

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15314/2025 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato.

-ricorrente-

contro

Ader - Agenzia delle Entrate-riscossione in persona del legale
rappresentante pro tempore,

-intimata-

Cotton S.r.l. in persona del legale rappresentante pro tempore

-intimata-

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria II Grado della
Lombardia n. 211/2025 depositata il 20/01/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28/04/2026 dal
Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

La controversia trae origine dal controllo automatizzato, ai sensi dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, della comunicazione relativa alla liquidazione periodica IVA afferente al II trimestre dell'anno d'imposta 2021, dal quale emergeva l'omesso versamento dell'IVA a debito relativa al mese di aprile 2021 (euro 67.117,03). A seguito di previa comunicazione d'irregolarità (cd. avviso bonario), veniva emessa nei confronti di Cotton s.r.l. la cartella di pagamento n. 068202300799541, recante l'iscrizione a ruolo dell'importo complessivo di euro 93.018,69, comprensivo di imposta, sanzioni e interessi. La società contribuente impugnava la cartella deducendo, in sintesi, che, avendo presentato in data 4 ottobre 2021 domanda di ammissione al concordato preventivo (poi omologato dal Tribunale di Busto Arsizio il 1° febbraio 2023), le sarebbe stata preclusa la possibilità di pagare debiti anteriori e, quindi, non sarebbero state irrogabili le sanzioni. Rappresentava, inoltre, di avere chiesto all'Agente della riscossione la rateizzazione delle somme portate dalla cartella (istanza respinta con provvedimento del 26 settembre 2023), precisando di non contestare la debenza dell'imposta, bensì l'applicazione delle sanzioni e il diniego di dilazione.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, con sentenza n. 857/17/2024, depositata il 21 febbraio 2024, respingeva il ricorso, ritenendo che il divieto di cui all'art. 168 l. fall. riguardi l'inizio o la prosecuzione di azioni esecutive e cautelari, ma non impedisca la notifica della cartella, quale atto non esecutivo. La società proponeva appello, riproponendo le medesime argomentazioni; l'Ufficio si costituiva eccependo, tra l'altro, l'inammissibilità dell'impugnazione per difetto di specificità e insistendo per il rigetto.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con sentenza n. 211/06/2025, depositata il 20 gennaio 2025, in riforma della decisione di primo grado, accoglieva l'appello, ritenendo che, in pendenza di concordato preventivo, la notifica della cartella di pagamento scaturente

da controllo automatizzato sia colpita da nullità in ragione dei limiti di cui all'art. 168 l. fall., reputando non necessaria la notifica della cartella ai fini della partecipazione al concorso, essendo sufficiente l'estratto di ruolo. Condannava l'Amministrazione alle spese di entrambi i gradi.

Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandolo a un motivo. Cotton s.r.l. e l'Agenzia delle entrate-Riscossione sono rimaste intime.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate censura, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 168 l. fall. e dell'art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, dolendosi che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado abbia ritenuto invalida, perché asseritamente preclusa dal divieto di cui all'art. 168 l. fall., la notifica della cartella di pagamento emessa a seguito di controllo automatizzato, reputando altresì sufficiente, ai fini della partecipazione al concorso, la sola produzione dell'estratto di ruolo.

Il motivo è fondato.

Giova richiamare, in primo luogo, il percorso argomentativo seguito dalla Corte territoriale, la quale – dopo avere affermato che *«la materia del contendere afferisce alla materia dell'irrogabilità delle sanzioni tributarie nei confronti di un soggetto ammesso alla procedura di Concordato Preventivo»* – ha tuttavia ritenuto che *«la notifica di una cartella di pagamento scaturente dal controllo automatizzato [...] in ragione dei limiti di cui all'Art. 168, co. 1, della Legge fallimentare [...] comporta la sua nullità»*.

A sostegno di tale conclusione, la sentenza impugnata richiama Cass. n. 13831 del 3 maggio 2022, indicandola come *«in senso conforme»*.

Occorre tuttavia precisare che il principio espresso da tale arresto – nella parte in cui valorizza l'incompatibilità, in sede concorsuale,

dell'intimazione a adempiere propria della cartella quale atto corrispondente al precetto – non può essere inteso nel senso di una generalizzata inibizione o invalidità dell'emissione e della notificazione della cartella medesima. Questa Corte ha infatti chiarito che detta "inibizione" opera unicamente in relazione all'efficacia esecutiva della cartella (e, dunque, alla sua idoneità a fungere da presupposto per l'avvio dell'esecuzione individuale), ma non anche in relazione all'intrinseco contenuto accertativo del credito ivi incorporato e alla funzione di opponibilità dello stesso ai fini concorsuali (Cass. 1° febbraio 2023, n. 3014).

In tale prospettiva, questa Corte ha opportunamente ribadito che la cartella di pagamento «*incorpora in sé sia funzioni di titolo esecutivo, sia di precetto di pagamento ma non determina necessariamente l'inizio della procedura esecutiva*» e che, pertanto, «*non rientra nel divieto di cui all'art. 168 l. fall.*» (Cass. n. 3014 del 2023, la quale richiama espressamente Cass. n. 31560 del 2022).

Tale affermazione trova fondamento nella distinzione strutturale e funzionale tra il momento della formazione del titolo e quello dell'esercizio della coercizione esecutiva, atteso che la cartella di pagamento, pur contenendo un'intimazione ad adempiere, non determina di per sé alcuna aggressione coattiva del patrimonio del debitore, né comporta spossessamento, vincolo o prelievo forzoso di beni, elementi che connotano l'inizio dell'esecuzione forzata, la quale, anche nel sistema della riscossione tributaria, prende avvio solo con gli atti esecutivi in senso proprio, ed in particolare con il pignoramento.

D'altronde, la ritenuta sufficienza dell'estratto di ruolo per la partecipazione al concorso riguarda «*la facoltà attribuita all'Amministrazione finanziaria di rendere opponibile agli altri creditori il proprio credito*» e non implica l'illegittimità della cartella (Cass. n. 3014 del 2023 cit.).

La previsione di una modalità alternativa di dimostrazione del credito in sede concorsuale attiene, infatti, esclusivamente al piano dell'opponibilità e dell'insinuazione, senza incidere sulla validità, legittimità o notificabilità della cartella di pagamento, né potendo trasformare un atto prodromico e non esecutivo in un atto vietato dall'ordinamento concorsuale.

In definitiva, l'"inibizione" giustamente affermata da n. 13831 del 2022 opera soltanto in relazione all'efficacia esecutiva della cartella, ma non anche in relazione all'intrinseco contenuto accertativo del credito ivi incorporato.

Nel caso di specie, la Corte territoriale ha, peraltro, argomentato che «*non è necessaria la notifica della cartella di pagamento per partecipare alla procedura concordataria, essendo sufficiente la produzione dell'estratto di ruolo*», richiamando l'art. 33 del d.lgs. n. 46 del 1999 (nella sentenza indicato come d.lgs. n. 122/1999). Anche tale rilievo – pur concernendo il diverso profilo delle modalità di insinuazione del credito erariale – non vale, tuttavia, a fondare una regola di invalidità della cartella: la (eventuale) non indispensabilità dell'atto ai fini concorsuali non lo trasforma in atto vietato, né consente di attrarlo nell'area delle azioni esecutive o cautelari interdette dall'art. 168 l. fall., poiché il divieto ivi previsto è circoscritto alle iniziative idonee a determinare un'esecuzione individuale sul patrimonio del debitore e non può essere esteso agli atti di accertamento, liquidazione o formazione del titolo, che restano ontologicamente estranei alla fase esecutiva.

Occorre premettere che l'art. 168 l. fall., nel testo applicabile *ratione temporis*, vieta ai creditori anteriori l'inizio o la prosecuzione di azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore dalla pubblicazione del ricorso nel registro delle imprese e sino al passaggio in giudicato della sentenza di omologazione (ovvero, secondo il testo novellato, sino alla definitività del decreto di omologa). Tale divieto – funzionale alla tutela della *par condicio creditorum* e alla concentrazione delle pretese nel

concorso – non si estende agli atti che, pur potendo assumere rilievo nell’ambito della riscossione, non integrano l’avvio dell’esecuzione individuale; in particolare, la cartella di pagamento, pur svolgendo anche la funzione di intimazione ad adempiere, non determina di per sé l’inizio della procedura esecutiva e conserva una concorrente funzione di atto recettizio/accertativo e di opponibilità del credito.

La mera notificazione della cartella, in assenza di successivi atti esecutivi, non altera la garanzia patrimoniale comune né incide sull’assetto concorsuale, rimanendo confinata ad una fase prodromica che precede e condiziona, senza coincidere con essa, l’eventuale esecuzione forzata.

Ne consegue che la pendenza del concordato preventivo non comporta, di per sé, la nullità della notificazione della cartella, potendo al più rilevare sul diverso piano della improcedibilità delle azioni esecutive e cautelari successive e dell’inefficacia della cartella quale presupposto per l’aggressione individuale del patrimonio, secondo la distinzione chiarita da questa Corte (v. Cass. n. 3014 del 2023 cit.).

Ne discende che la pendenza della procedura di concordato preventivo non determina, di per sé, invalidità della cartella per il solo fatto della sua notificazione, potendo semmai incidere sulla possibilità di intraprendere o proseguire la successiva attività esecutiva (che, nell’esecuzione tributaria, prende avvio con gli atti esecutivi successivi alla notifica della cartella, e in particolare con il pignoramento), rispetto alla quale opera il divieto stabilito dall’art. 168 l. fall.; né, per quanto sopra, la sufficienza dell’estratto di ruolo ai fini concorsuali consente di qualificare la cartella come atto vietato, rilevando unicamente sul diverso profilo della non necessità della sua previa notificazione per l’ammissione del credito nel concorso.

La sentenza impugnata, nel ritenere che il divieto di cui all’art. 168 l. fall. comporti la nullità della notifica della cartella emessa a seguito di controllo automatizzato, si pone dunque in contrasto con il richiamato principio,

avendo indebitamente ampliato l'ambito operativo della protezione sino a ricomprendervi un atto che, per struttura e funzione, non realizza alcuna aggressione individuale al patrimonio del debitore, né determina spossessamento o prelievo coattivo.

Resta fermo che, nel giudizio di merito, la società contribuente ha dichiarato di non contestare la debenza dell'imposta, ma di dolersi dell'applicazione delle sanzioni e del diniego di dilazione, assumendo che, dopo il deposito della domanda di concordato preventivo, le sarebbe stato precluso il pagamento dei debiti anteriori. Trattasi, tuttavia, di profili che, a fronte dell'annullamento della cartella pronunciato dalla Corte territoriale per una (ritenuta) nullità della notificazione, non risultano scrutinati secondo un itinerario logico-giuridico coerente con i principi sopra richiamati e dovranno essere oggetto di nuovo esame, alla luce della corretta delimitazione tra: (i) effetti protettivi dell'art. 168 l. fall. (divieto di azioni esecutive e cautelari) e (ii) regime degli atti di gestione e dei pagamenti del debitore in concordato (art. 167 l. fall.).

Giova in ultima analisi affermare il seguente principio di diritto:

"In tema di concordato preventivo, il divieto di cui all'art. 168 l. fall. di iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul patrimonio del debitore non comporta la nullità della cartella di pagamento emessa e notificata dall'Amministrazione finanziaria, anche se successiva al deposito della domanda di concordato, atteso che tale atto, pur incorporando un'intimazione ad adempiere, non determina di per sé l'avvio dell'esecuzione forzata, che si realizza solo con gli atti esecutivi in senso proprio; l'"inibizione" prevista dalla norma opera esclusivamente sul piano dell'efficacia esecutiva della cartella e non incide sulla sua validità, né sulla funzione di accertamento e di opponibilità del credito ai fini concorsuali".

Il ricorso va, pertanto, accolto; la sentenza impugnata va cassata e la causa rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della

Lombardia, in diversa composizione, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 28/04/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli