Civile Ord. Sez. 5 Num. 25950 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: TARASCHI CESARE
Data pubblicazione: 29/09/2026

Oggetto: Avviso bonario ex art. 36-*ter*, co. 4, d.P.R. n. 600/1973 - Autonoma impugnabilità - Ammissibilità – Fondamento.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23579/2025 R.G. proposto da:

MUSILLI SANDRO MARIA (C.F. MSLSDR47M04H501P), rappresentato e difeso da se stesso ex art. 86 c.p.c.

– *ricorrente* –

contro

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

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, n. 2283/2025, depositata il 04/04/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18/09/2026 dal Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. Sandro Maria Musilli impugnava, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma, l'avviso bonario n. T12U0048953459/2016, con cui l'Agenzia delle entrate, in relazione all'anno 2012, aveva rettificato la dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973 e richiesto il pagamento della complessiva somma di euro 470,51 a titolo di maggiori imposte, interessi e sanzioni.

A sostegno del ricorso il contribuente deduceva l'erroneità dell'atto impugnato, in quanto: a) in relazione alla contribuzione previdenziale Cassa forense, si trattava di versamenti interamente deducibili; b) in ordine agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, si trattava di quota annuale di detrazione rispetto alla quale l'Amministrazione era già in possesso dei relativi documenti per le quote antecedenti e successive.

La CTP rigettava il ricorso, assumendo che, in ordine al recupero delle spese di ristrutturazione immobiliare, non era stata prodotta dal contribuente adeguata documentazione e che, per il resto, nessuna rettifica era stata operata in relazione ai contributi previdenziali.

2. Il contribuente proponeva appello, che veniva rigettato dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio (di seguito, CGT-2).

3. Ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a tre motivi.

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 18/09/2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. È opportuno premettere che il ricorso originario del contribuente ha ad oggetto l'avviso bonario emesso a seguito di controllo formale ex art. 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973.

Diversamente da quanto sostenuto dall'Ufficio sin dal primo grado di giudizio e reiterato in sede di controricorso, non si dubita, nella giurisprudenza di questa Corte, dell'autonoma impugnabilità di tale atto, essendosi rilevato che l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 ha sì natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche sulle quali la stessa si fonda, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

in forma autoritativa, dovendosi pertanto ritenere immediatamente impugnabile anche l'avviso bonario ex art. 36-*ter*, comma 4, del d.P.R. n. 600/1973 (Cass. 25/03/2026, n. 7226; Cass. 23/04/2025, n. 10667; Cass. 28/07/2015, n. 15957).

2. Venendo ai motivi del ricorso, con la prima doglianza si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 24 e 111 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per non aver la CGT-2 considerato quanto riportato dal contribuente nella memoria illustrativa depositata il 25/02/2025 per l'udienza dell'11/03/2025, ossia che la nullità totale dell'impugnato avviso di rettifica emergeva in maniera evidente dalla condotta processuale dell'Ufficio, che non aveva verificato la persistente pendenza di un contenzioso anche per la cartella di pagamento conseguenziale al predetto avviso, per la quale era stata presentata domanda di adesione alla definizione agevolata.

2.1 Il motivo è inammissibile e, comunque, infondato.

2.2 Difetta, in primo luogo, la specificità della doglianza, non avendo il ricorrente precisato sotto quale profilo la denunciata violazione del diritto di difesa e dei principi del giusto processo e della necessaria motivazione delle decisioni giudiziali, richiamati del tutto genericamente e senza alcun aggancio al caso concreto, si sarebbe, nella specie, concretizzata per non aver i giudici d'appello considerato la circostanza dedotta dal contribuente nella memoria illustrativa.

2.3 L'inammissibilità discende, inoltre, dal rilievo per cui, come sostenuto dalle Sezioni Unite di questa Corte (sent. n. 25573 del 12/11/2020), la violazione delle norme costituzionali non può essere prospettata direttamente come motivo di ricorso per cassazione ex art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., in quanto il contrasto tra la decisione impugnata e i parametri costituzionali, realizzandosi sempre per il tramite dell'applicazione di una norma di legge, deve essere portato ad emersione mediante l'eccezione di illegittimità costituzionale della norma applicata.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Nel caso in esame, invece, si chiede solo la cassazione della sentenza impugnata.

La Corte, sempre a Sezioni Unite (sent. n. 11167 del 06/04/2022), ha successivamente chiarito che la violazione o falsa applicazione delle norme costituzionali può essere prospettata direttamente come motivo di ricorso per cassazione ex art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. quando tali norme siano di immediata applicazione (evenienza, quest'ultima, che non ricorre nella specie), non essendovi disposizioni di rango legislativo di cui si possa misurare la conformità ai precetti della Carta fondamentale (conf. Cass. 14/03/2025, n. 6818).

2.4 In ogni caso, la doglianza risulta infondata, in quanto la questione della presentazione della domanda di definizione agevolata in relazione alla cartella di pagamento emessa in conseguenza dell'avviso di rettifica per cui è causa, è stata, previo richiamo (nello "svolgimento del processo") alla memoria illustrativa depositata dal contribuente, espressamente esaminata e disattesa dalla CGT-2, come meglio si dirà *infra* in relazione al terzo motivo.

3. Con il secondo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 602/1973, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., in quanto l'Ufficio, nonostante la contestazione sollevata nel ricorso introduttivo e reiterata con l'atto di appello, non avrebbe dimostrato, con la produzione in giudizio di idonea documentazione, l'esistenza di una valida delega di firma rilasciata dal direttore provinciale al funzionario sottoscrittore dell'avviso di accertamento, né risulterebbe provata la predetta qualifica di direttore provinciale in capo al soggetto delegante.

3.1 Il motivo è inammissibile.

3.2 L'inammissibilità è conseguenza, anche in tal caso, del difetto di specificità della doglianza, posto che il ricorrente non contesta il contenuto dell'impugnata sentenza e - richiamando peraltro un atto di accertamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

estraneo al presente giudizio, vertendo quest'ultimo sull'impugnazione di un avviso bonario ex art. 36-*ter*, comma 4, del d.P.R. n. 600/1973 - non indica, in maniera precisa, in quale sede processuale abbia già sollevato l'eccezione di nullità dell'atto impugnato per vizio di sottoscrizione dello stesso.

Considerato che dal contenuto della sentenza d'appello non si evince la proposizione di alcuna eccezione, nel ricorso introduttivo del giudizio, in relazione alla validità della sottoscrizione dell'atto impugnato, sarebbe stato onere del ricorrente indicare, in maniera dettagliata, con quale atto difensivo nei giudizi di merito avesse sollevato tale questione.

Questa Corte ha, invero, sostenuto, in tema di ricorso per cassazione, che, qualora siano prospettate questioni di cui non vi è cenno nella sentenza impugnata, il ricorrente deve, a pena di inammissibilità della censura, non solo allegarne l'avvenuta loro deduzione dinanzi al giudice di merito, ma anche, in virtù del principio di autosufficienza, indicare in quale specifico atto del grado precedente ciò sia avvenuto, giacché i motivi di ricorso devono investire questioni già comprese nel *thema decidendum* del giudizio di appello, essendo preclusa alle parti, in sede di legittimità, la prospettazione di questioni o temi di contestazione nuovi, non trattati nella fase di merito e non rilevabili di ufficio (Cass. 01/07/2024, n. 18018; Cass. 15/09/2022, n. 27158; Cass. 09/08/2018, n. 20694).

4. Con il terzo motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, commi 231-252, della legge n. 197/2022, in merito alla definizione agevolata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., in quanto, avendo il contribuente espressamente chiesto, nella memoria illustrativa depositata in data 25/02/2025, di "dichiarare definita la lite pendente per cessata materia del contendere a seguito di presentazione della domanda di adesione alla definizione agevolata", la CGT-2 avrebbe dovuto alternativamente: a) sospendere il giudizio fino al pagamento

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

integrale delle rate previste nel piano di dilazione; b) estinguere immediatamente il giudizio mediante declaratoria di estinzione o di inammissibilità per carenza sopravvenuta di interesse, in questo caso a prescindere dal pagamento integrale delle rate, essendo sufficiente la sola adesione alla rottamazione; c) dichiarare il giudizio inammissibile per carenza di interesse, una volta che il contribuente avesse aderito alla rottamazione.

4.1 Il motivo è inammissibile.

4.2 Il ricorrente, invero, non contesta specificamente la motivazione addotta dai giudici d'appello in ordine all'istanza di definizione agevolata, né si confronta con la stessa.

La CGT-2, in proposito, ha sostenuto che «*con riguardo alla domanda di definizione agevolata ex art. 6 del DL 193/16 e successive modifiche, riferita alla cartella di pagamento n. 097.2016.01437670.44.00 emessa consequenzialmente al presupposto Avviso di Rettifica, la Corte osserva che la parte contribuente non ha offerto alcuna prova circa l'avvenuto pagamento di quanto dovuto in sede di definizione agevolata e pertanto, la stessa deve ritenersi decaduta dal beneficio, giusta la richiamata normativa*».

Il ricorrente, in sostanza, oltre a richiamare, in maniera del tutto inconferente, la definizione agevolata prevista dalla legge n. 197/2022, anziché quella disciplinata dall'art. 6 del d.l. n. 193/2016, alla quale lo stesso ha aderito (come si evince sia dalla sentenza impugnata che dal controricorso), ha violato il principio, costantemente affermato da questa Corte, secondo cui il motivo d'impugnazione è costituito dall'enunciazione delle ragioni per le quali la decisione è erronea e si traduce in una critica della decisione impugnata, non potendosi, a tal fine, prescindere dalle motivazioni poste a base del provvedimento stesso, la mancata considerazione delle quali comporta la nullità del motivo per inidoneità al raggiungimento dello scopo; tale nullità si risolve in un "non motivo" del

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ricorso per cassazione ed è 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; Cass. 31/08/2015, n. 17330).

4.3 Occorre poi considerare che l'art. 6, comma 2, del predetto d.l. n. 193/2016 prevedeva, tra le condizioni per accedere alla definizione, l'impegno a rinunciare ai giudizi pendenti «*aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione*» di adesione alla definizione agevolata. Ed infatti, questa Corte ha statuito, in tema di definizione agevolata ai sensi dell'art. 6 cit., che l'impegno del debitore a rinunciare al giudizio in corso dev'essere seguito, dopo la comunicazione dell'adesione dell'agente della riscossione, dalla presentazione di una rinuncia formale o, comunque, da una richiesta che, ancorché non espressa in forma di rinuncia ma con altre formule, costituisce adempimento del suddetto impegno, alla quale consegue, per diretto disposto legislativo, l'estinzione del giudizio (Cass. 06/11/2024, n. 28602).

Nella vicenda in esame, invece, come emerge dagli atti difensivi delle parti e dai documenti a questi allegati, il giudizio d'appello è stato proposto dal contribuente nel 2018, successivamente alla presentazione della domanda di definizione agevolata ex d.l. n. 193/2016, datata 21/04/2017: il contribuente, quindi, con la proposizione dell'appello, ha dato seguito al contenzioso pendente, manifestando una volontà sostanzialmente opposta a quella della rinuncia al giudizio.

5. In definitiva, il ricorso va dichiarato inammissibile, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese giudiziali, liquidate come in dispositivo.

Sussistono, infine, i presupposti, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte del 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.

P.Q.M.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese giudiziali, che liquida in euro 530,00 per compenso, oltre spese prenotate a debito.

Dà atto della sussistenza dei presupposti, ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte del 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, nella camera di consiglio del 18/09/2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale