

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 17 ottobre 2024, n. 27000

Svolgimento del processo

1. X.Y. ricorre nei confronti dell'Agenzia delle entrate-Riscossione avverso la sentenza in epigrafe. Con quest'ultima la C.t.r. ha accolto l'appello dell'Ufficio e rigettato l'appello incidentale del contribuente avverso la sentenza della C.t.p. di Roma che, invece, aveva accolto il ricorso avverso l'iscrizione ipotecaria eseguita dall'Ufficio in ragione del mancato pagamento di alcune cartelle relative, quanto alla somma di Euro 39.641,41, a crediti tributari.

2. La C.t.p. accoglieva il ricorso in ragione dell'omessa notifica del preavviso di iscrizione ipotecaria, previsto dall'art. 77, comma 2-bis D.P.R. n. 602 del 1973, e considerava assorbite le ulteriori censure.

La C.t.r., in via preliminare, riteneva ammissibile la produzione in appello dei documenti attestanti la ritualità della notifica del preavviso e disattendeva il disconoscimento della conformità della stessi, prodotti in copia, agli originali. Nel merito, rilevava che il preavviso, ritualmente notificato, non era stato impugnato nei termini; che non era possibile una contestazione successiva; che l'impugnazione dell'iscrizione ipotecaria non consentiva di estendere il giudizio agli atti pregiudiziali; che l'atto successivo rimaneva impugnabile solo per vizi propri.

3. L'Agenzia delle entrate-Riscossione a mezzo, dell'Avvocatura erariale, ha depositato atto, qualificato come "atto di costituzione", ai soli fini dell'eventuale partecipazione alla discussione orale, dichiarando di non aver depositato tempestivo controricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il contribuente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 58, comma 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto ammissibile la produzione in secondo grado della documentazione comprovante la comunicazione di iscrizione ipotecaria. Osserva che l'art. 58, comma 2, cit., che consente la produzione in appello dei documenti nuovi, va interpretato solo con riferimenti a quelli formati o pervenuti nella disponibilità della parte dopo la scadenza del termine per la produzione in primo grado.

2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2719 e 2697 cod. civ. Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto provata la notifica dell'atto pregiudiziale all'iscrizione ipotecaria - ovvero la comunicazione preventiva ex art. 77 D.P.R. n. 602 del 1973 - sebbene documentata a mezzo di copia fotostatica, avendo erroneamente escluso che il disconoscimento della conformità agli originali fosse conforme a quanto previsto dall'art. 2719 cod. civ.

3. Con il terzo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 112 cod. proc. civ. per omessa pronuncia.

Con il motivo assume quanto segue: "Il giudicante, tuttavia, si è solo pronunciato sull'idoneità della documentazione prodotta dall'Agenzia-Riscossione a comprovare l'avvenuta notifica (della comunicazione preventiva d'ipoteca) ma non ha anche



verificato il perfezionamento della notifica (asseritamente avvenuta per compiuta giacenza) della comunicazione ipotecaria, mercé l'allegazione della c.d. seconda raccomandata informativa prevista dall'art. 140 c.p.c."

4. Con il quarto motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. la violazione dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546 del 1992.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto che il vizio di omessa notifica delle cartelle avrebbe dovuto farsi valere impugnando il preavviso, per il quale aveva accertato la regolare notifica, sebbene si trattasse di atto non ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 46 del 1992 e, come tale, solo facoltativamente impugnabile.

5. Il quarto motivo è fondato, restando assorbiti gli ulteriori.

5.1. L'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 cit., pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge. n. 448 del 2001. Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è natura/iter preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 cit. Di conseguenza, nell'elencazione dell'art. 19 cit., va incluso ogni atto che non rappresenti un mero invito bonario preordinato ad un dialogo preventivo con il contribuente, bensì un vero e proprio atto autoritativo volto a portare a conoscenza del contribuente una pretesa già formata e ben individuata nell'on e nel quantum con intimazione ad esaudirla sotto pena degli atti esecutivi (Cass. 06/06/2017, n. 14045). Sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ. a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (Cass. 25/02/2009, n. 4513).

5.3. Il preavviso di iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 comma 2-bis D.P.R. n. 602 del 1973, va incluso negli atti impugnabili perché porta a conoscenza del contribuente una precisa e definitiva pretesa tributaria (Cass. 02/09/2024, n. 23528).

Tuttavia, l'impugnazione di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, ma, cionondimeno, avente natura di atto impositivo, rappresenta una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo. (Cfr. Cass. 02/11/2017, n. 26129 che ha cassato con rinvio la decisione dei giudici di merito che avevano ritenuto inammissibile l'impugnazione dell'iscrizione ipotecaria per crediti tributari, non preceduta dall'impugnazione del preavviso di tale iscrizione). La mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 cit. non determina, infatti, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici ivi previsti.

Sebbene il preavviso di iscrizione ipotecaria, - procedimentalmente obbligatorio - sia autonomamente impugnabile, è altresì evidente che lo stesso non rientra nell'elenco di cui all'art. 19 cit. Quindi, la sua impugnazione non può che considerarsi meramente



facoltativa e non preclusiva di quella del successivo atto di iscrizione ipotecaria, la cui natura di atto autonomamente ed obbligatoriamente impugnabile è invece sancita da tale disposizione legislativa processuale.

Ne discende che la mancata opposizione al preavviso di iscrizione ipotecaria non produce conseguenze pregiudizievoli definitive per il contribuente, mentre, una volta emesso l'atto tipico impugnabile (l'iscrizione di ipoteca), viene addirittura meno il suo interesse a una decisione relativa all'atto impugnato in via facoltativa (Cass. n. 23528 del 2024 cit.)

5.4. Erra, dunque, il giudice tributario di appello e falsamente applica gli artt. 77, comma 2-bis, D.P.R. n. 602 del 1973 e 19, D.Lgs. n. 546 del 1992 allorché afferma che l'impugnazione dell'iscrizione ipotecaria era preclusa dalla mancata impugnazione del preavviso di iscrizione ipotecaria, ancorché, eventualmente, ritualmente notificato.

5.5. Di conseguenza, restano assorbiti gli ulteriori motivi con i quali il contribuente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto che il preavviso fosse stato regolarmente notificato.

6. In conclusione, in accoglimento del quarto motivo di ricorso, assorbiti gli altri, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

