



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Lucio Napolitano · Presidente
Gianluca Bordon · Consigliere
Cesare Taraschi · Consigliere Rel.
Luigi La Battaglia · Consigliere
Francesco Balato · Consigliere

Oggetto: Comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria ex art. 77, co. 2-bis, d.P.R. 602/1973 – Impugnazione – Sopravvenuto annullamento dell'iscrizione ipotecaria anch'essa impugnata – Cessazione della materia del contendere – Sussiste - Fondamento.

ha pronunciato la seguente

CC 05/03/2026

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28549/2018 R.G. proposto da:

██████████ (C.F. ██████████), rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████

– *ricorrente* –

contro

ADER - AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE, in persona del Presidente *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *controricorrente* –

E

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*

– *intimata* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, n. 1239/18, depositata il 27/02/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 05/03/2026 dal Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. ██████████ impugnava, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma, la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria n. ██████████, notificatagli dall'Equitalia Sud, quale agente



della riscossione, in relazione a tre cartelle di pagamento e ad un avviso di accertamento.

A sostegno del ricorso il contribuente deduceva l'intervenuto annullamento di alcune cartelle in sede giudiziale, l'illegittimità delle cartelle quali titoli per procedere in via cautelare e la mancata indicazione, nell'atto opposto, delle modalità di attivazione della tutela giudiziale.

La CTP rigettava il ricorso, sostenendo la correttezza della pretesa iscritta a ruolo e l'infondatezza delle doglianze sollevate avverso il preavviso di ipoteca.

2. Il contribuente impugnava la sentenza dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio, la quale, rilevato che al momento della notifica del preavviso d'ipoteca i sottostanti titoli sussistevano, sicché risultava rispettata la soglia minima di euro 8.000,00 per poter procedere ad iscrizione ipotecaria, rigettava l'appello.

3. Ha proposto ricorso per cassazione il contribuente, affidandosi a due motivi.

L'Agenzia delle entrate-Riscossione resiste con controricorso, col quale chiede dichiararsi la cessazione della materia del contendere con compensazione delle spese giudiziali.

È rimasta invece intimata l'Agenzia delle entrate.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 05/03/2026.

Il ricorrente ha depositato memoria ex art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, vertente sull'annullamento dei titoli posti a base dell'atto opposto, con conseguente violazione dei diritti di difesa del contribuente.

La CTR ha dato atto dell'avvenuto annullamento dei titoli posti a fondamento dell'iscrizione ipotecaria n. [REDACTED] facente seguito al preavviso di iscrizione oggetto di causa, e tuttavia ha



erroneamente ritenuto che tale preavviso fosse ugualmente legittimo in quanto, alla data di notifica dello stesso, i sottostanti titoli erano ancora validi.

2. Con il secondo motivo si deduce la nullità della sentenza e del procedimento e l'omesso esame delle sentenze emesse tra le parti sulle stesse questioni, la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697, primo comma, c.c. e dell'art. 324 c.p.c., nonché l'ultrapetizione e la violazione dell'art. 112 c.p.c.

3. Preliminarmente va rilevata l'intervenuta cessazione della materia del contendere.

3.1 Occorre premettere che, ai sensi del comma 2-*bis* dell'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973, introdotto dal d.l. n. 70/2011, convertito, con modif., in legge n. 106/2011, «*L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1*»; il comma 1 del medesimo art. 77 prevede, a sua volta, che «*Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede*».

Questa Corte ha statuito che la comunicazione di preavviso di iscrizione ipotecaria prevista, a pena di nullità, dall'art. 77, comma 2-*bis*, cit., non ha finalità endoprocedimentale partecipativo-istruttoria volta alla migliore definizione dell'interesse pubblico, ma è diretta a consentire al debitore di presentare osservazioni per evitare l'adozione del provvedimento finale (l'iscrizione), nonché finalità extraprocedimentale compulsoria di spingerlo all'adempimento (Cass. 21/09/2021, n. 25600).

In relazione ai cd. atti "facoltativamente impugnabili", il percorso giurisprudenziale in materia tributaria ha portato a consentire il ricorso al



giudice tributario contro gli atti che, anche se non assumono le caratteristiche proprie di quelli elencati all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, comunque recano l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che li sorreggono e portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza imporgli di attendere che tale pretesa si vesta della forma autoritativa, riconducibile ad uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili (Cass., Sez. U., 11/05/2009, n. 10672; Cass. 11/05/2012, n. 7344; Cass. 27/09/2017, n. 22497; Cass. 30/10/2018, n. 27601).

Nelle pronunce richiamate si assume che l'elencazione di tali atti, contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, pur essendo tassativa, deve essere interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della P.A. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione tributaria, operato con la legge n. 448/2001. Viene, in particolare, riconosciuto, in capo al contribuente, al momento della ricezione della notizia della pretesa tributaria, l'interesse, ex art. 100 c.p.c., a richiedere su di essa una pronuncia giudiziale idonea ad acquisire effetti non più modificabili e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, che svolga una funzione di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico (Cass. 21/10/2021, n. 30736).

3.2 In tale novero di atti impugnabili rientra anche la comunicazione preventiva d'iscrizione ipotecaria, avendo questa Corte ribadito la necessità che l'iscrizione ipotecaria debba essere preceduta da una siffatta comunicazione, che consenta al contribuente d'interloquire in materia (Cass. 10/01/2017, n. 380), in ragione della natura dell'iscrizione ipotecaria quale atto lesivo della sfera giuridica patrimoniale del destinatario (Cass. 05/09/2016, n. 17612; Cass. 19/02/2016, n. 3316).



La comunicazione preventiva in esame, in particolare, prevede un termine per pagare o rateizzare, procedendosi in difetto all'iscrizione pregiudizievole, e, come appena visto, deve precedere l'iscrizione vera e propria, ragion per cui senz'altro deve ritenersi come manifestazione anticipata della pretesa impositiva.

3.3 Si è, altresì, precisato che l'impugnazione da parte del contribuente di un atto - nella specie, preavviso di iscrizione ipotecaria - non espressamente indicato dall'art. 19 d.lgs. n. 546/1992 ma cionondimeno avente natura di atto impositivo, rappresenta una facoltà e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione dell'atto successivo (Cass. 08/06/2022, n. 18525; Cass. 02/11/2017, n. 26129).

3.4 Una volta ammessa l'impugnazione facoltativa dell'atto, resta però pur sempre necessaria l'impugnazione dell'atto tipico che sia poi adottato, per evitare il consolidamento della pretesa tributaria, tant'è che, una volta emesso tale atto, viene meno l'interesse del contribuente ad una decisione che riguardi l'atto impugnato in via facoltativa (Cass. 08/09/2022, n. 26534; Cass. 11/05/2012, n. 7344). In effetti, se l'atto tipico (nella specie, iscrizione ipotecaria) viene impugnato, l'unico giudizio che rileva è quello avverso quest'ultimo, mentre, se non viene impugnato, il ricorso antecedentemente proposto avverso l'atto facoltativamente impugnabile diviene inutile, stante l'avvenuto consolidamento degli effetti propri dell'atto tipico (Cass. n. 26534/2022 e Cass. n. 30736/21, entrambe cit.).

3.5 Nel caso di specie, è lo stesso contribuente a rappresentare, nel ricorso per cassazione, di aver impugnato anche l'iscrizione ipotecaria n. [REDACTED] successivamente effettuata dall'agente della riscossione, preannunciata con il preavviso in esame, e che tale iscrizione è stata annullata dalla CTP di Roma con sentenza n. 260/23/2018, passata in giudicato.



3.6 Ebbene, l'annullamento dell'iscrizione ipotecaria comporta la cessazione della materia del contendere nell'ambito del presente giudizio avente ad oggetto il preavviso di iscrizione, essendo stato quest'ultimo sostituito dall'iscrizione ipotecaria a sua volta venuta meno. Difetta, invero, l'interesse del contribuente a prevenire, con l'impugnazione del preavviso d'ipoteca, gli effetti pregiudizievoli discendenti da un'iscrizione ipotecaria già annullata.

4. In definitiva, va dichiarata la cessazione della materia del contendere, la cui sopravvenienza giustifica anche la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

Non trova, infine, applicazione il meccanismo sanzionatorio del raddoppio del contributo unificato di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della legge n. 228/2012, in quanto tale disposizione è applicabile solo ove il procedimento per cassazione si concluda con integrale conferma della statuizione impugnata, ovvero con la "ordinaria" dichiarazione di inammissibilità del ricorso, non anche nell'ipotesi di declaratoria di sopravvenuta cessazione della materia del contendere, poiché essa determina la caducazione di tutte le pronunce emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in cosa giudicata, rendendo irrilevante la successiva valutazione della virtuale fondatezza, o meno, del ricorso in quanto avente esclusivo rilievo in merito alla regolazione delle spese del giudizio di legittimità (Cass. 20/07/2021, n. 20697; Cass. 10/02/2017, n. 3542).

P.Q.M.

dichiara cessata la materia del contendere e compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 05/03/2026.

Il Presidente

Lucio Napolitano

