



31560.22

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto:

Composta da

Domenico Chindemi · Presidente -

Oronzo De Masi · Consigliere

Milena Balsamo · Consigliere rel.-

Liberato Paolitto · Consigliere -

Antonella Dell'Orfano · Consigliere -

Oggetto

R.G.N. 27373/2016

Cron. 31560

CC - 6/10/2022

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27373/2016 R.G. proposto da

Agenzia delle Entrate elettivamente domiciliata in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso lo studio dell'avvocato AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587) che lo rappresenta e difende

-ricorrente

SAEM ENERGIE ALTERNATIVE spa rappresentata e difesa dall'avv. Angela Liliana Lagreca con domicilio eletto in Roma in Gravina in Puglia alla via Mameli 14 domiciliata in Roma, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione 27373/2016 - controricorrente -

NONCHE'

2075
2022

Equitalia Servizi di Riscossione rappresentata e difesa dall'avv. Gianfranco Chiarelli con domicilio eletto in Roma Viale Africa 40, *presso lo Studio dell'avv. Federica Sordini*
2178/2016 - controparcorrente/ricorrente incidentale
avverso la sentenza n. 13/16 della Commissione tributaria regionale *della Puglia*
del Lazio, depositata il 21/09/16

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 6/10/2022 dal Consigliere Milena Balsamo

letta la requisitoria del P.G. nel senso dell'accoglimento del ricorso principale e del rigetto di quello incidentale

RILEVATO CHE:

1. La società Saem aveva chiesto l'ammissione alla procedura di concordato preventivo, ex art. 161 L.F., in data 28 giugno 2013 e presentato istanza di transazione fiscale, ex art. 182 ter l.f., il 28 giugno 2013, rispetto alla quale l'Agenzia aveva manifestato il proprio dissenso.

Successivamente, a seguito del ricorso della società, la Corte d'appello di Bari aveva accolto il reclamo revocando il fallimento della società e il diniego di omologa del concordato, per cui gli atti venivano rimessi al tribunale per un nuovo esame della domanda concordataria non omologata a seguito del voto contrario dell'Agenzia.

Con decreto del 5 luglio 2013 il tribunale di Bari ha dichiarato aperta la procedura di concordato preventivo della Saem Energie Alternative Srl.

In data 26 maggio 2014, l'Agenzia delle entrate notificava la cartella di pagamento per la somma di euro 1.964,576,00 - a titolo di sanzioni - che veniva opposta dalla contribuente per violazione degli artt. 161, 167 e 168 L.F., sul rilievo che non era ammissibile la notifica di atti esecutivi in violazione della par condicio creditorum e del piano concordatario.

La CTP di Bari accoglieva il ricorso ritenendo l'illegittimità della cartella di pagamento in pendenza della procedura concordataria per contrasto con il disposto dell'art. 168 L.F..

Proposto appello, la CTR della Puglia confermava la sentenza di primo grado per l'inammissibilità di azioni esecutive sul patrimonio del debitore sino al passaggio in giudicato della sentenza di omologazione; in particolare, la Regionale precisava che la cartella era stata notificata allorquando la società era stata già ammessa al concordato preventivo con decreto del 5.07.2013 e prima del passaggio in giudicato del decreto di omologazione pronunciato l'1.12.2014..

Ricorre sulla base di un unico articolato motivo l'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza n. 2178/2016, depositata il 21.09.2016.

La società contribuente resiste con controricorso e memorie difensive.

Replica con controricorso, proponendo ricorso incidentale la società Equitalia.

Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento del ricorso principale e del rigetto di quello proposto in via incidentale.

CONSIDERATO CHE:

2. Con un unico motivo, la ricorrente principale deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 167 e 168 della L.F., nonché dell'art. 15 bis del D.P.R. n. 602/73, ex art. 360, n. 3) c.p.c., per avere i giudici regionali attribuito al ruolo straordinario di imposta e alla conseguente cartella la natura di atti esecutivi, sostenendo che l'iscrizione a ruolo di un credito fiscale per sanzioni è atto dovuto, gravando sul contribuente l'onere di chiedere la sospensione del titolo esecutivo, dovendosi individuare l'entità del passivo ed il piano di riparto o il piano concordatario.

Si assume che l'amministrazione finanziaria ha il diritto di emettere il ruolo straordinario se teme di perdere il proprio credito e costituisce il

titolo che legittima la proposizione della domanda di ammissione al passivo dell'impresa in crisi; mentre la notifica della cartella esattoriale ha la funzione di comunicare al contribuente l'emanazione del ruolo ai sensi dell'art. 21 d.lgss. n. 546/92.

Conclude infine l'Agenzia delle Entrate nel senso che il richiamo della sentenza agli artt. 11 e 15 bis del DPR n. 602/73 è inconferente, trattandosi nella specie della emissione di cartelle sulla base di atti divenuti definitivi perché non impugnati, in virtù dell'art. 14 lett. b) e d) del medesimo DPR contenente la disciplina dell'iscrizione a ruolo a titolo definitivo di imposte e sanzioni; ulteriormente argomentando nel senso della natura non esecutiva delle cartelle che costituiscono solo gli atti mediante i quali si rende il contribuente edotto del contenuto del ruolo, atti, peraltro, da emettere nel termine decadenziale di cui all'art. 25 DPR n. 602/73.

3. Con il ricorso incidentale, la società Equitalia ha riposto le medesime censure sollevate dall'amministrazione finanziaria lamentando altresì la violazione di legge in relazione all'art. 92 c.p.c., per avere i giudici regionali condannato le soccombenti alle spese di lite, assumendo che quanto meno si sarebbero dovute compensare per la novità della questione.

4. Questa Corte ha già stabilito (si veda Cass. n. 3312/22) che, per effetto del principio della *perpetuatio* dell'ufficio di difensore, di cui è espressione l'art. 85 c.p.c., l'estinzione dell'agente della riscossione Equitalia e l'automatico subentro del successore Agenzia delle Entrate-Riscossione, disposti dall'art. 1 del d.l. n. 193 del 2016, conv. con modif. dalla legge n. 225 del 2016, non privano il procuratore della società estinta, che sia già ritualmente costituito nel processo anteriormente alla data della predetta successione, del *ius postulandi* e, quindi, della capacità di svolgere attività difensiva nel medesimo grado di giudizio sino alla sua sostituzione.

5. Preliminarmente va dichiarata l'inammissibilità dell'eccezione di pagamento sollevata dalla contribuente con il controricorso.

La società deduce di aver estinto il debito fiscale in base al piano concordatario in data 11 maggio 2016, vale a dire prima che si tenesse l'udienza di trattazione dinanzi ai giudici di appello (eccezione reiterata con le memorie difensive).

La questione posta col motivo qui in esame, costituisce -allo stato degli atti- questione nuova (non risultante come già svolta nei pregressi gradi del giudizio) o comunque, come tale, ritenuta in difetto di ogni altra dovuta opportuna allegazione. Il motivo è, pertanto, del tutto inammissibile. Infatti " *i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio di appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito né rilevabili d'ufficio.*" (Cass. civ., Sez. Prima, Sent. 30 marzo 2007, n. 7981 ed, ancora e più di recente, Sez. 6 - I, Ordinanza, 9 luglio 2013, n. 17041; n. 20712/2018).

6. Destituita di fondamento è parimenti l'eccezione relativa alla carenza di legittimazione attiva dell'Agenzia la quale non avrebbe interesse a dolersi dell'annullamento della cartella di pagamento, essendo legittimato il solo concessionario a proporre impugnazione, allorquando si controverta di vizi propri dell'atto esecutivo e non del ruolo.

6.1 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. 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(Cass. n. 13831/2022).

7. Il ricorso principale è fondato, assorbito quello avanzato in via incidentale.

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). Nel 2013 (dl 83/2013) c'è stato l'inserimento del divieto anche delle azioni "cautelari"

Secondo le S.U. n. 33408/2021, la procedura fallimentare è volta ad assicurare il conseguimento della *par condicio creditorum*, poiché, a fronte dell'insolvenza, la soddisfazione del credito si traduce nell'ottenimento di una quota o di una percentuale di quanto ricavato dalla liquidazione, secondo l'ordine determinato dalle cause di prelazione, ai sensi dell'art. 2741 c.c. Sicché il fallimento apre il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito (art. 52 l. fall.) e per parteciparvi occorre presentare domanda di ammissione al passivo (art. 93 l. fall.). Laddove, di regola, pendente il fallimento nessuna azione individuale esecutiva può essere iniziata o proseguita sui beni compresi nel fallimento (art. 51 l. fall.); e ciò anche se si tratta di crediti tributari iscritti a ruolo, in virtù dell'art. 16 del d.lgs. n. 46/99, che ha modificato l'art. 51 del d.P.R. n. 602/73, il quale prevedeva che *«L'esattore può procedere alla espropriazione anche quando il debitore sia dichiarato fallito ovvero sia sottoposto a liquidazione coatta amministrativa»*.

L'oggetto dell'accertamento del passivo è dunque il diritto al concorso (art. 96, ult. comma, l. fall.); e il soddisfacimento propiziato dalla domanda d'insinuazione concerne la porzione concorsuale dei crediti vantati.

In caso di fallimento, dunque, non soltanto non viene in questione l'affidamento di somme all'agente per la riscossione, che è volto, appunto, al recupero coattivo, ma, a monte, il creditore neanche ha bisogno di munirsi di titolo idoneo a consentirgli l'esecuzione: egli ha, invece, in base all'art. 93 l. fall., l'onere di provare l'esistenza dei crediti che vanta, allegando i relativi documenti dimostrativi.

Qualora i crediti abbiano natura tributaria o previdenziale, la normativa fallimentare va poi a combinarsi con quella, speciale, per essi prevista. Se il debitore è fallito, quindi, l'ente creditore iscrive a

ruolo il credito e l'agente per la riscossione provvede all'insinuazione nella procedura (art. 33 del d.lgs. 30 aprile 1999, n. 112).

Secondo le S.U. menzionate, in sede concorsuale il ruolo non rileva come titolo esecutivo perché non c'è attività espropriativa da compiere, ma serve a individuare, anche ai fini degli accessori, i crediti opponibili alla massa e i relativi privilegi (tra varie, Cass. n. 9441/19 e n. 18425/21). E altrettanto vale per l'estratto di ruolo, il quale, benché non sia atto impositivo, comunque contiene e, quindi, documenta gli elementi del ruolo (Cass. n. 19704/15, cit.).

Le sezioni unite (Cass., sez. un., n. 4126/12) hanno poi stabilito che neanche dall'art. 87, comma 2, del d.P.R. n. 603/72 si può ricavare che occorre il titolo esecutivo per l'insinuazione al passivo del fallimento. Al contrario, la disposizione in questione si limita a legittimare l'agente per la riscossione, qualora si sia aperta la procedura concorsuale in danno del debitore, a procedere esecutivamente comunque, avvalendosi del ruolo, ai fini dell'ammissione al passivo del credito: pure questa norma è quindi sorretta dall'intento di accelerare l'insinuazione al passivo.

La notificazione risponderebbe alla mera funzione d'informare il curatore della pretesa erariale o previdenziale (in termini, in riferimento alla notificazione della cartella di pagamento concernente crediti tributari, Cass. n. 6846/21, cit., e, con riguardo all'insinuazione al passivo di crediti previdenziali, Cass. nn. 12317/18, 20054/18, 700/19, 24589/19 cit.).

Questa funzione è, tuttavia, assolta dal deposito della domanda di insinuazione corredata dell'estratto di ruolo che menzioni gli atti in questione, e che consente, qualora siano ancora ammesse contestazioni, quanto ai crediti tributari, di proporre impugnazione dinanzi alle Commissioni tributarie in base all'art. 88, comma 2, del d.P.R. n. 602/73 (a meno che non si tratti di fatti sopravvenuti, ossia a valle dell'iscrizione a ruolo: Cass., sez. un., n. 34447/19; conf., n. 13767/21), e, in relazione a quelli previdenziali, d'integrare la



documentazione giustificativa già prodotta, come emerge dall'art. 31 del d.lgs. n. 46/99 (al riguardo, tra varie, Cass. n. 29806/17; n. 29195/18).

In definitiva, le citate Sezioni Unite hanno sancito che l'intimazione ad adempiere contenuta nell'avviso di accertamento e in quello di addebito di cui agli artt. 29 e 30 del d.l. n. 78 del 2010, conv., con modif., in l. n. 122 del 2010, che giunge al debitore proprio in virtù della notificazione di essi, è addirittura incompatibile con l'esecuzione concorsuale e, in particolare, con l'art. 51 l. fall., proprio perché funzionale all'esecuzione individuale e, quindi, in contrasto con i principi della concorsualità. In tal modo condividendo l'indirizzo, maturato da una parte della giurisprudenza di questa Corte, che ha sottolineato questa incompatibilità in relazione alla notificazione della cartella, quanto alla sua funzione di atto corrispondente al precetto di pagamento, ossia, appunto, d'intimazione ad adempiere (Cass. n. 11234/11; n. 15834/18; n. 25897/20; conf., in relazione all'art. 168 l. fall., Cass. n. 24427/08; coerente, n. 4564/20), irrilevante essendone la natura riscossiva e non esecutiva (come, invece, ritenuto da Cass. n. 22211/19, punto 6, e da Cass. n. 26491/20, punto 2.3).

Nello stesso senso la Sentenza di questa Corte n. 13831 del 3 maggio 2022 nella quale si è rilevato come l'art. 168 della legge fallimentare, allo scopo di conservare l'integrità del patrimonio dell'imprenditore e di garantire il rispetto della *par condicio creditorum*, precluda la possibilità di esperire azioni esecutive o cautelari sul patrimonio del debitore che abbia richiesto l'ammissione al concordato preventivo. Ha altresì ribadito, per un verso, come il divieto espresso dall'art. 168 della legge fallimentare trovi applicazione anche con riferimento ai crediti erariali sorti prima dell'apertura della procedura concordataria, mentre per altro, come la notifica di una cartella di pagamento costituisca a tutti gli effetti un'azione esecutiva da parte dell'Agenzia delle Entrate Riscossione.



Le S.U. citate hanno altresì evidenziato come la mancata notifica della cartella di pagamento in pendenza della procedura concorsuale non pregiudichi la posizione dell'Amministrazione finanziaria. Innanzitutto, perché l'art. 33 del d.lgs 122/1999, nel disciplinare la posizione dei contribuenti sottoposti alla procedura del concordato preventivo, autorizza, per un verso, l'ente creditore ad iscrivere a ruolo il credito vantato dall'erario, e, per altro, il concessionario della riscossione all'insinuazione di tale credito nella procedura concorsuale. Ne consegue che non è necessaria la notifica della cartella di pagamento per partecipare alla procedura concordataria, essendo sufficiente la produzione dell'estratto di ruolo da parte dell'Amministrazione finanziaria. In secondo luogo, perché la pretesa erariale è altresì salvaguardata dall'art. 25 del d.P.R. 602/1973, che, in deroga alle disposizioni ordinarie in tema di decadenza, prevede un'apposita disciplina per la notificazione della cartella di pagamento relativa ai crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle imprese.

7.1 Tale norma prevede 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. Per effetto della norma sopra richiamata, secondo detta impostazione giurisprudenziale, 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.

Sotto altro aspetto, si è evidenziato 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, il d.P.R. 602 del 1973, 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.

Infine, si afferma che, poiché il fallimento (ovvero la procedura del concordato preventivo) del contribuente determina fondato pericolo per la riscossione (tra varie, Cass. n. 11508/01; n. 12887/07; n. 5779/21), le imposte, gli interessi e le sanzioni possono essere iscritti nei ruoli straordinari per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo (artt. 11, comma 3, e 15-bis del d.P.R. n. 602/73, in combinazione, peraltro, con l'art. 20 del d.lgs. n. 46/99). Il ruolo straordinario, in realtà, ha natura cautelare (Cass., sez. un., n. 758/17) essendo finalizzato solo ad incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo; sicché neanche occorre che a monte di esso vi sia un avviso di accertamento (Cass. n. 10787/06; n. 12887/07, cit.; n. 11234/11; S.U. n. 33408/21).

7.2 Tuttavia, mette conto, in quest'ottica, partire da una riflessione preliminare, finalizzata ad accertare la natura di precetto di pagamento della cartella ribadita dalle S.U. n. 16986/22; S.U. n. 7822/2020; S.U. n. 7822/20; S.U. 28709/20).

L'utilizzazione del ruolo come titolo esecutivo e, quindi, in funzione dell'esecuzione forzata, è, com'è noto, disciplinata dall'art. 21, comma 1, secondo inciso, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui *«la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo»* e dall'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, il quale dispone al comma 1 che *«il concessionario procede ad espropriazione forzata quando è inutilmente decorso il termine di sessanta giorni dalla notificazione della cartella di pagamento, salve le disposizioni relative alla dilazione ed alla sospensione del pagamento»*, e, quindi, al comma 2, che *«se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica*

della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da effettuarsi con le modalità previste dall'articolo 26, di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni». Il profilo contenutistico della cartella di pagamento, siccome indicato dal comma 2 e dal comma 2-bis dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1972 (rispettivamente nel senso che «La cartella di pagamento, redatta 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 sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.» e che «la cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo»), palesa che essa, se riguardata rispetto all'esecuzione forzata, ha una funzione equivalente al precetto in quanto contiene l'intimazione di adempiere, con l'avvertenza che in mancanza si procederà all'esecuzione e, nel contempo, di notificazione del titolo esecutivo, dovendo indicare l'obbligo risultante dal ruolo e, quindi, fornire una indicazione del credito per cui si procede.

Sicché è corretta l'affermazione che «Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal d. P. R. n. 602 del 1973, la notificazione della cartella di pagamento costituisce atto preliminare indefettibile per l'effettuazione di un pignoramento da parte dell'agente della riscossione, atteso che la cartella di pagamento, a mente dell'art. 25 del d.P.R. citato, assolve uno actu le funzioni svolte, ex art. 479 c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica, e che il disposto dell'art. 50 del medesimo d.P.R. depone univocamente in tal senso. » (Cass. n. 3021 del 2018).

7.3 Detto indirizzo è stato confermato da questa Corte con numerose decisioni (Cassazione 5.9.2019 n 22211; Cass., ord., 4 aprile 2019, n. 9440; Cass., ord., 6 novembre 2020, n. 24880; n. 23806/2020), secondo le quali l'inizio dell'azione esecutiva, vietata dall'art 168 Legge



Fallimentare 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. Identico discorso deve farsi nel fallimento ex art 51 e 52 Legge Fallimentare. La giurisprudenza, del resto, nel delimitare i confini della giurisdizione tributaria, ha affermato che solo con l'atto di pignoramento inizia l'esecuzione, con la conseguente giurisdizione del giudice ordinario e l'attivazione dei divieti previsti dall'art. 51 e 52 LF, con la conseguenza che cartella esattoriale essendo un atto che "accorpa" in sé le funzioni di titolo esecutivo e di precetto, non rientra nel divieto di cui all'art. 168 l.f., che impedisce, solo le azioni proprie del processo di esecuzione, e non anche qualsiasi iniziativa del creditore volta a realizzare unilateralmente ed al di fuori della procedura concorsuale il contenuto dell'obbligazione del debitore concordatario, non potendosi affermare l'irrilevanza della natura riscossiva e non esecutiva della cartella (Cass. n. 22211/19, punto 6, e da Cass. n. 26491/20, punto 2.3 e da Cass. 12759 del 21/04/2022). In particolare, si è affermato che l'eccezione di prescrizione della pretesa impositiva maturata successivamente alla notificazione della cartella, rientra nella giurisdizione del giudice tributario, anche in caso di ritenuta validità della notifica della cartella, in quanto, restando escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione tributaria successivi alla sua notificazione, ove il contribuente sottoponga all'esame del giudice la definitività o meno della cartella di pagamento, la relativa controversia non è qualificabile come meramente esecutiva; restano, quindi, escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notificazione della cartella di pagamento, in quanto atto prodromico all'esecuzione ed estranea agli atti di esecuzione forzata (S.U. n.23832/2007; S.U. n. 8770/2016; S.U. n. 16982/22).



Il profilo contenutistico della cartella di pagamento, siccome indicato dal comma 2 e dal comma 2-bis dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1972 palesa che essa, se riguardata rispetto all'esecuzione forzata, ha una funzione equivalente al precetto in quanto contiene l'intimazione di adempiere, con l'avvertenza che in mancanza si procederà all'esecuzione e, nel contempo, di notificazione del titolo esecutivo, dovendo indicare l'obbligo risultante dal ruolo e, quindi, fornire una indicazione del credito per cui si procede. Sicché è corretta l'affermazione che *«Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal d. P. R. n. 602 del 1973, la notificazione della cartella di pagamento costituisce atto preliminare indefettibile per l'effettuazione di un pignoramento da parte dell'agente della riscossione, atteso che la cartella di pagamento, a mente dell'art. 25 del d.P.R. citato, assolve uno actu le funzioni svolte, ex art. 479 c.p.c., dalla notificazione*

del titolo esecutivo e del precetto nella espropriazione forzata codicistica, e che il disposto dell'art. 50 del medesimo d.P.R. depone univocamente in tal senso. » (Cass. n. 3021 del 2018; S.U. n. 7822/2020).

A tanto occorre aggiungere che l'art. 51 l.f. stabilisce l'incompatibilità tra le procedure fallimentari (e quelle relative al concordato) delle sole azioni esecutive, mentre la natura della cartella quale atto funzionale all'esecuzione individuale non può di per sé considerarsi in contrasto con i principi della concorsualità. Come decretato dalle citate S.U., 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, ma soltanto all'inizio della vera e propria procedura esecutiva. (Cass., sez. 5, 24 gennaio 2019, n. 1996). Per Cass. 9440/2019 l'apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa nè rispetto all'accertamento del credito tributario mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, nè rispetto alla irrogazione di sanzione



pecuniaria accessori, maturati sino alla apertura della procedura concorsuale.

7.4 Questa Corte, a sezioni unite, nel delimitare i confini della giurisdizione tributaria, ha, peraltro, affermato che solo con l'atto di pignoramento inizia l'esecuzione, con la conseguente giurisdizione del giudice ordinario. Tuttavia, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta – ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, e art. 19, del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, e dell'art. 617 c.p.c., – davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario (Cass. sez. un., 5 giugno 2017, n. 13913). In questa decisione si sottolinea che il primo atto della esecuzione forzata è costituito proprio dall'atto di pignoramento, ai sensi dell'art. 491 c.p.c., (cfr. anche Cass., sez. un., 8618/2015 che traccia i confini tra la giurisdizione tributaria e quella ordinaria; Cass., sez. un., 14648/2017, ove si afferma che anche il sollecito di pagamento inviato al contribuente non rientra tra gli atti della esecuzione forzata, potendosi assimilare all'avviso di mora di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, che è impugnabile dinanzi alle commissioni tributarie).

Anche la Corte Cost. ha chiarito che la linea di demarcazione tra giurisdizione tributaria ed ordinaria è posta dalla cartella di pagamento e dall'eventuale successivo avviso d'intimazione ad adempiere, sicchè fino a questo limite la cognizione degli atti dell'amministrazione, espressione del potere di imposizione fiscale, è devoluta alla giurisdizione del giudice tributario, mentre a valle la giurisdizione spetta al giudice ordinario e segnatamente al giudice dell'esecuzione (Corte Cost., 31 maggio 2018, n. 114, che richiama proprio il

precedente di legittimità suindicato Cass., sez. un., 13913/2017). Si ravvisa, dunque, nel primo atto della riscossione coattiva, quindi nell'atto di pignoramento, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati, quello recante l'esercizio della potestà impositiva, la cui contestazione radica una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario ed onera il contribuente del ricorso D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 19, nel prescritto termine di decadenza. Pertanto, la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 57, comma 1, lett. a, limitatamente alla parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 c.p.c., quindi, per le ipotesi in cui dopo l'inizio della esecuzione, con il pignoramento, emerga che è sopravvenuta una causa di estinzione del debito tributario, come per il caso della "rottamazione" delle cartelle di pagamento del D.L. n. 193 del 2016, ex art. 6. 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 alla L. Fall., art. 168.(Cass. 22211/2019)

Sicchè, secondo questa Corte (Cass. n. 24880/2020; conf. n. 23860/20; n. 4564/2020; n. 26491/2020; Cass. n. 22211/19), resta 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.



7.5 In conclusione, 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., *non costituendo esercizio di azione esecutiva*.

7.6 Quanto alla incidenza dell'art. 25 citato, giova evidenziare che la norma in esame *si riferisce alle cartelle emesse per le imposte dirette ed indirette*, non trovando applicazione nelle ipotesi in cui l'iscrizione a ruolo verta su crediti di natura diversa, *come nel caso in esame (sanzioni amministrative)*. Infatti, l'obbligo di osservanza di un termine, specie se di decadenza, deve essere previsto in modo espresso e non può desumersi attribuendo al generico contenuto di una norma di rinvio la massima estensibilità (Cass. n.28529 del 08/11/2018).

7.7 Ed inoltre, in forza dell'art. 25, comma 1-bis, del D.P.R. n. 602/1973 è indubbio che per i crediti tributari anteriori alla procedura di concordato preventivo ovvero all'accordo di ristrutturazione dei debiti, non ancora iscritti a ruolo, la notifica della cartella di pagamento può compiersi entro un diverso termine decadenziale rispetto a quello dell'art. 25, comma 1 cit.; ma l'operatività del termine di cui all'art. 25, comma 1-bis, del D.P.R. n. 602/1973 è connessa a talune specifiche situazioni di esito negativo della procedura prescelta, puntualmente individuate dal legislatore delegato..

La ratio dell'intervento normativo in commento è chiara: consentire all'Amministrazione finanziaria di recuperare il credito tributario una volta che le soluzioni alla crisi d'impresa evocate abbiano avuto un esito patologico (Si veda la Relazione illustrativa allo schema di Decreto legislativo recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione n. 185). Questo, in particolare, accordando all'Agente della riscossione un termine ad hoc per il

recupero del credito tributario rimasto insoddisfatto in seno alla procedura concordataria ovvero all'accordo. Se così è, la previsione del nuovo termine si mostra coerente con le dinamiche temporali del concordato -accordo. Ebbene, *senza la novella*, l'esito patologico di un concordato/accordo non può che implicare l'impossibilità per l'Amministrazione di recuperare detto credito, per intervenuta decadenza conseguente all'omessa notifica della cartella di pagamento nei tempi concessi.

Occorre tuttavia compiere alcune considerazioni rispetto ai termini previsti dall'art. 25, comma 1, lett. a) e b), del D.P.R. n. 602/1973 per i procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione, di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, nonché all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Qui il ruolo assolve propriamente alla funzione di atto impositivo posto che mediante il ruolo non viene messa in riscossione una pretesa già vantata nei confronti del contribuente bensì quello che emerge dall'esito delle peculiari procedure di controllo. Con la conseguenza che detto atto, costituendo lo strumento mediante il quale viene vantato il credito tributario nei confronti del contribuente, presenta qui una natura recettizia che impone di notificarlo al contribuente. Notifica che, ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, si compie mediante la notifica della cartella di pagamento. In altri termini, nelle procedure ex art. 36-bis, 36-ter e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 la previa notifica della cartella è propedeutica all'affermazione della pretesa nei confronti del contribuente, trattandosi di *"un atto impositivo completamente privo di effetti, addirittura inesistente secondo altra lettura, al pari di un avviso di accertamento non notificato"* E quindi il corrispondente credito non potrebbe avere ingresso nel concordato/accordo.

Da ciò discende la necessità della notifica della cartella di pagamento, ancorché in presenza di una procedura di concordato/accordo: del resto qui la cartella è notificata per portare



a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva, che non può subire il divieto di azioni esecutive e/o cautelari di cui all'art. 168 l.f.. Invero, l'eventuale esito patologico del concordato - accordo non implica alcun rischio di decadenza ex art. 25, D.P.R. n. 602/1973 in ordine al recupero del credito, dal momento che la cartella è, e deve essere, già stata notificata.

8. In senso contrario si è sostenuto che per l'ammissione al passivo fallimentare è sufficiente, in base all'art. 87, comma 2, del d.P.R. n. 602/1973 e all'art. 93 l. fall., che l'agente della riscossione corredi l'istanza d'insinuazione dell'estratto di ruolo, che documenta, mediamente, l'esistenza dell'atto che ne è posto a base (Cass. n. 14693/17; sulla sufficienza dell'estratto di ruolo ai fini dell'ammissione al passivo cfr. altresì, tra varie, anche Cass. nn. 18531/20 e 26896/20; S.U. citate).

Si è, difatti, ritenuto in sede di legittimità che, ai fini dell'ammissione al passivo, non è necessaria la previa notifica al curatore della cartella di pagamento, essendo sufficiente la produzione in giudizio dinanzi al giudice delegato dell'estratto di ruolo. Si è, infatti, affermato che, a prescindere dalla considerazione che il D.P.R. n. 602 del 1973, art. 45, era stato sostituito dal D.Lgs. n. 46 del 1999, art. 16, gli artt. 87 e 88 del medesimo d.P.R. inducono a ritenere che il curatore può sollevare le contestazioni contro il ruolo, senza alcuna necessità della notifica della cartella di pagamento, a tutela della *par condicio creditorum*. Inoltre, l'ammissione al passivo sulla base del semplice ruolo, senza che occorra la previa notifica della cartella, è fondata anche sulla possibilità di diretta impugnazione del ruolo, anche in difetto di successiva notifica della cartella (Cass., sez. un., 19704/2015; Cass., 23110/2016; Cass. n. 26296/2017; Cass., sez. 1, 29 dicembre 2017, n. 31190; Cass., sez. 1, 26296/2017; Cass., sez. 6-1, 30 gennaio 2019, n. 2732).

9. La diversa impostazione dogmatica proposta dalle S.U. (n. 33408/21), secondo la quale la notifica della cartella sarebbe

incompatibile con la procedura del concordato non può tuttavia più essere considerata attuale e non solo perché mal si coordina coi principi affermati dalle sopra citate numerose decisioni delle S.U. - secondo le quali la notifica della cartella rappresenta solo un atto assimilabile al precetto-, ma anche perché essa non risulta più compatibile con la non impugnabilità del ruolo e dell'estratto ruolo introdotto dal d.l. n. 146/21. 

In particolare, il legislatore è intervenuto direttamente sull'art. 12, D.P.R. n. 602/1973, rubricato "Formazione dei ruoli" aggiungendo un apposito comma, il 4-bis: *"L'estratto di ruolo non è impugnabile; il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione"*

Se la notifica della cartella è il primo atto impositivo, solo la notificazione al curatore e al debitore consente la sua impugnazione, non essendo più consentito impugnare il ruolo o l'estratto di ruolo che menzioni l'atto (come statuito da S.U. n. 13831/22) alla luce dello *ius superveniens* costituito dall'art. 3-bis del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito in legge 17 dicembre 2021, n. 215 (non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo). 

10. Le Sezioni Unite, relativamente a detta normativa sopravvenuta, hanno confermato la legittimità della novella normativa (sopra riportata) e l'hanno considerata applicabile ai

processi in corso, pure non tributari, statuendo che *"In tema di riscossione a mezzo ruolo, l'art. 3-bis del d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, inserito in sede di conversione dalla l. 17 dicembre 2021, n. 215, col quale, novellando l'art. 12 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è stato inserito il comma 4-bis, si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata; sono manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale della norma, in riferimento agli artt. 3, 24, 101, 104, 113, 117 Cost., quest'ultimo con riguardo all'art. 6 della CEDU e all'art. 1 del Protocollo addizionale n. 1 della Convenzione"* (Cass. SS. UU. n. 26283/2022).

Se, allora, il ruolo e l'estratto di ruolo non sono impugnabili dal curatore del fallimento o dall'amministratore ovvero dal contribuente (in caso di inerzia del curatore), se non a determinate condizioni, l'ammissione al passivo che si fondi solo su detti atti delimita la possibilità dei soggetti indicati di contestare la fondatezza della pretesa.

11. In definitiva deve essere accolto il ricorso principale, assorbito quello incidentale; la sentenza impugnata va cassata con conseguente rigetto dell'originario ricorso della società contribuente.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese di lite tenuto conto dell'evoluzione giurisprudenziale in materia.

P.Q.M.

La Corte

Accoglie il ricorso principale, assorbito il ricorso incidentale;
compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma il 6 ottobre 2022

Il Presidente

Domenico Chindemi

