



9440-<sup>co</sup>.19

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da

Oggetto: sanzioni e interessi – cartella – concordato preventivo - inadempimento - forza maggiore

Enrico Manzon - Presidente -

Ernestino Luigi Bruschetta - Consigliere -

Filippo D'Aquino - Consigliere Rel. -

Roberto Mucci - Consigliere -

Grazia Corradini - Consigliere -

R.G.N. 13326/2013

Cron. 9440

CC - 13/03/2019

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 13326/2013 R.G. proposto da:

**SRL IN LIQUIDAZIONE IN CONCORDATO**

**PREVENTIVO**

13326/2013

- ricorrente -

contro

**AGENZIA DELLE ENTRATE** (C.F. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in

- controricorrente -

contro



**EQUITALIA CENTRO SPA** (C.F.), in persona del legale rappresentante pro tempore

- *intimato* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria n. 214/02/2012, depositata il 16 novembre 2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 marzo 2019 dal Consigliere Filippo D'Aquino.

#### RILEVATO CHE

La società ricorrente ha impugnato una cartella esattoriale per irregolarità nel mod. 770/10 relativo all'anno 2009 in relazione alla esposizione di interessi, sanzioni e compensi di riscossione, asserendo l'illegittima emissione della cartella per effetto del deposito da parte della contribuente di domanda di concordato preventivo nel mese di marzo 2010, con conseguente impossibilità per la ricorrente di far fronte al pagamento dei debiti preesistenti;

che la CTP di Perugia ha rigettato la domanda e la CTR dell'Umbria, con sentenza depositata in data 16 novembre 2012, ha rigettato l'appello, evidenziando:

- che il caso di forza maggiore che impedisce l'adempimento di una obbligazione pecuniaria va individuato in un fatto non imputabile alla parte debitrice;
- che non sussiste nel caso di specie forza maggiore in relazione al mancato pagamento di debiti tributari (ritenute operate e non versate relative all'anno di imposta 2009), non sussistendo a tale data l'impossibilità ad adempiere;
- che non rileva il fatto che la società fosse in concordato preventivo all'atto dell'emissione della cartella, in quanto il fatto genetico dal quale traggono le sanzioni va individuato nel 2009, quando la società non era ancora in concordato preventivo;
- che non costituisce forza maggiore la carenza di liquidità;



- che in assenza di forza maggiore il ritardo o l'omissione del versamento delle ritenute operate e non versate comporta l'emissione della cartella;

che propone ricorso per cassazione la società contribuente con tre motivi cui resiste l'Ufficio con controricorso;

#### CONSIDERATO CHE

con il primo motivo parte ricorrente deduce violazione di legge in relazione agli artt. 27 Cost., 45 cod. pen., 6, comma 5, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, nella parte in cui la sentenza impugnata non ha ritenuto che la carenza di liquidità integrasse forza maggiore ostativa al pagamento delle ritenute operate e non versate nel 2009; lo stato di difficoltà finanziaria del contribuente costituirebbe, analogamente, causa di non punibilità in quanto inciderebbe sul nesso psichico tra condotta e sanzione tributaria e costituirebbe causa di forza maggiore tale da considerare non addebitabile il mancato pagamento delle ritenute e, conseguentemente, non sanzionabile il contribuente;

che con il secondo motivo parte ricorrente deduce *error in procedendo* a termini dell'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per non essersi pronunciato il giudice di appello sulla impossibilità per la società in concordato preventivo di procedere al pagamento dei debiti concorsuali dalla data di deposito della domanda di concordato preventivo (16.03.2010), avendo il giudice di appello statuito unicamente che in caso di omesso versamento delle ritenute l'emissione della cartella era una conseguenza obbligata, ma senza pronunciarsi sulla illegittimità della comunicazione ex art. 36-bis, comma 3 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54-bis, comma 3, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

che con il terzo motivo parte ricorrente deduce violazione di legge in relazione agli artt. 160, 168 l. fall., nonché in relazione agli artt. 36-bis d.P.R. n. 600/1973, 54 d.P.R. n. 633/1972, 87 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, deducendo che la presentazione della



domanda di concordato preventivo comporta la cristallizzazione del debito tributario e l'illegittimità del ruolo emesso dall'amministrazione finanziaria per mancato versamento degli importi dovuti; tale conclusione sarebbe imposta dall'impossibilità per qualunque creditore, compresa l'amministrazione finanziaria, di procedere *in executivis* nei confronti dell'impresa in concordato preventivo; pertanto, a seguito della ammissione di una impresa alla procedura di concordato preventivo prima delle comunicazioni di cui agli artt. 36-*bis* d.P.R. n. 600/1973 e 54 d.P.R. n. 633/1972, non può procedersi né alla formazione del ruolo e alla riscossione delle imposte, né alla irrogazione di sanzioni e interessi, quali che siano;

che il pubblico ministero ha concluso per il rigetto del ricorso;

che il primo motivo di ricorso (pur stante l'improprio richiamo all'art. 45 cod. pen. in luogo dell'art. 1256 cod. civ. quanto alla estinzione dell'obbligazione tributaria per causa non imputabile al debitore) è infondato, posto che non può integrare forza maggiore o, comunque, causa estintiva dell'obbligazione una situazione di oggettiva difficoltà, anche finanziaria, non costituendo tale circostanza evento estintivo delle obbligazioni, ovvero causa legittima di impossibilità ad adempiere, in quanto situazione che rientra nella sfera del normale rischio di impresa, analogamente al caso di mera difficoltà di gestione connessa a calo delle commesse e a crisi economiche congiunturali o strutturali (Cass., Sez. Lav., 25 marzo 1992, n. 3695);

che il secondo motivo di ricorso è infondato, in quanto il giudice di appello ha rigettato espressamente, benché incidentalmente, la censura relativa alla impossibilità per la società in concordato preventivo di procedere al pagamento dei debiti concorsuali, ritenendo irrilevante la presentazione della domanda di concordato rispetto ad inadempimenti precedenti la domanda medesima, come precisato nella sentenza impugnata («*verificatosi dunque il ritardo*



*o l'omissione nel versamento delle ritenute l'emissione della cartella esattoriale con tutti gli accessori di legge era una conseguenza obbligata senza che rilevi, in ordine al suo successivo mancato pagamento, la sussistenza della procedura concorsuale in quanto il momento genetico nel quale sono maturate le sanzioni e gli altri importi richiesto va individuato nella scadenza dei termini nell'anno 2009»);*

che il terzo motivo di ricorso (violazione di legge in relazione agli artt. 160, 168 l. fall., nonché in relazione agli artt. 36-*bis* d.P.R. n. 600/1973, 54-*bis* d.P.R. n. 633/1972, 87 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602) è infondato per le ragioni che seguono.

1 - L'obbligazione tributaria sorge con il verificarsi del presupposto di fatto al quale è ricollegata l'emersione del tributo, a fronte della quale la successiva attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria attiene all'esercizio del diritto di credito e ha funzione ad essa strumentale, tanto che l'amministrazione finanziaria può limitarsi al controllo della regolarità formale e della completezza della dichiarazione del contribuente, senza procedere necessariamente con un atto di accertamento. Ove il presupposto impositivo si sia verificato prima dell'apertura del concordato preventivo del debitore, i crediti medesimi devono ritenersi anteriori al concordato, ai sensi degli artt. 168 e 184 l. fall. (Cass., Sez. U., 28 maggio 1987, n. 4779; Cass., Sez. I, 10 agosto 2007, n. 17637).

La natura concorsuale del credito rinviene, pertanto, dalla mera circostanza che il credito tributario si ricolleghi a un presupposto di fatto verificatosi in epoca precedente l'apertura di una procedura concorsuale. Ne consegue che risulta irrilevante, al riguardo, la circostanza che, all'atto dell'apertura del concorso, non sia ancora intervenuto alcun accertamento in ordine ai suddetti crediti.

2 - Parimenti, non può farsi distinzione tra emersione dell'obbligazione tributaria ed applicazione della sanzione



pecuniaria, ove il presupposto della irrogazione della sanzione (infrazione) sia precedente l'apertura della procedura concorsuale, benché l'atto di irrogazione della sanzione sia successivo all'apertura della procedura stessa. Le sanzioni pecuniarie, conseguenti alla violazione di leggi tributarie commesse in data antecedente al fallimento del contribuente, danno luogo a un credito dell'amministrazione finanziaria per il fatto stesso che si sia verificata la violazione della legge tributaria, sia che si verta in una fase fisiologica dell'impresa, sia che si verta nell'ambito di una procedura concorsuale, per cui si ritiene infondata l'eccezione per la quale, in costanza di procedura concorsuale, l'esigibilità delle sanzioni tributarie dovrebbe risultare congelata (Cass., Sez. I, 27 settembre 2018, n. 23322; Cass., Sez. I, 29 settembre 1987, n. 7318; Cass., Sez. I, 9 febbraio 1978, n. 1375).

Parimenti, l'azionabilità dei crediti tributari presuppone l'iscrizione a ruolo delle imposte e dei relativi accessori, per cui non può prescindersi dal successivo accertamento, quale che sia (anche in forma di liquidazione automatizzata ex art. 36-*bis* d.P.R. n. 600/1973 ovvero ex art. 54-*bis* d.P.R. n. 633/1972), del debito tributario concorsuale (non oggetto di preventivo accertamento) al fine della partecipazione del suddetto credito al concorso formale.

Deve, pertanto, ritenersi che la apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa né rispetto all'accertamento del credito tributario mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né rispetto alla irrogazione di sanzione pecuniaria e accessori, maturati sino alla apertura della procedura concorsuale.

Quanto, poi, alla circostanza secondo cui in sede concorsuale apparirebbe distonico fissare un termine di trenta giorni al contribuente per procedere al pagamento agevolato delle sanzioni in costanza dell'impossibilità di adempiere volontariamente i debiti concorsuali – questione fugacemente accennata nel terzo motivo di ricorso – trattasi di circostanza di mero fatto.



Infine, non si ritiene in termini il precedente richiamato da parte ricorrente (Cass., Sez. V. 10 novembre 2006, n. 24071, erroneamente indicato dal ricorrente in relazione all'anno di pubblicazione), il quale riguarda il diverso caso delle sanzioni erroneamente imputate a una impresa dichiarata insolvente (nella specie, in amministrazione straordinaria), per debiti scaduti in epoca successiva alla dichiarazione di insolvenza.

Considerato, pertanto, che il ricorso va rigettato nel suo complesso, con regolazione delle spese secondo il principio della soccombenza e che sussistono i presupposti di cui all'art. 13 comma 1 - *quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012 ai fini del versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13;

**P. Q. M.**

La Corte, rigetta il ricorso, condanna SRL IN LIQUIDAZIONE IN C.P. al pagamento delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'AGENZIA DELLE ENTRATE, che liquida in complessivi € 10.000,00 oltre spese prenotate a debito; ai sensi dell'art. 13 comma 1 - *quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-*bis*, dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 13 marzo 2019

Il Presidente

Enrico Manzoni

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 04 APR. 2019

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

7 di 7

N. 13326/13 R.G.  
Est. F. D'Aquino