Civile Ord. Sez. 5 Num. 28437 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: ANGARANO ROSANNA
Data pubblicazione: 04/11/2026

Cartella ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del1973 - motivazione – presupposto del pericolo per la riscossione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 27116/2020 R.G. proposto da:

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

– ricorrente –

contro

FALLIMENTO REGGINA CALCIO S.P.A., in persona dei curatori *pro tempore,* rappresentata e difesa dall'Avv. Salvatore Rijli

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM. TRIB. REG. CALABRIA SEZ. STACCATA DI REGGIO CALBRIA, n. 3037/2019, depositata il 6 settembre 2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 16 ottobre 2026 dal consigliere Rosanna Angarano.

**FATTI DI CAUSA**

1. L'Agenzia delle Entrate, in data 19 agosto 2005, notificava alla Reggina Calcio s.p.a. cartella di pagamento, emessa a seguito di controllo ex art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, per il recupero di omessi versamenti di cui alle dichiarazioni relative agli anni 2003, 2004 (Mod. Unico 2004, Mod Unico 2005, Mod 770/2004) e conseguenti sanzioni.

2. La società, premesso che l'iscrizione a ruolo era stata effettuata a seguito di liquidazione della dichiarazione per l'anno di imposta 2004, spiegava ricorso, eccependo la violazione dell'art. 7 legge n. 212 del 2000, dell'art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 d.P.R. n. 633 del 1972 e la violazione dell'art. 6 legge n. 212 del 2000.

La C.t.p. accoglieva il ricorso limitatamente alle sanzioni.

Rilevava che vi era stata violazione del diritto di difesa, sia in quanto la cartella non era stata preceduta dalla notifica dell'avviso bonario, sia in quanto la stessa mancava di indicazioni necessarie. Riteneva, tuttavia, di intervenire solo sulla irrogazione delle sanzioni in quanto le imposte iscritte a ruolo erano state già pagate ed erano sicuramente dovute.

3. L'Agenzia delle entrate spiegava appello. Il giudizio veniva interrotto per il fallimento della società e riassunto nei confronti della curatela.

La C.t.r., con la sentenza in epigrafe rigettava il gravame, confermando la sentenza di primo grado.

In primo luogo, rilevava che la cartella era stata emessa a seguito della liquidazione delle imposte per l'anno 2004; di seguito, richiamava le disposizioni di cui ai commi 2-*bis* degli artt. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1973, disciplinanti la riscossione anticipata in caso di pericolo. Ciò posto, osservava che l'Ufficio, nel dettaglio degli addebiti, si era limitato a rilevare che le somme erano dovute a seguito del controllo automatico della dichiarazione del 2004; che, solo a seguito della contestazione in ordine alla scansione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

temporale che aveva portato alla liquidazione, aveva fatto presente di aver provveduto prima della presentazione della dichiarazione annuale, controllando la tempestività dei versamenti dell'imposta. Per l'effetto, evidenziava che l'Ufficio non aveva esposto, come previsto dalla legge, quali fossero le condizioni di pericolo che costituivano la condizione necessaria e imprescindibile perché l'Amministrazione potesse procedere al controllo dei versamenti anticipatamente e che, pertanto, la cartella era viziata per motivazione inesistente. Di conseguenza, rigettava l'appello e confermava la sentenza impugnata.

4. Avverso la sentenza di secondo grado l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a due motivi, nei confronti della curatela, la quale si difende con controricorso.

**RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo l'Amministrazione denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, c.p.c., la violazione dell'art. 25, comma 2, d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che la cartella fosse viziata per motivazione inesistente in quanto era stata omessa l'esposizione delle ragioni che integravano il pericolo di riscossione in ragione del quale si era provveduto ad iscrivere a ruolo le sanzioni «prima della presentazione della dichiarazione dei redditi poi controllata automaticamente». Osserva che l'Amministrazione poteva procedere alla riscossione anche prima del controllo formale della dichiarazione in quanto gli omessi versamenti erano già stati accertati con precedente processo verbale di constatazione consegnato il 13 aprile 2005. Aggiunge che la cartella conteneva tutti i dati essenziali per comprendere l'oggetto della pretesa tributaria.

2. Il motivo è infondato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.1. Questa Corte ha chiarito che la cartella di pagamento che non segua ad uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenere, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente di effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione (Cass. n. 22306/2021).

Nell'ipotesi di liquidazione dell'imposta ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, la cartella costituisce l'atto con il quale il contribuente viene a conoscenza per la prima volta della pretesa fiscale e come tale deve essere motivata; tuttavia, nel caso di mera liquidazione dell'imposta sulla base dei dati forniti dal contribuente medesimo nella propria dichiarazione, nonché qualora vengano richiesti interessi e sovrattasse per ritardato od omesso pagamento, il contribuente si trova già nella condizione di conoscere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche della pretesa fiscale, con l'effetto che l'onere di motivazione può considerarsi assolto dall'Ufficio mediante mero richiamo alla dichiarazione medesima (Cass. n. 14236/2017).

2.2. Nel caso in esame la cartella, per la parte relativa alle imposte 2004, era stata pacificamente emessa prima della presentazione della dichiarazione. Tale circostanza, infatti, è confermata anche nel ricorso per cassazione.

La C.t.r., tuttavia, ha correttamente evidenziato che, ciononostante, la cartella faceva esclusivo riferimento ad un controllo automatizzato della dichiarazione per l'anno di imposta 2004.

E' incontrovertibile, pertanto, che la cartella richiamava un presupposto inesistente.

Non può ritenersi, come sostenuto in ricorso, che si trattasse di una mera irregolarità in quanto risultava del tutto omesso, ed anzi

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

erroneamente indicato, l'elemento indispensabile in ragione del quale si procedeva alla riscossione.

2.3. Quanto alla mancata indicazione dei presupposti del pericolo, va rilevato che, prima dell'introduzione del comma 2-*bis* dell'art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 (ma le medesime considerazioni valgono per l'omologa disposizione di cui all'art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1973) ad opera dell'art. 2, comma 10, d.l. n. 203 del 2005 convertito con modificazione dalla legge n. 248 del 2005 – disposizioni richiamate dalla C.t.r. e per le quali la controricorrente rileva l'inapplicabilità *ratione temporis* – la riscossione anticipata era contemplata dall'art. 11 d.P.R. n. 602 del 1973 che prevedeva la formazione dei ruoli straordinari in caso di fondato pericolo per la riscossione.

2.4. Questa Corte ha affermato che, se l'Amministrazione procede alla riscossione anticipata in ragione di un pericolo, la cartella deve dare conto, sia pure succintamente, anche della sussistenza di detto presupposto. La necessità di indicare le ragioni che legittimano l'Amministrazione finanziaria alla formazione del ruolo straordinario risponde, del resto, al principio generale codificato all'art. 7, primo comma, legge n. 212 del 2000 per il quale gli atti dell'Amministrazione finanziaria (e, quindi, anche l'emissione del ruolo straordinario) devono essere motivati con riferimento ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione; e ciò appunto al fine di consentire il controllo giudiziale sul legittimo esercizio del potere e l'impugnazione delle parti interessate. (Cass. n. 22306/2021).

Stessi principi sono stati affermati nell'ipotesi di iscrizione a ruolo ex art. 15-*bis* d.P.R. n. 602 del 1973 e successiva emissione di cartella di pagamento ai sensi dell'art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 prima di riferimenti alle ragioni del fondato pericolo per la riscossione (Cass. n. 13768/2026).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

In altri termini, ai fini dell'assolvimento dell'obbligo motivazionale, deve darsi conto sia delle ragioni di fatto e di diritto su cui si basa la pretesa impositiva, sia della ricorrenza del periculum in mora che giustifica la procedura derogatoria ed eccezionale di iscrizione a ruolo (Cass. n. 1236/2023).

2.5. I principi sopra esposti sono applicabili al caso in esame e la C.t.r., nel rilevare un vizio di motivazione della cartella, si è conformata a detti ultimi in quanto l'atto impugnato conteneva l'erroneo riferimento al controllo automatizzato della dichiarazione, non ancora presentata, e nessun riferimento alle ragioni per le quali, nel caso, l'Amministrazione aveva ritenuto di procedere alla riscossione anticipata.

3. Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per ultrapetizione in violazione dell'art. 112 c.p.c.

Assume che la contribuente aveva contestato solo gli esiti della liquidazione del Modello 2005 relativo ai redditi del 2004; che la cartella, invece, aveva ad oggetto anche i redditi del 2003. Che la C.t.r. confermando, la sentenza di primo grado, aveva annullato tutte le sanzioni.

4. Il motivo è infondato.

4.1. In primo luogo, va disatteso l'assunto della controricorrente secondo la quale il ricorso di primo grado aveva ad oggetto l'intera cartella e il riferimento al solo recupero (di imposte e sanzioni) per il 2004 era il frutto di errore materiale.

Il ricorso di primo grado (integralmente riprodotto nel ricorso per cassazione) indicava chiaramente l'oggetto dell'impugnazione con riferimento al solo recupero relativo al 2004 e, in particolare, indicava tra le premesse «che l'iscrizione a ruolo, per come rilevasi dall'atto impugnato, era stata effettuata a seguito di liquidazione ex art. 36 bis

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

DPR 600/73 e art. 54 DPR 633/1972 della dichiarazione reddituale modello UNICO/2005 per l'anno d'imposta 2004». Di seguito, anche il primo motivo, a riprova dell'oggetto del contendere, era calibrato tutto sul rilievo che la dichiarazione reddituale del 2005 era stata inviata il 30 settembre 2005 e, dunque, dopo l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella.

4.2. Ciò posto, la sentenza della C.t.r., correttamente perimetrando il *thema decidendum,* sia nella esposizione del fatto che nella parte in diritto ha precisato che il giudizio era avverso cartella relativa all'anno di imposta 2004 emessa in data antecedente alla presentazione della dichiarazione 2005.

La C.t.r., pertanto, ha confermato la sentenza di primo grado la quale, a propria volta, non risulta si sia pronunciata oltre i limiti della domanda. Del resto, dal ricorso per cassazione non emerge nemmeno che con l'atto di appello l'Agenzia avesse contestato alla C.t.p. di essersi pronunciata anche sugli ulteriori recuperi.

5. Il ricorso deve essere, pertanto, complessivamente rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza.

Poiché è 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., 30 maggio 2002, n. 115.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle entrate a corrispondere alla controricorrente le spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 200,00 per esborsi, 20.000,00 a titolo di compenso, oltre al 15 per cento a titolo di rimborso forfetario spese generali, oltre Iva e Cap come per legge.

Così deciso in Roma, il 16 ottobre 2026.

Il Presidente - Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale