



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giacomo Maria Nonno	Presidente
Maria Giulia Putaturo Donati	Consigliere
Viscido Di Nocera	
Gianluca Grasso	Consigliere
Giovanni Galasso	Consigliere
Salvatore Leuzzi	Consigliere Rel.

Oggetto:

TRIBUTI - CARTELLA DI PAGAMENTO.
--

Ud.09/07/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6988/2023 R.G. proposto da:

██████████ e Figli ██████████ Coop. a r.l. in persona del legale
rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato

██████████ ██████████ ██████████

-ricorrente-

Agenzia Delle Entrate, Riscossione in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .

-resistente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n.
7608/2022 depositata il 14/09/2022.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/07/2026 dal
Consigliere Salvatore Leuzzi.



FATTI DI CAUSA

La società [REDACTED] [REDACTED] e Figli [REDACTED] Coop. a r.l. impugnava dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Agrigento la cartella di pagamento n. [REDACTED] il ruolo esattoriale n. [REDACTED] e l'avviso di accertamento n. [REDACTED] assumendone l'illegittimità sotto plurimi profili, concernenti, tra l'altro, l'omessa comunicazione dell'esito della liquidazione, il difetto di motivazione del ruolo e della cartella, la mancata notificazione dell'atto presupposto, la nullità o inesistenza della notificazione, la decadenza dell'agente della riscossione e l'insussistenza della pretesa creditoria. L'agente della riscossione si costituiva nel giudizio di primo grado chiedendo il rigetto del ricorso. La Commissione tributaria provinciale di Agrigento, con sentenza n. 724/01/17, rigettava il ricorso. La società contribuente proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, deducendo, in particolare, la nullità della sentenza di primo grado per difetto di motivazione, la mancata chiamata in causa dell'ente impositore e la decadenza dell'agente della riscossione, oltre a riproporre le domande e le eccezioni già formulate nel giudizio introduttivo e nelle memorie illustrative. La Commissione tributaria regionale della Sicilia, con sentenza n. 7608/3/2022, depositata il 14 settembre 2022, confermava la decisione di primo grado, rigettando l'appello, condannando l'appellante al pagamento delle spese del giudizio di secondo grado. Avverso detta sentenza la società [REDACTED] [REDACTED] e Figli [REDACTED] Coop. a r.l. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi. L'Agenzia delle Entrate-Riscossione si è costituita con atto depositato al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione, dando atto di non avere depositato controricorso nei termini di legge.



RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 36 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., assumendosi la nullità della sentenza impugnata per motivazione apparente o comunque insufficiente in ordine a plurime questioni dedotte dalla contribuente. In particolare, la ricorrente lamenta che la Commissione tributaria regionale avrebbe pronunciato su una censura relativa all'omessa sottoscrizione del ruolo alla quale la parte aveva rinunciato, avrebbe respinto in modo apodittico la doglianza sul difetto di motivazione della cartella, si sarebbe limitata ad affermare l'insussistenza del litisconsorzio necessario con l'ente impositore senza spiegare il modo in cui il principio richiamato si applicava alla fattispecie concreta, avrebbe dichiarato inammissibili talune doglianze asseritamente introdotte con memoria senza individuarle specificamente e avrebbe omesso di esaminare le memorie illustrative depositate nel giudizio di appello, nelle quali erano state prospettate questioni concernenti, fra l'altro, la regolare costituzione dell'agente della riscossione e la validità della procura alle liti.

Il **primo motivo** è infondato.

Occorre premettere che il vizio di motivazione apparente, denunciabile come nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., ricorre soltanto quando la motivazione manchi del tutto sotto l'aspetto materiale e grafico, ovvero quando, pur formalmente esistente, si risolva in argomentazioni obiettivamente inidonee a rendere percepibile il fondamento della decisione, perché meramente assertive, inconciliabili o del tutto prive di riferibilità alla fattispecie concreta. Non è, invece, configurabile tale anomalia quando il giudice abbia espresso una ragione decisoria riconoscibile, ancorché sintetica o non condivisa dalla parte, poiché in tal caso la censura si risolve non nella denuncia di un vizio



strutturale della sentenza, ma nella critica del merito della valutazione compiuta.

L'ordito dei principi nomofilattici è chiaro. Nulla è la sentenza che dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, contenga una motivazione che non consente di *«comprendere le ragioni e, quindi, le basi della sua genesi e l'iter logico seguito per pervenire da essi al risultato enunciato»*, non assolvendo in tal modo alla finalità di esternare un *«ragionamento che, partendo da determinate premesse pervenga con un certo procedimento enunciativo»*, logico e consequenziale, *«a spiegare il risultato cui si perviene sulla res decidendi»* (Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232).

Come questa Corte ha più volte affermato, 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. U, 3 novembre 2016, n. 22232, citata; Cass., 15 giugno 2017, n. 14927; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 20 ottobre 2021, n. 29124). Invero, si è in presenza di una tipica fattispecie di *«motivazione apparente»*, allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del *«minimo costituzionale»* richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (tra le tante: Cass., 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., 13 aprile 2021, n. 9627).



Alla luce di tali criteri, la sentenza impugnata non presenta il denunciato vizio radicale. La Commissione tributaria regionale ha individuato il contenuto essenziale delle doglianze devolute con l'appello e ha reso, per ciascuno dei nuclei decisivi della controversia, una risposta argomentativa idonea a far comprendere la ragione del rigetto. Essa ha esaminato la censura concernente la nullità della sentenza di primo grado per difetto di motivazione, affermando che *«l'impugnazione con la quale l'appellante si limiti [...] a dedurre soltanto vizi di rito avverso una pronuncia che abbia deciso anche nel merito in senso a lui sfavorevole, è inammissibile»*; ha affrontato la questione relativa alla mancata chiamata in causa dell'ente impositore, rilevando che l'agente della riscossione ha *«l'onere (non l'obbligo) di chiamare in causa l'ente creditore»*; ha scrutinato la dedotta decadenza dell'agente della riscossione, richiamando il principio secondo cui gli effetti della notificazione si producono, per il notificante, al momento della consegna del piego all'agente notificatore o al personale del servizio postale; ha, inoltre, esaminato i motivi originari riproposti in appello in ordine al ruolo, alla cartella di pagamento, alla comunicazione dell'esito del controllo automatizzato, alla notificazione e alla fondatezza della pretesa. Ne deriva che il percorso motivazionale, pur connotato da sintesi, è complessivamente intellegibile e consente di individuare le *rationes decidendi* poste a fondamento della conferma della pronuncia di primo grado.

In particolare, non assume decisività la deduzione secondo cui il giudice di appello avrebbe pronunciato anche sulla questione dell'omessa sottoscrizione del ruolo, alla quale la parte assume di avere rinunciato. La sentenza impugnata, sul punto, ha affermato che *«l'art. 12 del D.P.R. n. 602 del 1973 non prevede alcuna sanzione per l'ipotesi della sua omessa sottoscrizione»* e che opera la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana. Anche a voler ritenere che tale profilo non fosse più devoluto alla cognizione del giudice regionale, la



relativa statuizione si è risolta in una pronuncia di rigetto, aggiuntiva e priva di incidenza pregiudizievole autonoma sulla posizione della contribuente. La censura, pertanto, non evidenzia un concreto interesse alla cassazione della sentenza, né dimostra che l'esame di tale questione abbia inciso sulla decisione delle altre doglianze o abbia determinato un ampliamento del *decisum* idoneo a pregiudicare la ricorrente.

Il rilievo, oltre a non integrare un vizio di motivazione apparente, difetta altresì di concreto interesse, poiché la statuizione resa su una questione asseritamente rinunciata non ha determinato alcun effetto sfavorevole autonomo né ha inciso sull'esito complessivo della controversia.

Quanto al dedotto difetto di motivazione della cartella, la Commissione tributaria regionale ha affermato che «*la cartella di pagamento contiene [...] tutti gli elementi dai quali desumere le ragioni di fatto e di diritto della pretesa creditoria oggetto dell'attività di riscossione*». Tale affermazione integra una motivazione effettiva, perché esplicita la ragione del rigetto della doglianza, individuandola nella sufficienza del contenuto informativo dell'atto impugnato. La ricorrente, sotto la veste della nullità della sentenza, tende in realtà a contestare la correttezza di tale apprezzamento, senza tuttavia dimostrare l'assoluta incomprensibilità della motivazione resa dal giudice di merito.

Parimenti, con riguardo alla mancata chiamata in causa dell'ente impositore, il giudice regionale ha richiamato la regola secondo cui, nelle liti promosse contro l'agente della riscossione che non riguardino esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, l'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999 pone a carico dell'agente un onere di chiamata dell'ente creditore, dalla cui omissione possono discendere conseguenze nei rapporti interni, ma non un'ipotesi di litisconsorzio necessario. La sentenza afferma, infatti, che l'agente della riscossione risponde delle conseguenze della lite «*senza che sussista alcun litisconsorzio necessario*». Anche tale passaggio rende percepibile la *ratio decidendi*: la



mancata partecipazione dell'ente impositore non comporta, di per sé, la nullità del giudizio né imponeva la rimessione della causa, sicché la doglianza è stata respinta in applicazione di un principio giuridico chiaramente enunciato e riferibile alla fattispecie dedotta.

Neppure l'omesso esame analitico delle memorie illustrative consente di ravvisare una motivazione apparente. Le memorie hanno funzione meramente illustrativa delle domande e delle eccezioni ritualmente introdotte e non possono ampliare il *thema decidendum* mediante l'introduzione di nuove ragioni di impugnazione. La Commissione tributaria regionale, nel rilevare l'inammissibilità delle doglianze non dedotte con l'originario ricorso, ma prospettate soltanto con memoria, ha espresso una ragione decisoria riconoscibile e coerente con la funzione propria di tali atti difensivi, osservando che «*con le memorie non si possono dedurre motivi nuovi, potendo le stesse avere soltanto carattere illustrativo dei motivi di impugnazione dedotti con il ricorso tempestivamente proposto*». La ricorrente, per infirmare tale statuizione, avrebbe dovuto indicare puntualmente quali specifiche questioni fossero state tempestivamente introdotte con il ricorso o con l'atto di appello e fossero state poi soltanto illustrate nelle memorie, non essendo sufficiente una generica denuncia di mancata considerazione del complessivo contenuto degli scritti difensivi. In particolare, la questione del difetto di procura o del potere rappresentativo dell'agente della riscossione, prospettata nelle memorie, non poteva essere utilmente introdotta oltre il primo atto utile, richiedendo una contestazione specifica e tempestiva.

Il primo motivo, dunque, confonde il vizio di nullità della sentenza per mancanza o apparenza della motivazione con la mera insufficienza o non persuasività delle argomentazioni svolte dal giudice di merito. Poiché la motivazione della sentenza impugnata consente di ricostruire il percorso logico-giuridico seguito dalla Commissione tributaria regionale e di individuare le ragioni poste a fondamento del rigetto dell'appello, non



ricorre l'anomalia motivazionale denunciata. Il motivo deve, pertanto, essere rigettato.

Con il **secondo motivo** si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 111, sesto comma, Cost., deducendosi la nullità della sentenza per mancanza o apparenza della motivazione, nella parte in cui la Commissione tributaria regionale avrebbe ommesso di indicare le ragioni del proprio convincimento in ordine alla rituale costituzione dell'agente della riscossione e alla mancata chiamata in causa dell'ente impositore, limitandosi, secondo la prospettazione della ricorrente, ad affermazioni generiche e assertive prive di effettiva disamina del quadro processuale e probatorio.

Il **secondo motivo** è infondato.

La censura ripropone, sotto una diversa angolazione, la medesima denuncia di nullità della sentenza per motivazione apparente già esaminata con riferimento al primo motivo, circoscrivendola ai profili della rituale costituzione dell'agente della riscossione e della mancata chiamata in causa dell'ente impositore. Anche in relazione a tali aspetti, tuttavia, non ricorre l'anomalia motivazionale denunciata, poiché la sentenza impugnata contiene una ragione decisoria riconoscibile e consente di individuare il fondamento giuridico della conferma della decisione di primo grado.

Quanto alla mancata chiamata in causa dell'ente impositore, la Commissione tributaria regionale ha espressamente scrutinato la doglianza, osservando che «*a norma dell'art. 39 del decreto legislativo 1999, n. 112 l'agente della riscossione ha l'onere (non l'obbligo) di chiamare in causa l'ente creditore*» e che tale omissione rileva nei rapporti interni, «*senza che sussista alcun litisconsorzio necessario*». Il passaggio, benché sintetico, è idoneo a rendere percepibile la *ratio decidendi*, individuata nell'insussistenza di un obbligo processuale di integrazione del



contraddittorio nei confronti dell'ente creditore e, quindi, nell'assenza di una nullità del giudizio derivante dalla mancata partecipazione di quest'ultimo.

Con riguardo, invece, alla dedotta irregolarità della costituzione dell'agente della riscossione, va rilevato che la stessa prospettazione della ricorrente colloca tale questione, in modo prevalente, nelle memorie illustrative depositate nel giudizio di appello. Tali atti, come già rilevato, non possono introdurre nuovi motivi di gravame, ma soltanto sviluppare e illustrare questioni già ritualmente devolute al giudice dell'impugnazione. La sentenza impugnata ha dato continuità a tale principio, affermando che *«con le memorie non si possono dedurre motivi nuovi, potendo le stesse avere soltanto carattere illustrativo dei motivi di impugnazione dedotti con il ricorso tempestivamente proposto»*. La ricorrente, a fronte di tale ratio, non indica in modo puntuale dove e con quali termini la questione relativa al difetto di procura o di *ius postulandi* fosse stata proposta come specifico motivo di appello, né dimostra che essa costituisse questione già compresa nel *thema decidendum* devoluto al giudice regionale. Ne discende che l'eventuale omissione motivazionale sul punto non è decisiva, essendo la censura preclusa dalla tardività della contestazione e, comunque, non emergendo alcun interesse concreto alla cassazione della decisione per tale profilo.

In ogni caso, la doglianza difetta anche di decisività. L'eventuale irregolarità della costituzione della parte resistente non comporta, di per sé, l'accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente, né determina automaticamente la nullità della decisione resa all'esito del giudizio. Il giudice tributario resta tenuto a decidere la controversia sulla base degli atti ritualmente acquisiti e delle questioni validamente devolute, sicché l'asserita irritualità della costituzione dell'agente della riscossione non esonera la parte ricorrente dall'onere di dimostrare la fondatezza delle censure rivolte contro la cartella, il ruolo e gli atti presupposti.



Ne consegue che il secondo motivo non individua una carenza motivazionale riconducibile al paradigma dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., ma si risolve nella critica alla sinteticità della motivazione e nella riproposizione di questioni che, per un verso, risultano già esaminate dal giudice regionale e, per altro verso, non sono adeguatamente ricondotte a un motivo di appello ritualmente proposto. Il motivo deve, pertanto, essere rigettato.

Con il **terzo motivo** si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione degli artt. 12 e 18 del d.lgs. n. 546 del 1992 e degli artt. 81, 83, 101, 112 e 115 cod. proc. civ., sostenendosi che il giudice di appello avrebbe omesso di rilevare, anche d'ufficio, l'irregolare costituzione dell'agente della riscossione nei giudizi di merito, per asserita mancata produzione della procura alle liti e per difetto di *ius postulandi* del difensore tecnico, con conseguente irregolare formazione del contraddittorio.

Il **terzo motivo** è inammissibile, per tardiva proposizione della questione, e comunque infondato.

La censura difetta, anzitutto, di specificità, poiché non indica in modo puntuale in quale atto del giudizio di appello la questione relativa alla nullità della procura, al difetto di rappresentanza processuale o alla carenza di *ius postulandi* dell'agente della riscossione sia stata ritualmente introdotta come motivo di gravame. La ricorrente richiama plurime deduzioni contenute nelle memorie illustrative depositate nel corso del giudizio di secondo grado, ma non chiarisce se, e in quali precisi termini, la doglianza fosse già compresa nell'atto di appello, né riproduce il contenuto essenziale dell'atto processuale dal quale dovrebbe desumersi la tempestiva devoluzione della questione al giudice regionale.

Tale carenza è rilevante perché, nel giudizio di appello, il *thema decidendum* resta delimitato dai motivi di gravame ritualmente proposti, mentre le memorie illustrative hanno la sola funzione di sviluppare e



chiarire le questioni già introdotte, senza poter veicolare motivi nuovi. La stessa sentenza impugnata ha valorizzato tale principio, affermando che *«con le memorie non si possono dedurre motivi nuovi, potendo le stesse avere soltanto carattere illustrativo dei motivi di impugnazione dedotti con il ricorso tempestivamente proposto»*. A fronte di tale ratio, il ricorso per cassazione avrebbe dovuto confrontarsi specificamente con il limite funzionale delle memorie e dimostrare che la questione della procura e dello *ius postulandi* non era stata introdotta per la prima volta con esse, ma costituiva sviluppo di una censura già tempestivamente formulata nell'atto di appello.

La conclusione è confortata dal principio recentemente ribadito da questa Corte in fattispecie affine, secondo cui, in tema di rappresentanza processuale delle persone giuridiche, la persona fisica che ha conferito il mandato al difensore non ha l'onere di dimostrare tale sua qualità, essendo sufficiente l'indicazione della funzione e del potere del soggetto che ha rilasciato la procura, normalmente ricavabile da pubblici registri; ne consegue che la parte che intenda contestare in giudizio l'effettiva esistenza del potere esercitato dal soggetto che conferisce la procura ha l'onere di proporre una specifica e tempestiva eccezione in ordine all'effettiva esistenza del potere esercitato e all'impossibilità di verificare tale circostanza attraverso la consultazione di registri pubblici (Cass. n. 11255/2026).

Nel caso di specie, la questione relativa al potere di conferire la procura e alla regolare costituzione dell'agente della riscossione risulta prospettata, secondo la stessa ricostruzione della ricorrente, soltanto con la seconda memoria illustrativa del giudizio di appello e non già con l'atto introduttivo del gravame o, comunque, con il primo atto utile. Essa è, pertanto, tardiva, poiché la contestazione del potere rappresentativo e dello *ius postulandi* deve essere sollevata immediatamente, con eccezione



specificata, non potendo essere rimessa a deduzioni successive aventi mera funzione illustrativa.

Ne consegue che non può utilmente prospettarsi un vizio di omessa pronuncia ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ. L'omessa pronuncia presuppone, infatti, una domanda, un'eccezione o un motivo di impugnazione ritualmente introdotti nel processo e devoluti alla cognizione del giudice. Quando, invece, la questione sia prospettata soltanto con un atto avente funzione illustrativa, o quando il ricorrente non dimostri che essa fosse già compresa nel perimetro dell'impugnazione, non è configurabile un obbligo del giudice di merito di decidere su di essa come su un autonomo motivo di gravame.

Il motivo, inoltre, non coglie la distinzione tra regolare instaurazione del contraddittorio e regolarità della costituzione della parte resistente. Il rapporto processuale si instaura con la proposizione del ricorso nei confronti del soggetto indicato come destinatario dell'impugnazione dell'atto tributario. La contribuente ha evocato in giudizio l'agente della riscossione, sicché il contraddittorio processuale si è formato nei confronti della parte chiamata a contraddire sull'atto impugnato. L'eventuale vizio della costituzione della parte resistente, ove pure sussistente, non incide automaticamente sulla valida instaurazione del giudizio, ma può riguardare soltanto l'efficacia dell'attività difensiva svolta da quella parte.

Sotto tale profilo, la doglianza difetta anche di decisività. L'asserita irregolarità della procura alle liti o del potere rappresentativo del difensore tecnico dell'agente della riscossione non comporta, di per sé, l'accoglimento del ricorso introduttivo della contribuente, né determina l'invalidità della sentenza che abbia deciso la controversia sulla base dei motivi di impugnazione dell'atto fiscale. Al più, essa potrebbe incidere sull'ammissibilità o sull'efficacia dell'attività processuale compiuta dalla parte resistente, ma non trasforma la contumacia o l'irritualità della



costituzione in prova della fondatezza delle censure proposte dal contribuente.

È dirimente, al riguardo, la natura impugnatoria del processo tributario. Il giudice è chiamato a verificare la legittimità dell'atto impugnato alla luce dei motivi ritualmente dedotti dalla parte contribuente e delle risultanze processuali, senza che l'eventuale mancata o irregolare costituzione dell'ente resistente determini un effetto assimilabile a una *ficta confessio* o a un riconoscimento della pretesa avversaria. Il contribuente resta onerato di allegare e dimostrare i fatti costitutivi delle proprie doglianze e di censurare specificamente le ragioni dell'atto impositivo o della riscossione; la mera deduzione di un vizio nella costituzione della controparte non è, pertanto, sufficiente a fondare l'annullamento della cartella, del ruolo o degli atti presupposti. L'omessa o sintetica motivazione della Commissione tributaria regionale su tale profilo non assume, quindi, rilievo decisivo, una volta accertata la tardività della contestazione e l'assenza di una specifica allegazione circa l'impossibilità di verificare il potere rappresentativo mediante pubblici registri.

Non è pertinente, inoltre, il richiamo all'art. 101 cod. proc. civ., poiché la doglianza non evidenzia una violazione del principio del contraddittorio nella formazione del rapporto processuale, ma investe la regolarità dell'attività difensiva della parte resistente. Neppure il riferimento all'art. 115 cod. proc. civ. è idoneo a sorreggere la censura, non essendo dedotto che il giudice abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti o abbia disatteso il principio di disponibilità delle prove, ma soltanto che non abbia tratto dall'asserita irregolarità della costituzione dell'agente della riscossione la conseguenza auspicata dalla ricorrente.

Né può condividersi l'assunto secondo cui l'inammissibilità o l'irregolarità della costituzione dell'agente della riscossione avrebbe imposto l'accoglimento del ricorso introduttivo. Una simile conclusione è priva di



base normativa e risulta incompatibile con la struttura del giudizio tributario, nel quale l'annullamento dell'atto impugnato postula l'accertamento della fondatezza dei motivi dedotti contro di esso, non potendo discendere automaticamente da un vizio eventualmente incidente sulla posizione processuale della parte resistente. Il terzo motivo deve, pertanto, essere dichiarato inammissibile e, comunque, rigettato.

Con il **quarto motivo** si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999, dell'art. 2697 cod. civ. e dell'art. 112 cod. proc. civ., deducendosi che, essendo stati impugnati anche gli atti presupposti della cartella, l'agente della riscossione avrebbe avuto l'onere di chiamare in causa l'ente impositore e che, in mancanza della relativa costituzione, non sarebbe stata fornita la prova della formazione del ruolo, della sussistenza del titolo esecutivo e della rituale notificazione degli atti prodromici, con conseguente nullità degli atti presupposti e invalidità derivata della cartella di pagamento.

Il **quarto motivo** è infondato.

La censura muove da una lettura non corretta dell'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999. La disposizione, nel prevedere che l'agente della riscossione chiami in causa l'ente creditore nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, non configura un'ipotesi di litisconsorzio necessario, né attribuisce al contribuente il diritto di ottenere la declaratoria di nullità del giudizio o degli atti impugnati per il solo fatto della mancata partecipazione dell'ente impositore. La conseguenza prevista dalla norma è, piuttosto, interna al rapporto tra agente della riscossione ed ente creditore, nel senso che il primo, ove non provveda alla chiamata, risponde delle conseguenze della lite. È dunque corretta la soluzione adottata dalla Commissione tributaria regionale, che ha escluso la necessità di integrare il contraddittorio nei confronti dell'ente impositore.



Correttamente, pertanto, la Commissione tributaria regionale ha escluso che la mancata chiamata dell'ente impositore determinasse un vizio del contraddittorio, affermando che l'agente della riscossione ha *«l'onere (non l'obbligo) di chiamare in causa l'ente creditore»* e che tale omissione non determina alcun litisconsorzio necessario, poiché l'agente risponde delle conseguenze della lite *«senza che sussista alcun litisconsorzio necessario»*. Il passaggio motivazionale è coerente con la struttura della norma e consente di individuare la ratio della decisione: la mancata partecipazione dell'ente creditore non incide sulla validità del processo instaurato nei confronti dell'agente della riscossione.

La ricorrente, nel prospettare la violazione dell'art. 2697 cod. civ., confonde il piano della partecipazione al giudizio dell'ente impositore con quello dell'assolvimento dell'onere probatorio. L'eventuale mancata chiamata dell'ente creditore non equivale, di per sé, a mancata prova della formazione del ruolo, della sussistenza del titolo esecutivo o della rituale notificazione degli atti prodromici. Tali profili devono essere verificati in relazione alle specifiche contestazioni ritualmente proposte, agli atti acquisiti al giudizio e alla documentazione prodotta, senza che possa farsi discendere automaticamente dalla mancata partecipazione dell'ente impositore l'inesistenza o l'invalidità degli atti posti a fondamento della riscossione.

Va, inoltre, ribadito che il contribuente che impugni la cartella può evocare in giudizio l'agente della riscossione, anche quando deduca vizi riferibili alla pretesa tributaria o agli atti presupposti, restando l'agente legittimato a contraddire sull'impugnazione dell'atto da esso notificato o comunque riferibile alla fase della riscossione. La chiamata dell'ente creditore serve a regolare i rapporti tra l'agente e il titolare della pretesa, ma non condiziona l'ammissibilità del giudizio né integra un presupposto di validità della decisione. Ne consegue che la mancata chiamata non comporta la



nullità del processo, non impone l'integrazione del contraddittorio e non determina la caducazione automatica della cartella di pagamento.

La censura, inoltre, non si confronta adeguatamente con un ulteriore accertamento valorizzato dalla sentenza impugnata. La Commissione tributaria regionale ha rilevato che la società contribuente, avendo contestato sotto vari profili la legittimità dell'attività di riscossione avviata sulla base di controllo automatizzato, aveva mostrato di avere *«chiara e piena consapevolezza della circostanza che l'iscrizione a ruolo non traeva origine da un avviso di accertamento»* e che, nella cartella di pagamento, *«contrariamente a quanto prospettato dalla società, non risulta menzionato alcun avviso di accertamento»*. Tale ratio, idonea a escludere la decisività della doglianza sulla mancata notificazione di un atto presupposto qualificato come avviso di accertamento, non viene specificamente superata dalla ricorrente.

Sotto altro profilo, nella parte in cui deduce la violazione dell'art. 2697 cod. civ., il motivo è generico e non coglie la portata del vizio denunciato. La violazione della regola di riparto dell'onere della prova è configurabile quando il giudice attribuisca l'onere probatorio a una parte diversa da quella che ne era gravata secondo le regole di diritto sostanziale, non quando la parte si dolga dell'apprezzamento delle risultanze istruttorie o dell'idoneità della documentazione acquisita. Nel caso in esame, la ricorrente non individua puntualmente quali documenti sarebbero mancati, quali specifiche contestazioni fossero state tempestivamente introdotte e decisive, né in che modo il giudice regionale avrebbe invertito o mal governato il criterio legale di riparto dell'onere probatorio, limitandosi a far discendere la carenza di prova dalla mancata chiamata dell'ente impositore.

Neppure il richiamo all'art. 112 cod. proc. civ. è idoneo a sostenere la censura. La sentenza impugnata ha esaminato la questione della mancata chiamata dell'ente impositore e l'ha risolta escludendo la sussistenza di un



litisconsorzio necessario. Non ricorre, pertanto, alcuna omissione di pronuncia su tale profilo. Quanto alle ulteriori deduzioni concernenti la formazione del ruolo, il titolo esecutivo e la notificazione degli atti prodromici, la ricorrente non dimostra che esse fossero state ritualmente devolute al giudice di appello nei termini ora prospettati, né che costituissero autonome domande o eccezioni non esaminate, piuttosto che argomentazioni difensive correlate alla medesima doglianza sulla mancata partecipazione dell'ente creditore.

In definitiva, il quarto motivo pretende di trasformare l'onere di chiamata previsto dall'art. 39 del d.lgs. n. 112 del 1999 in una regola di invalidità del giudizio e degli atti impugnati, senza che tale esito trovi fondamento nella norma richiamata. La mancata chiamata dell'ente impositore può rilevare nei rapporti interni tra agente della riscossione ed ente creditore, ma non determina automaticamente né la nullità del processo né la prova negativa della sussistenza del credito o della regolarità degli atti presupposti. Il motivo deve, pertanto, essere rigettato.

Il ricorso va, in ultima analisi, rigettato. Le spese vanno dichiarate irripetibili.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Dichiara irripetibili le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 09/07/2026.

Il Presidente

Giacomo Maria Nonno

