



REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: cartella di pagamento- sanzioni – avviso di accertamento – sospensione cautelare – ricorso tributario – tardività – rilievo officioso

Composta da

Roberto Succio	- Presidente -	
Gianluca Grasso	- Consigliere -	R.G.N. 7462/2017
Giovanni Galasso	- Consigliere -	Cron.
Raffaella Brogi	- Consigliere -	AC -30/1/2026
Luigi D'Alessandro	- Consigliere rel. -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7462/2017 R.G. proposto da

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

– *ricorrente* –

contro



██████ **S.r.l. in liquidazione**, in persona del liquidatore *pro tempore*
████████████████████, rappresentata e difesa dall'avv. ████████████████████

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 4634/2016 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 14/9/2016.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 30 gennaio 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. La ████████ S.r.l. in liquidazione impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Varese una cartella di pagamento traente origine da due atti di contestazione e irrogazione di sanzioni per violazioni di norme tributarie in relazione agli anni dal 2007 al 2011, mai impugnati dalla società contribuente.
2. Il Giudice di prime cure accolse il ricorso.
3. La Commissione tributaria regionale della Lombardia, investita dell'appello dell'Agenzia delle entrate, respinse il gravame, evidenziando, in sintesi, che la cartella era stata illegittimamente emessa senza tener conto di un'ordinanza di sospensione in via cautelare dei prodromici avvisi di accertamento da cui derivavano le sanzioni irrogate, a nulla rilevando, siccome fatto sopravvenuto, che il ricorso avverso quegli avvisi di accertamento fosse stato poi rigettato all'esito del giudizio di merito; e che la mancata impugnazione degli atti di contestazione delle sanzioni non ne determinava la definitività giacché, essendo stati impugnati i presupposti avvisi di accertamento, non vi era alcun onere per la contribuente di impugnare autonomamente e separatamente anche gli atti di contestazione.



4. Avverso tale ultima pronuncia l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a quattro motivi, cui la █████ S.r.l. in liquidazione ha resistito con controricorso.

5. Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott.ssa Olga Pirone, ha depositato requisitoria scritta chiedendo il rigetto del ricorso.

6. Con ordinanza interlocutoria assunta all'esito dell'adunanza camerale dell'8 aprile 2025 questa Corte ha disposto l'integrazione del contraddittorio nei confronti dell'agente della riscossione, Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A., soggetto che, pur essendo stato parte del giudizio nei due gradi di merito, non risultava aver ricevuto la notifica del ricorso per cassazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare si osserva che l'evoluzione giurisprudenziale di questa Corte conduce nel caso in esame ad escludere – così superando la decisione interlocutoria cui si è fatto dianzi cenno – la necessità di integrare il contraddittorio nei confronti dell'agente della riscossione.

1.1. La cartella di pagamento che viene qui in rilievo è stata impugnata dalla contribuente, come si può evincere dalla lettura del ricorso di primo grado, per ragioni non esclusivamente legate alla regolarità o alla validità degli atti esecutivi, essendo stata infatti dedotta, tra l'altro, la possibile caducazione dell'atto di irrogazione delle sanzioni quale conseguenza dell'annullamento degli avvisi di accertamento fondati sui medesimi fatti, avvisi separatamente impugnati dinanzi all'autorità giudiziaria.

In controversie di questo tipo, ferma restando la legittimazione passiva, per così dire "naturale", dell'ente impositore siccome titolare del diritto di credito controverso, sussiste altresì una generale legittimazione passiva dell'esattore quale soggetto incaricato della riscossione delle somme della cui debenza si controverte. A tale conclusione si giunge sulla base del



disposto dell'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, a mente del quale «*Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite*»: se l'azione del contribuente è svolta direttamente nei confronti dell'ente creditore, il concessionario è vincolato alla decisione del giudice nella sua qualità di *adiectus solutionis causa*; se la medesima azione è svolta nei confronti del concessionario, questi, se non vuole rispondere dell'esito eventualmente sfavorevole della lite, deve chiamare in causa l'ente titolare del diritto di credito. In ogni caso, l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi di azione svolta avverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio.

L'enunciato principio di responsabilità esclude che il giudice debba ordinare *ex officio* l'integrazione del contraddittorio, in quanto non sussiste tra ente creditore e concessionario una fattispecie di litisconsorzio necessario, anche in ragione dell'estraneità del contribuente al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore (Cass. n. 30792/2024; nello stesso senso Cass., sez. un., n. 11676/2024 che, pur pronunciandosi sulla diversa ipotesi di mancata citazione in appello di una parte che ha partecipato al giudizio di primo grado, ha affermato un principio di portata generale, senz'altro valevole anche nel caso in esame).

Nella fattispecie, la mancata evocazione dinanzi a questa Corte dell'agente della riscossione, che pure ha partecipato ad entrambi i gradi del giudizio di merito, non impone, per quanto detto, l'integrazione del contraddittorio.



1.2. Per completezza, va poi osservato che l'accoglimento, per le ragioni che oltre si diranno, del ricorso dell'Agenzia delle entrate rende comunque irrilevante integrare il contraddittorio nei confronti dell'agente della riscossione, il cui interesse nella causa è sostanzialmente sovrapponibile a quello dell'ente ricorrente e non viene in alcun modo compromesso dalla sua mancata partecipazione al giudizio di legittimità (v. Cass. n. 11825/2025 nonché Cass. n. 15106/2013, che, proprio con riguardo al tema dell'estensione del contraddittorio nel giudizio di cassazione, escludono la necessità di attività processuali che si traducano in un aggravio di spese e in un allungamento dei termini per la definizione del giudizio, senza comportare alcun beneficio per la garanzia dell'effettività dei diritti processuali delle parti).

2. Sempre in via preliminare, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla controricorrente in ragione dell'asserita inesistenza giuridica della notificazione dello stesso, eseguita a mezzo Pec prima dell'attivazione del processo telematico tributario in Lombardia (sede del difensore domiciliatario che ha ricevuto la notifica del ricorso) e nel Lazio (sede di questa Suprema Corte).

Deve infatti osservarsi che l'art. 62 d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che «*Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto*». Restando assoggettato alla disciplina generale, il ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie va pertanto notificato nelle forme ivi previste, salvo quanto disposto della legge n. 53 del 1994 e successive modificazioni (Cass. n. 25395/2014). Con riferimento al caso di specie, l'art. 3-*bis* legge n. 53 del 1994, inserito dall'art. 16-*quater* d.l. n. 179 del 2012 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 221 del 2012, applicabile anche alla notifica del ricorso per cassazione, già prevedeva, al momento della notifica del ricorso qui in



esame, la facoltà per gli avvocati, senza necessità di preventiva autorizzazione del Consiglio dell'Ordine di appartenenza, di notificare atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale a mezzo della posta elettronica certificata (in questi termini Cass. n. 33707/2023).

Ne deriva che la notificazione a mezzo Pec del ricorso ora in esame è valida anche se eseguita prima dell'entrata in vigore del processo tributario telematico.

3. Deve altresì respingersi l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dalla controricorrente in ragione dell'asserita inammissibilità dell'appello dell'Agenzia delle entrate siccome privo delle necessarie indicazioni richieste dall'art. 342, comma 1, c.p.c.

Va infatti data continuità al principio, già espresso da questa Corte, secondo cui in tema di giudizio per cassazione, qualora la sentenza impugnata con ricorso principale abbia, sia pur implicitamente, risolto in senso sfavorevole alla parte vittoriosa una questione preliminare o pregiudiziale, il ricorso per cassazione dell'avversario impone a detta parte, che intenda sottoporre all'esame della Corte la medesima questione, di proporre ricorso incidentale, non potendo la stessa limitarsi a ripresentarla con il controricorso, atteso che la struttura del procedimento di legittimità, che non è soggetto alla disciplina dettata per l'appello dall'art. 346 c.p.c., pone a carico dell'intimato l'onere dell'impugnazione anche in caso di soccombenza teorica e non solo pratica (Cass. n. 33109/2021).

Pertanto, anche volendo tralasciare il fatto che la controricorrente non ha neppure indicato quali sarebbero le «*tassative indicazioni*» di cui l'atto di appello dell'Agenzia sarebbe privo, la questione non può essere in questa sede esaminata, non essendo stata dedotta con apposito ricorso incidentale.



4. Con il primo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 21, comma 1, e 22, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 poiché la sentenza impugnata, nel dichiarare inammissibile l'eccezione dell'Agenzia delle entrate di tardività dell'originario ricorso siccome proposta nel giudizio di primo grado dal solo agente della riscossione e da questi non riproposta nel giudizio d'appello, non ha considerato che l'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

5. Il motivo è fondato.

5.1. Va anzitutto rilevato che, contrariamente a quanto eccepito dalla controricorrente, il motivo in esame non viola il principio di autosufficienza in quanto nel corpo del ricorso (v. pag. 5) è stata integralmente riportata la parte dell'atto di appello nella quale l'Agenzia appellante si doleva dell'omessa pronuncia da parte della CTP sull'eccezione di inammissibilità dell'originario ricorso per tardività, parte che qui di seguito si trascrive: *«Preliminarmente si eccepisce l'omessa pronuncia da parte della Commissione in merito all'eccezione sollevata da Equitalia di inammissibilità del gravame per tardività. Nella propria costituzione in giudizio Equitalia evidenziava di avere notificato la cartella di pagamento in data 20/03/2014 (cfr All. 3 costituzione Equitalia) e rilevava che il ricorso è stato spedito il 22/05/14 oltre il termine di 60 giorni previsto dall'art 21 Dlgs 546/92. Il ricorso è stato spedito anche all'odierno appellante nella medesima data. La sentenza non ha esaminato l'eccezione proposta così violando non solo l'art 112 cpc ma l'art 21 Dlgs 546192. La norma infatti prevede che il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato. Si chiede dunque a codesta Commissione di dichiarare l'inammissibilità del ricorso».*



Né rileva il fatto che nel ricorso l'Agenzia delle entrate sostenga, poi, che la cartella è stata notificata via Pec il 21 marzo 2014 – circostanza che la società contribuente sostiene non essere mai stata prima d'ora dedotta in giudizio – atteso che, quale che sia l'esatta data (20 o 21 marzo 2014) e la specifica modalità di notificazione della cartella (via pec o con altro mezzo), la censura della ricorrente è comunque chiaramente diretta ad evidenziare la tardività del ricorso introduttivo, notificato solo il 22 maggio 2014, oltre il termine di decadenza di sessanta giorni.

5.2. Ai sensi dell'art. 22, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, nella formulazione vigente *ratione temporis*, l'inammissibilità del ricorso avverso gli atti tributari è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Questa Corte ha precisato la portata della norma citata, chiarendo che la pronuncia di inammissibilità del ricorso introduttivo è preclusa solo quando la relativa eccezione sia stata sollevata per la prima volta nel giudizio di cassazione, allorché il suo esame implichi un accertamento in fatto (v. Cass. n. 17363/2020 e i precedenti in essa citati), situazione che non ricorre nella specie, atteso quanto dianzi esposto circa la proposizione dell'eccezione di tardività del ricorso già nel corso del giudizio di merito.

5.3. La sentenza impugnata, nell'affermare che l'eccezione di tardività sollevata nel giudizio d'appello dall'Agenzia delle entrate era inammissibile poiché l'Agenzia non l'aveva proposta in primo grado né aveva aderito a quella allora proposta dall'agente della riscossione, che però non l'aveva riproposta nel giudizio di gravame essendo rimasto in questo contumace, si è posta in contrasto con la norma poc'anzi citata, sancendo una preclusione in realtà inesistente.

L'esame di detta eccezione di tardività – che involge un accertamento di fatto e che, per quanto detto, è senz'altro consentito (*rectius*, imposto) al giudice d'appello – sarà svolto nella fase di rinvio.



6. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 16 e 18 d.lgs. n. 472 del 1997 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto che, una volta impugnato l'avviso di accertamento, il contribuente non ha l'onere di impugnare autonomamente anche l'atto di contestazione, con la conseguenza che l'Ufficio non può iscrivere a ruolo le sanzioni ritenendole definitive per mancata impugnazione. Secondo la ricorrente la CTR avrebbe dunque errato nel ritenere sussistente un rapporto di pregiudizialità tra avviso di accertamento e atto di contestazione delle sanzioni, rapporto di pregiudizialità non previsto da alcuna norma.

7. Il motivo è fondato.

7.1. La procedura di irrogazione delle sanzioni è contemplata, con riferimento a tutti i tributi (cfr. Cass. n. 20938/2013), dall'art. 16 d.lgs. n. 472 del 1997, e prevede, nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, la notifica al trasgressore e agli eventuali coobbligati, dell'atto di contestazione, da parte dell'Ufficio o dell'ente competente, laddove la sanzione non sia irrogata contestualmente all'avviso di accertamento (art. 17, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997). Entro il termine di proposizione del ricorso, il trasgressore ed i soggetti obbligati in solido, possono decidere: a) di addivenire alla definizione agevolata della controversia, pagando un importo pari ad un terzo della misura indicata, con conseguente esclusione anche delle sanzioni accessorie (art. 16, comma 3, d.lgs. n. 472 del 1997); b) di presentare deduzioni difensive all'atto di contestazione delle sanzioni, al fine di provocare un provvedimento dell'Ufficio o dell'ente competente, che può accogliere le deduzioni o irrogare le sanzioni con atto motivato anche in merito al mancato accoglimento delle deduzioni medesime (art. 16, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997), atto impugnabile davanti al competente giudice tributario; c) di impugnare senz'altro,



davanti al competente giudice tributario, l'atto di contestazione sanzioni, il quale si trasforma *ex lege* in provvedimento d'irrogazione delle stesse (art. 16, comma 4, e art. 18 d.lgs. n. 472 del 1997).

7.2. Non è dubbio, peraltro, che procedimento per irrogazione delle sanzioni e procedimento di accertamento del tributo sono del tutto autonomi (Cass. n. 17529/2012; Cass. n. 10778/2015), tanto che il primo non postula affatto la definitività del secondo (Cass. n. 20938/2013, cit.), e sono soggetti, pertanto, ad una disciplina del tutto differente e non sovrapponibile (così anche Cass. n. 20864/2020).

7.3. In ragione dell'acclarata autonomia tra i due procedimenti, va dunque escluso che l'avviso di accertamento abbia carattere prodromico rispetto all'atto di contestazione delle sanzioni, così come va escluso che l'impugnazione dell'avviso sollevi il contribuente dall'onere di impugnare l'atto di contestazione nel termine di decadenza previsto per legge (in questo senso v. la già citata Cass. n. 20864/2020, che ha escluso che l'istituto dell'accertamento per adesione di cui al d.lgs. n. 218 del 1997, previsto unicamente per gli avvisi di accertamento e per gli avvisi di rettifica, trovi applicazione nel caso di atto di contestazione sanzioni, anche se emesso contestualmente ad un avviso di accertamento relativo ai tributi cui le sanzioni si riferiscano, con la conseguenza che l'eventuale proposizione dell'istanza non sospende il termine per la sua impugnazione).

A maggior ragione, e sulla scia del medesimo principio di autonomia, non può fondatamente sostenersi che la sospensione cautelare dell'avviso di accertamento impugnato dinanzi al giudice tributario possa precludere l'iscrizione a ruolo delle sanzioni stabilite da un atto di contestazione che non sia stato tempestivamente impugnato.

7.4. La sentenza impugnata, nell'affermare che gli avvisi di accertamento sono atti presupposti, da cui i due atti di contestazione sanzioni per cui è



causa derivano, e che la definitività delle sanzioni in pendenza dei ricorsi avverso gli avvisi, peraltro cautelativamente sospesi, costituisce un paradosso, si è posta in patente antitesi con i principi sopra enunciati.

8. L'accoglimento del secondo motivo di ricorso comporta l'assorbimento degli ultimi due, con i quali l'Agenzia fiscale ha dedotto l'erroneità della sentenza impugnata per non aver dato rilievo alla cessazione degli effetti della sospensione cautelare degli avvisi in conseguenza del rigetto del ricorso avverso gli stessi (terzo motivo) nonché per non aver considerato che il contenzioso originato dall'impugnazione degli avvisi di accertamento riguardava l'Iva, mentre le sanzioni erano state applicate ai sensi dell'art. 8, comma 2, d.l. n. 16 del 2012, e quindi per violazioni di norme riguardanti le imposte sul reddito (quarto motivo).

9. In conclusione, il ricorso deve essere accolto in relazione al primo e al secondo motivo, assorbiti gli altri, e la sentenza impugnata va cassata con conseguente rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà ad un nuovo esame nonché a regolare le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo e il secondo motivo del ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 30 gennaio 2026.

Il Presidente

Roberto Succio

