Civile Ord. Sez. 5 Num. 26775 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GRASSO GIANLUCA
Data pubblicazione: 13/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 38433/2019 R.G. proposto da:

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

-ricorrenti-

contro

FALLIMENTO COMAS S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del legale rappresentante *pro tempore*;

-intimata-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 2011/2019, depositata il 9 maggio 2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 22 settembre 2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – L'Agenzia delle entrate – Direzione Provinciale di Como emetteva l'avviso di accertamento n. ROYO30100170/2007, avente ad oggetto IVA, IRAP e IRES per l'anno di imposta 2004, nei confronti della Comas S.r.l. in liquidazione.

La società contribuente impugnava il suddetto avviso di accertamento.

La Commissione tributaria provinciale di Como, con sentenza n. 3/05/2009, accoglieva il ricorso.

Avverso la pronuncia, l'Agenzia proponeva appello.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 29/32/2010, depositata il 26 febbraio 2010, accoglieva l'appello dell'Agenzia.

A seguito della sopraddetta pronuncia, l'Ufficio procedeva all'iscrizione a ruolo ai sensi degli artt. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 15-bis del d.P.R. n. 602 del 1973, cui faceva seguito l'emissione della cartella di pagamento n. 03320100005201124, notificata il 9 luglio 2010.

Contro la decisione della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 29/32/2010, proponeva ricorso per cassazione la società contribuente.

Resisteva in giudizio l'Agenzia.

Nel frattempo, avverso la cartella di pagamento n. 03320100005201124, la società contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Como, chiedendo, in via cautelare, la sospensione esecutiva dell'atto.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia.

La Commissione tributaria provinciale di Como, con decreto presidenziale n. 124/04/2010 del 13 ottobre 2010, sospendeva la cartella di pagamento, nonché differiva il giudizio sino alla

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

produzione della sentenza della Suprema Corte relativa all'avviso di accertamento.

Il 28 marzo 2017 veniva dichiarato il fallimento della società contribuente.

Con Cass. n. 21779/2017, depositata il 20 settembre 2017, i giudici di legittimità accoglievano il ricorso della società contribuente, cassando la sentenza di appello e rinviando alla Commissione tributaria regionale della Lombardia in diversa composizione.

La Commissione tributaria provinciale di Como, con sentenza n. 134/04/2018, depositata il 16 luglio 2018, prendendo atto dell'intervenuta decisione della Suprema Corte, accoglieva il ricorso della contribuente, annullando la cartella di pagamento n. 03320100005201124.

2. – Avverso quest'ultima decisione proponeva appello l'Agenzia delle entrate, sostenendo che la cartella non potesse essere annullata prima della definizione del contenzioso relativo all'avviso di accertamento presupposto e deducendo altresì che, essendo nel frattempo intervenuto il fallimento della contribuente, il ruolo doveva essere mantenuto integro anche ai fini dell'ammissione con riserva del credito al passivo fallimentare.

La società contribuente non si costituiva in giudizio.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 2011/13/2019, depositata il 9 maggio 2019, rigettava l'appello dell'Ufficio, ritenendo che la cartella fosse fondata su una decisione successivamente cassata e che l'atto non recasse l'indicazione delle ragioni giustificative dell'iscrizione a ruolo straordinario.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. – Per la cassazione di tale sentenza propongono ricorso l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate - Riscossione, affidandolo a due motivi.

La società contribuente non ha svolto attività difensiva.

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 le ricorrenti denunciano la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato. Le ricorrenti assumono che la Commissione tributaria regionale abbia pronunciato *ultra petita*, fondando la decisione su un profilo relativo alla motivazione della cartella di pagamento che non aveva formato oggetto delle domande e delle eccezioni delle parti. A tale riguardo riportano il contenuto delle censure proposte dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Como, evidenziando come l'atto introduttivo contenesse domande di sospensione del processo, contestazioni relative alla notificazione della cartella esattoriale, deduzioni circa la validità dell'iscrizione a ruolo, istanze cautelari e richieste concernenti la trattazione in pubblica udienza. Secondo le ricorrenti, dall'esame del ricorso introduttivo non emergerebbe alcuna censura concernente un difetto di motivazione della cartella o l'omessa indicazione delle ragioni dell'iscrizione a ruolo straordinario.

1.1. – Il motivo è fondato.

La questione relativa al difetto di motivazione della cartella e, in particolare, all'omessa indicazione delle ragioni dell'iscrizione a ruolo straordinario non risulta proposta con il ricorso introduttivo, quale riprodotto dalle ricorrenti in osservanza del principio di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

autosufficienza. Essa non era rilevabile d'ufficio, attenendo a uno specifico vizio dell'atto impositivo rimesso alla deduzione della parte. La Commissione tributaria regionale, ponendo tale questione a fondamento del rigetto dell'appello, ha pertanto pronunciato su una *causa petendi* estranea al *thema decidendum*, in violazione dell'art. 112 c.p.c. Né rileva, ai fini dell'esclusione del vizio, che la domanda originaria fosse diretta all'annullamento della cartella, poiché il giudice tributario non può sostituire d'ufficio ai motivi dedotti un autonomo vizio dell'atto impugnato.

2. – Con il secondo motivo di ricorso le ricorrenti denunciano falsa applicazione dell'art. 88 del d.P.R. n. 602 del 1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Le ricorrenti assumono che la sentenza impugnata non avrebbe esaminato la questione prospettata nell'atto di appello concernente gli effetti della dichiarazione di fallimento della società contribuente sulla posizione del credito tributario iscritto a ruolo. Il ricorso espone che, al momento del deposito della sentenza di cui a Cass. n. 21779/2017, relativa all'avviso di accertamento presupposto, e, successivamente, alla data della riassunzione del giudizio dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, la Comas S.r.l. in liquidazione risultava già fallita. Le ricorrenti richiamano l'art. 88 del d.P.R. n. 602 del 1973, secondo cui, qualora sulle somme iscritte a ruolo sorgano contestazioni, il relativo credito è ammesso al passivo con riserva. A sostegno della censura vengono richiamati diversi arresti di legittimità riguardanti i rapporti tra contenzioso tributario e procedimento di accertamento del passivo fallimentare, dai quali le ricorrenti desumono che il ruolo costituisce il titolo per l'ammissione del credito al passivo e che il credito tributario contestato deve essere ammesso con riserva fino alla definizione del contenzioso. Secondo la prospettazione delle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ricorrenti, da tali principi deriverebbe la necessità di mantenere integro il ruolo per tutta la durata della controversia tributaria, sino alla formazione del giudicato, al fine di consentire l'operatività del meccanismo dell'ammissione con riserva e dei correlati accantonamenti previsti dalla disciplina fallimentare. Si evidenzia, altresì, che, nelle more del giudizio relativo alla cartella, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, in sede di rinvio concernente l'avviso di accertamento, aveva pronunciato la sentenza n. 4759/21/2018 del 1° marzo 2018, favorevole all'Ufficio e di rigetto dell'originario ricorso della contribuente. Secondo quanto dedotto nel motivo, il mantenimento degli effetti della sentenza impugnata, pur in presenza della decisione resa nel giudizio concernente l'avviso di accertamento, determinerebbe l'impossibilità di recuperare le somme iscritte a ruolo e comporterebbe la perdita della posizione di privilegio vantata nel passivo fallimentare.

2.1. – Il motivo è fondato.

In tema di riscossione delle imposte, dal quadro normativo costituito dall'art. 88 del d.P.R. n. 602 del 1973, come novellato dall'art. 16, comma 1, del d.lgs. n. 46 del 1999, riproduttivo dell'abrogato art. 45, comma 2, del medesimo d.P.R., dall'art. 95, comma 3, l. fall., in tema di formazione dello stato passivo con riguardo ai crediti risultanti da sentenza non passata in giudicato, e dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, che disciplina il pagamento del tributo in pendenza del processo tributario, si desume che il ruolo costituisce titolo idoneo per l'ammissione del credito tributario al passivo fallimentare e che, ove sorgano contestazioni, il credito deve essere ammesso con riserva. Tale disciplina si applica sia alle imposte dirette sia a quelle indirette; in pendenza del processo tributario, la riscossione segue le modalità stabilite

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dagli artt. 88 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 e, dopo la sentenza d'appello, le imposte sono dovute per l'intero ammontare giudizialmente accertato. La curatela, ove non intenda riconoscere il credito fiscale risultante da una sentenza non passata in giudicato, è tenuta a impugnarla (Cass. n. 12777/2006).

Nel caso di specie, alla data della dichiarazione di fallimento la pretesa tributaria era ancora *sub iudice*. La cassazione con rinvio della sentenza posta a fondamento della riscossione non aveva definito il rapporto tributario. Ne conseguiva che il credito iscritto a ruolo, in quanto contestato, avrebbe dovuto essere fatto valere nel procedimento fallimentare mediante ammissione con riserva ai sensi dell'art. 88 del d.P.R. n. 602 del 1973. L'annullamento della cartella per il solo fatto della cassazione della sentenza d'appello ha invece determinato l'eliminazione del titolo necessario all'insinuazione. La Commissione tributaria regionale non ha pertanto esaminato gli effetti della pendenza del giudizio tributario e della sopravvenuta dichiarazione di fallimento sul mantenimento del ruolo, incorrendo nella denunciata falsa applicazione dell'art. 88 del d.P.R. n. 602 del 1973.

Peraltro, nelle more del giudizio relativo alla cartella, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, in sede di rinvio concernente l'avviso di accertamento, ha pronunciato la sentenza n. 4759/21/2018 del 1° marzo 2018, favorevole all'Ufficio e di rigetto dell'originario ricorso della società contribuente.

3. – La sentenza impugnata deve, pertanto, essere cassata; per l'effetto, va disposto il rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado competente, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

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 del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 22 settembre 2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale