

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

TANIA HMELJAK

Presidente

MARIA GIULIA PUTATURO

Consigliere

DONATI VISCIDO DI NOCERA

GIANLUCA GRASSO

Consigliere Rel.

GIOVANNI GALASSO

Consigliere

LUIGI D'ALESSANDRO

Consigliere

Oggetto:

*IVA

RISCOSSIONE

Ad.13/01/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21409/2019 R.G. proposto da:

██████████ S.R.L. IN LIQUIDAZIONE, in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, e
AGENZIA DELLE ENTRATE - RISCOSSIONE, in persona del *Direttore*
pro tempore, rappresentate e difese dall'Avvocatura Generale dello
Stato;

-controriparanti-



per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 122/2019, depositata il 11 gennaio 2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 gennaio 2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – In data 3 aprile 2017, l'Agente della Riscossione notificava alla [REDACTED] s.r.l., ora in liquidazione, la cartella di pagamento n. [REDACTED], afferente a IVA con correlati interessi e sanzioni, con anno di riferimento 2013, iscritta, nel ruolo n. [REDACTED] del 2017, reso esecutivo dall'Agenzia delle entrate.

Con ricorso, notificato sia all'ente impositore sia all'agente della riscossione, la società impugnava la cartella di pagamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli.

L'Agenzia delle entrate resisteva con atto di controdeduzioni mentre non si costituiva l'agente della riscossione.

La Commissione tributaria provinciale di Napoli, con sentenza n. 16543/14/2017, depositata in data 28 novembre 2017, accoglieva il ricorso.

2. – Avverso tale pronuncia, l'Agenzia delle entrate proponeva atto di appello.

La contribuente si costituiva in giudizio chiedendo il rigetto del gravame e riproponendo i motivi di impugnazione dichiarati assorbiti.

La Commissione tributaria regionale della Campania, con sentenza n. 122/21/2019, depositata in data 11 gennaio 2019, ha accolto l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate e, per l'effetto, in riforma della sentenza di primo grado, ha rigettato il ricorso introduttivo.



3. – La contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a otto motivi.

L'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate - Riscossione si sono costituite con controricorso.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

La Procura generale ha presentato conclusioni scritte.

La ricorrente ha depositato una memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione del principio del contraddittorio in relazione al regime del litisconsorte necessario ex art. 360, comma 1 n. 4, c.p.c., in relazione agli articoli 102, 331 c.p.c. e 14 del d.lgs. 546/92, per mancata citazione da parte dell'Agenzia delle entrate, nel giudizio di secondo grado, dell'Agente della Riscossione, quale litisconsorte necessario processuale, atteso che lo stesso è stato parte del giudizio di primo grado e per mancata integrazione del contraddittorio ex art. 331 c.p.c. da parte dei giudici di seconde cure. Infine, per mancata integrazione del contraddittorio, *ab origine*, di altri due soggetti (un custode e altra società) coinvolti, secondo la ricorrente, nella pretesa tributaria.

1.1. – Il motivo è infondato.

In tema di processo tributario con pluralità di parti, il disposto dell'art. 53, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 non fa venir meno la distinzione tra cause inscindibili, scindibili e dipendenti, delineata dalle regole processualcivilistiche, cosicché, in base agli artt. 331 e 332 c.p.c., nelle cause scindibili non vi è obbligo di integrare il contraddittorio nei confronti di quelle parti del giudizio di primo grado, il cui interesse alla partecipazione all'appello sia venuto meno (Cass., Sez. Un., n. 11676/2024).



Nel caso di specie, riguardo alla posizione dell'Agenzia delle entrate – Riscossione, la stessa non ha partecipato al giudizio di primo grado e le censure formulate dall'Agenzia delle entrate in sede di gravame riguardavano il merito della pretesa. L'appello incidentale riguardava esclusivamente la questione della compensazione delle spese.

Generica, inoltre, appare la deduzione circa il difetto di contraddittorio con il custode e la società per azioni che sarebbe titolare dell'azienda destinataria degli obblighi fiscali, non essendo stati parte del giudizio di merito.

2. – Con il secondo motivo si deduce l'inammissibilità dell'appello, in violazione dell'art. 57 del d.lgs. 546/1992 ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. per avere la Commissione tributaria regionale ignorato l'eccezione d'inammissibilità del gravame per *novatio libelli*, sollevata dalla società appellata, utilizzando e ritenendo fondate le nuove prospettazioni in fatto dedotte dall'Agenzia delle entrate.

2.1. – Il motivo è infondato.

Nel processo tributario il divieto di ultrapetizione e quello di proporre in appello nuove eccezioni (non rilevabili d'ufficio) posto dall'art. 57, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 riguardano eccezioni in senso tecnico e non le mere argomentazioni difensive, tendenti ad inficiare la sentenza sotto un profilo logico ulteriore rispetto a quello esposto in primo grado, atteso che le difese, le argomentazione e le prospettazioni con cui l'Amministrazione si difende dalle contestazioni già dedotte in giudizio non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso stretto (n. 2413/2021).

Nel caso di specie c'è stata soltanto una specificazione delle ragioni riguardanti la mancata condivisione della pronuncia di primo



grado riguardo all'esclusione dello svolgimento di attività di impresa da parte della società nel periodo in contestazione e non un ampliamento del *thema decidendum*.

3. – Con il terzo motivo si deduce l'omesso esame di fatti decisivi del giudizio che sono stati oggetto di discussione tra le parti e omessa valutazione di argomenti probatori prospettati con l'atto di controdeduzioni in appello: violazione dell'art. 116 c.p.c. ex art. 360, comma 1, n. 4 e 5 c.p.c. riguardante la legittimità della pretesa tributaria. Si deduce, al riguardo, che dal 2013, a causa del sequestro, la [REDACTED] s.r.l. ha perso la gestione e la documentazione aziendale, che non è stata più recuperata poiché retrocessa *ex tunc* alla [REDACTED] s.p.a. Anche se la governance della [REDACTED] s.p.a. nel 2013 avesse dovuto adeguarsi alla dichiarazione del Custode nel 2014, non avrebbe potuto provvedere agli adempimenti. La [REDACTED] s.r.l. si è sciolta il 19 dicembre 2014, prima della notifica della cartella (3 aprile 2017), e l'azienda è stata ceduta alla [REDACTED] s.r.l. il 29 luglio 2015. Pertanto, le pretese fiscali dovevano essere esercitate verso quest'ultima, non verso la [REDACTED] s.p.a. La società appellata non era obbligata al pagamento richiesto, sia formalmente (debiti imputabili alla [REDACTED] s.p.a.) sia sostanzialmente (passività rimaste nel patrimonio della [REDACTED] s.p.a. in fallimento). La ricorrente non può essere soggetto passivo d'imposta, secondo la circolare 156/E del 2000: i beni sequestrati sono patrimonio separato e gli obblighi fiscali spettano al titolare al termine della custodia giudiziaria, che in questo caso è la [REDACTED] s.p.a.

Con il quarto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 54 *bis* del d.P.R. 633/1972, ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Eventuale eccezione d'incostituzionalità della presunzione di conoscenza sancita nel quarto comma del citato art.



54 *bis* riguardante la legittimità della pretesa tributaria. Parte ricorrente contesta l'applicazione dell'art. 54 bis del d.P.R. 633/1972 da parte dell'Agenzia delle entrate nei confronti della società contribuente. Il punto centrale è che la liquidazione automatica, così come prevista dalla norma, si fonda sull'identità tra il soggetto che presenta la dichiarazione e quello che ne subisce le conseguenze, nonché sull'assenza di conflitto di interessi e sulla consapevolezza dei dati dichiarati da parte del soggetto passivo. Secondo la costante giurisprudenza della Corte di cassazione, il semplice richiamo alla dichiarazione presentata dal contribuente è sufficiente a motivare la pretesa fiscale, purché il contribuente abbia effettiva conoscenza del contenuto della dichiarazione stessa. Nel caso specifico, però, la dichiarazione IVA 2014 è stata presentata da un custode giudiziario, nominato nell'interesse della █████ s.p.a. in fallimento e non della █████ s.r.l., in una situazione di aperto conflitto di interessi tra le due società. Inoltre, la █████ s.r.l. era già in liquidazione e, a seguito della sentenza del Tribunale di Napoli, l'azienda è stata restituita alla █████ s.p.a., che è risultata essere la reale titolare dei beni e delle relative obbligazioni fiscali. Pertanto, mancherebbe il presupposto fondamentale della riferibilità della dichiarazione al soggetto che subisce la liquidazione: la █████ s.r.l. non poteva essere ritenuta responsabile di debiti maturati in una gestione a lei ormai estranea, né poteva materialmente adempiere al pagamento, essendo priva di disponibilità patrimoniale e documentale. L'Ufficio avrebbe ignorato che la titolarità dell'azienda era già della █████ s.p.a. al momento della notifica della cartella, l'eventuale imputazione di operazioni imponibili avrebbe richiesto un accertamento specifico, non una mera liquidazione automatica, e la presunzione di conoscenza della dichiarazione non poteva operare in presenza di



un soggetto dichiarante istituzionalmente diverso e in conflitto di interessi con la █████ s.r.l. Anche la prassi amministrativa e le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate convergerebbero sul punto che, in caso di sequestro giudiziario e incertezza sulla titolarità dei beni, il custode opera come rappresentante di un soggetto non ancora individuato, e solo il titolare effettivo, una volta accertato, può essere destinatario delle pretese fiscali. In questo caso, la sentenza revocatoria ha stabilito che i crediti e debiti aziendali competono alla █████ s.p.a., e quindi l'iscrizione a ruolo avrebbe dovuto riguardare quest'ultima. Infine, la cartella notificata alla █████ s.r.l., in assenza di un atto impositivo preventivo, avrebbe dovuto essere adeguatamente motivata sia in fatto che in diritto, cosa non avvenuta. In definitiva, l'art. 54 *bis* sarebbe stato applicato erroneamente, sia per la mancanza dei suoi presupposti giuridici (identità soggettiva, assenza di conflitto, disponibilità della documentazione e capacità di pagamento), sia perché la situazione richiedeva un accertamento ordinario e motivato, non una mera liquidazione automatica, pena l'illegittimità della pretesa fiscale nei confronti della attuale ricorrente.

3.1. – Entrambi i motivi, da trattarsi congiuntamente, sono In parte infondati e in parte inammissibili.

L'iscrizione a ruolo della maggiore imposta, ai sensi degli artt. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, è ammissibile quando il dovuto sia determinato mediante un controllo meramente cartolare, sulla base dei dati forniti dal contribuente o di una correzione di errori materiali o di calcolo (Cass. n. 9759/2024), ferma restando la possibilità di contestare il provvedimento impositivo, allegando errori o omissioni in grado di incidere sull'obbligazione tributaria.



L'obbligazione tributaria sorge in capo al soggetto che realizza il presupposto impositivo, ovvero il fatto economico o giuridico a cui la legge collega il sorgere del debito d'imposta. Nel caso di specie, come accertato in giudizio, la ■■■■■ s.r.l., attuale ricorrente.

Alcuna incidenza, diversamente da quanto prospettato, assumo le circostanze che la dichiarazione IVA del 2014, relativa all'esercizio 2013, da cui è scaturita l'emissione del ruolo, sia stata effettuata dal custode giudiziario, né che successivamente sia intervenuta una sentenza revocatoria sul compendio aziendale.

Il custode sequestratario giudiziario va qualificato come ausiliario del giudice, da cui ripete l'investitura oltre ai poteri e sotto la cui direzione e controllo opera e può compiere tutti gli atti di ordinaria e, con l'autorizzazione del giudice, di straordinaria amministrazione (Cass. n. 22860/2007).

Inizialmente - sulla scorta della tradizione romanistica secondo cui *sequester cum depositario assimiletur* e della dottrina francese che a essa si era ispirata - si era ritenuto che la finalità di custodia fosse prevalente, in quanto obbligazione privatistica assunta nei confronti delle parti processuali; da altri si era invece sostenuto che nel sequestro si realizzerebbe una sorta di *negotiorum gestio*. Altri ancora avevano prospettato la tesi della rappresentanza, assumendo che la figura del sequestratario fosse assimilabile a quella di un mandatario per conto di chi spetta. In realtà il sequestratario deve ritenersi, più che rappresentante delle parti, un gestore autonomo, un ausiliario del giudice, dal quale direttamente ripete l'investitura e i poteri-doveri che attengono alla custodia e all'amministrazione dei beni sequestrati. Egli opera perciò sotto la direzione e il controllo del giudice ed è tenuto alla retta amministrazione non tanto verso le parti o i terzi, quanto rispetto



alla autorità giudiziaria, che gli ha conferito tale *munus publicum* (Cass. n. 23620/2011). Il custode-amministratore assume (nell'ambito dei sequestri e in particolare di quello giudiziario civile ex art. 670 c.p.c.) la figura giuridica di ausiliario di giustizia, essendo un privato che in seguito al provvedimento del giudice viene occasionalmente incaricato di un pubblico ufficio temporaneo, che deve esercitare, imparzialmente, come "longa manus" degli organi giudiziari, ancorché con una certa autonomia.

Tale concezione va inquadrata in quella più vasta del titolare d'ufficio e non va confusa con quella del legale rappresentante, dalla quale si discosta perché l'operato del custode è diretto al perseguimento del fine che si prefigge l'ufficio cautelare e dell'interesse di un titolare ignoto o incerto, la cui identificazione spetta al giudice all'esito del giudizio civile (Cass. n. 23620/2011). Il custode-amministratore esercita, dunque, una pubblica funzione in quanto ausiliare dell'autorità giudiziaria.

Ciò significa che l'amministratore dei beni sequestrati è un soggetto attivo che gestisce, sotto il controllo diretto del giudice, il patrimonio di destinazione posto sotto sequestro e non è un mero custode immoto di tale patrimonio. Di conseguenza, gravano proprio sul custode gli obblighi fiscali relativi al periodo in cui è iniziata la custodia (Cass. n. 16664/2022; Cass. n. 29487/2021).

In tal senso si è ritenuto, in fattispecie diversa ma che condivide la medesima *ratio*, che in caso di sequestro dell'azienda disposto ai sensi degli artt. 2-ter, 2-sexies e 2-septies, l. n. 575 del 1965 (nel testo applicabile "ratione temporis"), il contribuente è legittimato ad impugnare gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti, con riferimento ai debiti fiscali già sorti prima del sequestro, mentre spetta al custode giudiziario, per l'intervenuto spossessamento dei beni a carico del contribuente, la



legittimazione ad inoltrare all'Agenzia delle entrate l'istanza di accertamento con adesione di cui all'art. 6 d.lgs. n. 218 del 1997, rientrando tale incombente nell'attività di gestione ed amministrazione del complesso aziendale, comprensivo anche dell'attività di salvaguardia dell'integrità patrimoniale e reddituale, per il debito potenzialmente gravante sui beni amministrati, da tutelare nell'ambito dell'accordo negoziale di tipo pubblicistico, rappresentato dal procedimento con adesione (Cass. n. 29487/2021). Analogamente si è affermato che in caso di sequestro preventivo di azienda ex art. 321 c.p.p., il custode giudiziario è chiamato a gestire l'impresa solo dall'esecuzione della misura, sicché, per quanto riguarda l'anno immediatamente precedente, soggetto passivo delle imposte, obbligato anche a presentare le dichiarazioni fiscali, resta l'imprenditore sequestratario, nei cui confronti l'imponibile fiscale si è "cristallizzato" alla fine del menzionato esercizio, al quale, con riferimento a quell'anno, deve essere pertanto notificato l'avviso di accertamento, in qualità di "contribuente", ai sensi dell'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 56, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. n. 6111/2019).

Nel caso di specie, la Commissione regionale tributaria, con accertamento in fatto, non sindacabile in sede di legittimità, ha riscontrato che le operazioni soggette a IVA per cui è causa sono state poste in essere dalla [REDACTED] s.r.l., attuale ricorrente, in quanto riferite a operazioni commerciali assoggettate a IVA nel periodo intercorrente tra l'1 gennaio 2012 e il 15 ottobre 2013, quando la stessa era titolare del ramo dell'azienda. Il provvedimento di nomina del custode giudiziario, ai sensi dell'art. 670 c.p.c., come specificato nello stesso ricorso, è intervenuto successivamente, così come la revocatoria fallimentare promossa



dalla curatela della società conferente, la [REDACTED] s.p.a. Peraltro, l'accoglimento dell'azione revocatoria in materia fallimentare non ha effetti restitutori in favore del disponente fallito, comportando la sola inefficacia dell'atto rispetto alla massa dei creditori, così da consentirne l'assoggettabilità alla esecuzione concorsuale (Cass. n. 9584/2015). Le obbligazioni tributarie sorte durante il periodo di esercizio dell'attività di impresa, pertanto, rimangono in capo al soggetto che ha realizzato il presupposto impositivo.

Riguardando la contestazione il periodo d'imposta 2013, in cui l'azienda non era stata sequestrata, le circostanze dedotte nelle pagine da 14 a 16 del ricorso per cassazione (vicende successive al provvedimento di sequestro) risultano del tutto irrilevanti ai fini della decisione.

Altresì irrilevante è la circostanza che la dichiarazione sia stata presentata dal custode giudiziario, riguardando l'omesso versamento dell'IVA in periodi che coincidevano con la gestione della contribuente, prima del sequestro. In tal senso, la custodia giudiziaria non è soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, rimanendo tale la società che ha subito il sequestro. Sul punto va evidenziato che l'azione revocatoria tende a tutelare la posizione dei creditori pregiudicati, con inefficacia degli atti dispositivi, e questo nulla ha a che fare con le questioni riguardanti l'inadempimento dell'obbligazione tributaria in materia di IVA sorta in capo alla ricorrente per operazioni commerciali da lei realizzate.

Manifestamente infondata appare la questione di legittimità costituzionale del comma 4 dell'art. 54 *bis* del d.P.R. 633/1972, nella parte in cui non esclude che tale presunzione operi anche quando la dichiarazione sia stata presentata da un custode giudiziario, nominato nell'ambito di un contenzioso che abbia ad oggetto la proprietà dell'azienda, dopo che il contribuente nei cui



confronti viene fatta la liquidazione sia stato spossessato dell'azienda e della relativa documentazione, come è accaduto nella specie, ovvero quando l'ufficio debba risolvere problemi di individuazione del soggetto passivo d'imposta. L'interpretazione estensiva, infatti, sarebbe in palese contrasto con i parametri di razionalità, ex art. 3 Cost., e del diritto di difesa, ex art. 24 Cost., in quanto estende la presunzione di conoscenza a situazioni nelle quali tale presunzione contrasta con situazioni di fatto e inverte l'onere della prova a discapito del contribuente che dovrebbe fornire la prova diabolica della non conoscenza di fatti noti ad altri.

La questione di legittimità costituzionale risulta genericamente dedotta in relazione al caso concreto, limitandosi il ricorrente a dedurre un astratto contrasto con i parametri di razionalità e del diritto di difesa, mentre - stante la peculiarità della posizione del custode giudiziario, quale mero ausiliario del giudice - è del tutto evidente che l'impresa risponde dei debiti tributari che ha contratto, per cui è irrilevante, nel caso di specie, che la dichiarazione sia stata in concreto effettuata dal custode nominato ex art. 670 c.p.c.

La circostanza che la contribuente sia stata privata della disponibilità della documentazione aziendale dal custode giudiziale non assume alcun rilievo, posto che la dichiarazione doveva essere presentata dal custode e che eventuali errori o omissioni da parte di quest'ultimo potevano essere fatte valere in sede di impugnazione dal liquidatore della s.r.l. Al di fuori del rapporto obbligatorio tributario e di questo giudizio, peraltro, si pone l'ulteriore e distinta questione di una eventuale responsabilità del custode nei confronti della società.

La relativa cartella di pagamento di pagamento, riguardante l'IVA e relativi interessi e sanzioni, è stata legittimamente notificata



il 3 aprile 2017 alla [REDACTED] s.r.l. in liquidazione, essendo stato deliberato il suo scioglimento e la messa in liquidazione il 19 dicembre 2014, mentre nulla viene dedotto in merito alla cancellazione dal registro delle imprese.

4. – Con il quinto motivo si deduce l'omessa pronuncia sull'appello incidentale e sulle eccezioni riproposte dalla difesa della società: violazione dell'art. 112 c.p.c. ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. afferente alle riproposte doglianze, in sede di controdeduzioni secondo grado, dell'inesistenza giuridica della cartella di pagamento e della sua notificazione, per violazione degli artt. 25 e 26 del d.P.R. 602/1973 e di mancata sottoscrizione del sotteso ruolo ex art. 12 del medesimo d.P.R. e, con riferimento all'impugnazione della sentenza di primo grado, relativa alla compensazione delle spese di prime cure, proposta con appello incidentale.

4.1. – Il motivo è infondato.

Dopo la riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, convertito in legge 7 agosto 2012, n. 134, l'omessa pronuncia continua a sostanzarsi nella totale carenza di considerazione della domanda e dell'eccezione sottoposta all'esame del giudicante, il quale manchi completamente perfino di adottare un qualsiasi provvedimento, quand'anche solo implicito, di accoglimento o di rigetto, invece indispensabile alla soluzione del caso concreto; al contrario, il vizio motivazionale previsto dal n. 5 dell'art. 360 c.p.c. presuppone che un esame della questione oggetto di doglianza vi sia pur sempre stato da parte del giudice di merito, ma che esso sia affetto dalla totale pretermissione di uno specifico fatto storico, oppure che si sia tradotto nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto



irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa, invece, qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. n. 21257/2014).

Nel caso di specie, non sussiste alcuna omessa pronuncia poiché la Commissione tributaria regionale si è pronunciata sui motivi dell'appello incidentale, sia pure in maniera coincisa.

5. – Con il sesto motivo si deduce la motivazione apparente sul rigetto delle eccezioni espressamente riproposte in appello: violazione degli artt. 36 e 53, comma 1, del d.lgs. 546/1992 ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. Con tale motivo di ricorso la società contribuente, in subordine al motivo n. 5, ha sostenuto che la motivazione della sentenza di secondo grado, con riferimento alle medesime questioni, sarebbe apparente.

Con il settimo motivo si deduce la Violazione e falsa applicazione degli artt. 12, quarto comma, 25 e 26 del D.P.R. 602/1973, ex art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. Con tale motivo di ricorso la società contribuente, nel caso in cui la Suprema Corte ritenesse che la Commissione tributaria regionale si sia espressa con il rigetto, ripropone le contestazioni attinenti alla: 1) nullità/inesistenza dell'iscrizione a ruolo per violazione degli artt. 25 e 26 del d.P.R. 602/1973, per notifica della cartella di pagamento, effettuata a mezzo PEC con allegato pdf modificabile e privo di firma digitale od altra caratteristica tecnica atta ad assicurarne la provenienza e la immodificabilità, inoltrata non in originale; 2) violazione dell'art. 12, quarto comma, del d.P.R. 602/1973, per mancata sottoscrizione del ruolo sotteso alla cartella di pagamento e conseguente inesistenza della pretesa.

5.1. – Entrambi i motivi, da trattarsi congiuntamente, sono infondati.



La mancanza di motivazione su questione di diritto e non di fatto deve ritenersi irrilevante, ai fini della cassazione della sentenza, qualora il giudice del merito sia comunque pervenuto ad un'esatta soluzione del problema giuridico sottoposto al suo esame. In tal caso, la Corte di cassazione, in ragione della funzione nomofilattica ad essa affidata dall'ordinamento, nonché dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111, comma 2, Cost., ha il potere, in una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 384 c.p.c., di correggere la motivazione anche a fronte di un "error in procedendo", quale la motivazione omessa, mediante l'enunciazione delle ragioni che giustificano in diritto la decisione assunta, anche quando si tratti dell'implicito rigetto della domanda perché erroneamente ritenuta assorbita, sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto (Cass. n. 6145/2019; Cass., Sez. Un., n. 2731/2017).

Pur essendovi sul punto una motivazione apparente (Cass. n. 4166/2024), in quanto basata su affermazioni generali e astratte, le censure contenute nel settimo motivo sono infondate.

Sul formato della cartella di pagamento, la giurisprudenza di questa corte ha ritenuto che la notifica a mezzo PEC in formato ".pdf" è valida, non essendo necessario adottare il formato ".p7m", atteso che il protocollo di trasmissione mediante PEC è di per sé idoneo ad assicurare la riferibilità della cartella all'organo da cui promana, salve specifiche e concrete contestazioni, che è onere del ricevente eventualmente allegare in contrario (Cass. n. 30922/2024), nella specie non dedotte. Il relativo atto ha peraltro raggiunto il suo scopo, con la costituzione giudizio della società contribuente, senza alcun pregiudizio all'esercizio del diritto di difesa.



Altrettanto infondata è la questione della sottoscrizione del ruolo. In tema di requisiti formali del ruolo d'imposta, l'art. 12 del d.P.R. n. 602 del 1973 non prevede alcuna sanzione per l'ipotesi della sua omessa sottoscrizione, sicché non può che operare la presunzione generale di riferibilità dell'atto amministrativo all'organo da cui promana, con onere della prova contraria a carico del contribuente, che non può limitarsi ad una generica contestazione dell'esistenza del potere o della provenienza dell'atto, ma deve allegare elementi specifici e concreti a sostegno delle sue deduzioni (Cass. n. 19405/2021; Cass. n. 27561/2018), nella specie non presenti nella censura così come articolata. D'altronde, la natura vincolata del ruolo, che non presenta in fase di formazione e redazione margini di discrezionalità amministrativa, comporta l'applicazione del generale principio di irrilevanza dei vizi di invalidità del provvedimento, ai sensi dell'art. 21 *octies* della l. n. 241 del 1990.

6. – Con l'ottavo motivo si deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c. Si contesta l'omessa rideterminazione, da parte dei giudici di seconde cure, dell'IVA dovuta dalla debitrice, scorporando quella imputabile al periodo successivo al 15 ottobre 2013.

6.1. – Il motivo è infondato.

La Commissione tributaria regionale ha imputato all'attuale contribuente tutta l'IVA in quanto relativa a operazioni effettuate nel periodo in cui la società era nel pieno possesso dell'azienda. Nella cartella di pagamento, allegata agli atti del giudizio di cassazione, si fa riferimento ai mesi del 2013 che ricadono nel periodo antecedente alla nomina del custode giudiziario.

7. – Il ricorso va dunque rigettato.



Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la parte ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in favore delle controricorrenti in euro 18.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dell'art. 13, comma 1-*bis*, del d.P.R. n. 115 del 2002, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 13 gennaio 2026.

La Presidente
Tania Hmeljak

