

È ILLEGITTIMA LA CARTELLA DI PAGAMENTO NOTIFICATA AL CONTRIBUENTE AMMESSO AL CONCORDATO PREVENTIVO

LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. Il caso sottoposto alla Corte di Cassazione. - 2. La concorsualità del credito fiscale. - 3. Il procedimento tributario in pendenza del concordato preventivo. - 4. Funzione ricognitiva della cartella e sorte degli aggi.

1. Ad una società ammessa alla procedura di concordato preventivo veniva notificata una cartella esattoriale recante l'iscrizione a ruolo di crediti maturati con riferimento a periodi d'imposta precedenti a quello di apertura del concorso.

La società impugnava l'atto rilevando come l'accesso alla procedura di concordato produca in capo al debitore la cd. "cristallizzazione" del debito fiscale, non potendo l'Amministrazione finanziaria, con l'apertura del concorso, procedere *in executivis* contro il contribuente.

L'adita Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso della società ed annullava la cartella di pagamento; avverso la sentenza di primo grado proponeva appello l'ente erariale.

La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello, ritenendo legittima la notifica della cartella di pagamento, sul presupposto della "dovuta" iscrizione del carico tributario maturato in capo al debitore *ante* concordato nei ruoli straordinari.

Avverso tale pronuncia la società proponeva ricorso per cassazione: rimarcava la violazione dell'art. 168 l. fall., così come dei principi che regolano l'attività di riscossione, apparendo, fra l'altro, illegittima l'iscrizione a ruolo del cd. aggio esattoriale.

La Corte di Cassazione accoglieva il gravame e cassava la sentenza di secondo grado, peraltro compensando integralmente le spese dell'intero

giudizio, attesa “l’assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità sulla questione oggetto del motivo accolto”.¹

2. La Suprema Corte ha preso le mosse dall’art. 168 l. fall.: dal momento della iscrizione al Registro delle imprese della domanda di concordato, e fino al momento in cui il decreto di omologa non diventi definitivo, i creditori per titolo/causa anteriore non possono, a pena di nullità, iniziare né proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore.

Tale norma assolve ad una duplice funzione: da un lato, preserva l’integrità giuridica del patrimonio dell’imprenditore, proteggendolo dalle possibili azioni pregiudizievoli dei creditori, dall’altro, assicura il rispetto del criterio di *par condicio creditorum*, nella prospettiva del possibile, successivo esito negativo del concordato.²

Gli effetti della cristallizzazione del passivo, ed il correlato divieto di azioni pregiudizievoli da parte dei creditori, trovano - pacificamente - applicazione anche ai crediti fiscali il cui presupposto impositivo sia sorto prima dell’apertura del concordato (principio di concorsualità).³

Ne consegue che i crediti “gestiti” dell’agente della riscossione devono partecipare alle vicende della procedura concordataria secondo le regole ordinarie del concorso, e ciò ove anche gli stessi siano assistiti da un qualche titolo esecutivo.⁴

È dunque inammissibile ogni eventuale nuova azione posta in essere dall’ente impositore e/o dall’agente della riscossione, come pure diviene improcedibile ogni azione eventualmente pendente al momento dell’apertura del concorso.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, la notifica al contribuente di una cartella di pagamento rappresenta un vero e proprio esercizio di azione esecutiva: prevale, cioè, su tutto, la funzione “coattiva” dell’atto, finalizzata a realizzare, anche forzosamente, la pretesa erariale.

La valenza “esecutiva” della cartella - equiparabile al precetto - trova un insormontabile limite nel ricordato divieto di azioni pregiudizievoli *ex art. 168 l. fall.*

In effetti, sotto un profilo di legalità sostanziale, l’emissione della cartella – atto munito di esecutività *ex art. 25 del D.P.R. n. 602/1973* – dà

¹ Così la sentenza in commento: Cass. Civ., Sez. V, 3 maggio 2022, n. 13831.

² Si veda, da ultimo, Cass. Civ., Sez. I, 18 maggio 2021, n. 13514.

³ Secondo la Cassazione il credito fiscale sorge al verificarsi del presupposto materiale al quale la norma colleghi la nascita del tributo: l’obbligazione sorge quindi *ex lege*, indipendentemente dai successivi provvedimenti relativi al rapporto tributario (in questo senso, si veda, fra le altre, Cass. Civ., Sez. V, 13 settembre 2013, n. 20978).

⁴ Cass. Civ., Sez. Un., 11 novembre 2021, n. 33408.

luogo ad un'attività non adeguata, né funzionale rispetto alla partecipazione alla procedura concorsuale.

La notifica della cartella di pagamento è così “inutile” anche sotto un profilo pratico, non potendo la stessa assolvere al proprio compito di dare avvio, in via prodromica, all'esecuzione esattoriale.

Si verifica, nel concreto, un'evidente incongruenza fra lo scopo dell'atto amministrativo (agire *in executivis* contro il contribuente) e l'interesse dell'Amministrazione finanziaria (prendere regolarmente parte alla procedura concorsuale).

3. Per quanto detto sopra, la cartella di pagamento non rappresenta un titolo “necessitato” ai fini della partecipazione al concordato preventivo da parte dell'ente erariale.

Ai sensi degli artt. 33, D.Lgs. n. 112/1999 e 90, D.P.R. n. 602/1973, ove il contribuente sia sottoposto ad una procedura concorsuale, l'ufficio procede ad iscrivere a ruolo il credito e l'agente della riscossione, in base al ruolo, richiede la partecipazione al concorso del credito medesimo.

Nel caso del concordato preventivo, la partecipazione al concorso da parte dell'Amministrazione finanziaria si sostanzia nella domanda di inserimento del credito nell'elenco dei crediti della procedura *ex art. 171 l. fall.*

Unica incombenza richiesta in capo all'Erario è dunque quella di produrre agli organi della procedura il cd. estratto di ruolo, “*senza alcuna necessità di notificare alla società concordataria la cartella di pagamento*”.⁵

Né, sotto altro profilo, la cartella di pagamento rappresenta un atto idoneo - né necessario - a consentire l'interruzione dei termini decadenziali dell'azione esecutiva.

Questo tema è trattato dall'art. 25, comma 1-*bis*, lett. a), D.P.R. n. 602/1973.

Tale norma prevede che per i crediti anteriori alla pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato, non ancora iscritti a ruolo, l'agente notifichi la cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla pubblicazione:

- 1) del decreto che revochi l'ammissione al concordato ovvero ne dichiari la mancata approvazione, *ex artt. 173-179 l. fall.*;
- 2) della sentenza che dichiari la risoluzione ovvero l'annullamento del concordato, *ex art. 186 l. fall.*

⁵ Cass. Civ., Sez. Un., 15 marzo 2012, n. 4126.

Per effetto della norma sopra richiamata, la cartella non può essere emessa se non all'eventuale esito negativo del concordato, verificandosi, di fatto, una "sospensione" *ex lege* dei termini decadenziali dell'azione esattiva.

In questo quadro, l'eventuale notifica della cartella in corso di procedura esplica, al più, una funzione meramente ricognitiva del credito tributario, perdendo la propria peculiare caratteristica di atto prodromico all'azione coattiva.

Resta così ferma la facoltà da parte del contribuente di impugnare la cartella notificata in pendenza del concordato, ove, in particolare, la stessa rappresenti il primo atto del procedimento tributario, come nel caso della liquidazione delle somme dovute in base ai controlli formali della dichiarazione *ex artt. 36-bis e 36-ter*, D.P.R. n. 600/1973, nonché art. 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972.⁶

Da ultimo, dal divieto di azioni esecutive consegue che nessun credito a titolo di aggio esattoriale in ambito di concordato possa essere opposto alla massa dei creditori, mancando - per quanto detto sopra - la causa giuridica che legittimi tale pretesa creditoria.

E poiché tale credito, che non ha natura tributaria⁷, sorge al momento dell'esercizio dell'azione di riscossione - dunque, in ipotesi, dopo l'apertura del concorso -, mancherebbe, in relazione allo stesso, il ricordato profilo di concorsualità.

⁶ Per quanto la Corte, con la sentenza qui annotata, abbia ribadito l'impossibilità di notificare la cartella dopo l'apertura della procedura ove anche la stessa sia notificata *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600/1973, senza previa notifica di un avviso di accertamento (*contra*: Cass. Civ., Sez. V, 6 novembre 2020, n. 24880).

⁷ Corte Cost., 19 gennaio 1993, n. 7.

Civile Sent. Sez. 5 Num. 13831 Anno 2022

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: CATALLOZZI PAOLO

Data pubblicazione: 03/05/2022

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 21298/2015 R.G. proposto da
C.E.R.M.E.C. s.p.a. in concordato preventivo, in persona del legale
rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avv. Antonio
Tommasini e Giuseppe Ferrara, con domicilio eletto presso il loro
studio, sito in Roma, via dei Due Macelli, 66

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la
quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- controricorrente -

Equitalia Centro s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro
tempore*, rappresentata e difesa dagli avv. Maurizio Cimetti e Sante
Ricci, con domicilio eletto presso il loro studio, sito in Roma, via delle
Quattro Fontane, 61

184
2022

h

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 173/1/15, depositata il 20 gennaio 2015.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza dell'8 febbraio 2022, tenutasi nelle forme previste dall'art. 23, comma 8 *bis*, d.l. 28 ottobre 2020, n. 137, conv., con modif., nella l. 18 dicembre 2020, n. 176, dal Consigliere Paolo Catalozzi;

lette le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Mauro Vitiello, che ha chiesto il rigetto del ricorso

FATTI DI CAUSA

1. La C.E.R.M.E.C. s.p.a. in concordato preventivo propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, depositata il 20 gennaio 2015, che, in accoglimento dell'appello erariale, ha respinto il suo ricorso per l'annullamento della cartella di pagamento notificata, a seguito di controllo formale della dichiarazione, per l'omesso versamento di tributi relativi agli anni 2008 e 2009.

1.1. Il giudice di appello ha ritenuto legittimo l'atto impugnato, evidenziando sia la sussistenza dei presupposti per l'iscrizione del credito nei ruoli straordinari, sia la correttezza degli importi iscritti.

2. Il ricorso è affidato a cinque motivi di ricorso.

3. Resistono, con separati controricorsi, sia l'Agenzia delle Entrate, sia la Equitalia Centro s.p.a.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia, con riferimento all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 1, secondo comma, 10 e 19, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 100 e 323 c.p.c. e 2909 c.c., per essersi pronunciata su motivi di appello proposti dall'Agenzia vertenti sull'assenza di vizi propri della cartella di pagamento, in relazione ai quali la medesima era priva di legittimazione ed interesse ad agire, sussistente

esclusivamente in capo all'agente della riscossione, il quale, tuttavia, non aveva proposto alcuna impugnazione avverso i capi della sentenza di primo grado che avevano statuito al riguardo.

1.1. Il motivo è infondato.

Con riferimento alla contestata legittimazione dell'Agenzia delle Entrate ad impugnare la sentenza di primo grado, si osserva che la qualità di parte legittimata a proporre l'impugnazione, o a resistere ad essa, spetta solo a chi abbia assunto la veste di parte nel giudizio di merito conclusosi con la decisione impugnata, indipendentemente dalla effettiva titolarità (dal lato attivo o passivo) del rapporto sostanziale dedotto in giudizio (cfr. Cass. 6 marzo 2017, n. 5520; Cass., ord., 29 luglio 2014, n. 17234; Cass. 14 luglio 2006, n. 16100).

Pertanto, la partecipazione dell'Agenzia delle Entrate al giudizio di primo grado le conferisce il potere di proporre impugnazione avverso la relativa sentenza.

1.2. Quanto all'asserito difetto di interesse alla proposizione di tale gravame in capo all'Agenzia medesima, in relazione alle statuizioni della sentenza di primo grado relative alla sussistenza di vizi propri della cartella di pagamento, si evidenzia che l'Agenzia è la titolare del diritto di credito oggetto di contestazione nel giudizio, essendo l'agente della riscossione un (mero) destinatario del pagamento o, più precisamente, con riferimento allo schema dell'art. 1188 c.c., primo comma, c.c. il soggetto incaricato dal creditore ed autorizzato dalla legge a ricevere il pagamento (cfr. Cass. 4 aprile 2018, n. 8295; Cass. 15 aprile 2011, n. 8613).

In ragione di tale sua qualità, non può, dunque, negarsi il suo interesse all'accertamento del rapporto controverso.

2. Con il secondo motivo la società deduce la violazione dell'art. 168, l.fall., e dei principi generali che regolano la funzione di riscossione, per aver la Commissione regionale ritenuto che l'ammissione della contribuente alla procedura di concordato

preventivo non ostasse alla successiva notifica della cartella di pagamento.

Con la medesima censura critica la sentenza impugnata per aver ritenuto legittima l'iscrizione a ruolo anche dell'importo rappresentato dall'aggio di riscossione applicato.

2.1. Il motivo è fondato.

L'art. 168, l.fall., nella formulazione *pro tempore* vigente, stabilisce che dalla data della presentazione del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo (oggi, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese della relativa domanda) e fino al momento in cui il decreto di omologazione del concordato proposto diventa definitivo, i creditori per titolo o causa anteriore al decreto non possono, sotto pena di nullità, iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore.

La disposizione assolve alla duplice funzione di conservare l'integrità del patrimonio dell'imprenditore da possibili azioni intraprese dai creditori concorsuali e di garantire il rispetto della *par condicio creditorum*, nella prospettiva di un negativo epilogo della procedura concordataria con conseguente dichiarazione di fallimento (cfr. Cass. 8 luglio 1998, n. 6671, nonché, più recentemente, Cass., ord., 18 maggio 2021, n. 13514).

Il divieto in esame trova applicazione, sotto il profilo soggettivo, anche ai crediti dell'erario sorti prima dell'apertura della procedura, per cui anche i crediti dell'agente della riscossione devono essere fatti valere nell'ambito della procedura concordataria, ancorché assistiti da titolo esecutivo (cfr., per tutte, Cass., Sez. Un., 6 settembre 1990, n. 9201).

2.2. Con particolare riferimento a tali crediti, è stato affermato che la notifica di una cartella di pagamento costituisce un vero e proprio esercizio di azione esecutiva, avuto riguardo alla sua funzione esclusiva di realizzare, anche *in executivis*, la pretesa erariale, e, in quanto tale,

ricade nel divieto di cui all'art. 168, l.fall. (cfr. Cass. 2 ottobre 2008, n. 24427).

Più recentemente è stata autorevolmente ribadita l'incompatibilità con l'art. 168, l.fall., della notificazione della cartella, in relazione alla sua funzione di atto corrispondente al precetto di pagamento, e ciò indipendentemente da ogni considerazione in ordine alla sua natura riscossiva e non esecutiva (così, Cass., Sez. Un., 11 novembre 2021, n. 33408).

2.3. Può, in proposito, osservarsi che, ai sensi degli artt. 33, d.lgs. 13 aprile 1999, n. 122, e 90, primo comma, d.P.R. 29 settembre 1972, n. 633, a seguito dell'ammissione del contribuente alla procedura di concordato preventivo, l'ente creditore iscrive a ruolo il credito e l'agente della riscossione provvede, sulla base del ruolo, al compimento di ogni attività necessaria ai fini dell'inserimento del credito da esso portato nell'elenco dei crediti della procedura.

L'Amministrazione finanziaria può, dunque, partecipare al concorso limitandosi a produrre l'estratto di ruolo, senza alcuna necessità di notificare alla società concordataria la cartella di pagamento, atteso che la domanda di ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura tributaria non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza della documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su titolo di diverso tenore (così, Cass., Sez. Un., 15 marzo 2012, n. 4126).

2.4. Sotto altro aspetto, si evidenzia che la notifica della cartella di pagamento si presenterebbe priva di alcuna utilità pratica, non potendo assolvere né alla sua funzione propria di atto preordinato all'esecuzione, né rappresentare un atto utile per evitare la decadenza dalla potestà riscossiva, atteso che l'art. 25, comma 1-*bis*, d.P.R. n.

602 del 1973, stabilisce che per i crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese, non ancora iscritti a ruolo, la notifica della cartella di pagamento debba avvenire solo qualora il concordato non sia andato a buon fine (per l'esattezza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo alla pubblicazione del decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione ovvero alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo).

2.5. Non possono, dunque, condividersi le conclusioni formulate dal pubblico ministero, favorevoli alla notifica della cartella di pagamento al debitore concordatario e argomentate con la sua strumentalità all'esercizio del diritto del debitore di contestare la pretesa dell'Erario previa impugnazione avanti alla competente Commissione tributaria provinciale o, comunque, di tener conto del credito erariale portato dalla cartella nella quantificazione del passivo concordatario e nella definizione dei contenuti del piano di concordato e della proposta che del piano costituisca il portato, nonché all'esercizio da parte dell'Erario delle sue prerogative del creditore concordatario, dalla espressione del voto all'eventuale opposizione all'omologazione.

Infatti, quanto alla posizione del debitore concordatario, l'esigenza di assicurare la tutela del suo diritto di difesa è fatta salva dalla previsione generale che riconosce la possibilità di contestazione dei crediti vantati da terzi.

Inoltre, i crediti erariali scaturiscono dall'inadempimento degli obblighi tributari, e, quindi, in dipendenza dell'insorgenza dei relativi presupposti, e non già a seguito degli avvisi di accertamento, per cui il debitore concordatario è in possesso degli elementi utili per poter effettuare una valutazione in ordine alla loro esistenza e consistenza e, conseguentemente, di poter calibrare il piano concordatario anche alla luce di tali poste.

Per quanto attiene, invece, alla posizione dell'Erario, si rammenta che questi, anche in assenza della previa notifica della cartella di pagamento, può esercitare le prerogative spettanti ai creditori concordatari, ivi incluse quelle attinenti alla manifestazione del voto e alla eventuale opposizione all'omologazione.

2.6. Le considerazioni che precedono giustificano la tesi della impossibilità di notificare una cartella di pagamento al contribuente dopo la presentazione del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo anche nell'eventualità – ricorrente nel caso in esame – in cui la cartella sia stata notificata ai sensi dell'art. 36 *bis*, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione, e, dunque, non sia stata preceduta dalla notifica di un avviso di accertamento.

Infatti, come rilevato in precedenza, il divieto di notificare la cartella di pagamento a seguito del ricorso per l'ammissione alla procedura concorsuale non trova il suo fondamento – esclusivo o meno – nell'esistenza di un accertamento definitivo in ordine alla pretesa erariale (che sembra, invece, essere valorizzato da alcune decisioni di questa Corte che hanno ammesso la possibilità di notificare la cartella in una siffatta situazione, tra cui Cass., ord., 6 novembre 2020, n. 24880; Cass., ord., 4 aprile 2019, n. 9440), quanto, piuttosto, nel dato formale dell'esistenza del procedimento e nell'inconfigurabilità di pregiudizi per l'Amministrazione finanziaria derivanti dall'operatività di un siffatto divieto.

3. All'accoglimento del secondo motivo segue l'assorbimento dei motivi residui, in quanto strettamente dipendenti, aventi ad oggetto la violazione degli artt. 36 *bis*, d.P.R. n. 600 del 1973, e 2, secondo comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, per aver il giudice di appello ritenuto legittima la notifica della cartella di pagamento benché non preceduta dall'attivazione del contraddittorio preventivo (terzo motivo), dell'art. 6, quinto comma, d.lgs. n. 472 del 1997, per aver la

Commissione regionale escluso, con riferimento alle sanzioni irrogate, l'applicazione dell'esimente della forza maggiore, rappresentata dalla critica situazione finanziaria in cui versava (quarto motivo) e l'omesso esame di fatti decisivi per il giudizio, rappresentati dalla grave situazione economica in cui la società versava già in epoca antecedente ai periodi di imposta in cui erano sorte le obbligazioni tributarie (quinto motivo).

4. La sentenza va, dunque, cassata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatti, questa Corte può decidere nel merito, accogliendo l'originario ricorso.

5. In considerazione dell'assenza di un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità sulla questione oggetto del motivo accolto, appare opportuno disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo e dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, l'8 febbraio 2022.

Il Consigliere estensore

Paolo Catalozzi



Il Presidente

Biagio Virgilio


