



**LA CORTE DI CASSAZIONE**  
**SESTA SEZIONE CIVILE TRIBUTARIA**

Composta da

Cartella pagamento emessa  
dopo ammissione società a  
concordato preventivo

Lucio Lucioti	· Presidente -	Oggetto
Roberto Succio	· Consigliere -	R.G.N. 6416/2020
Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera	· Consigliere -	Cron.
Andrea Penta	· Consigliere Rel.-	CC – 29/09/2022
Gian Andrea Chiesi	· Consigliere-	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 6416/2020 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate Riscossione, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, e Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentate e difese dall'Avvocatura Generale dello Stato (C.F.:  
(omissis) ) e presso la stessa domiciliate in Roma alla Via dei Portoghesi  
n. 12;

**- ricorrenti -**

*contro*

(omissis) \_ (omissis) con  
sede in R (omissis) in  
persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa, in forza di  
procura speciale alle liti conferita in data 11.3.2020 su foglio separato  
notificato unitamente al ricorso, dall'Avv. (omissis) del foro di

Ravenna (C.F.: (omissis) ) ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. (omissis) in Roma, alla (omissis) ;

**- controricorrente -**

-avverso la sentenza n. 1291/2019 emessa dalla CTR dell'Emilia Romagna il 01/07/2019 e non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 29/09/2022 dal Consigliere Andrea Penta.

**Ritenuto in fatto**

1. La (omissis) (omissis) n concordato preventivo proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna avverso una cartella di pagamento emessa dopo la sua ammissione alla detta procedura concorsuale.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, ritenendo che con l'emissione della cartella l'Ufficio avesse violato il divieto di azioni esecutive previsto dall'art. 168 l. fall.

3. Sull'appello principale dell'Agenzia delle Entrate ed incidentale della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna accoglieva integralmente il primo gravame e parzialmente il secondo, ritenendo che l'attività concernente la formazione del ruolo e la notificazione della cartella costituisse attività del tutto estranea al divieto di azioni esecutive cautelari posto dall'art. 168 l. fall. e che le contestazioni della società fossero fondate con riferimento alle sanzioni e all'aggio (per essere l'iscrizione a ruolo per credito Iva intervenuta in corso di procedura concordataria), e non anche in relazione agli interessi di mora (essendo gli stessi dovuti nella misura di legge anche nel corso della procedura con riferimento ai crediti privilegiati).

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate sulla base di un unico motivo. La (omissis) - (omissis)

- ha resistito con controricorso, proponendo, a sua volta, ricorso incidentale fondato su quattro motivi.

Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis cod.

proc. civ. risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

In prossimità della camera di consiglio entrambe le parti hanno depositato memoria illustrativa.

### **Ritenuto in diritto**

1. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 17 e 25 DPR n. 602/1973, 168 l. fall., 54 bis DPR n. 633/1972 e 13 d.lgs. n. 471/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR dichiarato non dovute le somme per sanzioni irrogate e l'aggio per la riscossione.

1.1. La memoria depositata nell'interesse dell'Agenzia induce questo Collegio a rimeditare in parte il parere espresso dal relatore nel senso di ritenere il motivo fondato.

Preliminarmente, lo stesso si rivela ammissibile, atteso che, ad onta di quanto sostenuto dalla resistente, l'affermazione resa dalla CTR, secondo cui «il mancato pagamento dei crediti tributari maturati anteriormente all'apertura della procedura [...] non è imputabile alla società in concordato» (affermazione che implicitamente avrebbe escluso l'elemento soggettivo), è stata espressamente censurata dall'Agenzia (cfr. pag. 7 del ricorso) evidenziando che l'inadempimento era avvenuto ancor prima della presentazione della domanda concordataria. Senza tralasciare che si è al cospetto di una questione di diritto, e non già di fatto.

Nel caso di specie la società contribuente ha depositato il ricorso per l'ammissione al concordato preventivo in data 21.2.2014, è stato ammesso alla detta procedura con decreto del 19.8.2014 ed ha conseguito l'omologa del concordato in data 17.4.2015. La cartella di pagamento in esame è stata, invece, notificata in data 27.1.2015, ma con riferimento a debiti IVA maturati nei mesi di novembre e dicembre del 2013.

In tema di sanzioni si è ormai, negli ultimi anni, consolidato, in seno a questa Sezione, l'orientamento (Cass., Sez. 5, Ordinanza n. 9440 del 04/04/2019; Sez. 5, Ordinanza n. 22211 del 2019; Sez. 5, Ordinanza n. 24880 del 06/11/2020; Sez. 5, Ordinanza n. 26491 del 2020) secondo cui "L'apertura di un concordato preventivo non è ostativa all'accertamento del

credito tributario mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né alla irrogazione delle sanzioni e degli accessori, ove i presupposti impositivi e le violazioni da cui discendono le sanzioni siano stati posti in essere anteriormente alla procedura concorsuale che nemmeno può essere invocata quale ipotesi di forza maggiore estintiva dell'obbligazione”.

In particolare, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'art. 5 d.lgs. n. 472 del 1997, applicando alla materia fiscale il principio sancito in generale dall'art. 3 l. n. 689 del 1981, stabilisce che non è sufficiente la mera volontarietà del comportamento sanzionato, essendo richiesta anche la consapevolezza del contribuente, a cui deve potersi rimproverare di aver tenuto un comportamento, se non necessariamente doloso, quantomeno negligente. È comunque sufficiente la coscienza e la volontà della condotta, senza che occorra la dimostrazione del dolo o della colpa, la quale si presume fino alla prova della sua assenza, che deve essere offerta dal contribuente e va distinta dalla prova della buona fede, che rileva, come esimente, solo se l'agente è incorso in un errore inevitabile, per essere incolpevole l'ignoranza dei presupposti dell'illecito e dunque non superabile con l'uso della normale diligenza (Cass. n. 2139 del 30/01/2020; sulla configurabilità di una presunzione della colpa in capo al contribuente si veda, altresì, Cass. n. 22329 del 13/09/2018).

Nel caso di specie, sussiste un inadempimento dell'obbligazione tributaria in capo alla società contribuente in data antecedente alla presentazione del ricorso per concordato preventivo e la conseguente colpevolezza di quest'ultima. Invero, l'obbligazione tributaria sorge con il verificarsi del presupposto di fatto al quale è ricollegata l'emersione del tributo, a fronte della quale la successiva attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria attiene all'esercizio del diritto di credito e ha funzione ad essa strumentale, tanto che quest'ultima può limitarsi al controllo della regolarità formale e della completezza della dichiarazione del contribuente, senza procedere necessariamente alla notifica di un atto di accertamento. Ove il presupposto impositivo si sia verificato prima dell'apertura del concordato preventivo del debitore, i crediti tributari devono ritenersi anteriori al

concordato, ai sensi degli artt. 168 e 184 l.fall. (Cass. S.U. n. 4779 del 28/05/1987; Cass. n. 17637 del 10/08/2007). La natura concorsuale dei crediti rinviene, pertanto, dalla mera circostanza che gli stessi si ricolleghino ad un presupposto di fatto verificatosi in epoca precedente l'apertura di una procedura concorsuale; con la conseguenza che risulta irrilevante, al riguardo, la circostanza che, all'atto dell'apertura del concorso, non sia ancora intervenuto alcun accertamento. Analogamente, non può farsi distinzione tra emersione dell'obbligazione tributaria ed applicazione della sanzione pecuniaria, ove il presupposto della irrogazione della sanzione (infrazione) sia precedente l'apertura della procedura concorsuale, benché l'atto di irrogazione della sanzione sia successivo all'apertura della procedura stessa. Le sanzioni pecuniarie, conseguenti alla violazione di leggi tributarie commesse in data antecedente all'apertura del concordato preventivo, danno luogo a un credito dell'Amministrazione finanziaria per il fatto stesso che si sia verificata la violazione della legge tributaria, sia che si verta in una fase fisiologica dell'impresa, sia che si verta nell'ambito di una procedura concorsuale, sicché, in costanza di procedura concorsuale, l'esigibilità delle sanzioni tributarie non risulta congelata (Cass. n. 23322 del 27/09/2018; Cass. n. 7318 del 29/09/1987). Parimenti, l'azionabilità dei crediti tributari presuppone l'iscrizione a ruolo delle imposte e dei relativi accessori, per cui non può prescindersi dal successivo accertamento, quale che sia (anche in forma di liquidazione automatizzata ex art. 36 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ovvero ex art. 54 bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), dei debiti tributari concorsuali (non oggetto di preventivo accertamento) al fine della partecipazione dei suddetti crediti al concorso formale.

Deve, in definitiva, ritenersi che l'apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa né rispetto all'accertamento del credito tributario mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né rispetto alla irrogazione della sanzione pecuniaria e degli accessori (ivi compreso l'aggio spettante al concessionario), maturati sino alla apertura della procedura concorsuale.

Può, pertanto, enunciarsi il seguente principio di diritto: "L'apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa né all'accertamento di crediti tributari pregressi mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né all'irrogazione di sanzioni pecuniarie ed accessori, maturati fino a tale momento, poiché, per un verso, l'accertamento del credito da parte dell'Amministrazione finanziaria è condizione per la partecipazione della stessa alla procedura concorsuale e, per un altro, le sanzioni pecuniarie danno luogo ad un credito del Fisco per il fatto stesso che si sia verificata la violazione della legge tributaria, senza che assuma rilevanza l'assoggettamento dell'impresa ad una procedura concorsuale".

Senza tralasciare che l'inizio dell'azione esecutiva, vietata dall'art. 168 l.f., deve ricondursi non alla emissione ed alla notifica della cartella di pagamento, rappresentando quest'ultima un atto assimilabile al precetto (Cass., sez. 5, 24 gennaio 2019, n. 1996), ma soltanto all'inizio della vera e propria procedura esecutiva. Pertanto, proprio 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'art. 168 l.f.. Ciò in quanto l'inizio della azione esecutiva, vietata da tale norma, deve ricondursi non alla emissione ed alla notifica della cartella di pagamento, rappresentando quest'ultima un atto assimilabile al precetto, ma soltanto all'inizio della vera e propria procedura esecutiva.

1.2. Con riferimento all'aggio, vanno richiamati i principi enunciati in precedenza, secondo cui il credito dell'amministrazione finanziaria si estende altresì agli accessori.

Né potrebbe invocarsi in senso contrario il principio in base al quale il credito concernente l'aggio per la riscossione e la eventuale esecuzione esattoriale riveste carattere concorsuale solo se la corrispondente attività venga intrapresa e svolta dal concessionario, sia pure solo con la notifica della cartella di pagamento, prima della dichiarazione di fallimento (*recte*, del

deposito del ricorso per l'ammissione ad una procedura di concordato preventivo) del contribuente, mentre una siffatta natura va esclusa laddove una tale attività abbia avuto inizio, come nel caso di specie, dopo la predetta dichiarazione, atteso che, per il principio di cristallizzazione del passivo, i diritti di credito i cui elementi costitutivi non si siano integralmente realizzati anteriormente ad essa sono estranei ed inopponibili alla procedura concorsuale (Sez. 1, Sentenza n. 6646 del 15/03/2013; conf. Sez. 6 - 1, Ordinanza n. 18645 del 03/09/2014 e Sez. 1, Ordinanza n. 11883 del 18/06/2020). Invero, in siffatta evenienza non si tratta di riconoscere (o meno) al credito per aggio la natura concorsuale, bensì di stabilire se l'ente, nel momento in cui compie le operazioni propedeutiche all'emissione e alla notifica della cartella di pagamento e alla successiva fase di riscossione, abbia il diritto di richiedere la remunerazione prevista dalla legge.

Non è, invece, revocabile in dubbio che debba essere riconosciuto il corrispettivo per un servizio di natura pubblica che trae origine dalla mancata corresponsione delle imposte alla scadenza naturale (nel caso di specie, anteriore all'ammissione della società alla procedura concordataria).

2. Con il primo motivo del ricorso incidentale la (omissis) deduce l'omessa pronuncia in violazione degli artt. 112 c.p.c. e 56 e 62, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., per aver la CTR omesso di pronunciarsi in relazione all'eccepita mancanza di qualsiasi motivazione della cartella di pagamento per quanto concerne gli interessi.

2.1. La memoria depositata nell'interesse della contribuente induce a rimeditare la proposta del relatore nel senso di ritenere il motivo fondato. Invero, premesso che la questione (erronea motivazione della cartella quanto al profilo degli interessi) è stata sollevata con il ricorso introduttivo del presente giudizio e reiterata in sede di appello (cfr. pagg. 21-22 del controricorso), la cartella in esame, rappresentando il primo atto contenente la pretesa impositiva, avrebbe dovuto specificare le norme e le aliquote applicate.

Orbene, come hanno definitivamente chiarito Sez. U, Sentenza n. 22281 del 14/07/2022, se la cartella costituisce il primo atto riguardante la pretesa



per interessi, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione essa deve indicare, oltre all'importo monetario richiesto, la base normativa relativa agli interessi reclamati - la quale può anche essere implicitamente desunta dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi oggetto della pretesa ovvero del tipo di tributo a cui questi accedono - e la decorrenza dalla quale gli accessori sono dovuti, senza che sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati o delle modalità di calcolo.

Nella fattispecie in esame la cartella difetta delle predette indicazioni. Nè in senso contrario potrebbe riconoscersi valenza alla comunicazione di irregolarità, non risultando che la stessa sia stata prodotta in giudizio.

3. Con il secondo motivo la ricorrente incidentale lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 30, comma 1, dPR n. 601/1972 e 111, 167, 168 e 184 rd n. 267/1942, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR ritenuto che gli interessi di mora fossero dovuti nella misura di legge anche nel corso della procedura concordataria.

4. Con il terzo motivo la ricorrente incidentale denuncia la omessa pronuncia in violazione degli artt. 112 c.p.c. e 56 e 62, comma 1, d.lgs. n. 546/1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c., per aver la CTR omesso di pronunciarsi sulla deduzione secondo cui all'erario competevano gli interessi, ma solo fino a concorrenza del tasso legale.

Il secondo ed il terzo motivo restano assorbiti nell'accoglimento del primo.

5. Con il quarto motivo la ricorrente incidentale denuncia, in via condizionata all'accoglimento del ricorso principale, la violazione e falsa applicazione degli artt. 167 e 168, comma 2, l. fall., 54 bis dPR n. 633/1972 e 2 d.lgs. n. 462/1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per non aver la CTR considerato che, essendo l'avviso di irregolarità relativo ai debiti iscritti a ruolo pervenuto successivamente alla domanda di ammissione al concordato preventivo, la sanzione doveva essere quantificata nella misura del 10%, anziché in quella del 30%.

5.1. Il motivo è infondato.

In base all'art. 13 d.lgs. n. 471/1997, la riduzione di un terzo (al 10%) delle



sanzioni si applica solo se la parte contribuente abbia pagato quanto dovuto entro 30 giorni dalla comunicazione di irregolarità.

In particolare, in tema di sanzioni per omesso o ritardato versamento delle imposte dovute, la riduzione prevista dall'art. 13, comma 1, seconda parte, del d.lgs. n. 471 del 1997, riguarda solo l'ipotesi dell'inosservanza (lieve) rispetto all'originaria scadenza per il pagamento, come disciplinata dalle singole leggi d'imposta, e non il caso del ritardato versamento rispetto al momento di accertamento operato dall'Ufficio, evenienza nella quale è applicabile, in caso di riscontro in sede di controllo formale, esclusivamente il beneficio di cui all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997, ove il pagamento integrale di quanto richiesto sia eseguito entro il termine di giorni 30 decorrenti dalla comunicazione ivi prevista (Sez. 5, Ordinanza n. 36577 del 25/11/2021).

Nel caso di specie, la comunicazione di irregolarità è pervenuta in data 27.1.2015 e, dunque, in pendenza della procedura di concordato preventivo, con la conseguenza che la contribuente non avrebbe potuto provvedere al pagamento, incorrendo, altrimenti, in una violazione del principio della *par condicio creditorum*. Tuttavia, la questione sollevata dalla ricorrente incidentale non può che spostarsi, sul piano temporale, al momento del pagamento, non potendo riguardare l'importo (percentuale) della sanzione da infliggere con la cartella di pagamento. Invero, il termine di pagamento nella specie è sospeso per la procedura concorsuale, sicché la parte non potrebbe neppure dolersi di subire un danno.

6. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso principale merita di essere accolto, al pari del primo motivo di quello incidentale, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria dell'Emilia Romagna.

### **P.Q.M.**

La Corte

accoglie il ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale, dichiara assorbiti il secondo ed il terzo motivo di quest'ultimo e rigetta il

quarto, cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria dell'Emilia Romagna in differente composizione.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale del 29 settembre 2022.

IL PRESIDENTE

Lucio Luciotti

