

## L'ACCERTAMENTO DEI CREDITI FISCALI NEL CONCORDATO PREVENTIVO

di LORENZO GAMBI

SOMMARIO: 1. Il caso sottoposto alla Corte di Cassazione.- 2. Le questioni di diritto esaminate dal Supremo Collegio.- 2.1. Situazione di illiquidità e causa di forza maggiore.- 2.2. La concorsualità del credito fiscale.- 2.3. Il procedimento tributario in pendenza della procedura concorsuale.- 2.4. La funzione della cartella di pagamento nel concordato preventivo.-

1. Ad una società ammessa nel 2010 alla procedura di concordato preventivo viene notificata una cartella esattoriale recante l'iscrizione a ruolo di ritenute erariali non versate in relazione all'anno d'imposta 2009, oltre interessi, sanzioni ed oneri di riscossione.<sup>1</sup>

La società impugna la cartella di pagamento, eccependo che con l'avvenuta presentazione della domanda di concordato si determina l'impossibilità giuridica di adempiere l'obbligazione tributaria.

Viene cioè a verificarsi una causa di forza maggiore.

Il contenzioso di merito si chiude con esiti sfavorevoli per il ricorrente: secondo entrambi i giudici tributari, la causa di forza maggiore non può essere individuata in una circostanza direttamente riconducibile allo stesso contribuente.

Non rileva, dunque, che il soggetto passivo d'imposta si trovi nella impossibilità, sotto il profilo giuridico, di adempiere il

---

<sup>1</sup> Il provvedimento della Suprema Corte in commento – Cass., civ. sez. V, ord. del 4 aprile 2019, n. 9440 – è stato pubblicato su [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it) il giorno 15 maggio 2019.

carico tributario iscritto a ruolo per effetto dell'apertura della procedura concorsuale.

Allo stesso tempo, non rileva che il contribuente, prima della presentazione della domanda di concordato, sia venuto a trovarsi in una situazione di illiquidità tale da impedirgli di far fronte al tributo, alle relative scadenze di legge (impossibilità economica ad adempiere).

La società proponeva ricorso per cassazione, fondando le proprie difese su tre motivi.

In primo luogo, ribadiva come le difficoltà finanziarie d'impresa integrino una causa di forza maggiore, ostativa all'assolvimento dell'obbligazione tributaria alle scadenze di legge.

La condotta del contribuente non è così punibile per insussistenza del nesso psichico tra fatto omissivo ed evento, *ex art. 45 c.p. ed art. 6, comma 5, D.Lgs. n. 472/ 1997.*

La società, in secondo luogo, deduceva un vizio procedimentale, *ex art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c.*, per non essersi compiutamente pronunciato il giudice d'appello sulla impossibilità per l'imprenditore in concordato di assolvere un debito sorto prima della presentazione del ricorso (concorsualità dell'obbligazione).

Da ultimo, la presentazione del ricorso per l'accesso al concordato determina l'automatico effetto di "cristallizzazione" del credito tributario, non potendo quindi l'Amministrazione finanziaria procedere *in executivis* contro il debitore.

Pertanto, l'apertura del concorso prima che sia concluso il procedimento tributario non consente all'ente impositore di attivarsi ai fini della riscossione (iscrizione a ruolo, notifica della cartella), né dunque di procedere alla irrogazione delle correlate sanzioni.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza in commento, ha rigettato il ricorso proposto dalla società debitrice, rilevando – in sintesi – quanto segue.

In ordine al primo motivo del ricorso, il Supremo Collegio – rilevando peraltro un improprio richiamo all'art. 45 c.p., in luogo dell'art. 1256 c.c. – ha ritenuto che le difficoltà finanziarie del contribuente non siano idonee ad integrare una causa di forza maggiore, né una causa estintiva dell'obbligazione tributaria.

Al riguardo, la situazione di illiquidità è una condizione che rientra nell'alveo dell'ordinario rischio d'impresa cui pur soggiace, per definizione, l'imprenditore commerciale<sup>2</sup>.

Con riferimento al secondo motivo, la Corte ha ricordato come i giudici di merito avessero espressamente rigettato, per quanto in via incidentale, il rilievo in ordine alla impossibilità per il debitore di adempiere un'obbligazione concorsuale.

La Commissione tributaria regionale aveva dato atto che l'emissione della “*cartella esattoriale, con tutti gli accessori di legge, era una conseguenza obbligata senza che rilevi, in ordine al suo successivo mancato pagamento, la sussistenza della procedura concorsuale, in quanto il momento genetico nel quale sono maturate le sanzioni e gli altri importi richiesto va individuato nella scadenza dei termini nell'anno 2009*”.

Quanto, infine, al terzo motivo, il Supremo Collegio ha così argomentato.

L'obbligazione tributaria sorge con il verificarsi del presupposto di fatto cui è collegata la fattispecie impositiva; la successiva attività accertativa attiene esclusivamente alla fase dell'esercizio del diritto di credito, con funzione dunque strumentale.

Ove – come nel caso in esame – il presupposto d'imposta si sia verificato prima dell'apertura della procedura concorsuale, il credito erariale deve ritenersi anteriore al concordato, *ex artt.* 168 e 184 l. fall.

E ciò anche laddove l'ente impositore, al momento della presentazione del ricorso per l'accesso al concordato preventivo, non abbia ancora emesso alcun atto relativo al procedimento tributario<sup>3</sup>.

D'altra parte, anche il presupposto della sanzione pecuniaria è correlato al fatto genetico dell'inadempimento, indipendentemente dal momento in cui l'ente titolare del diritto al tributo abbia emesso l'atto sanzionatorio.

Di conseguenza, appare infondato il rilievo mosso dalla società ricorrente secondo il quale “*in costanza di procedura*

---

<sup>2</sup> Cass., civ. sez. lav., 25 marzo 1992, n. 3695, in *Riv. giur. lav.*, 1992, II, p. 670.

<sup>3</sup> Cass., civ. sez. un., 28 maggio 1987, n. 4779, in *Dir. fall.*, 1987, II, p. 601; Cass., civ. sez. I, 10 agosto 2007, n. 17637, in *Fallimento*, 2007, p. 1483.

*concorsuale, l'esigibilità delle sanzioni tributarie dovrebbe risultare congelata*<sup>4</sup>.

Secondo la Corte, l'iscrizione a ruolo del tributo e degli accessori rappresenta un'attività propedeutica e, dunque, necessaria affinché l'Amministrazione finanziaria possa far valere la pretesa fiscale nell'ambito del concorso.

L'apertura della procedura non è così ostativa alla conclusione del procedimento tributario né, pertanto, alla irrogazione delle sanzioni correlate ad una condotta posta in essere *ante* concordato.

Diverso, infine, secondo il Supremo Collegio il caso richiamato dalla ricorrente, esso attenendo a sanzioni irrogate con riferimento a violazioni tributarie poste in essere dall'imprenditore successivamente all'apertura della procedura concorsuale<sup>5</sup>.

2. La Corte di Cassazione, con l'ordinanza in commento, ha trattato una serie di profili di grande rilevanza ed attualità, che attengono anche alle "complesse" interrelazioni fra norma fiscale e norma concorsuale.

Alcuni di tali argomenti riguardano la vita aziendale nella fase di "declino", prima che l'imprenditore si attivi ai fini dell'accesso al concordato preventivo, altri, riguardano la fase aziendale che viene a determinarsi per effetto dell'apertura della procedura concorsuale.

Fra i primi, la questione se la situazione di oggettiva difficoltà finanziaria d'impresa possa rappresentare una causa di "esclusione" dell'applicabilità della sanzione correlata all'inadempimento dell'obbligazione tributaria.

Fra i secondi, se l'impossibilità per l'imprenditore concordatario di adempiere obbligazioni sorte prima dell'apertura del concorso sia compatibile con l'ordinario *iter* di completamento del procedimento tributario.

Questione – quest'ultima – che implica, da un lato, un preliminare approfondimento in ordine ai profili di concorsualità

---

<sup>4</sup> Cass., civ. sez. I, 27 settembre 2018, n. 23322, consultabile su [www.ilcaso.it](http://www.ilcaso.it).

<sup>5</sup> Cass., sez. V, 10 novembre 2006, n. 24071, in *Mass. giur. it.*, 2006.

dell'obbligazione tributaria, dall'altro, un esame circa la funzione della cartella esattoriale nell'ambito del concordato preventivo, avuto riguardo all'impossibilità (giuridica) per il debitore di adempiere un'obbligazione concorsuale.

**2.1.** Il regime delle sanzioni amministrative tributarie, come disciplinato dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è informato a principi di stampo penalistico (afflittività della “pena”).

Fra tali principi, volti ad approntare garanzie a tutela dell'autore della violazione, si segnalano<sup>6</sup>:

- il principio di legalità (nessuno può essere assoggettato ad una sanzione amministrativa tributaria se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione);

- il principio di *favor rei* (nessuno può essere assoggettato a sanzione per un fatto considerato non punibile da una legge posteriore; qualora una legge successiva preveda una pena inferiore, si applica la legge più favorevole, salvo che la sanzione non sia già divenuta definitiva);

- il principio di personalità (la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso la violazione ovvero che abbia concorso a commetterla<sup>7</sup>);

- il principio di colpevolezza (ciascuno risponde della propria azione o omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa).

Il nostro ordinamento non prevede alcuna causa di “esclusione” dalla sanzione tributaria nel caso in cui il contribuente sia venuto a trovarsi in una situazione di difficoltà finanziaria (impossibilità economica).

Prima dell'introduzione del D.Lgs. n. 472/1997, ha operato la norma esimente *ex art. 97*, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

Secondo tale disposizione, la pena pecuniaria non era applicabile laddove il contribuente avesse provato che il proprio inadempimento fosse dipeso da “impossibilità economica”.

---

<sup>6</sup> V. artt. 3-5, D.Lgs. n. 472/1997.

<sup>7</sup> Peraltro, ove la violazione sia commessa da un dipendente/rappresentante di persona fisica o di ente collettivo nei cui interessi l'autore della violazione abbia agito, quest'ultimi rimangono obbligati in solido con l'autore della violazione al pagamento della relativa sanzione, salvo il diritto di regresso.

Peraltro, la Corte Costituzionale ha avuto modo di affermare come l'assenza di una generale causa d'esclusione da responsabilità legata a motivi economici del soggetto passivo d'imposta non sia contraria ai dettati costituzionali<sup>8</sup>.

Si segnalano, sull'argomento, orientamenti della giurisprudenza di merito tendenti ad escludere la responsabilità sanzionatoria in capo al contribuente per ragioni legate alla propria situazione di crisi/insolvenza (causa di forza maggiore).

È stato così ritenuto che l'impossibilità ad adempiere l'obbligazione tributaria per motivi legati alla situazione economica del soggetto passivo costituisce *“esimente dall'applicazione delle sanzioni pecuniarie amministrative in considerazione del difetto del requisito della colpevolezza prevista dall'art. 5, D.Lgs. n. 472/1997”*<sup>9</sup>.

Tuttavia, secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, lo stato di dissesto del debitore non è di per sé idoneo ad integrare alcuna causa d'esclusione della responsabilità tributaria sanzionatoria.

La Cassazione, al riguardo, ritiene che *“lo stato di dissesto di un'azienda, ancorché possa essere stato influenzato anche da fattori esterni, non può essere però considerato fatto eccezionale e soprattutto non può essere considerato estraneo alla condotta dell'imprenditore e non imputabile alle sue capacità di valutazione dei fattori economici e di rischio”*, con la conseguenza che *“il successivo assoggettamento a procedure concorsuali deve ritenersi originato da azioni, valutazioni, previ-*

---

<sup>8</sup> Corte Cost., ord. del 13 aprile 1994, n. 140, in *Giur. cost.*, 1994, p. 1126: la Consulta, con tale pronuncia, giudicando su un'eccezione d'illegittimità costituzionale dell'art. 92, D.P.R. n. 602/1973 nella parte in cui sanzionava il ritardo nel pagamento del tributo ove anche lo stesso fosse stato determinato da impossibilità economica del contribuente, per contrasto con l'art. 3, Cost. – considerato il trattamento discriminato rispetto a quello riservato al contribuente *ex art. 97, comma 5, D.P.R. n. 602/1973* –, ha statuito che sussiste nel nostro ordinamento un generale principio d'irrelevanza delle difficoltà economiche del debitore ai fini della non imputabilità dell'inadempimento, principio rispetto al quale la norma esimente *ex art. 97, comma 5, D.P.R. 602/1973* (poi soppressa con D.Lgs. n. 472/1997) ha carattere derogatorio.

<sup>9</sup> Così, Comm. Trib. Reg. Lazio, 20 giugno 2012, in *Corr. trib.*, 2012, p. 3257; in senso conforme, v. anche Comm. Trib. Prov. Lecce, 23 luglio 2010, in *Il fisco*, 2010, p. 6024. In dottrina, per un quadro di riferimento: A. GIOVANNINI, *Impossibilità di pagare le imposte nelle imprese in crisi: la forza maggiore esclude la pena?*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 3253 ss.

*sioni e da quant'altro caratterizza la conduzione dell'impresa e non già dal caso ovvero da forza maggiore*"<sup>10</sup>.

Analoga posizione, il Supremo Collegio, ha assunto riguardo alle sanzioni tributarie penali, le quali presentano tratti di marcata affinità con il sistema delle sanzioni amministrative, considerata la struttura della responsabilità fiscale – di stampo, appunto, penalistico – delineata dal D.Lgs. n. 472/1997.

Così, la Corte, con riferimento ad omessi versamenti di ritenute erariali, ha rilevato che *“lo stato d'insolvenza non libera il sostituto d'imposta, dovendo questi adempiere al proprio obbligo di corrispondere le ritenute così come adempie a quello di pagare le retribuzioni di cui le ritenute stesse sono parte*"<sup>11</sup>.

D'altra parte, ritiene il Collegio, neanche il sopravvenuto fallimento del debitore può *“scriminare il precedente omesso versamento delle ritenute, essendo preciso obbligo del sostituto d'imposta quello di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da poter adempiere al proprio obbligo tributario, anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare*"<sup>12</sup>.

Ne deriva, dunque, che *“l'imprenditore il quale decida, in presenza di una situazione economica difficile, di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti e di pretermettere il versamento delle ritenute all'Erario, non potrà addurre a propria discolpa l'assenza dell'elemento psicologico del reato*"<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Cass., civ. sez. V, 16 febbraio 2010, n. 3569, in *Il fisco*, 2010, p. 2336, pronunzia resa peraltro con riferimento al regime sanzionatorio vigente ex L. n. 4/1929.

<sup>11</sup> Cass., pen. sez. III, 15 settembre 2014, n. 37730, in *Il fisco*, 2014, p. 3689.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> *Ibidem*; peraltro, sull'argomento, la Corte di Cassazione ha fatto segnalare alcune “aperture” volte ad attribuire rilevanza alla situazione di carenza di liquidità per motivi non imputabili all'imprenditore, quale causa d'esclusione dalla responsabilità penale, ricorrendo sia all'elemento dell'insussistenza del profilo soggettivo (assenza di consapevolezza), sia all'esimente legata alla forza maggiore, dunque considerando come non integrato il presupposto di causalità fra condotta ed evento, ma solo laddove il debitore sia in grado di provare che la crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile tramite il ricorso ad idonee misure, da valutarsi in concreto (Cass., sez. pen. un., 28 marzo 2013, n. 37425, in *Boll. trib.*, 2014, p. 864; Cass., pen. sez. III, 4 febbraio 2014, n. 5467, in *Società*, 2014, p. 489; Cass., pen. sez. III, 1° agosto 2018, n. 37089, in *Il fisco*, 2018, p. 3197).

Alla luce di questa tendenziale irrilevanza delle varie situazioni di crisi rispetto alle condotte omissive dell'imprenditore, la questione del rapporto fra conseguenze sanzionatorie e difficoltà economiche, ove ritenuta meritevole di tutela giuridica, dovrebbe trovare idonea soluzione in un intervento legislativo volto ad attribuire espresso riconoscimento alla fattispecie della sopravvenuta "impossibilità" finanziaria aziendale.

Peraltro, vista l'ampiezza del fenomeno della crisi d'impresa, la causa d'esclusione dai profili sanzionatori dovrebbe essere invero circoscritta ad ipotesi rigorose e ben individuate, anche sotto il profilo probatorio, al fine di prevenire possibili ricorsi abusivi alla causa scriminante in danno degli interessi erariali, costituzionalmente tutelati<sup>14</sup>.

**2.2.** Ai fini della sussistenza dell'elemento di concorsualità del credito rileva il momento in cui nasce l'obbligazione tributaria, ovvero quando si verifica il presupposto di fatto cui la legge ricolleggi il sorgere del tributo.

È la teoria cd. dichiarativa: l'obbligazione si costituisce per effetto della norma di legge, e non per un fatto riconducibile all'esercizio del potere di accertamento da parte dell'ente impositore<sup>15</sup>.

Vi si contrappone la teoria cd. costitutiva: l'esercizio dell'attività accertativa rappresenta un elemento costitutivo, o comunque integrativo, dell'obbligazione tributaria<sup>16</sup>.

La questione della natura del credito tributario nella prospettiva concorsuale ha trovato una soluzione di sintesi nell'ambito della giurisprudenza di legittimità<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> Conformemente, F. PAPARELLA, *La partecipazione delle sanzioni amministrative tributarie al riparto nelle procedure concorsuali*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 598 ss.

<sup>15</sup> P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Milano, 2007, p. 151 ss.; F. BATISTONI FERRARA-F. BELLÈ, *Diritto processuale tributario*, Padova, 2009, p. 90 ss.

<sup>16</sup> G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, cit., p. 199 ss.; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2016, p. 55 ss.

<sup>17</sup> In dottrina era è stato rilevato – anche a seguito dell'introduzione dell'accertamento esecutivo – come lo "scontro" fra fautori delle due scuole di pensiero sia venuto attenuandosi "in favore di soluzioni estremamente pragmatiche, e spesso palesemente sincretiste, che tendono ad aggirare le più radicali e



Secondo la Cassazione, sotto un profilo generale, il credito fiscale sorge al verificarsi del presupposto materiale al quale la norma colloca, quale effetto “automatico”, la nascita del tributo.

L'obbligazione sorge quindi *ex lege*, indipendentemente dai successivi provvedimenti amministrativi relativi al rapporto tributario.

La Corte, prendendo posizione su una pronuncia di merito che aveva attribuito rilevanza ad un accertamento conclusosi dopo l'apertura del concorso, ma relativo ad un periodo d'imposta precedente, ha rilevato che “*l'accertamento tributario non fa sorgere l'obbligazione tributaria, ma segue alla stessa con efficacia dichiarativa*”<sup>18</sup>.

Secondo la Cassazione, l'esercizio della potestà di accertamento da parte dell'Amministrazione non rappresenta una condizione di esistenza del credito fiscale, bensì, unicamente, una condizione di esigibilità dello stesso.

In questo senso, l'accertamento assolve la funzione di “*mera verifica della regolarità formale e sostanziale degli adempimenti cui il contribuente è tenuto e, nel caso di suo inadempimento, di dichiarazione degli effetti ricollegati ex lege alla fattispecie prevista come presupposto dell'imposta*”<sup>19</sup>.

Nell'ottica del concorso, pertanto, l'obbligazione tributaria assume il requisito di concorsualità laddove il presupposto impositivo si sia verificato prima dell'apertura della procedura<sup>20</sup>.

---

*tradizionali ricostruzioni dogmatiche. Oggi il problema centrale non è più quello della fonte dell'obbligazione tributaria, e della natura dichiarativa o costitutiva degli atti impositivi, quanto piuttosto quello – da sempre latente – dell'equilibrio tra autoritatività del prelievo e dell'azione impositiva e paritetività del rapporto obbligatorio”* (Così, L. DEL FEDERICO, *I crediti tributari nell'accertamento del passivo fallimentare*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 11 ss.). Sull'argomento, v. anche, G. LA CROCE, *La prova del credito tributario erariale insinuato dall'Agente della Riscossione - Crediti tributari - L'insinuazione al passivo dei crediti tributari dall'ermeneutica dell'apparenza alle antinomie irrisolte*, in *Fallimento*, 2014, p. 882 ss., e G. ROCCO, *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali. Parte prima. I debiti sorti prima della procedura (2006-2015)* (I), cit., p. 1156 ss.

<sup>18</sup> Cass., civ. sez. V, 13 settembre 2013, n. 20978, in [www.fisconline.it](http://www.fisconline.it).

<sup>19</sup> *Ibidem*.

<sup>20</sup> Cass., civ. sez. un., 9 giugno 1989, n. 2786, in *Boll. trib.*, 1989, p. 1174; in senso conforme, cfr. Cass., civ. sez. I, 12 marzo 1994, n. 2423, *Giur. it.*, 1995, I, p. 268. Per la rilevanza della fonte normativa ai fini del requisito di concorsualità del credito fiscale, in giurisprudenza di merito, v. Trib. Latina, 10 ottobre 2012,

Secondo la consolidata giurisprudenza di legittimità, il principio della riconducibilità del tributo a fonte di legge si rende applicabile anche al credito fiscale sanzionatorio.

Ritiene, al riguardo, la Corte di Cassazione, che l'atto con il quale l'ente impositore irroghi le sanzioni pecuniarie abbia, anch'esso, natura dichiarativa.

L'atto sanzionatorio trova fondamento nella condotta del contribuente, commissiva od omissiva, idonea a far sorgere il credito tributario nel momento stesso in cui essa sia posta in essere.

Fra l'altro, l'esercizio del potere sanzionatorio non è soggetto ad alcuna discrezionalità, vertendosi in un ambito di esercizio di potestà-funzione secondo rigidi canoni di legge (indisponibilità dell'obbligazione tributaria).

In questo senso, secondo la Suprema Corte, l'atto sanzionatorio è funzionalmente correlato alla violazione tributaria preesistente, limitandosi *“a dare attuazione alla volontà di legge risultante dal fatto della violazione dell'obbligo giuridico, specificandone soltanto il contenuto”*<sup>21</sup>.

Rileva così, il Collegio, che *“il fatto idoneo a produrre l'obbligazione si risolve nella consumazione dell'illecito tributario e in quel momento sorge il diritto dello Stato ad ottenere il pagamento della sanzione, mentre il provvedimento previsto ai fini della sua irrogazione esplica la funzione di rendere liquido ed esigibile un credito già esistente”*<sup>22</sup>.

**2.3.** Per effetto della pubblicazione del ricorso, sino a quando il decreto di omologazione del concordato non diventi definitivo, è fatto divieto ai creditori anteriori d'iniziare o proseguire azioni esecutive ovvero cautelari sul patrimonio del debitore (art. 168, comma 1, l. fall.).

---

in *Dir. fall.*, 2013, II, p. 476; Trib. Mantova, 17 dicembre 1998, in *www.ilcaso.it*; Trib. Milano, 30 gennaio 1997, in *Fallimento*, 1997, p. 768.

<sup>21</sup> Cass., civ. sez. I, 30 marzo 1987, n. 3055, in *Boll. trib.*, 1987, p. 932.

<sup>22</sup> *Ibidem*; in senso conforme, v. Cass., civ. sez. I, 29 settembre 1987, n. 7318, in *Fallimento*, 1987, p. 1252; Cass., civ. sez. I, 8 settembre 1986, n. 5472, in *Giust. civ.*, 1986, I, p. 2693.

Ne consegue, da una parte, l'inammissibilità di ogni eventuale nuova azione individuale da parte dell'ente impositore, dall'altra, l'improcedibilità delle azioni erariali che risultino pendenti al momento dell'apertura del concorso.

Il divieto delle azioni individuali è volto a proteggere il patrimonio del debitore in una prospettiva di tutela di tutti i creditori sociali, impedendo che la garanzia patrimoniale venga disgregata e, dunque, possa perdere consistenza sotto il profilo del valore economico.

L'art. 168, comma 1, l. fall., nel disporre il divieto delle azioni individuali in ambito concordatario, non prevede alcuna deroga a favore di categorie particolari di creditori<sup>23</sup>.

Sotto un profilo generale, la norma fiscale attribuisce all'Amministrazione finanziaria la possibilità di far ricorso ad una serie di strumenti esecutivi e/o cautelari per rafforzarne la funzione esattrice, ai fini del miglior soddisfacimento dell'interesse erariale<sup>24</sup>.

Con riferimento al concorso, per effetto della rilevanza *erga omnes* della ricordata norma *ex art.* 168, comma 1, l. fall., ogni azione esattoriale in corso al momento della presentazione del ricorso si arresta, divenendo improcedibile, al pari d'ogni altra azione individuale.

Allo stesso modo, con l'apertura del concorso l'ente impositore non può adottare, neanche per il tramite dell'agente della riscossione, alcuna nuova iniziativa di carattere esecutivo e/o cautelare nei confronti dell'imprenditore, pena l'inammissibilità dell'azione.

Se con l'apertura del concorso l'Amministrazione viene a perdere ogni possibilità di agire ai fini esattivi contro il debitore, la stessa, sotto il profilo del diritto sostanziale, non perde le proprie prerogative in ordine all'attività di verifica del rapporto giuridico d'imposta.

L'ente impositore, in pendenza della procedura di concordato preventivo, può esercitare – dunque avviare, proseguire e

---

<sup>23</sup> E ciò a differenza dell'art. 51, l. fall., che fa salva ogni diversa disposizione di legge.

<sup>24</sup> Tali mezzi di tutela sono perlopiù disciplinati dal testo che regola la riscossione dei tributi, sia in materia di imposte dirette, sia in materia di tributo IVA e di altre imposte indirette, ovvero il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

concludere – i propri poteri accertativi nei confronti del contribuente.

Non vi è alcuna disposizione normativa, né all'interno delle singole leggi fiscali, né all'interno della legge fallimentare, che preveda limitazioni di sorta in ordine al procedimento tributario nel caso in cui il soggetto passivo sia sottoposto ad una procedura concorsuale.

Quanto sopra, sia con riferimento alle obbligazioni tributarie sorte in capo all'imprenditore prima dell'apertura della procedura, sia con riferimento alle obbligazioni i cui presupposti siano sorti in pendenza del concordato.

Il procedimento tributario si articola, sostanzialmente, in tre fasi.

In una prima fase, l'Amministrazione finanziaria, in base ad un atto e/o fatto riconducibile al contribuente (dichiarazione, versamenti, istanze di rimborso, ecc.), dà avvio al procedimento.

In una seconda fase, essa avvia l'istruttoria, raccogliendo gli elementi necessari per la verifica del corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, nel contraddittorio col contribuente.

In una terza fase, il procedimento si conclude, potendo sfociare in un atto impositivo, qualora l'ente erariale abbia constatato condotte poste in essere in violazione della norma tributaria.

L'atto impositivo può essere rappresentato dall'avviso d'accertamento, all'esito dei controlli sostanziali sul rapporto tributario, o dalla stessa cartella di pagamento nei casi di controllo formale 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.

Qualora il contribuente sottoposto a verifica sia stato ammesso alla procedura di concordato preventivo, la notifica dell'atto impositivo deve essere effettuata nei confronti del debitore medesimo.

È costui il soggetto munito di legittimazione passiva in funzione del rapporto giuridico d'imposta.

Sono, al riguardo, sprovvisti di legittimazione passiva – restando quindi estranei al rapporto tributario – tanto il commissario giudiziale, quanto il liquidatore giudiziale.

Quest'ultimo, in particolare, “*non può essere considerato soggetto passivo delle obbligazioni tributarie, obbligazioni che devono far carico all'imprenditore assoggettato alla procedura concorsuale, cui le dichiarazioni restano sempre riferibili, e non può diventare quindi personalmente destinatario di atti impositivi recanti rettifica delle dichiarazioni, né tantomeno debitore in proprio dei tributi con gli atti in questione ravvisati dovuti*”<sup>25</sup>.

**2.4.** La funzione della cartella di pagamento – atto prodromico all'azione esattoriale – viene a “ridimensionarsi” in ambito di concordato, a motivo del ricordato divieto delle azioni individuali *ex art.* 168, comma 1, l. fall.

Per effetto del combinato disposto degli artt. 90, D.P.R. n. 602/1973 e 33, D.Lgs. n. 112/1999, qualora il contribuente acceda al concordato preventivo, l'agente della riscossione compie sulla base del ruolo ogni attività necessaria all'inserimento del credito fiscale nell'elenco dei creditori, ai fini dell'esercizio del diritto di voto.

L'Amministrazione finanziaria può dunque partecipare al concorso, ai fini di cui sopra, limitandosi a produrre l'estratto di ruolo, senza alcuna necessità di notificare alla società concordataria la cartella di pagamento<sup>26</sup>.

In effetti, sotto un profilo di legalità sostanziale, l'emissione della cartella esattoriale – atto munito di esecutività *ex lege*, per

---

<sup>25</sup> Così, Comm. Trib. Centr., sez. VIII, 11 giugno 1991, n. 4625, in *Il fisco*, 1992, p. 356; in dottrina, per un quadro in ordine alle notifiche degli atti tributari anche nei confronti di contribuenti sottoposti a procedure concorsuali, cfr. I. PAGNI, *Le notificazioni nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 20551. Discorso diverso vale per il fallimento: in questo caso, l'apertura del procedimento produce l'effetto dello spossessamento, sorgendo l'obbligo per l'ente impositore di notificare l'avviso d'accertamento al curatore, pena l'inopponibilità/inefficacia dell'atto nei confronti della massa (v. Cass., civ. sez. V, 23 giugno 2003, n. 9951, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, p. 505). Per la legittimazione “residuale” del debitore in ambito di fallimento, v., in giurisprudenza, Cass., civ. sez. V, 24 febbraio 2006, n. 4235, in *Il fisco*, 2006, p. 3460 ss., in dottrina, con particolare riferimento alla possibilità per il fallito d'impugnare l'avviso di accertamento quale ipotesi eccezionale e straordinaria, F. TUNDO, *Quali rimedi per il contribuente fallito di fronte all'inerzia del curatore nella impugnazione degli atti?*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 785.

<sup>26</sup> Cass., civ. sez. un., 15 marzo 2012, n. 4126, in *Il fisco*, 2012, p. 2139.

effetto dell'art. 25, D.P.R. n. 602/1973 – appare attività non adeguata, né proporzionata ai fini della partecipazione erariale al concorso<sup>27</sup>.

Non potendo espletare la propria funzione di atto strumentale all'esecuzione, si verifica in caso di concordato un'oggettiva divergenza fra scopo dell'atto (agire *in executivis*) ed interesse erariale (partecipare al concorso).

D'altra parte, la mancata emissione della cartella in corso di procedura non determina alcuna decadenza dall'azione erariale, *ex art. 25, comma 1-bis, D.P.R. n. 602/1973*<sup>28</sup>.

Il fatto che tale norma preveda la notifica della cartella di pagamento solo qualora il concordato non sia andato a buon fine, induce a ritenere che per la fase “fisiologica” della procedura, l'agente non sia tenuto a notificare la cartella.

Peraltro, dal divieto di azioni esecutive consegue anche che nessun credito a titolo di aggio in ambito di concordato possa essere opposto alla massa dei creditori, mancando la causa giuridica che legittimi tale pretesa creditoria.

E poiché tale credito, non avente oltretutto natura tributaria<sup>29</sup>, sorge al momento dell'espletamento dell'azione di riscossione in ambito di procedura, lo stesso sarebbe comunque carente del profilo di concorsualità.

In questo quadro, deve ritenersi che la cartella di pagamento notificata al debitore nel corso della procedura di concordato preventivo non possa che espletare una funzione meramente ricognitiva dell'obbligazione tributaria.

---

<sup>27</sup> Per i profili di illegittimità dell'atto rispetto alla possibile violazione del principio di buon andamento della pubblica amministrazione, *ex art. 97, comma 2, Cost.*, dal momento che ai fini dell'inserimento nell'elenco dei crediti del concordato è sufficiente l'iscrizione a ruolo del carico fiscale, v. Comm. Trib. Prov. Milano, sez. VII, 16 novembre 2018, consultabile su [www.ilfallimentarista.it](http://www.ilfallimentarista.it).

<sup>28</sup> Tale norma dispone che in deroga agli ordinari termini di notifica previsti dal primo comma dello stesso articolo, l'agente della riscossione notifica, a pena di decadenza, la cartella di pagamento relativa ai crediti anteriori alla pubblicazione del ricorso e non ancora iscritti a ruolo, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di pubblicazione del decreto che revochi l'ammissione al concordato o che ne dichiari la mancata approvazione, ovvero a quello di pubblicazione della sentenza che dichiari la risoluzione o l'annullamento del concordato.

<sup>29</sup> Corte Cost., 19 gennaio 1993, n. 7, in *CED Cassazione*, 1993; Cass., civ. sez. I, 29 settembre 2004, n. 19533, in *Mass. giur. it.*, 2004.

Resta peraltro ferma la facoltà del contribuente di impugnare avanti al giudice tributario la cartella esattoriale, in particolare qualora essa rappresenti il primo atto impositivo del procedimento fiscale, 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<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> Peraltro, il divieto dell'azione esattoriale in ambito di concordato opera *ex lege*, senza necessità che intervenga alcuna sentenza da parte del giudice tributario che dichiari l'inammissibilità/improcedibilità dell'azione: qualora il contribuente non intenda contestare il merito dell'obbligazione fiscale (avanti la competenza esclusiva della giurisdizione tributaria), l'inopponibilità alla massa dei creditori della cartella di pagamento, sotto il profilo della perdita dei propri effetti esecutivi, potrà così essere dichiarata dal giudice ordinario.