

BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

La prova testimoniale nel processo tributario
(Avv. Valdo Azzoni) pag. 489

La tassabilità di somme risarcitorie erogate al contribuente: analisi della giurisprudenza
(Avv. Antonino Russo) pag. 499

La risposta a istanza di interpello n. 256/2023: analisi critica della posizione dell'Agenzia delle entrate in materia di assimilazione alle azioni italiane delle partecipazioni al capitale di società estere
(Dott. Luca Rossi, dott. Marina Ampolilla e dott. Michele Babele) pag. 493

Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali
(Decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34) pag. 509

Imposte e tasse – Riscossione – Cartella di pagamento – Impugnazione – Termine – Scadenza del termine perentorio di ricorso – Determina solo l'irretrattabilità del credito, ma non anche la conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale – Art. 2953 c.c. – Si applica solo in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo
(Corte di Cassazione 24 febbraio 2023, n. 5705
con nota di Domenico Carnimeo) pag. 543

Imposte e tasse – Riscossione – Procedure concorsuali – Concordato preventivo – Notificazione della cartella di pagamento – Costituisce un atto assimilabile al precetto – Non viola il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore di cui all'art. 168 del R.D. n. 267/1942 – Legittimità della cartella di pagamento – Sussiste
(Corte di Giustizia trib. di primo grado di Reggio Emilia
27 febbraio 2023, n. 29
con nota di Giuseppe Verna) pag. 546

Imposte e tasse – Sanzioni penali – Reati tributari – Delitto di omessa dichiarazione tributaria – Art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 – Obbligo del giudice penale di attingere alle regole stabilite dalla normativa fiscale ma con le limitazioni derivanti dalla diversa finalità dell'accertamento penale – Sussiste – Determinazione dell'imposta evasa – Criteri applicabili e onere della prova – Incidenza dei costi non dichiarati sulla determinazione dell'imponibile – Limiti e condizioni – Amministratore di fatto – Criteri di individuazione
(Corte di Cassazione sez. III pen., 9 febbraio 2023, n. 5577
con nota di Bruno Aiudi) pag. 552

IRES – Redditi di impresa – Dividendi e interessi – Interpretazione del combinato disposto dei commi 3-bis, lett. b), e 3-ter dell'art. 89 del TUIR – Esenzione della remunerazione derivante da partecipazioni avente i requisiti per l'applicazione del regime della Direttiva "madre-figlia"
(Risposta a interpello 17 marzo 2023, n. 256) pag. 522

7

15 - 4 - 2023

anno novantesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma
20/b legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

4. *Brevi riflessioni*

La controversia torna dunque all'esame della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, affinché si pronunci sulla *eventuale* prescrizione di interessi e sanzioni.

Non sappiamo se, nelle more del *nuovo* giudizio di merito, l'Agenzia delle entrate-Riscossione procederà all'esecuzione forzata del credito relativo ai tributi indicati nell'atto impugnato, la cui debenza, come abbiamo visto, l'annotata decisione ha reso definitiva, o se preferirà attendere l'esito del suddetto giudizio per eventualmente procedere all'escussione dell'intero credito *in unica procedura*.

Non sappiamo neppure se il contribuente aderirà alla c.d. *rottamazione-quater* di cui alla legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), che potrebbe essere molto conveniente stante la vetustà del credito erariale.

Ammesso che si verifichi la prima di tali ipotesi e che ciò accada nel corso di questo anno, il materiale incasso delle imposte dovute dalla contribuente per il 1995 avverrebbe a circa trent'anni dal momento in cui è sorto il relativo presupposto.

Ma non finisce qui, come abbiamo evidenziato.

Senza addentrarci in calcoli troppo puntuali, tra riassunzione della controversia dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, trasmissione del fascicolo dalla Corte di Cassazione e fissazione dell'udienza di trattazione in base al ruolo della Sezione assegnataria, possiamo supporre che, nella migliore delle ipotesi, più o meno nel 2024 dovrebbe essere emessa la nuova sentenza di appello, pure questa peraltro suscettibile di ricorso per cassazione.

In altri termini, a distanza di trent'anni dal *periodo* al quale si riferiscono le imposte di cui l'atto impugnato ha intimato il pagamento, non è ancora chiaro quanto il contribuente deve effettivamente all'erario, considerato che, al momento, è stato definitivamente accertato soltanto il credito relativo ai tributi indicati in quell'atto, non anche quello relativo ad interessi e sanzioni.

Sulla scelleratezza del nostro fisco nel procedere «*al recupero coattivo dei propri crediti, di quelli tributari in particolare, con una lentezza eccessiva, al limite del disinteresse*», ci siamo già più volte espressi su questa *Rivista* (5).

Non meno sciagurato è spesso il comportamento del suo c.d. «*braccio armato*» deputato alla materiale realizzazione di quei crediti.

Nella vicenda qui in commento, come abbiamo potuto constatare, tra la notifica della cartella di pagamento (avvenuta l'8 luglio 2003) e la notifica della successiva intimazione di pagamento (avvenuta il 3 agosto 2012) sono trascorsi inutilmente più di nove anni, un fatto, un vero e proprio *accidente*, che non merita lo spreco di una sola parola di commento.

Non meno responsabili risultano essere, nel desolante quadro sopra descritto, i giudici di entrambi i processi di merito, che si sono pronunciati per l'illegittimità dell'atto impugnato in evidente e colpevole contrasto con un orientamento giurisprudenziale di legittimità inequivocabile e consolidatissimo.

Ignorare e disattendere gli insegnamenti del giudice della nomofilachia, soprattutto quando sono stati

ormai recepiti in arresti numerosi e mai disattesi, non solo vanifica la stessa funzione nomofilattica assegnata dall'ordinamento a quel giudice, ma alimenta inutili speranze nelle parti processuali che, inevitabilmente, quando il giudizio giungerà dinanzi al Collegio di legittimità, non potranno che vedere confermati quegli insegnamenti.

Non sappiamo se l'introduzione del giudice tributario professionale e il potenziamento degli strumenti a disposizione dell'agente della riscossione, previsto nella recente delega per la riforma del fisco (6), riusciranno davvero a migliorare questa desolante situazione.

Quello che sappiamo per certo è che fino a quando si verificheranno vicende come quella in esame il livello di efficienza delle procedure di riscossione dei tributi e di fiducia nella giustizia tributaria resteranno alquanto bassi.

Dott. Domenico Carnimeo

(1) In tema di IVA, tra le tantissime, cfr. *Cass., sez. trib.*, 8 settembre 2004, n. 18110, nonché *Cass., sez. trib.*, 9 febbraio 2007, n. 2941, entrambe in *Boll. Trib. On-line*. In tema di imposte dirette, *ex multis*, cfr. *Cass., sez. trib.*, 9 agosto 2016, n. 16713, in *Boll. Trib.*, 2017, 794.

(2) Cfr. *Cass., sez. un.*, 17 novembre 2016, n. 23397, in *Boll. Trib.*, 2017, 148, con nota di V. AZZONI, *Cartelle di pagamento e prescrizione del credito tributario: un salutare intervento delle Sezioni Unite della Suprema Corte*.

(3) In materia di tributi locali, tra le più recenti, si veda *Cass., sez. trib.*, 15 ottobre 2020, n. 22351, in *Boll. Trib. On-line*; mentre con riferimento ai crediti erariali per IVA, IRPEF e IRAP si veda *Cass., sez. trib.*, 16 giugno 2021, n. 17123, *ivi*.

(4) Cfr. *Cass., sez. VI*, 23 marzo 2021, n. 8120, in *Boll. Trib. On-line*.

(5) Cfr. D. CARNIMEO, *Prescrizione ordinaria o decadenza per l'azione esecutiva del fisco a seguito degli accertamenti definitivi?*, in *Boll. Trib.*, 2017, 832.

(6) Si veda L. LOVECCHIO, *Pignoramento dei conti bancari razionalizzato e automatizzato*, in *Il Sole 24 Ore*, 18 marzo 2023, 28.

Imposte e tasse – Riscossione – Procedure concorsuali – Concordato preventivo – Iscrizione nel ruolo straordinario dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni risultante da un avviso di accertamento non definitivo – Costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale – Legittimità – Sussiste.

Imposte e tasse – Riscossione – Procedure concorsuali – Concordato preventivo – Notificazione della cartella di pagamento – Costituisce un atto assimilabile al precetto – Non viola il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive sul patrimonio del debitore di cui all'art. 168 del R.D. n. 267/1942 – Legittimità della cartella di pagamento – Sussiste.

L'iscrizione nel ruolo straordinario dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni risultante da un avviso di accertamento non

definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dagli artt. 11 e 15-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale ed è, pertanto, del tutto legittima da parte dell'Agenzia delle entrate l'iscrizione di un proprio credito nel ruolo straordinario a seguito della presentazione della domanda di concordato preventivo da parte della società debitrice, dovendosi distinguere la fase della notificazione della cartella di pagamento da quella della vera e propria procedura esecutiva.

Deve ritenersi legittima l'emissione della cartella di pagamento nei confronti di una società ammessa al concordato preventivo, nonostante il disposto dell'art. 168 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. legge fallimentare), in quanto l'inizio della azione esecutiva, vietata da tale norma, deve ricondursi non alla emissione ed alla notificazione della cartella di pagamento, rappresentando quest'ultima un atto assimilabile al precetto, ma soltanto all'inizio della vera e propria procedura esecutiva, e deve comunque escludersi che l'omologazione del piano concordatario costituisca di per sé un elemento che garantisce il soddisfacimento integrale dei debiti tributari non determinando pericolo per la riscossione, perché è ben possibile che durante la fase esecutiva del concordato preventivo possano intervenire fattori che riducano le somme spettanti ai diversi creditori.

[Corte di Giustizia trib. di primo grado di Reggio Emilia, sez. I (Pres. Bandini, rel. Manfredini), 27 febbraio 2023, sent. n. 29, ric. Cuccolini s.r.l. c. Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Reggio Emilia]

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO – Con atto depositato presso questa Corte di Giustizia Tributaria la Società Cuccolini SRL oppone ricorso avverso il ruolo formato dall'Agenzia delle Entrate di Reggio Emilia relativo a due cartelle di pagamento emesse dall'Agenzia Entrate Riscossione notificata la prima in data 19/05/2022 avente ad oggetto l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo di imposte dovute relativi a rilievi non contestati di cui ad avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2015 e 2016, mentre la seconda notificata in data 20/06/2022 avente ad oggetto l'iscrizione a ruolo a titolo straordinario, per fondato pericolo nella riscossione, delle imposte dovute su rilievi oggetto, alla data di notifica delle cartelle impugnate, di contenziosi pendenti di cui ad avvisi di accertamento relativi agli anni 2013, 2014, 2015 e 2016. Occorre precisare che gli avvisi di accertamento sopra menzionati erano stati oggetto di due ricorsi, il primo per gli anni 2013 e 2014 il secondo per gli anni 2015 e 2016. Questa Corte di Giustizia aveva confermato gli atti impugnati per le somme non contestate da parte del Ricorrente, annullati in accoglimento dei ricorsi per le somme rimanenti. A fronte di tali sentenze l'Ufficio si costituiva in giudizio innanzi

la Commissione Tributaria Regionale Emilia-Romagna.

La Società Cuccolini s.r.l. in data 13/10/2020 presentava al Tribunale di Reggio Emilia istanza con riserva di concordato preventivo, l'Ufficio, ritenendo presente un fondato pericolo per la riscossione, iscriveva a ruolo integralmente a titolo straordinario imposte, interessi e sanzioni dovuti sulla base degli avvisi di accertamento per gli anni in oggetto 2013, 2014, 2015, 2016, al netto di quanto accertato con i rilievi resisi definitivi per acquiescenza della società e dei rilievi abbandonati dalla stessa amministrazione finanziaria in sede di appello. Tali importi confluivano in una delle due cartelle oggetto dello odierno giudizio (n. ...), mentre la seconda cartella di pagamento (n. ...) ha ad oggetto l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle imposte dovute sui rilievi non contestati. Entrambe queste cartelle sono l'oggetto dell'odierno giudizio.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna si è pronunciata sui ricorsi dell'Agenzia dichiarando per gli anni 2015 e 2016 “inammissibile il ricorso introduttivo del giudizio”, mentre per gli anni 2013 e 2014 i Giudici di Bologna si sono espressi in parziale riforma della sentenza di primo grado. È tesi di Parte Ricorrente che il presupposto invocato dall'Agenzia per l'iscrizione nei ruoli straordinari – ovvero il concordato preventivo di Cuccolini, quale circostanza giustificante il pericolo della riscossione – sia infondato in quanto l'Agenzia, al momento della notifica delle cartelle impugnate, era “già munita di titoli di credito esecutivi – gli avvisi di accertamento – ed era stata inserita con riserva tra le passività nel piano di concordato per la totalità del credito contestato”, infatti, prosegue la Parte, il “piano di concordato è stato modificato, inserendo fra le passività da soddisfare l'intero credito erariale, non solo quello definitivo, ma anche quello portato in appello a seguito dei due annullamenti pronunciati”. Si precisa in Ricorso che con decreto 12 aprile 2022 il Tribunale di Reggio Emilia aveva omologato e quindi chiuso il concordato preventivo (con continuità aziendale) che obbliga Cuccolini a pagare integralmente i creditori privilegiati entro il 30 aprile 2023. In forza di tale omologa il Ricorrente giudica pertanto infondata la iscrizione operata dall'Agenzia del proprio credito in un ruolo straordinario *ex art. 15 bis*, DPR 602/1973, ritenendo infondato il pericolo della riscossione. Eccepisce inoltre il *quantum* iscritto nelle due cartelle.

Conclude il proprio ricorso introduttivo chiedendo l'annullamento delle due cartelle di pagamento, vinte le spese.

Resiste al ricorso, con proprie controdeduzioni, l'Agenzia delle Entrate chiedendone la reiezione. In ordine alla cartella n. ... conferma che la stessa ha ad oggetto l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle imposte dovute sui rilievi non contestati e

pertanto ritiene l'atto impugnato un legittimo atto di riscossione che costituisce fondato titolo esecutivo ai fini del recupero a tassazione di imposte, sanzioni ed interessi. Quanto alla cartella di pagamento n. ... l'Agenzia conferma che tale cartella ha ad oggetto l'iscrizione a ruolo a titolo straordinario per fondato pericolo nella riscossione delle imposte dovute sui rilievi oggetto di contenziosi pendenti, alla data di deposito delle controdeduzioni, innanzi la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna. Giudica l'Agenzia che, stante la presentazione da parte del Ricorrente al Tribunale di Reggio Emilia di istanza con riserva di concordato preventivo, è sussistente il fondato pericolo per la riscossione e pertanto corretta l'iscrizione a ruolo integralmente a titolo straordinario imposte, interessi e sanzioni dovuti sulla base degli avvisi di accertamento "al netto di quanto accertato con i rilievi resisi definitivi per acquiescenza della società e dei rilievi abbandonati dalla stessa amministrazione finanziaria in sede di appello". Tali importi confluivano quindi nella cartella di pagamento n. Circa la doglianza del Ricorrente tesa a sostenere la violazione dell'art. 184, comma 1, della legge fallimentare, controdeduce che "l'Ufficio, in presenza di procedure concorsuali quale è quella di concordato preventivo, è tenuto, ai sensi dell'art. 11, comma 3, del DPR 602/1973, a tutelare la propria pretesa erariale, munendosi di un titolo esecutivo straordinario che ha il proprio fondamento nell'insito pericolo per la riscossione", richiama a tal proposito giurisprudenza della Corte di Cassazione.

MOTIVI DELLA DECISIONE – I diversi atti in fascicolo ben consentono di comprendere la genesi delle due cartelle impuginate ed oggetto del presente ricorso a partire dagli avvisi di accertamento per gli anni dal 2013 al 2016 impugnati dal Ricorrente e sui quali già si sono pronunciate la Corte di Giustizia di primo grado di Reggio Emilia e la Corte di Giustizia di secondo grado dell'Emilia-Romagna. La cartella n. ... è quindi relativa all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle imposte dovute sui rilievi non contestati negli avvisi di accertamento dei diversi anni, mentre la cartella di pagamento n. ... ha ad oggetto l'iscrizione a ruolo a titolo straordinario delle imposte dovute sui rilievi oggetto di contenziosi, alla data [sic, n.d.r.] pendenti innanzi la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna. L'analitica e dettagliata ricostruzione operata dall'Agenzia in sede di controdeduzioni delle somme iscritte nelle due cartelle consente di concludere per la correttezza del *quantum* riportato, coerente con lo sviluppo del giudizio iniziato dai ricorsi avverso gli avvisi di accertamento originari.

Come indicato dalla Parte nelle more del giudizio il Tribunale di Reggio Emilia ha omologato il concordato preventivo della Cuccolini il cui piano prevede che i creditori privilegiati siano pagati

entro il 30/04/2022 [2023, n.d.r.] e per quanto riguarda l'Erario l'intero credito erariale riportato nelle due cartelle è stato inserito nel piano di concordato.

L'odierno giudizio verte quindi, stante l'omologa del Tribunale, sulla sussistenza o meno della presenza di un fondato pericolo per la riscossione tale da giustificare l'iscrizione a ruolo a titolo straordinario imposte, interessi e sanzioni dovuti sulla base degli originari avvisi di accertamento sia per parte resasi definitiva sia per quella ancora potenzialmente oggetto di proseguimento del giudizio.

Osserva questa Corte che l'iscrizione nei ruoli straordinari dell'intero importo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni risultante dall'avviso di accertamento non definitivo, prevista, in caso di fondato pericolo per la riscossione, dagli artt. 11 e 15-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, costituisce misura cautelare posta a garanzia del credito erariale. È consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione ritenere che sia del tutto legittimo da parte dell'Agenzia delle Entrate l'iscrizione di un proprio credito nei ruoli straordinari a seguito della presentazione della domanda di concordato preventivo da parte della società distinguendo la fase della notifica della cartella da quella vera e propria della procedura esecutiva. *Ex multis* si veda Cassazione Ordinanza n. 26491 del 20/11/2020⁽¹⁾ "Con recenti decisioni questa Corte (Cass., sez. 5, 5 settembre 2019, n. 22211⁽²⁾, Cass., sez. 5, 9440/2019⁽³⁾) ha ritenuto anche possibile l'emissione della cartella di pagamento nei confronti di società ammessa al concordato preventivo, nonostante il disposto dell'art. 168 l.f., 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". Inoltre non è condivisibile la tesi sostenuta in ricorso che l'omologa del piano concordatario sia di per se elemento che garantisce il soddisfacimento integrale dei debiti tributari non sussistendo, quindi, pericolo per la riscossione. Infatti, è ben possibile che durante la fase esecutiva del concordato preventivo possano intervenire fattori che riducano le somme spettanti ai diversi creditori.

Rileva peraltro la Corte che correttamente l'Agenzia ha provveduto, *ex* articolo 68 del D.Lgs. 546/92 a seguito delle due citate sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di RE, a sgravare le iscrizioni a ruolo di 1/3 delle imposte effettuate a titolo di riscossione provvisoria.

Per quanto sopra esposto la Corte respinge il ricorso confermando gli atti impugnati; stante la

(1) *In Boll. Trib. On-line.*

(2) *In Boll. Trib. On-line.*

(3) *Cass., sez. trib., 4 aprile 2019, n. 9440, in Boll. Trib. On-line.*

particolarità del caso determina la compensazione delle spese di giudizio.

P.Q.M. – La Corte respinge il ricorso. Spese compensate.

Concordato preventivo omologato e fondato pericolo per la riscossione

1. Come è noto, nei ruoli ordinari sono iscritte imposte, sanzioni ed interessi dovuti a titolo definitivo (artt. 11 e 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602); nei ruoli straordinari, quando vi è fondato pericolo per la riscossione, sono iscritte imposte, sanzioni ed interessi per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento anche se non definitivo (artt. 11 e 15 *bis* del D.P.R. n. 602/1973, cit.).

Sulle norme sopra citate, calate in ambito concorsuale, fa perno l'annotata sentenza, regolatrice di una vicenda che merita una breve esposizione sulla base di quanto emerge dalla narrazione del giudice reggiano.

Quattro accertamenti, impugnati con due ricorsi avanti la allora Commissione tributaria provinciale di Reggio nell'Emilia, sono annullati da quest'ultima con due sentenze che l'Agenzia delle entrate appella avanti la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna: gli importi oggetto della lite, ridotti prima della presentazione dei ricorsi per parziale acquiescenza da parte del contribuente ad alcuni rilievi mossi negli avvisi di accertamento, si ridimensionano ulteriormente per parziale acquiescenza dell'Agenzia delle entrate ad alcune riprese fiscali annullate dal giudice di prime cure. Si formano quindi due importi: quelli relativi ad imposte, sanzioni ed interessi, rispettivamente, dovuti in via definitiva dal contribuente a seguito della sua acquiescenza, e quelli rimasti in contenzioso e pendenti in secondo grado. Successivamente alla proposizione dell'appello erariale, la società contribuente ottiene l'ammissione alla procedura di concordato preventivo e i crediti erariali vengono inseriti, dando atto per alcuni della pendenza di un contenzioso, nell'elenco dei creditori privilegiati concordatari.

2. Il primo importo, esprimendo un credito erariale definitivamente dovuto, veniva iscritto a ruolo ai sensi del citato art. 14, lett. *b*) e *d*), del D.P.R. n. 602/1973.

Vale tuttavia la pena osservare che l'Agenzia delle entrate già disponeva di titoli esecutivi – gli avvisi di accertamento, la cui esecutività non era stata contestata con riferimento agli importi accettati dal contribuente e per giunta inseriti senza riserva nell'elenco dei creditori ammessi al concordato – e che dall'affidamento alla riscossione e dalla formazione del ruolo sorgono oneri di riscossione (una volta chiamati aggi esattoriali) non opponibili alla massa dei creditori ai sensi dell'art. 168 del R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. legge fallimentare). A maggior ragione, dal mancato pagamento della cartella entro il termine edittale non può scaturire il previsto raddoppio dei suddetti oneri di riscossione dal 3 per cento al 6 per cento e la maturazione di interessi qualificati "di mora" dall'art. 30 del menzionato D.P.R. n. 602/1973, stante il divieto,

operante per tutti i creditori anteriori all'apertura della procedura di concordato, d'incrementare il credito a proprio esclusivo vantaggio e quindi a danno della *par condicio creditorum*, invocando la mora del debitore.

In tali circostanze e con riferimento alla procedura fallimentare, secondo la Corte di Cassazione (1), poiché «l'Agenzia delle entrate aveva già ottenuto l'ammissione al passivo del fallimento del proprio credito, la successiva notifica al curatore della cartella di pagamento era del tutto ultronea». Al contrario, nel caso di omissione di ritenute o di versamenti di IVA, antecedente all'apertura della procedura concorsuale con conseguente liquidazione automatica del credito erariale (*ex artt. 36-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*), è stato ritenuto che il titolo per la partecipazione col suddetto credito al concorso formale sia il ruolo con l'iscrizione delle imposte e dei relativi accessori (2).

3. Il secondo importo, quello giudizialmente contestato, è iscrivibile nei ruoli straordinari se sussiste un fondato pericolo per la riscossione. Orbene l'ammissione al concordato preventivo presuppone uno stato di crisi (art. 160 della citata legge fallimentare), reversibile o irreversibile, che comporta la continuità dell'azienda o la sua liquidazione; pertanto l'iscrizione nei suddetti ruoli era stata disposta a motivo della pendenza della procedura di concordato preventivo.

La Corte di Giustizia reggiana richiama l'indirizzo della Suprema Corte, che ha ritenuto «*ben possibile che durante la fase esecutiva del concordato preventivo, ai sensi dell'art. 185 L. Fall., i beni siano liquidati per un valore inferiore a quello ipotizzato, con il pagamento tra l'altro anche di crediti in prededuzione, che assottigliano inevitabilmente le somme spettanti ai creditori prelazionari*». Il richiamato arresto della Suprema Corte è stato invero espresso nel caso di concordato preventivo con liquidazione dei beni ad ulteriore sostegno dell'assunto secondo il quale «*è possibile l'emissione della cartella di pagamento nei confronti di società ammessa al concordato preventivo, nonostante il disposto dell'art. 168 l.f., 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*» (3).

In sede di legittimità è stato inoltre affermato che, in presenza di un credito concorsuale tributario, «*non oggetto di preventivo accertamento*», l'Amministrazione finanziaria iscrive a ruolo il suddetto credito e conseguentemente notifica la cartella di pagamento che costituisce il "primo atto" attraverso il quale porta a conoscenza del contribuente la propria volontà impositiva e si munisce «*del titolo che la legittima a partecipare alla fase di votazione del concordato, all'accertamento del passivo concordatario e a manifestare il proprio eventuale dissenso ai fini dell'opposizione in sede di omologazione*» (4).

4. Le pronunce citate nel paragrafo che precede, alle quali si è richiamata la Corte di Giustizia

reggiana, non esprimono un indirizzo pacifico; anzi appaiono superate da un deciso cambiamento intervenuto nella Corte di Cassazione, trascurato dalla Corte territoriale. In sede di legittimità è stato infatti affermato, pur dando atto dell'assenza di un orientamento univoco, che per insinuarsi nel passivo fallimentare è sufficiente che l'Agenzia delle entrate dimostri l'inadempimento del contribuente, che costituisce il momento genetico dell'obbligazione tributaria, per cui l'estratto di ruolo – e non necessariamente l'avviso di accertamento e tanto meno la cartella di pagamento – è titolo sufficiente, ai sensi dell'art. 87, secondo comma, del D.P.R. n. 602/1973, per documentare il credito tributario (5).

Successivamente la Corte di Cassazione è tornata sul tema affermando che l'ammissione del contribuente al concordato preventivo osta alla successiva notifica della cartella di pagamento, ricadendo tale notifica nel divieto di cui all'art. 168 della legge fallimentare (6), anche nel caso di controllo automatizzato ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, in cui non viene previamente notificato un avviso di accertamento; è inoltre illegittima l'iscrizione a ruolo dell'importo rappresentato dall'aggio di riscossione. La Suprema Corte ha evidenziato che *«la notifica della cartella di pagamento si presenterebbe priva di alcuna utilità pratica, non potendo assolvere né alla funzione propria di atto preordinato all'esecuzione, né rappresentare un atto utile per evitare la decadenza della potestà riscossiva, atteso che l'art. 25, comma 1-bis, d.P.R. 602 del 1973, stabilisce che per i crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo nel registro delle impese, non ancora iscritti a ruolo, la notifica della cartella di pagamento debba avvenire solo qualora il concordato non sia andato a buon fine»* (7).

L'arresto della Suprema Corte ha ricevuto un circostanziato dissenso (8), nel quale si è osservato che *«la cartella di pagamento rimane un atto della riscossione, senza alcuna possibilità di assimilazione, nemmeno ipotetica, a un atto dell'esecuzione»* e quindi *«non può in alcun modo rientrare nel divieto previsto dall'art. 168 della legge fallimentare»*, e si è ventilata la possibilità di *«ripensamenti o rivisitazioni»* (9).

5. La su ventilata possibilità spinge ad esaminare in questa nota se il fondato pericolo per la riscossione sussista anche nel caso di concordato preventivo omologato.

Occorre innanzi tutto premettere, allo scopo di delineare l'ambito di cognizione della Corte di Giustizia reggiana, che l'art. 115, primo comma, c.p.c. stabilisce che *«il giudice deve porre a fondamento della decisione ... i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita»*. Afferma inoltre autorevole dottrina che il principio dell'economia dei giudizi impone al giudice di tener conto dei fatti accaduti fino al momento in cui è stato possibile portarli a sua conoscenza (10). Se il giudice stesso riconosce l'esistenza di fatti potenzialmente estintivi, anche solo parzialmente, della domanda del creditore, tali fatti acquistano *ipso iure* efficacia nel processo e quindi condizionano il suo giudizio. La Suprema Corte ha affermato che *«il giudice può valutare in via*

autonoma, ai fini della prova, all'infuori di qualsiasi deduzione delle parti stesse, le risultanze processuali» e quindi può avvalersi dei fatti allegati da una parte e non contestati dall'altra, anche se non gli sia stato espressamente richiesto dalla parte avente interesse (11). Convince sostenere che il giudice, se nel testo della sua pronuncia riferisce dell'esistenza di un fatto parzialmente estintivo della domanda rivoltagli da una parte, nella specie dal creditore, deve farsi carico di valutarne l'efficacia ai fini della regolamentazione richiestagli ed esprimersi motivatamente ove ritenga di non tenerne conto.

Orbene, nel caso in esame erano sopravvenuti due fatti, idonei l'uno a ridimensionare l'importo del credito di cui si chiedeva il soddisfacimento o comunque la concessione di una misura cautelare, l'altro a verificare la persistenza del fondato pericolo per la riscossione del credito stesso.

La Corte di Giustizia reggiana dà atto nella parte dedicata allo *«Svolgimento del processo»* che *«per gli anni 2013 e 2014 i Giudici di Bologna si sono espressi in parziale riforma della sentenza di primo grado»*, che aveva annullato gli avvisi di accertamento in accoglimento dei ricorsi. Ne consegue che l'annullamento degli accertamenti 2013 e 2014 era stato confermato in secondo grado, seppure parzialmente, e che quindi in parte era venuta meno la sussistenza stessa del credito in ordine al quale si sosteneva il fondato pericolo per la riscossione.

Proprio con riferimento al fondato pericolo per la riscossione, requisito sicuramente esistente al momento della formazione del ruolo straordinario, come si è accennato al precedente paragrafo 3, si evidenzia un certo grado di opinabilità con riferimento alla sua persistenza alla data della pronuncia giudiziale.

Col decreto di omologazione, soprattutto se divenuto definitivo – come emerge nel caso *de quo agitur* – si chiude la procedura di concordato preventivo (art. 181 della legge fallimentare, ora art. 13 del già citato D.Lgs. n. 14/2019) e il debitore ritorna *in bonis*; questi riacquista le facoltà gestorie, sia pur sotto la sorveglianza del commissario giudiziale, deputato ad informare il giudice su quanto possa costituire pregiudizio per i creditori nel rispetto delle clausole previste nel piano di concordato, ai sensi dell'art. 185, primo comma, della legge fallimentare (ora art. 119, primo comma, del predetto D.Lgs. n. 14/2019).

Non c'è dubbio che sia *«ben possibile che durante la fase esecutiva del concordato preventivo possano intervenire fattori che riducano le somme spettanti ai diversi creditori»*, come prospetta in chiusura l'annotata sentenza. Tuttavia la norma subordina l'iscrizione straordinaria all'esistenza non della possibilità di perdita della riscossione, riscontrabile in un qualsiasi credito soprattutto se privo di garanzie, bensì all'esistenza di un *«fondato pericolo per la riscossione»*. La fondatezza del pericolo si accompagna quindi ad un giudizio di probabilità e non di mera possibilità.

In matematica si definisce un evento probabile allorché si ritiene che le possibilità di accadimento siano almeno maggiori del 50 per cento e di tale

definizione ne ha fatto ampia applicazione il diritto di qua e aldilà delle Alpi, soprattutto quello che fa leva sulla *preponderance of the evidence*, largamente in uso nel sistema di *Common law* (12). Orbene non risulta quale fatto notorio o statisticamente probabile che l'esecuzione di un concordato preventivo porti nella maggioranza dei casi ad una riduzione o addirittura ad una perdita di pagamento dei creditori privilegiati, che nel caso di specie era previsto in misura integrale. L'esistenza di eventi che pongono fondatamente in dubbio il pagamento dei creditori deve essere addotta e dimostrata, con qualsiasi mezzo di prova, da chi fonda la propria domanda su detti eventi, secondo il noto sistema probatorio (art. 2697, primo comma, c.c.). Spettava quindi all'Agenzia delle Entrate, che aveva invocato il fondato pericolo quale causa legittimante l'iscrizione nel ruolo straordinario di imposte non definite, l'onere di allegare elementi tali da porre in dubbio la regolare esecuzione di un concordato omologato e al giudice tributario il dovere di assoggettare le prove addotte al proprio prudente apprezzamento, dandone contezza nella sentenza. In altre parole l'omologazione del concordato, pur facendo ritornare *in bonis* la società debitrice, non porta a ritenere *sic et simpliciter* ragionevolmente certa l'esazione del credito, ma incombe all'Agenzia fiscale sottoporre al giudice la prova o una serie concludente di indizi a sostegno di un perdurante fondato pericolo.

L'assoggettamento dell'esistenza di un fondato pericolo ad un giudizio di probabilità e non di mera possibilità trova oltretutto sostegno se si considera che il "fondato pericolo", richiesto dalla norma, è requisito più stringente di "probabile pericolo". La norma, quindi, con l'utilizzo dell'aggettivo "fondato", ha inteso riferirsi ad un pericolo reale e non solo potenziale, tant'è che è stato autorevolmente affermato che persino un evento emblematico quale la messa in liquidazione della società contribuente, pertanto non

più *in integro statu*, è di per sé elemento insufficiente a giustificare l'iscrizione nei ruoli straordinari (13).

Dott. Giuseppe Verna

(1) Cass., sez. trib., 5 settembre 2019, n. 22211, punto 3, in *Boll. Trib. On-line*.

(2) Cass., sez. trib., 4 aprile 2019, n. 9440, punto 2, in *Boll. Trib. On-line*.

(3) Cass., sez. trib., 20 novembre 2020, n. 26491, punto 2.5; Cass., sez. trib., n. 22211/2019, cit., punto 7.4; e Cass., sez. trib., n. 9440/2019, cit.; a cui può aggiungersi la successiva ordinanza n. 9441.

(4) Cass. sez. VI, 26 gennaio 2022, n. 2239, punti 1.3 e 1.5, in *Boll. Trib. On-line*; nonché 21 febbraio 2020, n. 4564, punti 2.3.e 2.4, *ivi*.

(5) Cass., sez. un., 11 novembre 2021, n. 33408, punti 5 ss., in *Boll. Trib.*, 2022, 455, con nota di F. BRIGHENTI e C.G. MARTINELLI, *Fallimento: il curatore prigioniero dell'estratto di ruolo*, con ampie citazioni, cui si rinvia.

(6) Ora art. 46, ultimo comma, del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14.

(7) Cass., sez. trib., 3 maggio 2022, n. 18381, in *Boll. Trib.*, 2022, 1424, che richiama la precedente sentenza resa da Cass., sez. un., 33408/2021, cit.

(8) Cfr. D. CARNIMEO, *La domanda di ammissione al concordato preventivo: uno "scudo" contro l'azione esecutiva dell'erario anche contro i "semplici" atti della riscossione*, in *Boll. Trib.*, 2022, 1428.

(9) Cfr. D. CARNIMEO, *op. cit.*, 1431-1432.

(10) Cfr. E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 2002, 159.

(11) Cass., sez. II, 4 febbraio 1999, n. 977, punto A.2, in *Mass. Foro it.*, 1999.

(12) Cfr. R. EGGLESTON, *Prova, conclusione probatoria e probabilità*, Milano, 2004, 11. Osservo tuttavia che la decisione fondata su un fatto probabile deve comunque essere accompagnata da prove qualificate, in quanto, mentre la prova trova nel processo diretta applicazione, la probabilità esprime solo un metro prezioso che misura il grado di utilizzazione della prova.

(13) Cfr. Cass., sez. trib., 11 luglio 2022, n. 22529, in *Boll. Trib. On-line*.

giurisprudenza penale

IVA – Accertamento – Mancanza di contabilità ufficiale – Determinazione dell'imposta evasa – Criteri applicabili.

IVA – Detrazione dell'imposta – Omessa presentazione della dichiarazione annuale – Eccedenza d'imposta – Ammissibilità della detrazione – Limiti e condizioni.

Imposte e tasse e IVA – Riscossione – Cartella di pagamento emessa a seguito del controllo formale della dichiarazione – Omesso riconoscimento del diritto alla detrazione in presenza di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati

ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili – Illegittimità.

Accertamento imposte sui redditi – Accertamento – Accertamento induttivo ex art. 39, secondo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973 – Non esclude l'adozione del metodo analitico per determinate operazioni o l'uso di entrambe le metodologie – Ricostruzione del reddito incrociando la contabilità d'impresa con quella "in nero" – Onere del contribuente di provare i costi non contabilizzati – Conseguenze.

Procedimento – Giudizio penale tributario – Vincolatività degli accertamenti tributari – Non sussiste – Ricostruzione da parte del