

Emissione del ruolo e notifica della cartella di pagamento a società in concordato preventivo

Commissione Tributaria. Reg. Firenze, 29 gennaio 2015.

Concordato preventivo - Iscrizione a ruolo e notifica di cartella esattoriale - Legittimità

Deve ritenersi legittima l'iscrizione a ruolo e la notifica della relativa cartella di pagamento a società ammessa alla procedura di concordato preventivo, in quanto, da un lato, l'apertura della procedura di concordato integra quel fondato pericolo per la riscossione che, ai sensi dell'articolo 11 del d.p.r. 602 del 1973, legittima l'emissione del ruolo e, dall'altro lato, perché il ruolo assolve essenzialmente ad una funzione ricognitiva del credito fiscale, improduttiva di effetti ai fini dell'esecuzione esattoriale, e che soddisfa l'ulteriore esigenza di garantire l'accesso al giudice tributario, assicurando inoltre chiarezza e trasparenza nel rapporto con gli altri creditori.

(Massima a cura di Redazione IL CASO.it - Riproduzione riservata)

Svolgimento del processo

La società A. spa, in liquidazione ed ammessa al concordato preventivo, impugnava la cartella di pagamento emessa dall'A.d.E. di Massa Carrara per omessi versamenti Ires, Iva, Irap, oneri previdenziali, contributi ed addizionali per l'anno 2008 e 2009.

La Società eccepiva:

- l'illegittimità della cartella ex art. 168 RD 267/42 che vieta di iniziare e/o proseguire procedure esecutive dal momento della presentazione del ricorso al concordato;
- l'illegittimità della cartella per carente motivazione;
- l'illegittimità del ruolo per violazione dell'art. 11 DPR 602/73; - l'illegittimità del ruolo per € 344.042;
- la violazione dell'art. 36 bis DPR 600/73 e art. 2 DLgs. 426/97 poiché la cartella non era stata preceduta dall'avviso bonario e l'illegittima iscrizione di € 19.526.00 a titolo ritenute in quanto tali somme non risultavano come debiti del contribuente.

Infine contestava l'iscrizione a ruolo delle sanzioni, ex art. 6, comma 5 DLgs. 472/97, l'inopponibilità alla procedura del credito di € 47.638,68 per compensi in favore dell'Agente alla riscossione e, per ultimo, l'inutilità dell'emissione della cartella in quanto Equitalia doveva limitarsi ad insinuarsi al passivo. Si costituiva l'Ufficio contestando tutti gli assunti della ricorrente, ribadendo che era dovere dell'Amministrazione preconstituirsì un debito nel caso di ammissione del debitore alla procedura del concordato e preconstituirsì un titolo idoneo ad incidere sulla formazione dello stato passivo, titolo che non può essere che costituito dal ruolo straordinario.

Si costituiva Equitalia sottolineando che la cartella impugnata riportava tutte le indicazioni richieste dalla legge. Infine, eccepiva la propria carenza di legittimazione passiva.

La CTP di Massa Carrara, con sentenza n. 120 dep. il 31.5.2013, accoglieva il ricorso, compensando le spese.

Appella l'Ufficio contestando l'extrapetizione e/o carenza assoluta di motivazione della sentenza. Quanto alla violazione dell'art. 168 del RD 267/42 fa presente che tale disposizione non riguardava affatto il ruolo. Invece i primi giudici, con integrale accoglimento, hanno travolto, senza alcuna distinzione, non solo la cartella ma anche il ruolo sottostante, per cui i vizi che riguardavano la prima non necessariamente comportavano la caducazione del secondo.

Siamo perciò in presenza di extrapetizione oppure all'accoglimento dell'eccezioni sollevate dalla controparte, senza motivarne i vizi specifici. Ribadisce che il ruolo di specie è del tutto legittimo in quanto emesso per imposte liquidate e non versate, come disposto dall'art. 90 DPR 602/73 e art. 33 DLgs. 112/99. Quindi il ruolo straordinario emesso nei confronti di un ente assoggettato a procedura concorsuale è non solo legittimo, ma doveroso.

La cartella di pagamento è un atto preordinato all'esecuzione, ma non costituisce ancora espropriazione forzata, dato che questa inizia con il pignoramento (art. 491 c.p.comma).

Vietare l'emissione della cartella significa inibire la trasmissione al contribuente dell'atto di esercizio del potere impositivo e quindi impedire lo stesso esercizio del potere di rilevazione di omessi versamenti d'imposta.

Quanto riguarda le censure inerenti la cartella e i pretesi vizi inerenti al ruolo, l'Ufficio si riporta a quanto detto in primo grado.

Invece, sull'iscrizione a ruolo di € 344.042,00 fa presente che la controparte era decaduta dal beneficio del pagamento rateale per il tardivo pagamento della terza rata, ex art. 3 bis, comma 4 DLgs. n. 462/97. Circa la mancata comunicazione di irregolarità da notificare prima dell'emissione della cartella di pagamento, fa presente che tale obbligatorietà non è richiesta nel caso di controllo automatizzato della dichiarazione dei redditi.

Quanto all'iscrizione a ruolo per € 19.526,00 relative a ritenute non versate e contestate dalla Società per mancanza di debito a tale titolo, l'Ufficio rileva che in corso di causa essa non ha mai fornito prova di quanto assunto.

Chiede l'accoglimento dell'appello, con vittoria di spese.

Contro deduce parte appellata contestando, preliminarmente, l'illegittimità dell'appello proposto dall'Ufficio poiché l'unico soggetto che poteva impugnare una sentenza che ha accertato l'illegittimità di una cartella di pagamento, impugnata per vizi ad essa propri, è l'Agente della riscossione.

Conseguentemente, qualora quest'ultimo non presentasse tempestiva impugnazione della sentenza, essa passerebbe in giudicato.

In subordine, contesta i motivi posti dall'appellante in riferimento alla violazione dell'art. 168 del RD 167/42 in quanto la cartella di pagamento era stata notificata l'8 marzo 2012, successivamente, cioè, all'ammissione alla procedura di concordato preventivo, dichiarata aperta nel settembre 2011. Per i motivi non analizzati dai primi giudici, ripropone tutte le eccezioni e argomentazioni sollevate nel ricorso

introduttivo, con particolare riferimento all'iscrizione per € 344.042 facendo presente che se la terza rata è stata pagata con 14 giorni di ritardo, è innegabile che le somme pagate per 16 rate trimestrali, ammontanti a € 256.042,00, devono essere scomutate agli importi scritti a ruolo. Insiste sull'illegittima iscrizione a ruolo di € 526.876 per l'anno 2009 in quanto non preceduta, come fatto nel 2008, dell'avviso bonario. Contesta anche l'iscrizione a ruolo delle sanzioni.

Chiede, in via principale, l'inammissibilità dell'appello, in subordine confermare la sentenza impugnata, in ulteriore subordine accogliere i motivi non esaminati in primo grado e l'illegittimità delle sanzioni per il ruolo di € 526.876 per il 2009 e 344.042 per il 2008 e dei compensi per la riscossione. Con vittoria di spese.

Con memoria di costituzione Equitalia Centro Spa richiama le motivazioni dell'Ufficio e la sentenza n. 49 del 3.1.2014 della Corte di Cassazione civile per l'ammissione della cartella di pagamento in pendenza della procedura di concordato. Infine eccepiva la propria carenza di legittimazione passiva nelle questioni di merito.

Successivamente le controparti depositavano singole memorie per sostenere le proprie interpretazioni in relazione alla eccezione sollevata dalla ricorrente circa il difetto di legittimazione dell'Ufficio ad impugnare autonomamente la sentenza di prime cure in quanto fondata su vizi propri della cartella.

Motivi della decisione

In riferimento all'eccezione di difetto di legittimazione dell'Ufficio sollevata dalla ricorrente, si rileva che l'Ufficio, già parte nel processo di primo grado, poteva impugnare la sentenza sia sotto il profilo dei vizi della cartella che nel merito, non venendo meno tale legittimazione anche in presenza del gravame proposto dall'agente della riscossione. Di questo parere è la recente sentenza n. 14014 del 20.6.2014 della Cass. civile. Pertanto tale eccezione viene respinta.

Quanto al merito della lite, osserviamo che non è presente alcuna violazione dell'art. 168 del RD 267/42 in quanto, in presenza di concordato preventivo, l'unica norma di riferimento è l'art. 90 del DPR 602/73 il quale al comma 1, pone a carico dell'agente della riscossione ogni attività necessaria per l'inserimento del credito nell'elenco della procedura "sulla base del ruolo", il comma successivo dispone l'inserimento provvisorio delle "somme iscritte a ruolo" contestate nell'elenco di cui agli artt. 176 e 181 della legge fallimentare.

In considerazione che il ruolo è un atto meramente interno, la notifica della cartella è l'adempimento partecipativo imprescindibile perché esso acquisti rilevanza all'esterno, in qualità di precetto, nei confronti del destinatario, consentendoli di sollevare eventuali contestazioni ed opporre la tutela giurisdizionale dinanzi al giudice tributario.

In questo modo il sistema risulta equilibrato dal momento che anche i crediti fiscali sono soggetti all'ammissione al passivo secondo le regole comuni a tutti i creditori, agli organi della procedura è garantito il potere di contestazione e l'accesso alla tutela giurisdizionale, mentre le controversie relative al fondamento della pretesa risultanti dal ruolo sono devolute al giudice tributario in considerazione della specialità della materia.

D'altro canto, l'importanza del ruolo nel sistema delle procedure concorsuali è confermata dal fatto che la pretesa fiscale gode di un favor per effetto di un consolidato orientamento della giurisprudenza di

legittimità e della prassi amministrativa, in tema di ruoli straordinari, ex art. 11 del DPR 602/73.

Tale norma, infatti, richiede il fondato pericolo per la riscossione ed al riguardo la Suprema Corte ha ripetutamente espresso l'avviso che la dichiarazione di fallimento integra gli estremi di periculum in mora, il che consente di iscrivere nei ruoli straordinari l'ammontare complessivo del tributo, delle sanzioni e degli interessi.

Il fondato pericolo per la riscossione, in ragione dello stato di insolvenza della società, è stato ravvisato anche a fronte dell'ammissione di una società alla procedura del concordato preventivo, riconoscendo la legittimità dell'iscrizione a ruolo straordinario per incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegi, nonché sul rispetto della percentuale concordataria.

In altri termini, gli atti che assolvono ad una funzione impositiva, precedenti o successivi all'apertura della procedura, possono essere liberamente impugnati e non costituiscono titolo per l'ammissione al passivo ma occorre che si perfezioni l'iscrizione a ruolo, ordinario o speciale, e sia notificata la cartella di pagamento, che può essere, a sua volta, oggetto di impugnazione. Il ruolo, infatti, assolve essenzialmente ad una funzione ricognitiva del credito fiscale (improduttiva di effetti ai fini dell'esecuzione esattoriale) e ciò è confermato dall'obbligo di notificare tempestivamente la cartella di pagamento, la quale soddisfa l'ulteriore esigenza di garantire l'accesso al giudice tributario, e assicurare chiarezza e trasparenza nel rapporto con gli altri creditori.

Pertanto, per le ragioni sopra dette, l'operato seguito dall'ufficio finanziario e dall'agente alla riscossione è del tutto legittimo.

Quanto al merito degli importi scritti nella cartella di pagamento osserviamo che:

- l'iscrizione a ruolo di € 19.526,00 è divenuta definitiva perché la Società non ha dato prova del versamento effettuato relativo alle ritenute non versate;

- l'avviso bonario manifesta una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto solo in via di autotutela. Tale atto non è richiesto per le iscrizioni a ruolo relative al controllo delle dichiarazioni effettuato ai sensi dell'art. 36 bis DPR 600/73 poiché l'atto impositivo vero e proprio è il ruolo formato dall'Ufficio, portato a conoscenza tramite la cartella esattoriale. L'avviso bonario effettuato dall'Ufficio per l'anno 2008, è stato un atto in più ed esso non può essere elemento determinante per dichiarare illegittima la cartella emessa per il 2009;

- legittime sono le iscrizioni relative alle sanzioni e interessi in quanto somme dovute all'Amministrazione finanziaria per i mancati pagamenti delle imposte erariali;

- lo stesso dicasi per l'iscrizione di € 47.638,68 relativi ai compensi in favore dell'Agente alla riscossione in quanto, quest'ultimo, risulta anch'esso creditore nei confronti della Società per la parte a lui spettante.

Per quanto riguarda l'iscrizione per € 344.042,00 è doveroso scomputare da tale somma tutte le somme pagate trimestralmente dalla Società (fatto non contestato dall'Ufficio) avvenute prima e in corso giudiziario.

P.Q.M.

Accoglie l'appello dell'Ufficio al netto delle somme già versate dal contribuente relative all'accertamento della somma di € 344.042,00. Condanna alle spese per € 3.000,00 il contribuente.