

**CREDITO TRIBUTARIO CONTESTATO E FONDO
RISCHI NEL CONCORDATO PREVENTIVO:
IL TRIBUNALE DI CATANIA CHIARISCE I LIMITI DI
APPLICAZIONE DI CASS. 2018, n. 15414**

di SALVATORE NICOLOSI

Nel caso di credito tributario contestato, il fondo rischi deve essere sempre pari all'intero ammontare del credito? Nel caso di sentenza di annullamento delle cartelle e di successiva emissione di ruolo straordinario per lo stesso credito, quali tutele per l'impresa in concordato?

Il Tribunale di Catania, col provvedimento qui allegato, datato 27.09.2018, chiarisce, con riguardo ad un'ipotesi nient'affatto rara, i limiti entro i quali possa imporsi all'imprenditore che proponga domanda di concordato preventivo l'istituzione di un fondo rischi pari all'intero ammontare del debito tributario in contestazione.

Il caso può così riassumersi:

- la società Alfa, ammessa alla procedura di concordato preventivo, esponeva nel piano un debito verso l'Amministrazione Finanziaria di notevole importo, la cui metà era costituita da due cartelle annullate in sede di contenzioso tributario con sentenze che l'Amministrazione Finanziaria aveva gravato d'appello (in un caso di ricorso per cassazione);
- il piano di concordato prevedeva l'integrale pagamento del debito tributario per la parte non contestata e, con riferimento alla parte di credito in contestazione, l'istituzione di un fondo rischi, ritenuto congruo in previsione della conferma delle sentenze favorevoli al contribuente, ma largamente insufficiente con riguardo al complessivo ammontare del credito tributario in contestazione.

Il Tribunale, in sede di procedimento ex art. 173 L.F., ha dovuto fare i conti col principio di diritto enunciato da Cass. 2018, n. 15414, e ne ha precisato i limiti di applicazione, affermando che l'istituzione di un fondo rischi pari all'intero ammontare del credito tributario in contestazione non deve effettuarsi le volte che i crediti iscritti in ruolo siano stati annullati con sentenze del giudice tributario, ancorché si tratti di pronunzie non ancora passate in giudicato,

La decisione fa corretta applicazione dei principi enunciati dalla recente sentenza della Cassazione sopra richiamata.

La Cassazione muove dall'interpretazione letterale dell'art. 90 D.P.R. 602/1973, ma la lettura della sentenza evidenzia che la decisione è ritagliata sullo specifico caso esaminato ed è certamente condivisibile con riferimento ad esso: se la legittimità della pretesa tributaria in contestazione è già stata verificata dal giudice tributario, non vi è spazio per una diversa valutazione da parte degli organi della procedura concorsuale e il fondo rischi che deve appostare il proponente deve essere pari all'ammontare del credito, pur contestato, dell'Amministrazione Finanziaria¹.

Quando, invece, la situazione sia capovolta ed è il ricorso del contribuente ad aver trovato apprezzamento da parte del giudice tributario, con conseguente annullamento dell'atto impugnato, allora non vi è plausibile ragione per pretendere che il fondo rischi debba essere pari all'ammontare del credito in contestazione.

Depone in questo senso, anzitutto, il disposto dell'art. 90 D.P.R. 602/1973, là dove, nel comma 2, fa espresso riferimento alle “*somme iscritte a ruolo*”.

Poiché – come correttamente osservato dal Tribunale di Catania - la sentenza del giudice tributario favorevole al contribuente produce l'effetto di annullare l'iscrizione a ruolo, la pretesa tributaria risulta sfornita di titolo e, non potendo più beneficiare

¹ La situazione non muta di molto nei rapporti tra imprese private, pur in assenza di una norma quale l'art. 90 D.P.R. 602/1973: quando il credito contestato dalla società in concordato sia assistito da una pronunzia di primo o secondo grado che ne abbia determinato l'esatto importo, è improbabile che il giudice del concordato, pur potendo esercitare in questo caso valutazioni di merito, acconsenta all'istituzione di un fondo rischi, nel caso di credito privilegiato per il quale si preveda il pagamento integrale, non idoneo a coprire l'intero importo accertato nella sentenza, ancorché non definitiva.

della disposizione singolare dell'art. 90 sopra richiamato, va riguardata alla stregua di un qualsiasi credito in contestazione.

Tale conclusione trova fondamento anche nell'altra considerazione svolta dalla Corte di cassazione: se la giurisdizione del giudice tributario ha carattere esclusivo per quel che concerne l'accertamento della pretesa tributaria, sicché gli esiti del giudizio tributario finiscono con l'essere vincolanti per il giudice del concordato, allo stesso modo questi dovrà uniformarsi alla pronuncia del giudice speciale le volte che lo scrutinio riservato alla cognizione esclusiva delle Commissioni Tributarie abbia avuto esito favorevole al contribuente, e vi sia stato l'annullamento dell'atto impugnato.

Il Tribunale di Catania non ha dovuto affrontare l'altro tema, che pure può porsi con riferimento alla problematica in esame². Può avvenire, infatti, che l'Amministrazione Finanziaria, una volta subito l'annullamento da parte del giudice tributario, emetta, nelle more delle procedure concorsuali, un ruolo straordinario ai sensi dell'art. 15 *bis* DPR 602/1973.

La riflessione deve qui spostarsi da Cass. 2018, n. 15414 a Cass. S.U. 2017, n. 758, che, esaminando *funditus* la questione, ha affermato che l'Amministrazione Finanziaria, nelle more del giudizio d'impugnazione della sentenza del giudice tributario che l'ha vista soccombente, non può legittimamente adottare un ruolo straordinario per le medesime causali già oggetto dell'annullamento in sede di contenzioso tributario ed ha l'obbligo di disporre lo sgravio.

Ciò posto, rimane il problema di stabilire quali conseguenze debba trarre il giudice del concordato preventivo se l'Amministrazione Finanziaria, anche all'esito di un'eventuale diffida, non intenda procedere allo sgravio del ruolo straordinario. Dovrà limitarsi a constatare l'esistenza di tributi iscritti nel ruolo straordinario e ritenere dovuto un fondo rischi pari all'intero ammontare del credito contestato? Potrà adottare, nell'ambito delle sue prerogative, provvedimenti volti alla tutela della posizione del contribuente vittorioso nei gradi di merito anche se le sentenze non hanno ancora acquisito carattere di definitività?

Il limitarsi a prendere atto dell'esistenza di un ruolo straordinario, pur se palesemente illegittimo, e, in forza di esso, imporre

² L'amministrazione Finanziaria, in esito a diffida notificata dalla società in concordato, aveva provveduto allo sgravio del ruolo straordinario.

un fondo rischi pari all'intero ammontare del credito, è conclusione che urta contro un elementare principio di giustizia sostanziale: le conseguenze pregiudizievoli di un comportamento anti-giuridico non possono farsi ricadere a carico del soggetto il cui interesse positivo sarebbe stato realizzato dall'agire secondo diritto.

Tuttavia, gli spazi per un provvedimento del giudice del concordato mi sembrano esigui: si potrebbe essere tentati di evocare l'istituto della carenza di potere impositivo e ritenere, per questa via, il ruolo straordinario *tamquam non esset*; ma si tratta, di soluzione che mal si concilia con il ristretto perimetro entro il quale la giurisprudenza ha confinato l'istituto della carenza di potere impositivo³.

Probabilmente ci si dovrà accontentare di una soluzione “*minimalista*”, dando modo alla società in concordato di impugnare il ruolo straordinario per illegittimità e di chiederne la sospensione in via cautelare; provvedimento questo che il giudice del concordato potrebbe ritenere equivalente, quanto agli effetti e pur nella sua provvisorietà, alla sentenza di accoglimento.

³ Si vedano Cass. 2015, n. 3150 e Cass. 2003, n. 15108