

udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 11 marzo 2026 dal Consigliere dott. Lucio Luciotti.

FATTI DI CAUSA

1. In controversia avente per oggetto l'impugnazione di una cartella di pagamento emessa nei confronti di [REDACTED] per l'anno d'imposta 2008 a seguito di iscrizione a ruolo straordinario ex art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, effettuata sul presupposto del fondato pericolo per il buon esito della riscossione di quanto risultante dal controllo automatizzato ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 della dichiarazione modello Unico 2009, con la sentenza in epigrafe indicata la CTR della Lombardia, dichiarato il difetto di giurisdizione sulle somme iscritte a ruolo per contributi INPS, rilevato altresì il difetto di legittimazione passiva del concessionario per la riscossione, accoglieva l'appello del contribuente avverso la sfavorevole sentenza di primo grado ritenendo insussistente il *periculum* per la riscossione e, conseguentemente, annullava la cartella impugnata.

2. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione affidato ad un unico motivo, cui replicava l'intimato con controricorso.

3. Il contribuente depositava istanza di sospensione del giudizio ai sensi della legge n. 197 del 2022.

4. Questa Corte, sul rilievo che ai fini della sospensione del giudizio era sufficiente la mera dichiarazione della parte legittimata di volersi avvalere della predetta definizione agevolata, con ordinanza n. 10160/2023 accoglieva l'istanza del contribuente e disponeva la sospensione del giudizio fino alla data del 10 luglio 2023 ai sensi dell'art. 1, comma 197, della legge n. 197 del 2022.

5. Successivamente, con atto del 21 giugno 2024, l'Agenzia ricorrente, sulla scorta della comunicazione della Direzione Provinciale 2 di Milano, in base alla quale la causa non risultava



interessata da domande di definizione della controversia ex art. 1 della L. 197/2022, ha depositato istanza di fissazione dell'udienza per la decisione del ricorso.

È stata quindi fissata l'odierna camera di consiglio ex art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. La ricorrente con l'unico motivo di ricorso, dedotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., deduce la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997, in combinato disposto dagli artt. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973 e 2 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Sostiene la ricorrente che i giudici di appello, rilevata la mancanza del requisito del pericolo per la riscossione, ai fini dell'iscrizione a ruolo straordinario ex art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, avrebbero dovuto procedere alla conversione del predetto ruolo straordinario in quello ordinario e, quindi, trattandosi di cartella emessa a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione, riconoscere la pretesa erariale nei limiti delle somme che potevano essere richieste con ruolo ordinario, ovvero per intero con riferimento ai tributi e ai relativi interessi e per una quota frazionata delle sanzioni, ex art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997.

2. Pare opportuno preliminarmente rilevare, in fatto, che a seguito di controllo ex art. 36-*bis*, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 della dichiarazione dei redditi Modello Unico 2009, per l'anno d'imposta 2008, e alla ritenuta sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione delle somme che la società contribuente avrebbe dovuto versare per imposte dirette, IVA e IRAP, nonché per sanzioni ed interessi, l'Agenzia delle entrate procedette all'iscrizione a ruolo straordinaria ex art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973, a seguito della quale emise la cartella di pagamento oggetto di impugnazione.



3. L'interesse dell'Agenzia delle entrate di procedere ad iscrizione a ruolo straordinaria ex art. 15-*bis* del d.P.R. n. 602 del 1973 anche nell'ipotesi, come quella di specie, di controllo automatizzato della dichiarazione reddituale - in relazione al quale l'amministrazione finanziaria può, ai sensi dell'art. 14 del d.P.R. citato, procedere ad iscrizione a ruolo a titolo definitivo sia delle imposte che degli interessi e di quota parte delle sanzioni - discende dalla necessità di esigere il pagamento per intero anche delle sanzioni comminate al contribuente, che non sarebbe consentita in caso di iscrizione a ruolo ordinaria, ex art. 14 citato, ostandovi la disposizione di cui all'art. 19, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 che prevede che *«In caso di ricorso alle commissioni tributarie, anche nei casi in cui non è prevista riscossione frazionata»*, come appunto nell'ipotesi di cartella emessa a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione, *«si applicano le disposizioni dettate dall'articolo 68, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario»*.

In pratica, in detta situazione, a seguito di impugnazione dinanzi al giudice tributario della cartella di pagamento ex artt. 36 *bis* d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, susseguente ad iscrizione ruolo ordinaria, le sanzioni potevano essere pretese dall'amministrazione finanziaria non per intero ma nelle quote indicate per ciascun grado di giudizio nel citato art. 68.

Non così con la cartella di pagamento emessa a seguito di iscrizione a ruolo straordinaria.

4. Ciò posto, ricorda il Collegio che secondo la giurisprudenza di questa Corte la cartella di pagamento che, come nel caso in esame, 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 (cfr. Cass. n. 22306/2021, che richiama Cass. n. 9799/2017; Cass. n. 28276/2013; Cass. Sez. U. n. 11722/2010; Cass. n. 26330/2009) e, nel caso di iscrizione a ruolo straordinaria, che pure è il caso di specie, occorre che la cartella di pagamento dia, altresì, conto - sia pure succintamente - della formazione del ruolo straordinario e, conseguentemente, della sussistenza del fondato pericolo per la riscossione (cfr. Cass. n. 22306/2021, citata, che richiama Cass. n. 12239/2017 nonché Cass. n. 7795/2020).

La prima delle citate pronunce (Cass. n. 22306/2021) afferma, condivisibilmente, che «La necessità di indicare, già in sede di emissione della cartella di pagamento, le ragioni che hanno legittimato l'Amministrazione finanziaria alla formazione del ruolo straordinario risponde, del resto, al principio generale codificato all'art. 7, primo comma, della l. 27 luglio 2000, n. 212, 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».

5. Da ciò discendono due conseguenze.

5.1. La prima, che la cartella di pagamento emessa a seguito di iscrizione a ruolo, sia essa ordinaria o straordinaria, dev'essere sempre motivata con riferimento alla pretesa erariale e, nel secondo caso, anche con riferimento alla sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione.

5.2. La seconda, che il contribuente che impugna la cartella di pagamento emessa a seguito di iscrizione a ruolo straordinaria ha l'onere di contestare entrambi i predetti presupposti giacché, se si limita a contestare, come nel caso di specie, il solo profilo relativo al



periculum, il giudice tributario, stante la natura di impugnazione-merito del processo tributario (Cass. n. 24881/2025; n. 31827/2024), non può annullare *in toto* la cartella di pagamento, ma deve provvedere in ordine alla pretesa erariale escludendo i soli effetti dell'iscrizione a ruolo straordinaria, conservando, quindi, quegli effetti che derivano dall'iscrizione a ruolo ordinaria.

A ben vedere, non si tratta di una vera e propria "conversione" dell'iscrizione a ruolo straordinaria in quella ordinaria, come sostiene la ricorrente, ma nel mantenimento degli effetti di una iscrizione a ruolo, quella ordinaria, che è ricompresa necessariamente in quella straordinaria, sicché il giudice che pronunci sulla pretesa erariale non incorre nel vizio di ultrapetizione.

Va quindi affermato il seguente principio di diritto: «In materia di iscrizione a ruolo ordinaria o straordinaria ex art. 15 del d.P.R. n. 602 del 1973, la cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione, costituendo il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, dev'essere motivata con riferimento alla pretesa erariale e, nel secondo caso, anche con riferimento alla sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione, sicché, il contribuente che impugna quest'ultima ha l'onere di contestare entrambi i predetti presupposti giacché, se si limita a contestare il solo profilo relativo alla sussistenza del fondato pericolo per la riscossione, il giudice tributario, stante la natura di impugnazione-merito del processo tributario, non può annullare *in toto* la cartella di pagamento, ma deve provvedere in ordine alla pretesa erariale escludendo i soli effetti dell'iscrizione a ruolo straordinaria e conservando quegli derivanti dall'iscrizione a ruolo ordinaria, riducendo quindi le sanzioni nei limiti di quanto previsto dall'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992».

6. In estrema sintesi, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio al giudice di appello che riesaminerà la vicenda



processuale alla stregua dei principi sopra enunciati e provvederà anche alla regolamentazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 11 marzo 2026

Il Presidente
Francesco FEDERICI

