

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23908 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 23/07/2026

Oggetto: cartella di pagamento – controllo automatizzato – concordato preventivo

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 321/2019 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– ricorrente –

contro

REHAB di Luca Mammi & C. S.n.c.

nonché contro

AGENZIA DELLE ENTRATE-RISCOSSIONE

– *intimate* –

avverso la sentenza n. 568/2/2018 della Commissione tributaria regionale della Liguria, depositata il 16/5/2018.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale dell'8 luglio 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – La Rehab di Luca Mammi & C. S.n.c. impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di La Spezia una cartella di pagamento, emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, con la quale le era stato chiesto il pagamento di una somma pari all'Iva dichiarata e non versata per l'anno d'imposta 2010.

2. – Il Giudice di prime cure accolse il ricorso, annullando la cartella impugnata.

3. – La Commissione tributaria regionale della Liguria, investita dell'appello dell'Agenzia delle entrate, respinse il gravame, evidenziando, in sintesi, che il credito Iva emergente dal controllo automatico era anteriore al deposito del ricorso per l'ammissione della società contribuente al concordato preventivo sicché, una volta intervenuta l'omologazione del concordato e in assenza di contestazioni sul punto da parte dell'Ufficio, quest'ultimo rimaneva assoggettato alla falcidia del proprio credito fiscale secondo quanto previsto dall'art. 184 l. fall.

4. – Avverso tale ultima pronuncia l’Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidandolo a tre motivi.

5. – La Rehab di Luca Mammi & C. S.n.c. e l’Agenzia delle entrate-Riscossione sono rimaste intimate.

6. – Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale, dott. Pasquale Serrao d’Aquino, ha depositato requisitoria scritta chiedendo il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Preliminarmente, deve dichiararsi la carenza di legittimazione passiva dell’Agenzia delle entrate-Riscossione, la quale, pur costituitasi nel giudizio di primo grado, non risulta essere stata parte del giudizio d’appello.

La cartella di pagamento che viene qui in rilievo – emessa a seguito di controllo automatizzato ex art. 54-*bis* d.P.R. 633 del 1972 e perciò costituente essa stessa atto impositivo – è stata impugnata dalla contribuente per ragioni non esclusivamente legate alla regolarità o alla validità degli atti esecutivi, essendo stata infatti tra l’altro dedotta, come può desumersi dall’esame della sentenza impugnata, la caducazione del credito fiscale quale conseguenza della mancata ottemperanza del decreto del Tribunale di La Spezia di omologa del concordato preventivo.

In controversie di questo tipo, che cioè non involgono esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, 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 (Cass. n. 2570 del 2017).

A tale conseguenza 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* (v. Cass. n. 21222 del 2006); 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., sez. un., n. 16412 del 2007; Cass, n. 30792 del 2024; nello stesso senso Cass., sez. un., n. 11676 del 2024, pronunciatisi sull'ipotesi di mancata citazione in appello di una parte che ha partecipato al giudizio di primo grado).

In definitiva, l'azione *«può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore»* (così la già citata Cass., sez. un., n. 16412 del 2007).

Nel caso in esame, la mancata evocazione dinanzi alla CTR dell'agente della riscossione, che pure aveva partecipato al giudizio di primo grado,

non imponeva, per quanto detto, l'integrazione del contraddittorio in sede d'appello, né, a maggior ragione, la impone ora in sede di giudizio di legittimità (in termini anche Cass. n. 29191 del 2017).

2. – Ciò posto, con il primo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente, avendo il Giudice d'appello apoditticamente affermato, senza dare in alcun modo conto delle ragioni poste a sostegno della decisione, che il credito Iva per cui è causa era anteriore al deposito del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, e perciò soggetto alla falcidia concordataria invocata dalla società contribuente.

3. – Il motivo è infondato.

Secondo la giurisprudenza di questa Corte la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda tuttavia percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., sez. un., n. 22232/2016; v. anche Cass. n. 1986/2025), oppure allorquando il giudice di merito ometta ivi di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento (Cass. n. 9105/2017), oppure, ancora, nell'ipotesi in cui le argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuare il ragionamento e di riconoscerlo come giustificazione del *decisum* (Cass. n. 20112/2009).

Nel caso di specie non ricorre nessuna delle ipotesi poc'anzi indicate giacché, sia pure nella sua sinteticità, la sentenza è chiara e ben

comprensibile nell'indicare l'anteriorità del credito Iva dell'Ufficio rispetto alla domanda di concordato quale ragione dell'applicabilità della falcidia ai sensi dell'art. 184 l. fall.; e tale anteriorità trova la sua giustificazione, secondo quanto emerge, sebbene implicitamente, nella pronuncia della Corte regionale, nel fatto che l'atto impositivo è il risultato di un controllo avente ad oggetto la dichiarazione fiscale relativa all'anno d'imposta 2010, periodo anteriore a quello dell'apertura della procedura di concordato preventivo, pacificamente avvenuta, secondo quanto dedotto dalla stessa ricorrente, nell'aprile 2011 (va peraltro precisato che, sebbene la CTR faccia riferimento alla domanda di ammissione al concordato, ai sensi dell'art. 184 l. fall. nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, prima delle modifiche introdotte dal d.l. n. 83 del 2012, il momento che rileva per stabilire l'anteriorità o meno del credito non è quello della domanda di ammissione ma quella del decreto di apertura della procedura di concordato, che appunto si colloca nell'aprile 2011).

4. – Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 8 d.P.R. n. 322 del 1998 e dell'art. 30, prima comma, d.P.R. n. 633 del 1972 poiché la sentenza impugnata non ha rilevato che il credito Iva era sorto successivamente all'apertura della procedura concordataria sicché non era possibile annullare la cartella impugnata in ragione dell'applicabilità al detto credito della relativa falcidia.

5. – Il motivo è fondato, sia pure per una ragione diversa da quella dedotta dalla ricorrente.

Al riguardo, deve infatti darsi seguito al principio per cui la Corte di cassazione può ritenere fondata la questione, sollevata dal ricorso, per una ragione giuridica diversa da quella specificamente indicata dalla parte e individuata d'ufficio, con il solo limite che tale individuazione deve avvenire sulla base dei fatti per come accertati nelle fasi di merito ed esposti nel ricorso per cassazione e nella stessa sentenza impugnata,

senza cioè che sia necessario l'esperimento di ulteriori indagini di fatto, fermo restando, peraltro, che l'esercizio del potere di qualificazione non può comportare la modifica officiosa della domanda per come definita nelle fasi di merito o l'introduzione nel giudizio d'una eccezione in senso stretto (Cass., n. 18775/2017; Cass. n. 17015/2018).

La sentenza impugnata, partendo dall'assunto dell'applicabilità al credito Iva di cui trattasi della falcidia concordataria, che costituisce una mera riduzione proporzionale dei debiti dell'impresa ammessa alla procedura concorsuale, giunge alla conclusione dell'integrale caducazione della pretesa tributaria dell'Ufficio e della conseguenziale necessità di annullamento dell'atto impositivo. In ciò la pronuncia gravata si pone in contrasto con i principi più volte affermati dalla giurisprudenza di legittimità in tema di rapporti tra concordato preventivo e accertamento tributario.

Sul punto si deve rammentare che, come già chiarito da questa Corte, l'obbligazione tributaria sorge con il verificarsi del presupposto di fatto al quale è ricollegata l'emersione del tributo, a fronte della quale la successiva attività accertativa dell'amministrazione finanziaria attiene all'esercizio del diritto di credito e ha funzione ad essa strumentale, tanto che quest'ultima può limitarsi al controllo della regolarità formale e della completezza della dichiarazione del contribuente, senza procedere necessariamente alla notifica di un atto di accertamento. Ove il presupposto impositivo si sia verificato prima dell'apertura del concordato preventivo del debitore, i crediti tributari devono ritenersi anteriori al concordato, ai sensi degli artt. 168 e 184 l. fall. (Cass., sez. un., n. 4779/1987; Cass. n. 17637/2007). La natura concorsuale dei crediti rinvia, pertanto, dalla mera circostanza che gli stessi si ricolleghino a un presupposto di fatto verificatosi in epoca precedente all'apertura di una procedura concorsuale; con la conseguenza che risulta irrilevante, al

riguardo, la circostanza che, all'atto dell'apertura del concorso, non sia ancora intervenuto alcun accertamento.

Parimenti, l'azionabilità dei crediti tributari presuppone l'iscrizione a ruolo delle imposte e dei relativi accessori, per cui non può prescindersi dal successivo accertamento, quale che sia (anche in forma di liquidazione automatizzata ex art. 36-*bis* d.P.R. n. 600 del 1973 ovvero ex art. 54-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, come è avvenuto nel caso di specie), dei debiti tributari concorsuali (non oggetto di preventivo accertamento) al fine della partecipazione dei suddetti crediti al concorso formale.

Deve, pertanto, ritenersi che l'apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa all'accertamento del credito tributario, anche sorto prima di essa, mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella (così Cass. n. 9440/2019; v. anche Cass. n. 24880/2020; negli stessi termini, più di recente, Cass. n. 34450/2025).

In altri termini, la sottoposizione del credito Iva dell'erario alla falcidia concordataria è circostanza che rileva ai fini dell'esecuzione del diritto, limitandone il soddisfacimento, ma non può certo precludere l'accertamento giudiziale dello stesso, né impedire la formazione, in sede di cognizione, di un titolo da spendere poi in sede concorsuale, sia pure nei limiti dell'anzidetta falcidia.

È certo vero che la cartella non può essere posta a fondamento di una riscossione individuale incompatibile con il vincolo discendente dall'omologazione e con la disciplina concordataria che governa l'adempimento dei crediti anteriori, ma è vero anche che la cartella può rilevare – ed è questo il caso – come atto di liquidazione o cristallizzazione della pretesa, che non viene utilizzato in senso esecutivo o satisfattivo, e la cui emissione e notificazione non è dunque preclusa dall'apertura della procedura di concordato preventivo (in questi termini, con specifico riguardo alla disciplina dagli artt. 167 e 168 l. fall., v. Cass. n. 13242/2026).

La vicenda controversa dovrà allora essere riesaminata in sede di rinvio alla luce dei sopra esposti principi.

6. – L'accoglimento del secondo motivo comporta l'assorbimento del terzo, con il quale la ricorrente ha dedotto l'erroneità della sentenza impugnata per aver omesso di esaminare la data in cui il credito Iva era venuto in essere nonché quella dell'apertura del concordato preventivo.

7. – Il ricorso va dunque accolto, nei termini di cui in motivazione, in relazione al secondo motivo, rigettato il primo e assorbito il terzo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria in diversa composizione, che provvederà ad un nuovo esame nonché a liquidare le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte dichiara il difetto di legittimazione passiva dell'Agenzia delle entrate-Riscossione; accoglie il secondo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione, rigettato il primo motivo e assorbito il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, che provvederà anche in ordine alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 luglio 2026

La Presidente

Giulia Iofrida