



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giulia Iofrida

Gianluca Grasso

Salvatore Leuzzi

Raffaella Brogi

Luigi d'Alessandro

Presidente

Consigliere

Consigliere Rel.

Consigliere

Consigliere

Oggetto:

IVA

Ud.08/07/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 21035/2025 R.G. proposto da:

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

-ricorrente-

contro

██████████, rappresentato e difeso dall'avvocato Francesco Mascolo

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado della
Campania n. 5397/2025 depositata il 28/07/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 08/07/2026 dal
Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

La controversia trae origine dall'impugnazione, proposta da ██████████
██████████ nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale II di
Napoli, e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, della cartella di



pagamento n. [REDACTED], notificata il 26 luglio 2023, recante la richiesta di pagamento dell'importo di euro 14.182,16, riferito al mancato versamento dell'IVA per l'anno d'imposta 2021, oltre interessi e sanzioni. Il contribuente deduceva che il debito erariale sotteso alla cartella fosse compreso nella proposta di accordo con i creditori, depositata il 27 aprile 2022 dinanzi al Tribunale di Torre Annunziata nell'ambito della procedura di composizione della crisi da sovraindebitamento ai sensi della legge n. 3 del 2012, proposta poi omologata con decreto del 9 marzo 2023. In particolare, il piano prevedeva il pagamento dei creditori nella misura del 10 per cento, in venti rate semestrali, e contemplava, tra i creditori, anche l'Amministrazione finanziaria per debiti erariali riferiti sino all'anno d'imposta 2021. L'Ufficio si costituiva nel giudizio di primo grado sostenendo che i ruoli indicati nella cartella erano stati sospesi soltanto per la quota d'imposta, poiché l'accordo omologato avrebbe riguardato esclusivamente tale componente, con esclusione delle sanzioni e degli interessi. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli, con sentenza n. 10942/32/2024, accoglieva il ricorso, ritenendo illegittima la cartella in quanto riferita a debiti compresi nel piano concordatario omologato e la cui riscossione, in presenza della procedura concorsuale, doveva avvenire nel rispetto dell'ordine e delle modalità stabilite dal giudice dell'omologa. Avverso detta pronuncia proponeva appello l'Agenzia delle Entrate, ribadendo che la proposta concordataria aveva incluso soltanto la sorte capitale del tributo e non anche le poste accessorie, nonché sostenendo che la cartella di pagamento non costituisse atto esecutivo e potesse quindi essere notificata anche in presenza della procedura. Il contribuente resisteva chiedendo la conferma della decisione impugnata. La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, con sentenza n. 5397/18/25, depositata il 28 luglio 2025, rigettava l'appello, osservando che, a seguito dell'omologa del piano



concordatario, anche la pretesa relativa a sanzioni e interessi, riferita a periodo d'imposta anteriore al deposito del ricorso, doveva essere fatta valere nell'ambito della procedura, anche in ragione del fondo di accantonamento previsto nel piano per eventuali ulteriori debiti anteriori sopravvenuti, tra i quali erano indicati gli accessori erariali. L'Agenzia delle Entrate ha quindi proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi. [REDACTED] si è costituito con controricorso, chiedendo dichiararsi l'inammissibilità o, comunque, il rigetto del ricorso, e ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 132 cod. proc. civ., 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 111 Cost., deducendosi l'omessa motivazione o la motivazione apparente della decisione impugnata. L'Agenzia ricorrente assume che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado avrebbe fondato il rigetto dell'appello sull'affermazione secondo cui il piano concordatario approvato prevedeva un fondo di accantonamento di euro 48.916,00 utilizzabile per eventuali ulteriori debiti anteriori sopravvenuti, comprensivi anche di interessi e sanzioni erariali, senza tuttavia esplicitare in modo adeguato l'iter logico-giuridico seguito per ritenere tali poste effettivamente incluse nell'accordo. Secondo la prospettazione dell'Ufficio, la comparazione tra le somme indicate nel piano e quelle iscritte a ruolo dimostrerebbe, al contrario, che l'importo previsto a titolo di IVA per il 2021 non comprendeva interessi e sanzioni, sicché la motivazione della sentenza d'appello sarebbe assente o comunque meramente apparente nella parte in cui muove dal diverso assunto dell'inclusione degli accessori nel piano.

Con il **secondo motivo** si denuncia la violazione e falsa applicazione degli articoli 3, 6, 8 e 10 della l. n. 3 del 2012 nonché degli artt. 168 e 182-ter



della legge fallimentare, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto che la cartella di pagamento fosse un atto dell'esecuzione e non potesse pertanto essere notificata in presenza di una procedura concorsuale.

Il **primo motivo** è infondato.

Esso aggredisce la motivazione della sentenza impugnata nella parte in cui la Corte territoriale ha ritenuto che sanzioni e interessi fossero ricompresi nella regolazione concordataria mediante il fondo di accantonamento previsto dal piano omologato.

La sentenza impugnata non si colloca al di sotto del minimo costituzionale richiesto dall'art. 111 Cost., per contro esponendo una *ratio decidendi* intellegibile e consentendo di ricostruire il percorso argomentativo seguito dal giudice d'appello (sulla motivazione apparente, quale anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante solo quando la motivazione manchi del tutto, sia meramente apparente, si risolva in contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili o sia perplessa e obiettivamente incomprensibile, cfr. Cass., Sez. U., n. 8053/2014; Cass., Sez. U., n. 22232/2016; Cass. n. 13248/2020). La Corte territoriale ha infatti ritenuto che il piano concordatario omologato prevedesse un fondo di accantonamento di euro 48.916,00 destinato a eventuali ulteriori debiti anteriori sopravvenuti e ha aggiunto che, nella relazione del gestore della crisi, tra tali debiti erano espressamente considerate anche le poste relative a interessi e sanzioni erariali. Da tale premessa ha tratto la conseguenza che gli accessori riferiti al debito IVA anteriore dovessero essere soddisfatti nell'ambito della procedura e nella misura prevista dal piano.

Una motivazione siffatta non è apparente, perché non si risolve in una formula di stile né in un'affermazione apodittica, ma individua il fatto documentale reputato decisivo, ossia la previsione del fondo di



accantonamento e il contenuto della relazione del gestore, e ne esplicita la rilevanza ai fini dell'inclusione degli accessori nella regolazione concordataria. La censura dell'Agenzia, pur formalmente dedotta come vizio di nullità della sentenza, mira in realtà a contestare la ricostruzione del contenuto del piano e della documentazione della procedura, sollecitando una diversa lettura degli atti e una rivalutazione del relativo significato, non consentite nei limiti del vizio di cui all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ.

È, dunque, decisivo che la Corte di merito abbia accertato, con motivazione esistente e non meramente apparente, che le componenti accessorie della pretesa tributaria, pur non coincidenti con la sorte capitale indicata nel piano, erano state comunque considerate nella proposta omologata attraverso uno specifico accantonamento. Tale accertamento, per come formulato, non è utilmente aggredito mediante la denuncia di un vizio motivazionale radicale, né può essere surrogato, in sede di legittimità, da una nuova comparazione tra gli importi indicati nel piano e quelli iscritti a ruolo.

Il **secondo motivo** è anch'esso infondato, nei termini che seguono. La censura coglie un profilo astrattamente corretto là dove ricorda che la cartella di pagamento non costituisce, di per sé, atto dell'esecuzione forzata. Tuttavia essa non scalfisce la *ratio* decisiva della sentenza impugnata, la quale va letta nel senso che il vincolo derivante dalla procedura concorsuale incide sull'efficacia esecutiva della cartella e sulla sua utilizzabilità come strumento di soddisfacimento individuale, non invece sulla sua validità.

La cartella di pagamento, pur recando intimazione ad adempiere, non segna l'inizio dell'esecuzione forzata, che prende avvio soltanto con gli atti esecutivi in senso proprio. Ne deriva che l'omologazione dell'accordo non determina, in quanto tale, la radicale invalidità della cartella emessa per



un credito anteriore, ove l'atto sia considerato nella sua funzione di liquidazione, esteriorizzazione o conservazione della pretesa tributaria.

Resta, però, fermo che, quando il credito anteriore sia stato ricompreso nel piano omologato, la cartella non può essere utilizzata come strumento di soddisfacimento individuale in difformità dalle condizioni concordatarie. In tale prospettiva, il vincolo della procedura non opera sul piano della validità dell'atto, ma su quello della sua efficacia esecutiva e della sua concreta spendibilità satisfattiva, impedendo al creditore di conseguire fuori piano il pagamento integrale di poste creditorie attratte nella regolazione omologata.

Nel caso di specie, il giudice di merito ha accertato che sanzioni e interessi erano stati attratti nel piano mediante il fondo di accantonamento previsto per gli ulteriori debiti anteriori sopravvenuti. Tale accertamento costituisce il fulcro della decisione impugnata: la riscossione degli accessori, riferiti a periodo d'imposta anteriore al deposito del ricorso, doveva quindi avvenire nel rispetto del piano omologato e della percentuale ivi prevista, non mediante una pretesa individuale autonoma per l'intero importo.

L'argomento dell'Agenzia sulla natura non esecutiva della cartella non conduce, dunque, alla cassazione della sentenza. Esso impone soltanto di precisare che l'illegittimità ravvisata dal giudice di merito non va intesa come invalidità della cartella in sé, ma come preclusione alla sua utilizzazione per ottenere, al di fuori della procedura, il soddisfacimento individuale e integrale di sanzioni e interessi che la Corte territoriale ha ritenuto compresi nel piano. Il vizio motivazionale dedotto con il primo motivo, del resto, non sussiste, poiché tale inclusione è stata argomentata mediante il riferimento al fondo di accantonamento e alla relazione del gestore.

Né assume rilievo decisivo il richiamo, operato dall'Agenzia, all'art. 182-ter della legge fallimentare. La disciplina del trattamento dei crediti tributari nelle procedure regolate dalla legge fallimentare non è direttamente



applicabile all'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento disciplinato dalla legge n. 3 del 2012; essa può assumere, al più, valore sistematico nella misura in cui conferma che il credito tributario, pur conservando la propria identità e pur potendo essere determinato nelle forme proprie, resta assoggettato, quanto al soddisfacimento, alle condizioni della procedura concorsuale nella quale sia stato ricondotto. Non può, dunque, essere invocata per separare automaticamente sanzioni e interessi dalla sorte concorsuale del debito principale, quando il giudice di merito abbia accertato che anche tali poste sono state considerate nel piano omologato.

La decisione impugnata deve pertanto essere confermata nel dispositivo: il ricorso va rigettato perché il vincolo derivante dalla procedura concorsuale incide sull'efficacia esecutiva della cartella e sulla sua utilizzabilità come strumento di soddisfacimento individuale, non sulla sua validità, e perché, nel caso concreto, il giudice di merito ha accertato che sanzioni e interessi erano stati attratti nel piano mediante il fondo di accantonamento.

Il ricorso deve, pertanto, essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 2.400,00 per compensi, oltre euro 200,00 per esborsi, rimborso forfetario delle spese generali nella misura del 15 per cento e accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 08/07/2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

