, del d.P.R. n. 602 del 1973 sull'erroneo presupposto che la precedente decisione del 2015 avesse annullato le cartelle recanti crediti per euro

19.442,22. Il giudice del rinvio dovrà quindi procedere a nuovo esame della soglia legale e della legittimità della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria tenendo conto della corretta portata del giudicato esterno e degli eventuali sgravi o stralci risultanti dagli atti.

3. – In accoglimento di entrambi i motivi, la sentenza impugnata dev'essere cassata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, perché riesamini la controversia attenendosi ai principi sopra indicati e provveda anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 9 luglio 2026.

Il Presidente  
Giacomo Maria Nonno