

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**PRIMA SEZIONE CIVILE**

Composta dai Magistrati:

FRANCESCO TERRUSI - Presidente -  
ALBERTO PAZZI - Consigliere -  
ANDREA FIDANZIA - Consigliere -  
GIUSEPPE DONGIACOMO - Rel.Consigliere -  
ROBERTO AMATORE - Consigliere -

Oggetto

AMMISSIONE AL PASSIVO CON  
LA RISERVA PREVISTA DALL'ART.  
88 DEL D.P.R. N. 602/1973

Ud. 29/11/2024 - CC

R.G.N. 8091/2024

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso 8091-2024 proposto da:

COMUNE DI VILLASANTA, rappresentato e difeso dall'Avvocato  
MAURIZIO ZOPPOLATO per procura in calce al ricorso;

**- ricorrente -**

**contro**

FALLIMENTO LOMBARDA PETROLI S.R.L., rappresentato e difeso  
dall'Avvocato MANUELA RESTA per procura in calce al  
controricorso;

**- controricorrente e ricorrente incidentale -**

avverso il DECRETO N. 267/2024 del TRIBUNALE DI MONZA del  
27/2/2024;

udita la relazione della causa svolta dal Consigliere GIUSEPPE  
DONGIACOMO nell'adunanza in camera di consiglio del  
29/11/2024;

**FATTI DI CAUSA**

**1.1.** Il Comune di Villasanta ha proposto domanda  
d'insinuazione al passivo del Fallimento Lombarda Petroli s.r.l.,  
dichiarato con sentenza del 22/11/2017, chiedendo  
l'ammissione dei seguenti crediti: - €. 24,299,00, in  
prededuzione, per l'IMU maturata sugli immobili di proprietà



della società fallita dopo la sentenza di fallimento; - €. 4.701.222,00, con il privilegio di cui all'art. 2752, comma 3°, c.c., per l'ICI relativa all'anno 2011 e per l'IMU relativa agli anni 2012-2017, oltre sanzioni e interessi.

**1.2.** Il curatore, nel progetto di stato passivo, ha eccepito che il Fallimento aveva impugnato dinanzi alla commissione tributaria provinciale gli avvisi di accertamento relativi alle omesse dichiarazioni e agli omessi versamenti di ICI ed IMU per il periodo intercorrente tra il 2011 e il 2017.

**1.3.** Il giudice delegato, all'udienza del 18/4/2018, ha ammesso il credito azionato con riserva dell'esito del giudizio pendente avanti alla commissione tributaria provinciale, sul dichiarato rilievo che si tratta di "*credito derivante da avvisi di accertamento imu anni 2011-2017, impugnati dal fallimento, ... non determinato nè nell'an nè nel quantum*".

**1.4.** La commissione tributaria provinciale, con la sentenza n. 4995 del 25/11/2019, ha parzialmente accolto il ricorso proposto dal Fallimento, stabilendo, in particolare, che: - il valore di mercato degli immobili, per tutte le annualità tra il 2011 e il 2017, era pari a €. 12.500.000; - le imposte dovute dovevano essere ricalcolate sulla base di tale valore; - le sanzioni dovevano essere rideterminate facendo applicazione del criterio del cumulo giuridico.

**1.5.** La sentenza, confermata dalla commissione tributaria regionale in data 9/11/2020, non è stata impugnata ed è, quindi, passata in giudicato.

**1.6.** Il Comune, preso atto della definizione della controversia tributaria, con istanza del 1/3/2023, ha, quindi, chiesto al giudice delegato lo scioglimento della riserva sull'ammissione del credito al passivo, chiedendone la rideterminazione nella somma complessiva di € 1.376.477, di



cui: - €. 846.477, per gli importi dovuti per ICI e IMU; - €. 530.000, per le sanzioni.

**1.7.** Il curatore, dal suo canto, ha contestato la rideterminazione delle sanzioni operata dal Comune rilevando che la stessa non era conforme al criterio del cumulo giuridico enunciato dall'art. 12 del d.lgs. 472/1997, in forza del quale risultava dovuto, a titolo di sanzioni, il minor importo di €. 42.656,25, determinato partendo dalla sanzione base, pari a € 24.375, ed *"incrementata dalla metà al triplo"*, *"che facendo una media determina una sanzione complessiva di € 42.656,25"*.

**1.8.** Il curatore, quindi, ha concluso nel senso dell'ammissione al passivo per la somma complessiva di €. 889.133,25, di cui €. 842.847,00 per le imposte ed €. 46.286,25 per le sanzioni.

**1.9.** Il Comune, a sua volta, ha replicato osservando, tra l'altro, che la rideterminazione delle sanzioni è demandata all'autorità amministrativa, essendo il tribunale privo di giurisdizione sul punto.

**1.10.** Il giudice delegato, con decreto all'udienza del 2/5/2023, ha sciolto la riserva evidenziando, tra l'altro, che: - la corte di giustizia tributaria, con pronuncia passata in giudicato, ha stabilito un criterio di calcolo delle sanzioni che vincola entrambe le parti e che precisa come le varie annualità in questione debbano considerarsi cumulativamente, trattandosi di imposte identiche o assimilabili; - il Fallimento ha applicato il cumulo giuridico sulla prima annualità sanzionatoria e sull'importo evaso, nel rispetto del dato testuale della norma prevista dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472/1997, il quale prevede un aumento del 50% rispetto alla sanzione base; - l'ICI non versata nel 2011 (primo anno degli accertamenti posti in essere dal Comune per incompleto versamento dell'imposta)



ammonta ad €. 24.375 e su quella sanzione base, quindi, il cumulo giuridico è stato correttamente applicato.

**1.11.** Il giudice delegato, quindi, in accoglimento della proposta del curatore, ha ammesso il Comune istante per la somma di €. 842.847,00, a titolo d'imposte e per €. 67.031,25 a titolo di sanzioni.

**2.1.** Il Comune ha proposto opposizione avverso il decreto di scioglimento della riserva del giudice delegato nella parte in cui ha ammesso il credito di €. 67.031,25 a titolo di sanzioni per omessa dichiarazione e omesso versamento di ICI e IMU in luogo del maggior importo di €. 530.000.

**2.2.** Il Comune, in particolare, ha eccepito che: - la sentenza della commissione tributaria provinciale, confermata dalla commissione tributaria regionale, si è limitata a stabilire il valore degli immobili su cui applicare le imposte ICI e IMU e ad affermare che, nella rideterminazione delle sanzioni, avrebbe dovuto trovare applicazione il criterio del cumulo giuridico; - non essendosi formato il giudicato in ordine all'esatto importo dovuto a titolo di sanzioni, l'unico soggetto legittimato alla rideterminazione delle stesse era, dunque, il Comune, ossia l'originario titolare del potere amministrativo; - soltanto in seguito alla rideterminazione delle sanzioni da parte del Comune il Fallimento avrebbe potuto, eventualmente, contestare la stessa mediante la proposizione di un nuovo ricorso dinanzi al giudice tributario; - nel caso di specie, invece, nonostante il Comune avesse quantificato l'importo dovuto per sanzioni in €. 530.000, il giudice delegato ha provveduto a rideterminare autonomamente il *quantum* dovuto a titolo di sanzioni.

**2.3.** Il Fallimento ha resistito all'opposizione, deducendo, tra l'altro, che: - il Comune, successivamente alla formazione del giudicato, non aveva adottato alcun atto impositivo



impugnabile dalla curatela dinanzi al giudice tributario, per cui, in mancanza di un atto impositivo impugnabile, la rideterminazione delle sanzioni non poteva che avvenire in occasione dello scioglimento della riserva da parte del giudice delegato.

**2.4.** Il tribunale, con il decreto in epigrafe, ha rigettato l'opposizione.

**2.5.** Il tribunale, innanzitutto, ha ritenuto che l'opposizione proposta dal Comune fosse tempestiva.

**2.6.** Il tribunale, sul punto, dopo aver affermato il principio generale secondo cui, in caso di controversia sul credito sottratta alla cognizione del giudice fallimentare, il credito deve in ogni caso essere ammesso con riserva, da sciogliersi dopo la definizione del processo dinanzi al giudice munito di giurisdizione, ha ritenuto che: - a norma dell'art. 113-bis l.fall., *"quando si verifica l'evento che ha determinato l'accoglimento di una domanda con riserva, su istanza del curatore o della parte interessata, il giudice delegato modifica lo stato passivo, con decreto, disponendo che la domanda deve intendersi accolta definitivamente"*; - con l'introduzione dell'art. 113-bis l.fall., avvenuta mediante il d.lgs. 5/2006, il legislatore ha inteso disciplinare unitariamente l'intera materia dell'ammissione con riserva dei crediti, verificandosi così l'implicita abrogazione, ai sensi dell'art. 15 disp.prel. c.c., della disciplina precedentemente dettata dall'art. 88, comma 4°, del d.P.R. n. 602/1973, lì dove prevede che *"il provvedimento di scioglimento della riserva è comunicato al concessionario dal curatore o dal commissario liquidatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento"* e che *"contro di esso il concessionario, nel termine di dieci giorni dalla comunicazione, può proporre reclamo al tribunale, che decide in camera di consiglio con decreto"*



*motivato, sentite le parti"*; - il provvedimento di scioglimento dell'ammissione con riserva emesso ai sensi dell'art. 113-bis l.fall. dev'essere, in ogni caso, impugnato con i rimedi previsti dall'art. 98 l.fall. entro il termine perentorio di trenta giorni; - il ricorso del Comune è, dunque, tempestivo in quanto depositato ventotto giorni dopo rispetto alla comunicazione del decreto di scioglimento della riserva.

**2.7.** Il tribunale, invece, quanto al merito, dopo aver premesso che: - *"nei sette avvisi di accertamento notificati dal Comune alla Lombarda Petroli in bonis, gli importi dovuti a titolo di sanzioni per omesso versamento di ICI e IMU erano stati quantificati in € 2.772.498"*; - *"la Commissione Tributaria Provinciale, nel pronunciarsi sul ricorso proposto dal Fallimento, ha accertato che il valore dei beni su cui calcolare l'imposta dovuta era pari a € 12.500,00, mentre con specifico riferimento alle sanzioni ha affermato che le stesse dovevano essere ricalcolate in base al valore dei beni emerso in giudizio, facendo applicazione del criterio del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. 472/1997 in considerazione della molteplicità delle violazioni"*; - *"tale pronuncia è stata integralmente confermata dalla Commissione Tributaria Regionale e si è così formato il giudicato"*; - il giudice delegato, con il decreto del 2/5/2023, a scioglimento della riserva a suo tempo assunta in sede di verifica, *"ha ammesso: (i) gli importi dovuti a titolo di ICI e IMU per le annualità 2011-2017, rideterminati in base al valore dei beni di € 12.500.000, in conformità a quanto statuito dalle sentenze; (ii) l'importo di € 67.031,25 per sanzioni"*; - *"con riguardo all'importo ammesso a titolo di sanzioni, considerato che le sentenze si sono limitate ad enunciare l'applicabilità del criterio del cumulo giuridico senza tuttavia determinare l'importo esattamente dovuto, il Giudice Delegato ha ritenuto di dover fare*



*diretta applicazione di tale criterio ed ha così determinato l'importo oggetto di ammissione"; - "il Comune ..., contesta che il Giudice Delegato avesse il potere di rideterminare autonomamente gli importi dovuti a titolo di sanzioni, venendo in rilievo una funzione esclusivamente attribuita all'autorità amministrativa", per cui, "secondo la prospettazione dell'opponente, il Giudice Delegato avrebbe dovuto ammettere il maggior importo di € 530.000, recependo la rideterminazione delle sanzioni effettuata dal Comune nell'istanza di scioglimento dell'ammissione con riserva"; ha ritenuto che: - "l'irrogazione delle sanzioni conseguenti a violazioni tributarie costituisce esclusiva attribuzione dell'ente competente all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono, come affermato dall'art. 16, comma 1, del d.lgs. 472/1997"; - "conseguentemente, il soggetto legittimato all'irrogazione delle sanzioni per omesso versamento di ICI e IMU è il Comune in cui si trovano gli immobili soggetti al tributo, ossia nel caso di specie il Comune ..."; - "il Comune, pertanto, deve irrogare le sanzioni, ferma restando la possibilità per il soggetto passivo di proporre ricorso dinanzi alle Commissioni Tributarie, come sancito dall'art. 18, comma 1, del d.lgs. 472/1997"; - "ciò è quanto avvenuto nel caso di specie, dato che in seguito all'irrogazione delle sanzioni da parte del Comune il Fallimento ha proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale"; - "la domanda di ammissione al passivo presentata dal Comune è stata pertanto ammessa con riserva, di modo da consentire che sull'esatta quantificazione del credito per sanzioni si pronunciasse il giudice munito di giurisdizione sulle stesse, ossia il giudice tributario"; - "le sentenze delle Commissioni Tributarie su cui si è formato il giudicato, tuttavia, non hanno compiutamente determinato l'importo dovuto a titolo di sanzioni, in quanto si sono limitate*



*ad affermare il valore dei beni su cui calcolare l'imposta dovuta e l'applicabilità del criterio del cumulo giuridico in ragione della molteplicità delle violazioni"; - "l'esatto importo dovuto non risulta in tal modo determinabile neppure per relationem, dato che l'art. 12 del d.lgs. 472/1997 richiamato dalle sentenze non indica in misura fissa gli aumenti applicabili, bensì delinea delle cornici edittali al cui interno deve essere ricompresa la sanzione complessivamente adottata"; - "il processo tributario non ha natura esclusivamente impugnatoria ma di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio"; - "conseguentemente, spetta al giudice il poterdovere di stabilire i limiti quantitativi di fondatezza della pretesa impositiva in modo da adottare una pronuncia sostitutiva sulla sussistenza ed entità dei presupposti della pretesa fiscale"; - "qualora, pertanto, il giudice tributario ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura"; - "nella vicenda in esame, il giudice tributario non avrebbe quindi potuto limitarsi ad indicare il criterio applicabile per la rideterminazione dell'imposta e delle sanzioni, bensì avrebbe dovuto precisamente indicare gli importi dovuti in forza di tali titoli"; - "avverso la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale non è stato proposto ricorso per cassazione, di talché risulta essersi formato il giudicato".*

**2.8.** Il tribunale ha, quindi, ritenuto che: - "a fronte di un'ammissione con riserva del credito per sanzioni, sarebbe stato preciso onere del Comune ... proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, al fine di ottenere una statuizione completa sul





*quantum dovuto a titolo di sanzioni idonea ad essere recepita dal Giudice Delegato in occasione dello scioglimento dell'ammissione con riserva"; - "deve invece escludersi ... che sia consentito al Comune di rideterminare gli importi dovuti in occasione dell'istanza con cui domanda lo scioglimento della riserva, così come non appare praticabile per ragioni specificamente concernenti il diritto concorsuale il riesercizio del potere mediante l'adozione di un nuovo atto autoritativo" poiché "l'emanazione di un nuovo atto autoritativo non garantirebbe al Comune l'effetto pratico di ottenere l'ammissione al passivo per tali importi"; - "difatti, essendosi ormai verificato lo scioglimento della riserva, risulta essersi cristallizzata ai fini concorsuali l'ammissione del credito per sanzioni nella misura determinata dal Giudice Delegato, di talché la proposizione di una nuova domanda per l'ammissione del medesimo credito configurerebbe un inammissibile bis in idem"; - "l'unica soluzione concretamente praticabile per il Comune era rappresentata dalla proposizione di un ricorso per cassazione avverso la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale", per cui, "non avendo esperito tale rimedio, il Comune non può dolersi in questa sede dell'ammissione del credito per sanzioni in misura inferiore a quella richiesta"; - d'altra parte, "così come risulta precluso al Comune di rideterminare le sanzioni in sede di istanza di scioglimento della riserva, del pari deve escludersi che il Giudice Delegato possa procedere autonomamente alla rideterminazione delle stesse"; - "se l'ammissione con riserva trova la sua giustificazione proprio nella circostanza che la determinazione delle sanzioni tributarie esula dalla giurisdizione ordinaria, allo stesso modo neppure in sede di scioglimento della riserva può ammettersi alcuna ingerenza del giudice ordinario con riferimento al quantum dovuto", sicché "il Giudice Delegato, in*



*quanto privo di giurisdizione, avrebbe ... dovuto limitarsi a 'prendere atto' di quanto affermato dal giudice tributario e, nel caso di specie, considerato che il dictum non aveva una autonoma portata precettiva in quanto non indicava l'importo esattamente dovuto, avrebbe dovuto escludere integralmente il credito a titolo di sanzioni oggetto dell'originaria ammissione con riserva"; - del resto, "le pronunce del giudice tributario non individuavano neppure quale fosse la 'violazione più grave' ai sensi dell'art. 12, comma 1, del d.lgs. 472/1997", per cui "non essendo evincibile dal giudicato neppure la base di calcolo su cui applicare le maggiorazioni previste dalla norma, risultava preclusa persino l'ammissione delle sanzioni con applicazione delle maggiorazioni nella misura minima"; - "il provvedimento di scioglimento della riserva risulta - pertanto - erroneo non già nella parte in cui ha ammesso l'importo di € 67.031,25 in luogo dell'importo di € 530.000, come sostenuto dall'opponente, bensì nella misura in cui - invece di prendere atto dell'impossibilità di ammettere gli importi a titolo di sanzioni in ragione dell'incompletezza del giudicato sul punto - ha autonomamente rideterminato le stesse"; - "l'opposizione allo stato passivo proposta dal Comune ... deve essere", quindi, "rigettata in quanto, per le ragioni esposte, la riserva avrebbe dovuto essere sciolta nel senso dell'integrale esclusione degli importi a titolo di sanzioni"; - nondimeno, "data l'assenza di una domanda di esclusione totale del credito da parte del Fallimento, l'ammissione al passivo per € 67.031,25 in via chirografaria a titolo di sanzioni deve considerarsi ormai definitiva".*

**3.1.** Il Comune di Villasanta, con ricorso notificato in data 5/4/2024, ha chiesto, per tre motivi, la cassazione del decreto, documentandone la comunicazione in data 7/3/2024.



**3.2.** Il Fallimento ha resistito con controricorso nel quale ha proposto, per un motivo, ricorso incidentale condizionato, cui il Comune ha, a sua volta, resistito con controricorso.

**3.3.** Il Comune ha depositato memoria.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

**4.1.** Con il primo motivo, il ricorrente principale, lamentando la violazione o la falsa applicazione dell'art. 35 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 279 c.p.c., in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., ha censurato il decreto impugnato nella parte in cui il tribunale ha rigettato la domanda di ammissione al passivo del credito vantato dallo stesso alle sanzioni inflitte sul rilievo che, a fronte della mancata determinazione delle sanzioni da parte della commissione tributaria, l'unica soluzione concretamente praticabile per il Comune sarebbe stata la proposizione di un ricorso per cassazione avverso la relativa pronuncia.

**4.2.** Così facendo, tuttavia, ha osservato il ricorrente, il tribunale ha omesso di considerare che: - la Lombarda Petroli aveva contestato *"il valore delle aree"* oggetto di accertamento e la modalità utilizzata dal Comune nella determinazione delle sanzioni; - la commissione tributaria provinciale, con la pronuncia 3026/2021, aveva parzialmente accolto il ricorso ritenendo che il valore dell'area fosse da determinare in *"euro 12,5 milioni per tutte le annualità in esame"*, mentre, *"per le sanzioni, tenuto conto della complessità delle situazioni che hanno coinvolto la società ricorrente"*, ha accolto *"la tesi di parte ricorrente"*, ritenendo *"più confacente al caso specifico l'applicazione del cumulo giuridico"*; - una volta accertati i diversi presupposti, *"il calcolo sia delle imposte dovute (ICI per il 2011 e IMU per gli anni successivi fino al 2017) e quindi delle sanzioni risultava automatico"*, per cui *"le sentenze non avevano quindi*



*nulla di indeterminato, tale da esigere un ricorso in Cassazione da parte del Comune".*

4.3. Con il secondo motivo, il ricorrente principale, lamentando la violazione o la falsa applicazione degli artt. 16, 18, 19 e 70 del d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., ha censurato il decreto impugnato nella parte in cui il tribunale ha rigettato la domanda di ammissione al passivo del credito vantato dallo stesso alle sanzioni inflitte sul rilievo che la rideterminazione delle sanzioni operata dal Comune in sede di scioglimento della riserva *"avrebbe (avuto) l'effetto di conculcare la possibilità per il Fallimento di contestare il riesercizio del potere discrezionale da parte del Comune, considerato che l'istanza di scioglimento della riserva non rientra pacificamente nel novero degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario"*.

4.4. Il tribunale, tuttavia, ha osservato il ricorrente, così opinando, non ha considerato che: - le sentenze tributarie hanno indicato i presupposti dell'imposizione per cui il Comune non poteva far altro che quantificare gli importi in applicazione delle sentenze e chiederne l'ammissione al passivo del Fallimento; - la competenza alla quantificazione sarebbe, del resto, spettata comunque al Comune posto che, a norma dell'art. 16, comma 1, d.lgs. 472/1997, le sanzioni in materia tributaria *"sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono"*; - nel caso di specie, tanto l'ICI quanto l'IMU costituiscono imposte per le quali il Comune effettua la liquidazione, l'accertamento e la riscossione, per cui la competenza per l'applicazione e la determinazione delle sanzioni per ICI e IMU spetta in via esclusiva al Comune entro i parametri di legge; - l'ordinamento, d'altra parte, prevede espressamente lo strumento processuale che consente di



verificare se alle pronunce tributarie sia stata data o meno corretta attuazione, e cioè il giudizio di ottemperanza, nel quale, infatti, a norma dell'art. 70, comma 1, d.lgs. 546/1992, *"la parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado passata in giudicato"*, sicché, anche a voler in ipotesi ammettere che il Comune abbia violato il contenuto delle sentenze tributarie e il giudicato, il Fallimento avrebbe dovuto rimettere la questione alla giurisdizione tributaria attraverso il giudizio di ottemperanza.

4.5. Con il terzo motivo, il ricorrente, lamentando la violazione o la falsa applicazione dell'art. 12 del 472/1997, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., ha censurato il decreto impugnato nella parte in cui il tribunale ha ritenuto che le sentenze tributarie non hanno individuato quale fosse la *"violazione più grave"* ai sensi dell'art. 12, comma 1, del d.lgs. 472/1997, né dalla stesse era possibile determinare neppure *per relationem* l'importo dovuto a titolo di sanzioni, e che, di conseguenza, *"non essendo evincibile dal giudicato neppure la base di calcolo su cui applicare le maggiorazioni previste dalla norma, risultava preclusa persino l'ammissione delle sanzioni con applicazione delle maggiorazioni nella misura minima"*, senza, tuttavia, considerare che: - le sentenze tributarie hanno indicato il criterio che consentiva al Comune di quantificarne l'importo e chiederne l'insinuazione al passivo, avendo fatto espressamente riferimento ad *"illeciti tributari della stessa indole in periodi d'imposta diversi"*; - la sanzione base deve, dunque, essere aumentata dalla metà al triplo, come previsto dal quinto comma, muovendo dalla sanzione per la violazione più grave, e quindi dall'importo di €. 132.500,00; - posto che sul punto le sentenze tributarie non hanno mosso alcun rilievo,



il Comune ha ritenuto di applicare la misura massima della maggiorazione e, dunque, il triplo, per cui l'aumento è pari a €. 397.500,00; - trattandosi di aumento, tale importo dev'essere sommato alla sanzione base, per l'importo complessivo, risultante dal cumulo giuridico, di €. 530.000,00, di cui è stata chiesta l'ammissione al passivo a titolo di sanzione.

**4.6.** I motivi, da trattare congiuntamente, sono, nei limiti che seguono, fondati.

**4.7.** Non v'è dubbio che, come questa Corte ha recentemente confermato, in materia di ICI e di IMU, le sanzioni sono assoggettate al principio, previsto dall'art. 12, comma 5, del d.lgs. n. 472/1997, secondo il quale, *"in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive"*; trova applicazione il regime della *"continuazione attenuata"*, che consente di *"irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo"* (Cass. n. 1933 del 2024, in motiv.; Cass. n. 24234 del 2024; Cass. n. 11432 del 2022; Cass. n. 18447 del 2021).

**4.8.** Nello stesso modo, è indubbio che: - il giudice tributario, nell'ambito di un processo a cognizione piena diretto ad una decisione sostitutiva tendente all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, quando ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'Amministrazione, non deve, né può, limitarsi ad annullare *in toto* l'atto impositivo, ma deve accertare e quantificare entro i limiti posti dal *petitum* delle parti l'entità della pretesa fiscale, dandone un contenuto quantitativo diverso da quello sostenuto dai contendenti, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c. in tal



modo determinando l'ammontare effettivo delle imposte e delle sanzioni dovute dal contribuente, senza che ciò violi il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e senza che ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento, rappresentando invece soltanto l'esercizio dei poteri di controllo, di valutazione e di determinazione del *quantum* della pretesa tributaria (Cass. n. 3080 del 2021); - il giudice tributario, investito della controversia in ordine alle sanzioni conseguenti a plurime violazioni tributarie avvinte dal vincolo della progressione o continuazione ed accertata la invalidità parziale dell'atto per avere escluso la rilevanza o la sussistenza di alcune condotte, provvede anche al calcolo della sanzione risultante dal cumulo giuridico, in ossequio al generale principio espresso dall'art. 12 del d.lgs. n. 472/1997, ed, in mancanza di detta determinazione, provvede il giudice investito dell'impugnazione del provvedimento amministrativo esecutivo della precedente pronuncia, non potendo anche quest'ultimo limitarsi a rimettere il calcolo all'autorità amministrativa (Cass. n. 12722 del 2024).

**4.9.** Tali principi, tuttavia, nel caso in esame, debbono correlarsi al giudicato specifico.

**4.10.** Il giudice tributario, infatti, come rilevato dal tribunale, *"nel pronunciarsi sul ricorso proposto dal Fallimento"*, *"ha"*, con sentenza passata in giudicato, *"accertato"*, per un verso, *"che il valore dei beni su cui calcolare l'imposta dovuta era pari a € 12.500,00"*, *"mentre"*, per altro verso, *"con specifico riferimento alle sanzioni"*, *"ha affermato che le stesse"* (come, del resto, affermato più volte da questa Corte: Cass. n. 18447 del 2021; Cass. n. 5648 del 2020; Cass. n. 18230 del 2016) *"dovevano essere ricalcolate in base al valore dei beni emerso in giudizio, facendo applicazione del criterio del cumulo giuridico di cui*



*all'art. 12 del d.lgs. 472/1997 in considerazione della molteplicità delle violazioni".*

**4.11.** La determinazione delle sanzioni conseguenti alle accertate violazioni tributarie, dunque, non è stata rimessa esclusivamente all'applicazione del principio del cumulo giuridico ma anche (e prima ancora) alla corretta quantificazione dell'imposta sulla base di un *"valore dei beni ... pari a € 12.500,00"*: la quale, una volta devoluta, come ha (definitivamente) disposto la sentenza tributaria, alla previa (e più corretta) determinazione dell'ente impositore, e cioè il Comune, non consentiva, evidentemente, neppure al giudice dell'impugnazione, la quantificazione (sulla base del solo criterio del criterio del cumulo giuridico) della sanzione conseguente, da svolgersi, per contro, anche *"in base al valore dei beni emerso in giudizio"*.

**4.12.** Il rapporto di pregiudizialità logico-giuridica tra l'una (la corretta determinazione dell'imposta) e la seconda (la corretta quantificazione della sanzione tributaria) questione, in effetti, esclude che il giudice tributario, anche in sede d'impugnazione, possa decidere su quest'ultima senza che sia preliminarmente definita la prima (cfr., sul punto, Cass. n. 26596 del 2024, Cass. n. 331 del 2021 e, in precedenza, Cass. n. 16615 del 2015, secondo le quali, nel contenzioso tributario, dev'essere cassata con rinvio la sentenza che decida la causa pregiudicata, come l'impugnazione dell'avviso d'irrogazione delle sanzioni, in base alla decisione, non ancora passata in giudicato, della causa pregiudiziale avente ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento della contestata violazione tributaria cui conseguono le sanzioni applicate, come, appunto, il mancato pagamento dell'imposta nella sua esatta misura dovuta).





**4.13.** Non è, dunque, corretta la statuizione con la quale il tribunale ha rigettato l'opposizione al decreto di scioglimento della riserva proposta dal Comune sul mero rilievo che quest'ultimo, *"al fine di ottenere una statuizione completa sul quantum dovuto a titolo di sanzioni idonea ad essere recepita dal Giudice Delegato in occasione dello scioglimento dell'ammissione con riserva"*, aveva, in realtà, l'*"onere"* di *"proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale"*, non avendo la stessa *"compiutamente determinato"* (pur avendone, a suo dire, l'obbligo), *"neppure per relationem"*, *"l'importo dovuto a titolo di sanzioni"*.

**4.14.** Le statuizioni definitivamente assunte dal giudice tributario (lì dove hanno, per un verso, *"accertato ... che il valore dei beni su cui calcolare l'imposta dovuta era pari a € 12.500,00"*, e, per altro verso, disposto che le sanzioni conseguenti al mancato pagamento dell'imposta dovuta *"dovevano essere ricalcolate in base al valore dei beni emerso in giudizio"* e *"facendo applicazione del criterio del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del d.lgs. 472/1997 in considerazione della molteplicità delle violazioni"*), dettando *"a ogni effetto"* (art. 2909 c.c.) *la regula iuris* che (corretta o sbagliata che sia) deve disciplinare il rapporto obbligatorio (già controverso) *"tra le parti"* (e cioè il Comune titolare del credito e il Fallimento della società debitrice), comportano, in realtà, l'applicazione dei principi che lo stesso tribunale ha (sia pur disapplicandoli) ricordato, vale a dire che (una volta determinata, sulla base del valore dei beni indicato in sentenza, l'imposta dovuta): - *"l'irrogazione delle sanzioni conseguenti a violazioni tributarie costituisce esclusiva attribuzione dell'ente competente all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono, come"*



*affermato dall'art. 16, comma 1, del d.lgs. 472/1997"; - "conseguentemente, il soggetto legittimato all'irrogazione delle sanzioni per omesso versamento di ICI e IMU è il Comune in cui si trovano gli immobili soggetti al tributo, ossia nel caso di specie il Comune di Villasanta"; - quest'ultimo, in effetti, dando così esecuzione al giudicato *inter partes*, ha dapprima determinato l'imposta dovuta (e cioè l'ICI e l'IMU) sulla base del valore dei beni stabilito dal giudice tributario ed, in forza di tale determinazione e (a suo dire) del criterio del cumulo giuridico delle violazioni accertate, ha, poi, inflitto (in ragione del potere attribuitogli, in materia d'ICI, dall'art. 14 del d.lgs. n. 504/1992, richiamato, attraverso il rinvio all'art. 9, comma 7, del d.lgs. n. 34/2011, dall'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 201/2011 in materia d'IMU) le sanzioni tributarie conseguenti.*

**4.15.** Spettava, per contro, al Fallimento l'onere di contestare, ove ritenuta illegittima (perché, in ipotesi, contraria al criterio del cumulo giuridico stabilito dal giudicato), la determinazione della sanzione: - innanzitutto, impugnando (nel termine stabilito dall'art. 21 proc.trib.) il relativo provvedimento (quale inequivocamente emerge dalla richiesta di scioglimento della riserva che, come nel caso in esame, l'ente Impositore ha fondato in forza della stessa) innanzi al giudice tributario (come previsto dall'art. 19, comma 1, lett. c, proc.trib.); - in secondo luogo, opponendosi (all'esito dell'istanza del creditore) allo scioglimento della riserva in ragione dell'impedimento costituito dalla pendenza del giudizio come sopra proposto, il quale, infatti, in mancanza di definitivo accertamento da parte del giudice tributario dell'*an* e del *quantum* del credito tributario (alle sanzioni) ammesso con riserva, non ne consente (ancora), evidentemente, la definitiva ammissione (come, in effetti, prevede l'art. 113-bis l.fall., a norma del quale, "*quando si*



*verifica l'evento che ha determinato l'accoglimento di una domanda con riserva ..., il giudice delegato modifica lo stato passivo, con decreto, disponendo che la domanda deve intendersi accolta definitivamente").*

**4.16.** Questa Corte, per il resto, ha ripetutamente affermato che: - la domanda d'ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura tributaria, presentata dall'Amministrazione finanziaria, non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza della documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo, viceversa, essere basata anche su titolo di diverso tenore (Cass. SU n. 4126 del 2012), come l'avviso di accertamento contemplato dall'art. 29 del d.l. n. 78/2010, conv., con modif., in l. n. 122/2010 (Cass. SU n. 33408 del 2021; Cass. n. 37006 del 2022, in motiv.), ovvero, appunto, il provvedimento d'irrogazione di una sanzione tributaria in attuazione di un precedente giudicato *inter partes*; - il curatore, d'altro canto, è compiutamente edotto della pretesa erariale già con la comunicazione del ruolo contenuta nella domanda (Cass. n. 12019 del 2011, in motiv.) e, più in generale, con qualsiasi atto, benché interno, dell'Amministrazione che contiene l'indicazione del periodo di imposta cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili (Cass. n. 25863 del 2014, in motiv.); - in caso di contestazione da parte del curatore, il credito così azionato dev'essere, quindi, ammesso con riserva (o, se già disposta, la sua permanenza), spettando esclusivamente alla giurisdizione tributaria la cognizione in



ordine alla sua effettiva esistenza (Cass. n. 37006 del 2022); - tale riserva dev'essere, infine, sciolta all'esito della definizione della relativa impugnazione da parte del giudice tributario (cfr. Cass. n. 23809 del 2020 e la giurisprudenza ivi richiamata).

**4.17.** Il tribunale non si è attenuto ai principi esposti: il dove, in particolare, ha ritenuto che: - *"a fronte di un'ammissione con riserva del credito per sanzioni, sarebbe stato preciso onere del Comune di Villasanta proporre ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, al fine di ottenere una statuizione completa sul quantum dovuto a titolo di sanzioni idonea ad essere recepita dal Giudice Delegato in occasione dello scioglimento dell'ammissione con riserva"*; - *"deve ... escludersi ... che sia consentito al Comune di rideterminare gli importi dovuti in occasione dell'istanza con cui domanda lo scioglimento della riserva, così come non appare praticabile per ragioni specificamente concernenti il diritto concorsuale il riesercizio del potere mediante l'adozione di un nuovo atto autoritativo"* poiché *"l'emanazione di un nuovo atto autoritativo non garantirebbe al Comune l'effetto pratico di ottenere l'ammissione al passivo per tali importi"*.

**4.18.** Con l'unico motivo di ricorso incidentale, dichiaratamente condizionato all'accoglimento del ricorso principale, il Fallimento controricorrente, lamentando la violazione e la falsa applicazione degli artt. 113-*bis* l.fall. e 88 del d.P.R. n. 602/1973, ha censurato il decreto impugnato nella parte in cui il tribunale ha ritenuto che l'opposizione proposta dal Comune era tempestiva sul rilievo che il rimedio per opporsi al decreto pronunciato dal giudice delegato ai sensi dell'113 *bis* l.fall. fosse quello dell'opposizione allo stato passivo prevista dall'art. 98 l.fall. e non quello del reclamo di cui all'art. 26 l.fall., senza, tuttavia, considerare che, al contrario, in caso



d'ammissione con riserva dei crediti tributari, l'art. 88 del d.P.R. n. 602 cit. detta una disciplina speciale, a norma della quale: - se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è ammesso al passivo del fallimento con riserva; - la riserva è sciolta dal giudice delegato con decreto, su istanza del curatore o del concessionario, quando è inutilmente decorso il termine prescritto per la proposizione della controversia davanti al giudice competente, ovvero quando il giudizio è stato definito con decisione irrevocabile o risulta altrimenti estinto; - il decreto di scioglimento della riserva è comunicato al concessionario dal curatore o dal commissario liquidatore mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento; - contro di esso il concessionario, nel termine di dieci giorni dalla comunicazione, può proporre reclamo al tribunale, che decide in camera di consiglio con decreto motivato, sentite le parti.

**4.19.** Il motivo è infondato. Questa Corte, in effetti, ha ritenuto che, nella formazione dello stato passivo fallimentare (ferma l'immediata impugnabilità del decreto di ammissione del credito con riserva, adottato ai sensi dell'articolo 96 l.fall., tanto da parte del creditore che abbia chiesto l'ammissione pura e semplice, quanto del curatore e degli altri creditori), il decreto con il quale il giudice delegato ha sciolto la riserva a norma dell'art. 113-bis della stessa legge è assoggettato all'impugnazione mediante l'opposizione allo stato passivo di cui all'art. 98 l.fall. tutte le volte in cui tale provvedimento decide questioni non coperte dall'iniziale ammissione con riserva (Cass. n. 20068 del 2022).

**4.20.** Si pensi, a mero titolo di esempio: - all'ammissione con riserva dei crediti condizionati in senso stretto ed alle questioni che possono insorgere al fine di stabilire se la condizione sia o meno venuta ad esistenza, anche nell'ipotesi



della finzione di avveramento di cui all'art. 1359 c.c.; - all'ammissione con riserva di un credito da fideiussione (o da altra garanzia) prestata dal fallito ed alle questioni che possono insorgere in ordine all'accertamento dell'avvenuta escussione di un obbligato principale; - all'ammissione con riserva in attesa della produzione del titolo ed alle innumerevoli questioni che possono sorgere una volta che il documento sia stato prodotto; - alle questioni che possono sorgere in ordine agli esiti del giudizio civile che ha determinato la riserva ed al contenuto, nonché all'interpretazione, della sentenza conclusiva del giudizio, anche soltanto con riguardo alla determinazione del *quantum* degli accessori eventualmente riconosciuti in sentenza.

**4.21.** In tali ipotesi, se si considera il rilievo che il provvedimento di scioglimento della riserva può assumere in relazione alle questioni sorte a valle dell'ammissione con riserva, non necessariamente accade, come la norma dell'art. 113-*bis* l.fall. presuppone, che il giudice delegato, nello sciogliere la riserva, ammetta in via definitiva il credito, essendo, al contrario, ben possibile che ne deneghi in tutto o in parte l'ammissione.

**4.22.** Il decreto di scioglimento della riserva si colloca, in siffatti casi, all'esito finale dell'accertamento del passivo, a cui è stata rinviata la decisione finale sull'ammissione o meno del credito, a definizione del procedimento iniziato con l'insinuazione e proseguito con l'ammissione riservata, dando luogo ad un momento decisorio (ulteriore rispetto a quello che si è concretizzato nell'ammissione del credito con riserva) e che, in quanto tale, finisce per influire sullo stato passivo nella sua definitività.

**4.23.** Ne consegue che, tutte le volte in cui ciò accada, il creditore può censurare le statuizioni così assunte con il rimedio



riservato al creditore che contesti, appunto, *"che la propria domanda sia stata accolta in parte o sia stata respinta"*, e cioè, a norma dell'art. 98, comma 2°, l.fall., con l'opposizione allo stato passivo, da proporre nelle forme e (per quel che rileva in questa sede) nel termine previsto dall'art. 99, comma 1°, l.fall. (Cass. n. 20068 del 2022, in motiv.).

**4.24.** Viceversa, nel caso in cui il provvedimento di scioglimento della riserva non assume un contenuto decisorio su questioni non coperte dalla precedente ammissione ma si limita, come dispone l'art. 113-*bis* l.fall., ad ammettere in via definitiva il credito, il decreto di così assunto dal giudice delegato (non essendo *"diversamente disposto"*) è suscettibile di reclamo al tribunale a norma dell'art. 26 l.fall. per i vizi di legittimità che (sul piano dei presupposti sostanziali o dell'*iter* procedurale seguito) dovessero inficiarlo, come l'effettiva esistenza di una precedente ammissione con riserva o di una decisione definitiva sul credito da parte del giudice tributario, la proposizione dell'istanza da un soggetto a tal fine legittimato (e cioè il curatore o il creditore o altro soggetto che vi abbia interesse) e la competenza esclusiva a provvedere sulla stessa in capo al giudice delegato al fallimento, ecc..

**4.25.** L'impugnazione così proposta è assoggettata alla disciplina generale di cui all'art. 26 l.fall. e dev'essere, come tale, proposta, come stabilito anche dall'art. 88, comma 4°, del d.P.R. n. 602 cit., nel termine perentorio di dieci giorni con decorrenza dalla comunicazione (o dalla notificazione) del decreto impugnato (art. 26, comma 3°, l.fall.).

**4.26.** Nel caso in esame, il decreto pronunciato dal giudice in sede di scioglimento della riserva a suo tempo assunta ha disposto (tra l'altro) la definitiva ammissione al passivo dell'*"... importo di € 67.031,25 per sanzioni"* sul fondamento di una



"*diretta applicazione*" del criterio, fissato dal giudice tributario, del cumulo giuridico delle stesse.

4.27. L'opposizione con la quale il Comune ha contestato tale decreto sul rilievo che il giudice delegato non avesse "*il potere di rideterminare autonomamente gli importi dovuti a titolo di sanzioni*", ha, quindi, direttamente investito proprio il contenuto decisorio del decreto impugnato, il quale era, di conseguenza, assoggettato non al termine di dieci giorni previsto dagli artt. 26, comma 3°, I.fall. e 88, comma 4°, del d.P.R. n. 602 cit., ma, come ha correttamente affermato il tribunale, al più ampio termine di trenta previsto dall'art. 99, comma 1°, I.fall. per la proposizione dell'opposizione allo stato passivo da parte del creditore il cui credito sia stato, come nella specie, in tutto o in parte escluso (art. 98, comma 2°, I.fall.).

5. Il ricorso principale dev'essere, quindi, accolto: il ricorso incidentale, viceversa, respinto.

6. Il decreto impugnato è, dunque, cassato con rinvio, per un nuovo esame, al tribunale di Monza che, in differente composizione, provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

### **P.Q.M.**

La Corte così provvede: accoglie il ricorso principale, rigetta il ricorso incidentale; cassa il decreto impugnato con rinvio, per un nuovo esame, al tribunale di Monza che, in differente composizione, provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso a Roma, nella Camera di consiglio della Prima Sezione Civile, il 29 novembre 2024.

Il Presidente

*Francesco Terrusi*





Roma, 28/12/2024

**CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**UFFICIO DELLA CANCELLERIA**  
**PRIMA SEZIONE CIVILE**

FAZZ.  
24/1/17

PG  
4190/2023

Oggetto:

- 1 COMUNE DI VILLASANTA  
contro
- 2 FALLIMENTO LOMBARDA PETROLI SRL IN LIQUIDAZIONE
- 3 COMUNE VILLASANTA
- 4 FALLIMENTO LOMBARDA PETROLI S.R.L. IN LIQUIDAZIONE

RGN: 08091/24

TRIBUNALE MONZA

1) Focus Nemici

Si trasmette, ai sensi dell'art. 388 C.P.C., l'unito provvedimento di ORDINANZA relativo alle parti indicate in oggetto. Si prega di restituire la presente nota per ricevuta.

IL FUNZIONARIO

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Claudio Palazzini

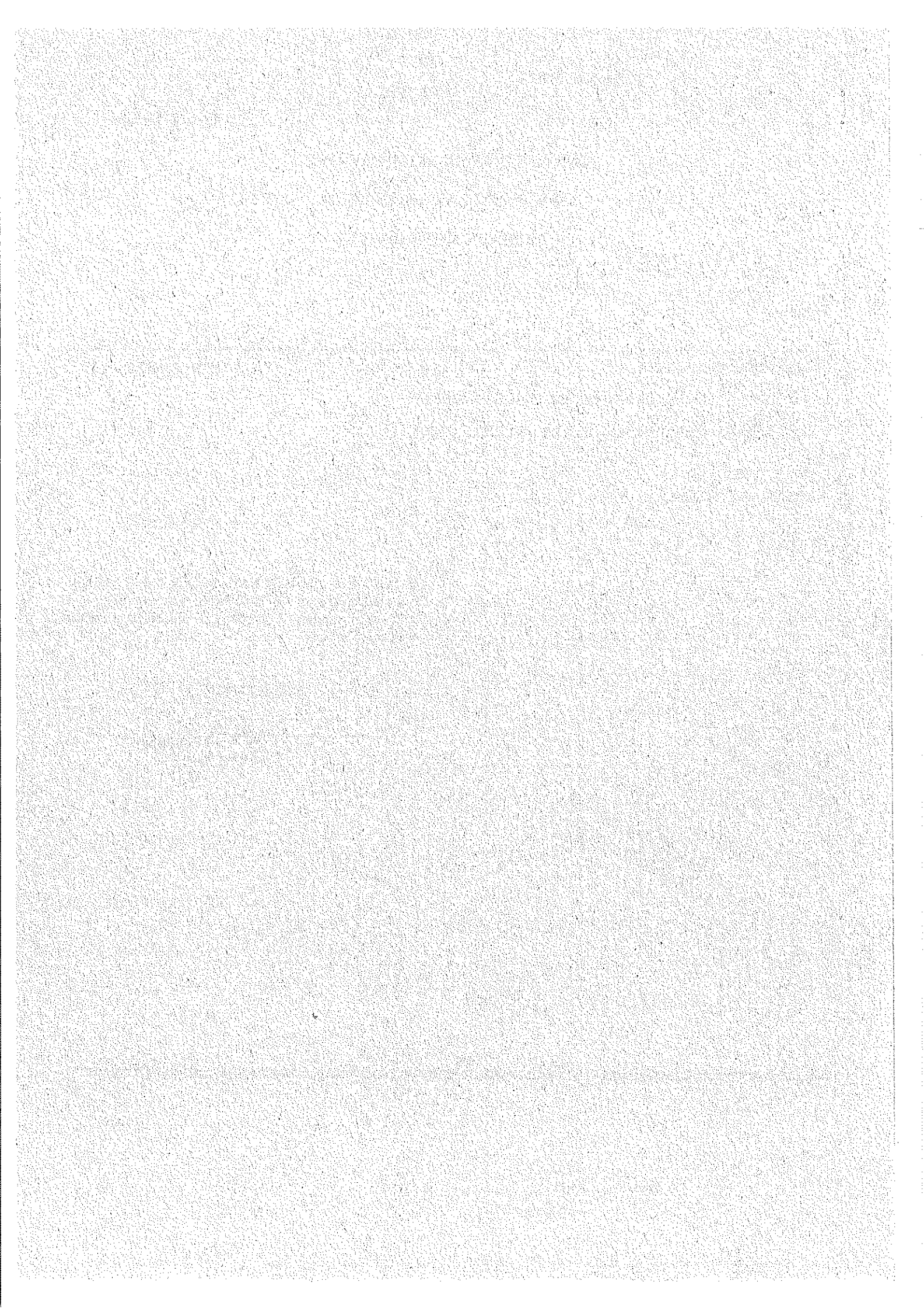
Permanenza in  
Cancelleria  
20/02/25  
IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Dott. Giuliana De Francischi

Accoglimento con Amm

N° ..... R. Gen.

Per ricevuta.

Timbro data .....



RG 4/190/2023



CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
PRIMA SEZIONE CIVILE

FOGLIO NOTIZIE (art. 280 T.U. 115/2002)

Dati del procedimento NRG 8081/12024

Nome delle parti Corte di Vigevano

ci Famiglia Lombardi Personi sul valore

REGISTRO ISCRIZIONE				SPESE ANTICIPATE RIPETIBILI	SPESE PRENOTATE A DEBITO	SPESE ANTICIPATE PRENOTATE GRATUITO PATROCINIO	FIRMA DELL'ADDETTO ALL'ISCRIZIONE DELLE SPESE	AVENTI DIRITTO ALLA PRENOTAZIONE A DEBITO
a) Spese anticipate ripetibili b) Spese prenotate c) Spese anticipate gratuito patrocinio								
CA	Modalità pagamento	Data	Natura delle spese					
1)			Contributo unificato					
2)			Diritti di notifica Ufficiali Giudiziari					
3)			Imposta fissa ex l. 69/2009					
4)			Diritti ex art. 34 T.U. 115/2002					
5)			Diritti ex art. 55 l. 69/2009					
6)			Condanna art. 13, comma 1 quater					

**NEGATIVO**

Chiuso per fase

36767/2024

7 0 GEN 2025

Roma, il

Il Funzionario Responsabile

Claudio Palazzini

