

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 29516/2018 R.G. proposto da:

LA PANORAMICA S.R.L., in persona del legale rapp.te *pro tempore*, già rappresentato e difeso dall'avv. Agostino Monica del foro di Roma, giusta procura speciale in atti

– *ricorrente* –

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE – RISCOSSIONE, in persona del Direttore generale *pro tempore*, rappresentato e difeso *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 1603/3/2018 della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata in data 13.3.2018, non notificata; udita la relazione svolta dal consigliere Maria Clara Sali all'adunanza camerale del 2.7.2026;

FATTI DI CAUSA

1. La società LA PANORAMICA s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza in epigrafe con la quale la C.T.R. del Lazio ha respinto l'appello da essa proposto avverso la sentenza della C.T.P. di Roma che aveva a sua volta rigettato il ricorso avente ad oggetto l'impugnazione della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria

n. 09776201500009586000, per un importo complessivo di euro 4.706.834,14.

2. L'Agenzia delle Entrate Riscossione resiste con controricorso.
3. E' stata indi fissata l'adunanza camerale del 2.7.2026.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, deve darsi atto che la prima comunicazione dell'avviso di fissazione dell'adunanza camerale non è andata a buon fine, in quanto l'Avv. Monica Agostino, difensore della società ricorrente, risulta non più iscritta nel Re.ginde, a seguito della sua cancellazione dall'Albo degli avvocati. La comunicazione è stata pertanto rinnovata alla parte personalmente, via pec, con esito positivo, sicché il contraddittorio deve ritenersi regolarmente instaurato, essendo il giudizio di cassazione assoggettato all'impulso d'ufficio.
2. Venendo ai motivi di ricorso, con la prima doglianza si deduce la nullità della sentenza e del procedimento per *«violazione e falsa applicazione degli artt. 47 e 52 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.»*, in quanto né la CTP né la CTR si erano pronunciate sull'istanza di sospensione, rispettivamente, dell'atto impugnato e dell'esecuzione della sentenza di primo grado, e neppure avevano fissato l'udienza di trattazione delle predette istanze di sospensione.
 - 2.1 Il motivo è inammissibile per carenza di interesse, in quanto le censure sollevate non attengono alla sentenza impugnata, ma ad un procedimento incidentale di natura cautelare, i cui eventuali vizi non esplicano alcun effetto sulla successiva sentenza. Ed infatti, poiché il provvedimento cautelare è caratterizzato da strumentalità, provvisorietà, difetto di decisorietà, esso è destinato ad essere superato dalla decisione di merito, e l'autonomia del giudizio di merito rispetto al procedimento cautelare rende il primo del tutto autonomo

e, quindi, indipendente dall'esito e dal rispetto delle forme del secondo (Cass. 25/02/2025, n. 4907; Cass., 04/03/2024, n. 5741). Inoltre, questa Corte ha già statuito che, in tema di contenzioso tributario, non viola il diritto di difesa del contribuente il giudice che, senza ritardo, decida il merito della causa senza pronunciarsi sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato, in quanto l'art. 47, comma 7, del d.lgs. n. 546/1992 prevede che «gli effetti della sospensione cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado», sicché non è ipotizzabile alcun pregiudizio per la mancata decisione sull'istanza cautelare che, pur se favorevole, sarebbe comunque travolta dalla decisione di merito (Cass. 17/01/2025, n. 1149; Cass. 09/04/2010, n. 8510). Si è, altresì, statuito che è inammissibile, per difetto di interesse, il motivo di ricorso in cassazione avverso la sentenza di appello che abbia omesso di dichiarare la nullità della sentenza di primo grado, qualora il vizio di questa, ove esistente, non avrebbe comportato la rimessione della causa al primo giudice, in quanto estraneo alle ipotesi tassative degli artt. 353 e 354 c.p.c., ed il giudice di appello abbia deciso nel merito sulle questioni controverse, senza alcun pregiudizio per il ricorrente conseguente alla omessa dichiarazione di nullità (Cass. 03/03/2025, n. 5644), come verificatosi nel caso di specie, stante l'assorbimento dell'istanza cautelare nella decisione di merito (da ultimo, Cass. n. 15750/2026).

3. Con il secondo motivo, rubricato «*Violazione e falsa applicazione dell'art. 14 del D.lgs. n. 546/92 e dell'art. 354 cpc, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*» la società ricorrente assume che le cartelle di pagamento indicate nell'atto impugnato erano state notificate anche ad altre due società, anch'esse in qualità di coobbligate in solido. L'Agenzia delle Entrate Riscossione, sin dall'atto di costituzione del giudizio di primo grado aveva presentato istanza ai sensi dell'art.14

del D. Lgs.546/92, al fine di integrare il contraddittorio, ma né i giudici di primo grado né i giudici di appello vi avevano provveduto, con conseguente nullità della sentenza.

3.1 Il motivo è inammissibile. Si richiama, in proposito, il consolidato insegnamento di questo Supremo Collegio secondo il quale, ove di una determinata questione giuridica implicante accertamenti di fatto non vi sia cenno alcuno nella sentenza impugnata - come nel caso in esame -, il ricorrente per cassazione, al fine di non incorrere in una declaratoria di inammissibilità per novità della censura, ha l'onere non solo di allegarne l'avvenuta deduzione nei pregressi gradi di giudizio, ma anche di indicare, in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso, in quale atto processuale l'abbia sollevata, in modo da consentire alla Corte di controllare «*ex actis*» la veridicità di tale asserzione prima di esaminare la doglianza nel merito (cfr. Cass. n. 864/2023, Cass. n. 21617/2022, Cass. n. 26147/2021, Cass. n. 25056/2020). Nella sentenza impugnata, a pagina 3, si esamina e si respinge infatti una questione ben diversa ossia l'omessa integrazione del contraddittorio nei confronti dell'ente impositore e non già nei confronti delle altre società individuate quali responsabili in solido.

4. Con il terzo motivo, rubricato «*violazione e falsa applicazione degli artt. 77, d.P.R. n. 602/73, 7, comma 1 e 2, dell'art. 50 del d.P.R. n. 602/73 e della legge n. 212/2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.*», la parte ricorrente lamenta che i giudici di appello non abbiano rilevato il difetto di motivazione dell'atto impugnato per mancata indicazione degli immobili, della rendita catastale, del valore venale in comune commercio dell'immobile e della natura tributaria o non tributaria del credito erariale, nonché per omessa allegazione degli atti richiamati, ma non conosciuti.

4.1. Il motivo è inammissibile, in quanto consiste in una generica contestazione della sentenza impugnata, con la cui motivazione non

si confronta affatto. La C.T.R. ha infatti statuito: *“Quanto all’eccepito difetto di motivazione e allegazione si rileva che tale tipologia di atti sono sufficientemente motivati con il richiamo degli addebiti in dettaglio e ai riferimenti essenziali degli elementi identificativi degli atti presupposti. L’obbligo di motivazione delle cartelle dei successivi atti esattoriali è assolto con le indicazioni provenienti dal ruolo con riferimento a precedenti avvisi di dovuti definitivi. Non risulta eccepita l’omessa notifica delle sottese cartelle di pagamento, peraltro impugnate, come evidenziato nell’atto di ricorso. In tema di contenzioso tributario, posto che, ai sensi dell’articolo 19 comma terzo del decreto legislativo 546 del 1992, ognuno degli atti impugnabili può essere oggetto di gravame solo per vizi propri, l’impugnazione della cartella esattoriale non è ammissibile laddove, come nel caso di specie, si tratti di atti presupposti già notificati e non opposti nei termini. La rituale notifica delle sottese cartelle esattoriali rende destituite di fondamento le censure relative all’omessa allegazione degli atti richiamati.”*

4.2. La mancata considerazione delle *rationes decidendi* della sentenza della CTR comporta la nullità del motivo per inidoneità al raggiungimento dello scopo e tale nullità si risolve, a sua volta, in un "non motivo" del ricorso per cassazione, conseguentemente sanzionata con l'inammissibilità, ai sensi dell'art. 366, n. 4, c.p.c. (Cass. 06/04/2025, n. 9059; Cass. 12/01/2024, n. 1341). Ed infatti, non si contestano le asserzioni contenute nell’impugnata sentenza, che non sono state minimamente richiamate e riportate nel motivo, bensì i vizi della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria, così dimenticando che il giudizio di cassazione ha ad oggetto la sentenza di merito e non già i vizi dell’atto originariamente impugnato.

5. Con il quarto motivo, rubricato «*insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.*», deduce che i giudici avrebbero erroneamente percepito i fatti di causa che si sostanziano nella supposizione dell'esistenza di un fatto la cui verità risulta incontestabilmente esclusa dagli atti o nell'esistenza di un fatto la cui verità è inconfutabilmente accertata; l'esame della motivazione rivelerebbe una carenza di plausibilità del percorso logico, contraddittorietà e carenza qualitativa, pur essendo quantitativamente abbondante. Deduce inoltre che: nel corso del giudizio aveva eccepito l'illegittimità dell'atto impugnato in quanto non risultava essere debitrice di tali somme, essendo stata costituita in data 18 gennaio 2012 ed iscritta nel registro delle imprese di Roma in data 1 Febbraio 2012; che i giudici non avevano rilevato che l'atto impugnato era totalmente illegittimo oltre che del tutto ingiustificato, mancando nel caso di specie i presupposti legittimanti la predetta iscrizione, non essendo debitrice delle somme indicate. L'atto era pertanto l'effetto di un errore di fatto ed era stato emesso in violazione della legge n. 212/2000 e della legge n. 241 /1990. Pertanto, la mancanza di dei caratteri di certezza liquidità e definitività del credito faceva venir meno la natura di misura cautelare dell'iscrizione di ipoteca finalizzata alla successiva esecuzione tesa ad ottenere il pagamento del credito. Eccepisce inoltre la carenza dei requisiti essenziali previsti dall'articolo 3 della legge n. 241/1990 e dell'articolo 7 della legge n. 212 del 2000 cioè la chiarezza e l'obbligo generalizzato della motivazione, non avendo provveduto il concessionario a dare contezza delle proprie pretese e delle motivazioni per l'adozione del provvedimento di comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria. In siffatto contesto appariva evidente che l'agente della riscossione avesse l'obbligo di portare a

conoscenza della ricorrente gli atti sulla base dei quali ha ritenuto di operare, sia al fine di consentire una doverosa verifica di legittimità degli stessi, sia in quanto i medesimi sono stati utilizzati per integrare la sottesa motivazione per relationem. I giudici del gravame non avevano poi rilevato la nullità dell'atto, in quanto eseguito dal concessionario fuori dal proprio ambito territoriale. Nella fattispecie non era infatti stato indicato il luogo dove erano ubicati gli immobili su cui l'agente della riscossione intendeva iscrivere ipoteca. I giudici di appello non avevano neppure esaminato né si erano pronunciati sulla prescrizione del presunto debito, né sulla decadenza dell'Agenzia delle Entrate Riscossione. L'eccezione era stata sollevata dalla ricorrente "nel corso del giudizio" ed era stata eccepita anche la intervenuta prescrizione delle sanzioni tributarie irrogate, nonché degli interessi. I giudici non avevano neppure rilevato che le ingiunzioni di pagamento illegittimamente notificate alla ricorrente facevano riferimento a tributi relativi ad anni precedenti la sua costituzione. Nessuna cartella di pagamento era stata emessa. La decisione dei giudici circa la regolarità dell'atto non trovava riscontro nelle norme di legge che disciplinano la validità degli atti tributari. Inoltre, i giudici del gravame non avevano rilevato la violazione e la falsa applicazione dell'articolo 26 del DPR n. 600/1973, in quanto il concessionario aveva ommesso la prova della rituale notifica delle cartelle di pagamento oggetto di comunicazione di iscrizione ipotecaria. Di poi, vi era stata la violazione falsa applicazione degli articoli 50 e 77 del DPR n. 600/73, in quanto l'iscrizione ipotecaria necessitava di preventiva notifica dell'avviso di intimazione che doveva essere allegato all'atto. I giudici di appello avevano ommesso di rilevare che la documentazione prodotta dal concessionario, oltre che inammissibile, era priva di valenza probatoria, in quanto i documenti non erano stati prodotti in originale e, a fronte dell'avvenuto

disconoscimento, avrebbero dovuto ordinare l'esibizione dell'originale delle cartelle di pagamento e delle relate di notifica. I giudici di secondo grado non si erano inoltre pronunciati sull'eccezione sollevata dalla ricorrente circa la mancata indicazione del calcolo e della norma di legge in base alla quale erano stati determinati e calcolati gli interessi, dovendo la cartella esattoriale essere trasparente anche in merito ai calcoli degli interessi, pena la sua nullità. I giudici non si erano poi pronunciati sull'eccezione sollevata dalla ricorrente nel corso del giudizio circa i compensi di riscossione indicati. Infatti, poichè l'aggio ha in concreto natura tributaria e consiste in un'integrazione del tributo iscritto a ruolo, numerose sentenze di merito erano intervenute evidenziandone le criticità. Secondo la Corte costituzionale non c'è irragionevolezza quando l'aggio viene contenuto in un importo minimo e massimo che non superi di molto la soglia di copertura del costo della procedura mentre attualmente, con l'importo proporzionale, non può certo parlarsi di ragionevolezza, con conseguente violazione degli articoli 3, 53 e 97 della Costituzione. I giudici non avevano inoltre rilevato, né si erano pronunciati, sul fatto che il contribuente nei modi e nei termini di legge aveva presentato in data 9 ottobre 2015, a mezzo raccomandata istanza di autotutela, istanza di sgravio, richiesta di annullamento di atto illegittimo e alla data di presentazione del presente ricorso il concessionario non aveva provveduto ad annullare tale atto obbligando il contribuente a presentare il ricorso. A tal proposito, fa osservare che Equitalia ha obbligo giuridico di emettere il provvedimento conclusivo positivo o negativo che sia del procedimento di annullamento in autotutela richiesto dal contribuente prima della scadenza del termine previsto per la proposizione del ricorso. Vi era stata quindi una evidente violazione da parte di Equitalia sud spa dell'articolo 12 della legge n. 212 del 2000 della legge n. 241/1990.

5.1. La doglianza è inammissibile in quanto, a fronte di una duplice conforme pronuncia di merito (cd. "doppia conforme"), il ricorso per cassazione poteva essere spiegato esclusivamente per i motivi di cui ai numeri 1), 2), 3) e 4) dell'art. 360, comma 1, c.p.c., in base al combinato disposto dei commi 4 e 5 dell'art. 348-ter del medesimo codice, vigente «*ratione temporis*» e applicabile anche alle sentenze pronunciate dalle Commissioni Tributarie Regionali, ora Corti di giustizia tributaria di secondo grado (cfr. Cass. Sez. Un. n. 8053/2014); né l'impugnante, al fine di non incorrere nella preclusione di cui innanzi, si è premurato di dimostrare la diversità delle ragioni di fatto poste a base, rispettivamente, della decisione di primo grado e della sentenza di rigetto dell'appello (cfr. Cass. n. 26934/2023, Cass. n. 5947/2023, Cass. n. 26774/2016).

5.2. L'inammissibilità del motivo discende anche dal rilievo che, come ripetutamente affermato da questa Corte, in seguito alla riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83/2012, conv., con modif., dalla legge n. 134/2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure – sollevate invece dalla ricorrente - di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. 03/03/2022, n. 7090; Cass. 25/09/2018, n. 22598). Il novellato art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., come riformulato nel 2012, ha, in

sostanza, introdotto nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053); in particolare, il ricorrente per cassazione che propone siffatto motivo è tenuto, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, primo comma, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c., ad indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" (Cass. 13/06/2022 n. 19049). Nella specie, le predette indicazioni sono del tutto carenti nell'articolazione del motivo in esame. Infine, la doglianza si presenta come un confuso affastellamento di censure all'atto impugnato ovvero alle sottese cartelle di pagamento, senza alcun ancoraggio alla motivazione della sentenza. La mancata considerazione delle *rationes decidendi* della sentenza della CTR comporta la nullità del motivo per inidoneità al raggiungimento dello scopo e tale nullità si risolve, a sua volta, in un "non motivo" del ricorso per cassazione, conseguentemente sanzionata con l'inammissibilità, ai sensi dell'art. 366, n. 4, c.p.c. (Cass. 06/04/2025, n. 9059; Cass. 12/01/2024, n. 1341), atteso che il giudizio di cassazione ha ad oggetto la sentenza di merito e non già i vizi dell'atto originariamente impugnato.

6. Con il quinto motivo, rubricato «*violazione e falsa applicazione dell'art. 23 e dell'art. 54 del decreto legislativo n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.*», si lamenta che la C.T.R. non abbia rilevato la tardività della costituzione in giudizio dell'

Ader, che non le avrebbe consentito di difendersi o produrre documenti e porterebbe pertanto all'applicazione del principio di "non contestazione".

6.1. Il motivo è infondato. Il rigetto del motivo di gravame da parte dei giudici di appello (cfr. pagina 1, primo paragrafo) è conforme al consolidato orientamento di legittimità, secondo cui la tardività della costituzione in giudizio del resistente (art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, richiamato per l'appello dell'art. 54) non comporta alcun tipo di nullità (Cass., Sez. 5[^], 13/10/2006, n. 22010). In ogni caso, nel processo tributario, la violazione del termine previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992 per la costituzione in giudizio della parte resistente comporta esclusivamente la decadenza dalla facoltà di proporre eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e di fare istanza per la chiamata di terzi, sicché permane il diritto dello stesso resistente di negare i fatti costitutivi dell'avversa pretesa, di contestare l'applicabilità delle norme di diritto invocate e di produrre documenti ai sensi degli artt. 24 e 32 del medesimo d.lgs. (Cass., Sez. Trib., 13/5/2025, n. 12672).

7. Con il sesto mezzo, rubricato «*violazione e falsa applicazione dell'art. 26 del d.p.r. n. 602/73 e dell'articolo 60 del d.p.r. n. 600/73, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c.*», la società lamenta che i giudici di appello avrebbero erroneamente ritenuto valida la notifica dell'atto impugnato nonostante il mancato invio della raccomandata informativa.

6.1. Il motivo è infondato, avendo i giudici di appello respinto la doglianza, uniformandosi al consolidato orientamento di legittimità secondo cui la notifica da parte del concessionario della riscossione è possibile anche a mezzo del servizio postale. Ai sensi dell'art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 602 del 1973, vigente *ratione temporis*, anche dopo che l'art. 12 del d.lgs. n. 46 del 1999, ha soppresso l'inciso «da

parte dell'esattore», la notificazione della cartella di pagamento, così come degli atti successivi, può avvenire mediante invio diretto, da parte del concessionario, di lettera raccomandata con avviso di ricevimento, modalità di notifica che non prevede alcuna "raccomandata informativa". (tra le tante: Cass., Sez. Trib., 22/12/2023, n. 35822; Cass., Sez. Trib., 10/7/2025, n. 18880).

8. Con il settimo ed ultimo mezzo di impugnazione, rubricato «*violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. nonché dell'art. 167 c.p.c. e dell'art. 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.*», assume che il giudice di merito non avrebbe considerato tutte le eccezioni formulate dalla società né che esse non erano state contestate specificatamente dall'ente impositore.

8.1. Il motivo è inammissibile.

8.2. Anzitutto, si può censurare la violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. solo se si allega che il giudice di merito abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione (tra le tante: Cass., Sez. 1[^], 1/3/2022, n. 6774; Cass., Sez. 2[^], 24/5/2022, n. 16736). Ma tanto non è stato denunciato in questa sede. Pur deducendosi, quindi, in apparenza, una violazione di norme di legge, la società tende in sostanza alla rivalutazione dei fatti operata dal giudice di merito, così da realizzare una surrettizia trasformazione del giudizio di legittimità in un nuovo, non consentito, terzo grado di merito (Cass., Sez. 6^{^-3}, 4/7/2017, n. 8758).

9. In conclusione, il ricorso va respinto.

10. Spese secondo soccombenza.

11. Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la proposta impugnazione, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la società ricorrente a rifondere all'Agenzia delle Entrate Riscossione le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate in complessivi euro 20.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. n. 115 del 2002 (Testo Unico delle spese di giustizia), dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per la proposta impugnazione, a norma del comma 1-*bis* dello stesso articolo, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 2.7.2026.

Il Presidente
(Lucio Napolitano)