

06901 *Ordinanza della Cassazione sulla scia del dl n. 146 del 2021. Disattese le Sezioni unite* 06901

Il concordato non ferma il fisco

Cartella assimilabile al precetto: non è già azione esecutiva

Pagina a cura

DI DARIO FERRARA

Il fisco ben può notificare la cartella di pagamento alla società in rosso, anche se la contribuente ha già chiesto l'accesso al concordato preventivo. L'atto dell'amministrazione finanziaria, infatti, risulta assimilato a un precetto e non rientra nel divieto di esercizio dell'azione esecutiva posto dall'articolo 168 Lf: l'espropriazione vera e propria comincia soltanto con il pignoramento. Il tutto benché siano state le Sezioni unite civili della Cassazione, con la sentenza 33408/21, ad affermare che la notifica della cartella sia incompatibile con la procedura concorsuale minore. Nel frattempo, però, è intervenuto il dl fiscale '21, il decreto legge 146/21, che da una parte ha dichiarato non impugnabile l'estratto di ruolo e dall'altra ha limitato l'impugnabilità del ruolo in sé: se dunque la cartella è il primo atto impositivo, soltanto la notifica al curatore e al debitore consente di ricorrere davanti al giudice. Lo stabilisce la sezione tributaria della Suprema corte con l'ordinanza 31560/22, pubblicata il 25 ottobre.

Natura cautelare. Accolto il ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate: la Cassazione decide nel merito rigettando l'originario ricorso della società contribuente. La spa chiede il concordato preventivo ex articolo 161 Lf e presenta istanza di transazione fiscale di cui all'articolo 182 ter Lf, ma l'amministrazione finanziaria si mette di traverso. La Corte d'appello accoglie il reclamo, revocando la dichiarazione di fallimento: gli atti tornano al Tribunale che stavolta dichiara aperto il concordato, in precedenza non omologato per il voto contrario delle Entrate. E' soltanto dopo che il fisco notifica alla società una cartella di pagamento per oltre 1,9 milioni di euro a titolo di sanzioni. La contribuente

propone opposizione sul rilievo che la notifica di un atto esecutivo durante la procedura concorsuale viola tanto il principio della par condicio dei creditori quanto il piano concordatario. Sbagliano tuttavia prima la Ctp e poi la Ctr a dichiarare illegittima la cartella di pagamento, sul rilievo che sono inammissibili le azioni esecutive sul patrimonio del debitore fino a quando non passa in giudicato la sentenza di omologazione del concordato: trova oggi ingresso la censura secondo cui l'amministrazione finanziaria ha il diritto di emettere il ruolo straordinario se teme di perdere il suo credito. Né il ruolo né la cartella hanno la natura di atti esecutivi: l'uno legittima la domanda di ammissione al passivo, mentre la notifica della seconda ha la funzione di comunicare al contribuente l'emissione del primo.

Dalla data d'iscrizione nel registro delle imprese della domanda di concordato preventivo i creditori, per titolo o causa anteriore al provvedimento, non possono iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore, a pena di nullità: lo prevede l'articolo 168 Lf.

Il divieto permane fino all'omologa del concordato e serve a mantenere integro il patrimonio del debitore, oltre che a garantire la par condicio fra i creditori: la procedura potrebbe comunque sfociare nel fallimento. La cartella, tuttavia, ha natura di precetto di pagamento e non incorre nel divieto ex articolo 168 Lf. Per rendersene conto, basta considerare l'articolo 25 del dpr 602/72, in particolare il comma 2 e il comma bis: l'atto, redatto "in conformità al modello approvato con decreto del ministero delle Finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessan-

ta giorni dalla notificazione"; diversamente "si procederà ad esecuzione forzata". E riferisce anche "la data in cui il ruolo è stato reso esecutivo".

Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal dpr 602/73, la notifica della cartella di pagamento costituisce un atto preliminare indefettibile per eseguire il pignoramento da parte del concessionario della riscossione: l'atto assolve in un colpo solo le funzioni svolte ex articolo 479 cpc dalla notifica del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica.

Questione di giurisdizione. La conferma arriva dalla giurisprudenza di legittimità che, nel delimitare i confini della giurisdizione tributaria, ha affermato che l'esecuzione inizia soltanto con l'atto di pignoramento, con la conseguente giurisdizione del giudice ordinario e l'attivazione dei divieti previsti dagli articoli 51 e 52 Lf.

La cartella esattoriale, dunque, in quanto incorpora le funzioni di titolo esecutivo e di precetto, non rientra nel divieto di cui all'articolo 168 Lf perché la disposizione proibisce soltanto le azioni proprie del processo di esecuzione e non anche qualsiasi iniziativa del creditore volta a realizzare il contenuto dell'obbligazione del debitore concordatario, in modo unilaterale e al di fuori della procedura concorsuale. Può tornare utile, in proposito, considerare l'ipotesi in cui il diritto dell'amministrazione finanziaria ad agire si estingue. L'eccezione di prescrizione della

pretesa impositiva maturata dopo la notificazione della cartella rientra nella giurisdizione del giudice tributario anche quando il recapito della cartella è valido: restano escluse dalla giurisdizione tributaria



soltanto le controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione tributaria successivi alla notifica, e dunque se il contribuente sottopone all'esame del giudice la definitività o meno della cartella di pagamento, la relativa lite non può essere qualificata come meramente esecutiva; sono quindi fuori dalla giurisdizione delle Corti di giustizia tributaria, fino a pochi mesi fa commissioni tributarie, soltanto le controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, in quanto atto che prelude all'esecuzione ed estraneo agli atti di esecuzione forzata.

A monte e a valle. E' stata la Corte costituzionale a chiarire che la linea di demarcazione tra giurisdizione tributaria e ordinaria risulta indicata dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso d'intimazione ad adempiere: a monte del crinale la cognizione degli atti dell'ammini-

strazione, espressione del potere d'imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario, mentre a valle la giurisdizione spetta al giudice ordinario e in particolare al giudice dell'esecuzione.

In mancanza di precedenti atti notificati in modo rituale, si ravvisa nel pignoramento, primo step della riscossione coattiva, l'atto che comporta l'esercizio della potestà impositiva: la relativa contestazione radica una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e onera il contribuente del ricorso di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 546/92 nel prescritto termine di decadenza.

Con la sentenza 114/18 la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del dpr 602/73 all'articolo 57, comma primo, lettera a), nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, sono ammesse le opposizioni re-

golate dall'articolo 615 cpc; insomma per le ipotesi nelle quali dopo l'inizio della esecuzione, con il pignoramento, emerge che è sopravvenuta una causa di estinzione del debito tributario, come per il caso della rottamazione delle cartelle di pagamento di cui all'articolo 6 del decreto legge 193/16. La peculiare natura della cartella di pagamento, assimilabile a un precetto, non impedisce l'emissione e la notifica dell'atto anche dopo la "presentazione" della domanda di concordato preventivo. Pesa infine la novella dell'art. 3 bis del dl 146/21, che le Sezioni unite con la sentenza 26283/22 hanno considerato applicabile ai processi in corso: se il ruolo e l'estratto di ruolo non sono impugnabili dal curatore del fallimento o dall'amministratore oppure dal contribuente (in caso d'inerzia del curatore), se non a determinate condizioni, l'ammissione al passivo che si fonda soltanto su quegli atti delimita la possibilità dei soggetti indicati di contestare la fondatezza della pretesa.

© Riproduzione riservata

La decisione

Cassazione, ordinanza 31560/22,
sezione tributaria, depositata il 25 ottobre

La peculiare natura della cartella di pagamento, che è assimilabile ad un precetto, non impedisce l'emissione e la notifica della stessa anche dopo la "presentazione" della domanda di concordato preventivo, non costituendo l'inizio della procedura esecutiva, il cui incipit è rappresentato dal pignoramento, e non rientrando quindi nel perimetro di cui all'articolo 168 Lf, dovendosi ritenere che la peculiare natura della cartella di pagamento non impedisce l'emissione e la notifica della stessa anche dopo la "presentazione" della domanda di concordato preventivo, non costituendo l'inizio della procedura esecutiva, il cui incipit è rappresentato dal pignoramento, e non rientrando, quindi nel perimetro di cui all'articolo 168 Lf, non costituendo esercizio di azione esecutiva, e osserva che la diversa impostazione, secondo la quale la notifica della cartella sarebbe incompatibile con la procedura del concordato non può tuttavia più essere considerata attuale perché essa non risulta più compatibile con la non impugnabilità del ruolo e dell'estratto ruolo introdotta dal decreto legge 146/21

La cartella esattoriale, che accorpa le funzioni di titolo esecutivo e di precetto, non rientra nel divieto di cui all'articolo 168 della legge fallimentare perché la disposizione proibisce soltanto le azioni proprie del processo di esecuzione