

Cass. Civ., Sez. Un. 28/05/1987, n. 4779

A seguito dell'omologazione del concordato preventivo con cessione pro solvendo dei beni, si determina, rispetto ai crediti concordatari, la scissione fra titolarità del debito, che resta all'imprenditore, e legittimazione all'adempimento, che compete al liquidatore. Pertanto, nella controversia promossa dal creditore, per sentir accertare il carattere concordatario delle proprie ragioni, i predetti soggetti assumono la qualità di litisconsorti necessari, anche agli effetti dell'art. 102, comma 2, c.p.c.

Svolgimento del processo

liquidatori del concordato preventivo con cessione dei beni della Soc. F. spa , omologato dal Tribunale di Roma con sentenza dell'11 giugno 1971, invitati dalla CRV, nella qualità di esattore delle imposte dirette di V. C. e S., e dell'ECM a tenere conto, nel programmare i pagamenti ai creditori concordatari, dei crediti iscritti a ruolo per diverse annualità a carico della società debitrice, negavano la natura concorsuale di gran parte di detti crediti osservando che gli stessi, sebbene relativi a periodi di imposta precedenti all'apertura della procedura di concordato preventivo, erano stati iscritti a ruolo in epoca successiva.

A seguito di ciò la CRV e l'ECM convenivano innanzi al Tribunale di Roma, con distinte citazioni, la Soc. F. spa in persona del commissario giudiziale e dei liquidatori, chiedendo che venisse dichiarato che anche i loro crediti partecipavano al regime concordatario.

Il Tribunale di Roma, riunite le due cause, ordinava l'integrazione del contraddittorio nei confronti dell'amministrazione Finanziaria e della debitrice concordataria, ex art. 102 c.p.c.; indi, con sentenza del 24 febbraio 1977, accoglieva la domanda proposta dalla CRV, osservando che l'obbligazione tributaria sorge al verificarsi del presupposto materiale del tributo, mentre l'iscrizione nei ruoli ha l'unica funzione di conferire esigibilità al credito d'imposta, sicché, ai sensi dell'art. 184 legge fall., il concordato preventivo deve ritenersi obbligatorio anche per i crediti tributari relativi a periodi d'imposta anteriori al concordato stesso.

Riteneva di sospendere, invece, ai sensi dell'art. 295 c.p.c., il giudizio proposto dalla ECM, in quanto occorreva attendere la definizione dei ricorsi proposti dalla società F. spa innanzi alle commissioni tributarie.

La Corte di appello di Roma, con la sentenza ora denunziata del 17 settembre 1980, ha rigettato sia l'appello principale proposto dalla liquidazione concordataria della Soc. F. spa e sia gli appelli incidentali delle due esattorie, dell'Amministrazione finanziaria e della Soc. I. ,in liquidazione, succeduta alla Soc. F. spa.

Essa ha anzitutto disatteso un'eccezione dei liquidatori diretta a far dichiarare l'estinzione del processo proposto dall'ECM perché questa non aveva ottemperato all'ordine di integrare il contraddittorio nei confronti della società debitrice, che era stata chiamata in giudizio soltanto dalla CRV.

La Corte ha osservato che l'azione delle esattori comprendeva, in realtà, due distinte domande, la prima volta a fare accertare l'esistenza dei crediti tributari iscritti nei

ruoli, l'altra diretta a far riconoscere il diritto delle istanti a partecipare la ricavato della liquidazione concordataria. E se per la prima domanda era necessaria la partecipazione al giudizio della società debitrice, non altrettanto poteva dirsi per la seconda, rispetto alla quale erano legittimati soltanto i liquidatori. Pertanto, l'intervento in causa doveva ritenersi in realtà disposto iussu iudicis, per comunanza di causa, e non già al fine di integrare il contraddittorio, ex art. 102 cod. proc. civ. - l'inosservanza dell'ordine del giudice poteva comportare, quindi, soltanto la cancellazione della causa dal ruolo se nessuna delle parti avesse provveduto a chiamare in causa la società debitrice; ma tanto quest'ultima quanto l'Amministrazione finanziaria erano state ritualmente chiamate dalla CRV con atto idoneo a far conoscere l'oggetto della controversia, e si erano costituite in giudizio, sicché né il processo si era estinto né doveva esserne disposta la cancellazione dal ruolo.

La Corte ha ritenuto infondata, poi, l'eccezione di difetto di legittimazione passiva, formulata dai liquidatori sostenendo che per effetto dell'omologazione del concordato il debitore riacquista la piena capacità processuale e, dunque, è unico legittimato nei giudizi proposti dai creditori per far valere i loro diritti. Ha osservato che nel concordato per cessione dei beni il debitore conserva la sola titolarità dei beni ceduti, la cui disponibilità viene trasferita, invece, ai liquidatori; e ciò giustifica la distinzione innanzi accennata in ordine alla legittimazione passiva, che spetta al debitore nei giudizi aventi ad oggetto l'accertamento di crediti contestati e spetta ai liquidatori, invece, nei giudizi relativi a domande concernenti l'attività di liquidazione ad essi demandata. Nella specie l'azione delle esattorie riguardava entrambi i profili suddetti, sicché la legittimazione - quanto al secondo profilo - competeva anche ai liquidatori; né era contestabile la legittimazione passiva dell'I., cioè della società succeduta alla debitrice concordataria F. spa, posto che l'esattoria milanese aveva chiesto anche l'accertamento dell'ammontare dei crediti tributari.

Passando a considerare il merito, la Corte è partita dalla premessa che per risolvere il problema in ordine all'obbligatorietà del concordato per i crediti fiscali sia necessario prendere posizione sul problema del momento genetico dell'obbligazione tributaria e, dunque, sulla porta dell'accertamento e dell'iscrizione a ruolo dell'imposta; e, dopo avere aderito all'opinione secondo cui l'obbligazione sorge ex lege con il verificarsi del presupposto materiale del tributo, sicché gli atti di accertamento hanno efficacia dichiarativa e non costitutiva, ha osservato che l'esattezza di questo principio si apprezza con assoluta evidenza nel nuovo ordinamento tributario, che ha attribuito preponderante rilievo alla tecnica dell'autotassazione. Ha aggiunto, poi, che non si è mai dubitato della natura concorsuale dei crediti di imposta nella procedura fallimentare, ancorché non iscritti a ruolo alla data di dichiarazione di fallimento; e che il contrario orientamento seguito per la procedura di concordato preventivo risulta incongruo anche rispetto al principio, assolutamente pacifico, secondo cui pure i crediti condizionali sono soggetti al regime concordatario.

Pertanto il concordato è obbligatorio pure per i crediti fiscali in questione, con la duplice conseguenza che essi sono soggetti alla falcidia concordataria e possono esservi fatti valere nella relativa procedura.

Infine, la Corte si è occupata dell'appello incidentale dell'Amministrazione finanziaria e dell'ECM, riguardante la sospensione del giudizio in attesa della definizione dei ricorsi pendenti innanzi alle commissioni tributarie in ordine all'an e al quantum dei tributi. Alla tesi delle appellanti, le quali sostenevano che i crediti dovessero essere ammessi con riserva, ex art. 45 legge fall., la Corte ha obiettato che lo speciale procedimento di verifica dei crediti previsti per il fallimento non opera nel concordato preventivo e che è inconcepibile una pronuncia di ammissione con riserva effettuata con sentenza (per giunta, per un credito che deve essere accertato da un altro giudice).

Correttamente, dunque, era stata disposta la sospensione del processo; e questa - contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione - non incideva affatto sull'esecutività dei ruoli esattoriali essendo conseguenza del procedimento concorsuale, alle cui regole doveva necessariamente sottostare anche l'esattore.

Avverso la sentenza ha proposto ricorso la Liquidazione concordataria dei beni della F. spa in base a due motivi. Resistono con controricorsi: la CRV; l'ECM, gestita dalla CRPL, la quale ha proposto ricorso incidentale per due motivi; la Soc. I. in liquidazione, che ha proposto ricorso incidentale in base a tre motivi; l'Amministrazione finanziaria, che pure ha proposto ricorso incidentale in base ad unico motivo.

Ai ricorsi incidentali resistono le controparti con controricorsi.

Sono state presentate memorie dalla Liquidazione concordataria e dall'esattoria civica di Milano..

Motivi della decisione

1. - I ricorsi debbono essere riuniti, in quanto proposti contro la stessa sentenza (art. 335 cod. proc. civ.).

2. - Il primo motivo del ricorso principale della Liquidazione concordataria e del ricorso incidentale della I., concernono la statuizione della sentenza impugnata di rigetto dell'eccezione di estinzione del processo ad istanza dell'esattoria civica di Milano, per non avere questa ottemperato all'ordine di integrazione del contraddittorio nei confronti della debitrice concordataria F. spa e dall'Amministrazione finanziaria, impartito dal Tribunale con ordinanza collegiale dell'11 novembre 1974. Premesso che tale giudizio era stato riunito a quello proposto dalla CRV per connessione oggettiva impropria, dovendo essere risolta la stessa questione di merito, le ricorrenti sostengono essere irrilevante che all'ordine avesse ottemperato la CRV, in quanto tale integrazione riguardava esclusivamente la sua causa, non quella promossa dall'ECM; tuttavia esse argomentano in modo diverso l'effetto estintivo del processo; la prima deduce l'esistenza di un litisconsorzio necessario per ragioni sostanziali, denunciando la violazione dell'art. 102 cod. proc.

civ., la seconda fa leva sulle conseguenze dell'inosservanza dell'ordine di intervento iussu iudicis, denunciando la violazione degli artt. 107 e 307 c.p.c.- La censura è fondata, ancorché per ragioni in parte diverse da quelle prospettate dalle ricorrenti.

La sentenza impugnata ha escluso il litisconsorzio necessario e inquadrato nella previsione dell'art. 107 c.p.c. l'intervento disposto dal Tribunale, muovendo dalla premessa che l'azione dell'ECM comprendesse in realtà due distinte domande, l'una volta ad accertare l'esistenza dei crediti iscritti a ruolo, l'altra diretta ad ottenerne il pagamento in sede concordataria; e, ritenendo che la legittimazione passiva in ordine a quest'ultima domanda spettasse in modo esclusivo ai liquidatori, ha ravvisato la comunanza di causa fra costoro e i soggetti chiamati in giudizio (la società ammessa al concordato e l'amministrazione finanziaria) con riferimento all'altra domanda, riguardante il rapporto di imposta.

Le critiche delle ricorrenti non si discostano da questa impostazione, giacché anche la Liquidazione, che riconduce l'ordine di integrazione nella fattispecie dell'art. 102 e non in quella dell'art. 107 c.p.c., rinviene il carattere necessario del litisconsorzio in relazione alla (ipotizzata) domanda riguardante l'esistenza dell'obbligazione tributaria, richiamandosi al principio, affermato da questa Corte, secondo cui nel concordato preventivo, anche dopo il passaggio in giudicato della sentenza di omologazione, per le azioni di accertamento dei crediti la legittimazione attiva e passiva spettano, rispettivamente, al creditore e all'imprenditore ammesso alla procedura.

Al riguardo, però, a ragione la resistente obietta che in realtà una tale domanda, diretta, cioè, all'accertamento dei crediti risultanti dal ruolo, non era stata affatto proposta dall'ECM, la quale chiedeva soltanto che detti crediti venissero soddisfatti in base al concordato, con il ricavato della liquidazione dei beni ceduti.

Nella procedura di concordato preventivo - in cui non opera la deroga alle regole ordinarie dell'esecuzione collettiva prevista dall'art. 51 del d.P.R. n.602 del 1973 (corrispondente all'art. 205 del t.u. delle imposte dirette n.645 del 1958), che abilita l'esattore a "procedere all'esproprio anche quando il debitore sia dichiarato fallito ovvero sia sottoposto a liquidazione coatta amministrativa" (ma non nel caso che sia ammesso a concordato preventivo) - l'esattore medesimo soggiace al divieto delle azioni esecutive individuali, sancito dal combinato disposto degli artt. 188, secondo comma, e 168 legge fall., e deve perciò far valere i crediti iscritti a ruolo nell'ambito del procedimento, secondo le modalità e nelle forme stabilite per ogni altro credito anteriore al concordato, ancorché assistito da titolo esecutivo, divenendo altresì improseguibili le azioni esecutive in corso.

Nella specie, in conformità a tale disciplina, l'ECM chiese che i tributi iscritti a ruolo venissero inclusi fra i crediti concordatari e, in seguito al diniego dei liquidatori, i quali sostenevano che l'obbligazione fosse sorta dopo l'inizio della procedura, propose l'azione giudiziaria de qua al solo scopo di far riconoscere che i crediti erano soggetti al regime concordatario e che pertanto aveva diritto di ottenerne il pagamento in quella sede. Né nel corso del giudizio i liquidatori assunsero una

diversa linea di difesa, non avendo mai mosso contestazioni in ordine all'esistenza e all'ammontare dei crediti suddetti.

D'altra parte, se una questione fosse sorta al riguardo, giammai avrebbe potuto conoscerne il giudice ordinario, carente di giurisdizione in materia, posto che nel sistema del contenzioso delineato con la riforma le controversie relative all'an e al quantum dei tributi iscritti a ruolo o alla legittimità dell'iscrizione appartengono in modo esclusivo agli organi della giurisdizione speciale tributaria, essendo dato al contribuente di proporre ricorso contro il ruolo alla competente commissione tributaria, non solo per vizi propri del provvedimento, ma anche per questioni attinenti ai crediti iscritti, quando lo stesso non sia stato preceduto da avviso di accertamento (art. 16, terzo comma, d.P.R. n.636 del 1972, nel testo introdotto con il d.P.R. n.739 del 1981); e legittimato passivo in tali controversie è soltanto l'ufficio dell'Amministrazione finanziaria che ha emesso il ruolo, non già l'esattore delegato per la riscossione. In concreto, poi, era già pendente innanzi al giudice tributario, quanto meno per una parte dei tributi, il giudizio in ordine alla legittimità della pretesa fiscale (per questa ragione il Tribunale aveva sospeso il processo proposto dall'ECM).

Risulta evidente, quindi, l'errore in cui è incorsa la sentenza impugnata nel ritenere che la medesima ECM avesse proposto, accanto alla domanda innanzi descritta, quella di accertamento dei crediti portati dal ruolo; e cade, di conseguenza, anche la tesi della ricorrente Liquidazione, che, come si è detto, basa su tale presupposto l'esistenza del litisconsorzio necessario nei confronti dei destinatari dell'ordine di integrazione dato dal Tribunale.

3. - Sennonché, pur così definito l'oggetto della controversia, ugualmente si versa in un'ipotesi di litisconsorzio necessario, giacché nei giudizi diretti ad accertare la natura concorsuale di un credito e, dunque, il diritto del creditore ad ottenerne l'adempimento in sede concordataria, la legittimazione passiva spetta necessariamente anche all'imprenditore - debitore ammesso alla procedura.

Questa Corte, specificamente per il concordato preventivo con cessione dei beni (art. 160, secondo comma, n.2 legge fall.), ha più volte precisato - come si è in precedenza detto - che la legittimazione passiva nelle azioni proposte dai creditori per l'accertamento dei propri crediti spetta al debitore concordatario, che non perde la capacità processuale e conserva la titolarità dei rapporti obbligatori oggetto del concordato, non già al commissario giudiziale né al liquidatore nominato con la sentenza di omologazione (v., fra altre, sent. n.2187 del 1985, n.512 del 1984; n.6083 e 6042 del 1978).

In relazione ai poteri dispositivi e solutori propri del liquidatore una sua legittimazione sussiste, invece, nei giudizi relativi ai beni oggetto della liquidazione e alla distribuzione delle somme realizzate, ma essa normalmente non è esclusiva, configurandosi un litisconsorzio necessario fra il debitore concordatario, che non perde la proprietà dei beni ceduti, e il liquidatore medesimo (v. sent. n.3722 del 1958); il quale, per contro, può ritenersi unico legittimato a stare in giudizio solo

nell'ipotesi di cessione con efficacia traslativa dei beni ai creditori ed immediata sdebitazione dell'imprenditore (cessione pro soluto; v. sent. n.4177 del 1981).

Ma esulano dalle fattispecie ora accennate, in cui, cioè, si può profilare una legittimazione solitaria del liquidatore, i giudizi in cui si controverta del carattere concorsuale del credito, tanto se il creditore deduca che questo non debba sottostare al regime concordatario, ma debba essere pagato in prededuzione, quanto se ne pretenda l'adempimento in esecuzione del concordato.

In virtù della sentenza di omologazione del concordato con cessione dei beni, infatti, rispetto ai crediti concordatari si determina una scissione tra titolarità del debito, che resta all'imprenditore - debitore, e legittimazione allo adempimento dell'obbligazione, cui è tenuto il liquidatore, il quale deve provvedervi con il ricavato della liquidazione; e poiché questo effetto è correlato, appunto, alla qualificazione del debito come concordatario, la pronuncia che accerti tale carattere dell'unico rapporto deve necessariamente essere resa in contraddittorio di entrambi i soggetti, nei cui confronti è destinata ad operare in modo diretto ed inscindibile.

Tanto si conferma sul piano delle conseguenze pratiche del giudicato, essendo evidente che lo stesso rapporto non può essere diversamente qualificato per il debitore e per il liquidatore, con una statuizione che ne dichiari il carattere concordatario nei confronti solo dell'uno o dell'altro; in entrambe le ipotesi la pronuncia non potrebbe produrre l'effetto di consentire l'adempimento in sede concordataria, giacché il liquidatore né è tenuto ad ottemperare ad una decisione non opponibile a lui e, dunque, agli altri creditori, né può dare esecuzione ad una sentenza che, per non essere opponibile al debitore concordatario, impedisce di conteggiare il debito ai fini della procedura (ad es., l'adempimento del debito sarebbe irrilevante agli effetti del mancato soddisfacimento delle ragioni creditorie nella misura minima di legge).

Senza dire che i creditori in base a titolo successivo all'apertura del concordato preventivo (e non opponibile agli altri creditori) non possono essere considerati dai liquidatori nella distribuzione della percentuale concordataria e, in caso di concordato con cessione traslativa dei beni, non diventano neppure contitolari degli stessi; ed è evidente che anche sotto questo profilo l'accertamento della qualità concordataria deve necessariamente svolgersi in contraddittorio del debitore - cedente, la cui liberazione dipende altresì proprio dal riconoscimento di detta qualità.

Pertanto la Corte di merito è nuovamente incorsa in errore nel negare i presupposti del litisconsorzio necessario, qualificando come ordine di intervento iussu iudicis il provvedimento con cui il Tribunale aveva, invece, correttamente disposto l'integrazione del contraddittorio nei confronti della società debitrice ai sensi dell'art. 102 c.p.c. (richiamato anche nell'ordinanza collegiale).

E poiché è pacifico fra le parti, e risulta dalla sentenza impugnata (sul punto non censurata), che le due cause - quella dell'ECM di Milano e quella proposta dall'EV - furono riunite per connessione oggettiva impropria, ex art. 103 c.p.c., derivante dalla identità della questione principale da risolvere, bisogna prendere atto che l'ECM non

ottemperò all'obbligo di integrare il contraddittorio nei confronti della società debitrice. Né può giovarle la circostanza - erroneamente valorizzata dal Tribunale (e dalla Corte di appello, ma nella diversa ottica dell'intervento iussu iudicis) - che tale società venne evocata in giudizio dall'EV, la quale in realtà così integrò il contraddittorio nella propria causa, ai fini della sua domanda di pagamento in sede concordataria, non certo nella causa proposta dall'altra Esattoria, che, in effetti, nessuna domanda ha mai ritualmente formulato nei confronti della Società F. spa (ora I.).

Per effetto della mancata integrazione del contraddittorio si verificò l'automatica estinzione del processo proposto dall'ECM, che pertanto non poteva proseguire; e perciò questa Corte, rilevata l'estinzione del processo, deve cassare senza rinvio la sentenza in parte qua, ai sensi dell'art. 382, terzo comma, c.p.c.-

4. - Restano consequenzialmente assorbiti gli altri motivi formulati dai veri ricorrenti relativamente alla causa promossa dall'ECM, cioè: a) l'unico motivo del ricorso incidentale dell'Amministrazione finanziaria, con cui si deduce il difetto di giurisdizione del giudice ordinario quanto al provvedimento di sospensione di detto giudizio; b) i due motivi del ricorso incidentale della stessa ECM (l'uno riguardante il medesimo provvedimento, l'altro relativo all'applicabilità dello art. 45 legge fall.); c) il terzo motivo del ricorso incidentale della Soc. I., nella parte in cui questa deduce il proprio difetto di legittimazione passiva con riferimento alla medesima causa.

Quest'ultimo motivo risulta altresì infondato in relazione alla causa proposta dalla CRV, una volta ritenuta necessaria la partecipazione al giudizio della società debitrice (la I. è succeduta alla Soc. F. spa).

Né miglior sorte può avere il secondo motivo dello stesso ricorso incidentale della I., con cui si deduce la violazione degli artt. 269 e 270 c.p.c. e si critica la sentenza impugnata per avere ritenuto valida la chiamata in causa da parte della CRV sebbene nell'atto relativo non si trovassero esposte compiutamente le ragioni della domanda e le vicende del processo.

Anche al riguardo occorre considerare che non si tratta di chiamata ad istanza di parte o per ordine del giudice (cui si riferiscono le disposizioni suddette), ma di litisconsorzio necessario e che lo scopo dell'ordine di integrazione è stato raggiunto, in quanto la Soc. I. si è costituita in giudizio e ha svolto le proprie difese.

5. - Con il secondo motivo del suo ricorso, denunciando la violazione dell'art. 184 legge fall. e vizi della motivazione, la Liquidazione concordataria critica la sentenza impugnata per avere attribuito carattere concorsuale ai crediti relativi a tributi che, sebbene afferenti ai periodi d'imposta anteriori alla apertura del procedimento di concordato preventivo, vengano iscritti a ruolo in data successiva. Sostiene che l'opinione, contraddetta da un costante orientamento di questa corte, non ha fondamento normativo, siccome l'obbligazione tributaria viene ad esistenza con l'accertamento e l'iscrizione a ruolo, mentre prima di questi atti, attraverso i quali

l'Amministrazione attribuisce concreto rilievo giuridico al presupposto dell'imposizione, si è in presenza di un credito potenziale e meramente eventuale.

La critica è infondata.

effettivamente, la tesi che essa ripropone può giovare dell'avallo di alcune non recenti pronunzie di questa Corte, le quali, con riferimento alla passata normativa fiscale, hanno appunto negato che i crediti tributari relativi a periodi di imposta precedenti all'inizio della procedura possano considerarsi "anteriori al concordato", agli effetti dell'art. 184 legge fall., se alla data suddetta non siano stati ancora accertati e iscritti nei ruoli (n.849 del 1973; n.2535 del 1971; n.2317 del 1966; n.2293 del 1963).

Ma questo orientamento, sicuramente non più sostenibile in base alla disciplina delle imposte personale introdotta con la riforma, deve essere rimeditato anche con riguardo al sistema tributario abrogato.

La tesi della non obbligatorietà del concordato si trova argomentata, in dette pronunzie, in due modi parzialmente diversi: talvolta, in consonanza con il risalente filone dottrinale che individua nell'accertamento e nel ruolo gli atti costitutivi dell'obbligazione tributaria, si afferma che un vero rapporto obbligatorio tra il contribuente e l'amministrazione si instaura solo quando questa attribuisce rilievo giuridico ai presupposti materiali del tributo attraverso gli atti suddetti, che sono espressione di un "momento di autodeterminismo" dell'Amministrazione, non suscettibile di sindacato e tale da rendere incerto, finché essi non siano emessi, la costituzione del vincolo (v. sent. n.849 del 1973); altre volte, invece, senza prendere posizione sul problema, ritenuto non rilevante, della natura costitutiva e dichiarativa dell'accertamento e del ruolo, si osserva che prima di questi atti né l'Amministrazione può esigere il tributo né il contribuente può adempiere e perciò non si configura un credito anteriore al concordato, quali devono considerarsi solo quelli suscettibili di essere fatti valere al tempo del decreto di cui all'art. 184 l. fall. o resi tali per effetto stesso della presentazione del ricorso (v. sent. n.2293 del 1963).

Senonché a questa seconda linea argomentativa, che fa perno, quindi, sulla non esigibilità dei crediti suddetti, è agevole opporre che la qualifica di credito anteriore al concordato è correlata all'antiorità del "titolo o causa" dell'obbligazione (artt. 168, primo comma, e 184 l. fall.), non alla sua esigibilità, tanto che si ritengono pacificamente soggetti alla falciata concordataria i crediti condizionali, quelli non ancora scaduti e quelli relativi ad obbligazione sorte per un fatto anteriore non ancora accertato, che del pari sono inesigibili; e perciò questo elemento non può essere utilizzato per discriminare i crediti tributari ove li si ritenga sorti prima del concordato, con il verificarsi del presupposto materiale del tributo, per modo che, allo scopo di stabilirne il carattere concordatario, non si può prescindere dall'individuazione del momento genetico del debito di imposta, nella stessa ottica della motivazione delle sentenze del primo tipo.

La conclusione cui esse sono pervenute contrasta, però, con un antico e consolidato indirizzo di questa corte, che, fuori dallo specifico tema del concordato preventivo, ha costantemente affermato la natura dichiarativa dell'accertamento, ricollegando la nascita dell'obbligazione tributaria al verificarsi del presupposto di fatto del tributo,

che realizza la singola fattispecie d'imposta (v., fra molte altre, n.4104 del 1986; n.1867 del 1984; n.5552 del 1983; n.3362 del 1975; n.2863 del 1972; n.2181 del 1966; n.2116 del 1963); il quale principio è stato applicato anche nelle altre procedura concorsuali, per cui non si è mai dubitato, ad es., che debbano essere ammessi al passivo del fallimento, come debiti del fallito, i tributi relativi a periodi di imposta precedenti alla sentenza dichiarativa di fallimento, ma accertati o iscritti a ruolo successivamente (v. sent. n.3439 del 1978; n.1806 del 1974; n.2478 del 1970).

5. [sic nel testo]- Non è possibile accennare alle molteplici ragioni che suffragano questo indirizzo sul piano dei principi generali dell'ordinamento tributario; ed è appena il caso di avvertire che l'argomento valorizzato dalle sentenze da cui si dissente - cioè che prima dell'accertamento vi è solo la "mera eventualità" che l'Amministrazione affermi la sua "volontà di imposizione" non tiene conto, da un lato, che i presupposti soggettivi ed oggettivi e il contenuto del debito d'imposta sono direttamente regolati dalla legge e, dall'altro, che l'attività amministrativa volta ad individuare e a determinare la materia imponibile è rigidamente vincolata, sicché non solo è indefettibilmente dovuta (stante l'indisponibilità del credito tributario), ma da essa esula qualsiasi potere autoritativo discrezionale (ed è perciò sicuramente errato assimilare l'accertamento ad un atto negoziale, avente per sua natura efficacia costitutiva).

Per ribadire l'esattezza dell'indirizzo è sufficiente, invece, far riferimento ad alcuni dei molteplici dati normativi che, per il nuovo come per l'abrogato sistema dell'imposizione diretta, dimostrano l'inconsistenza della tesi che individua la fonte dell'obbligazione tributaria nell'accertamento o nell'iscrizione a ruolo, accomunati nella categoria degli atti di imposizione.

Al riguardo, senza indugiare nell'esame analitico delle norme, va anzi tutto sottolineato che nel sistema vigente delle imposte dirette (irpef, irpeg, ilor) al verificarsi del presupposto del tributo, costituito dal possesso di un reddito nel periodo di imposta, il contribuente è tenuto a liquidare l'imposta dovuta, a provvedere al pagamento della stessa e a comunicare all'Amministrazione finanziaria, mediante la dichiarazione, l'avveramento del presupposto, la base imponibile e i criteri seguiti nella liquidazione. In questi casi l'attività amministrativa è diretta al controllo della dichiarazione, in relazione alla sua regolarità formale, veridicità e completezza, nonché alla verifica della prestazione adempiuta; e non solo se il controllo si concluda sfavorevolmente per il contribuente l'Amministrazione provvede ad emettere un atto di accertamento sostitutivo, correttivo o integrativo della dichiarazione.

Non si può fondatamente contestare, quindi, che l'obbligazione tributaria - secondo lo schema proprio della categoria delle obbligazioni che trovano la loro fonte nella legge (cioè di gran parte delle obbligazioni pubbliche) - nasce ex lege con il verificarsi del presupposto, dal quale scaturiscono le due situazioni correlate di debito e di credito che caratterizzano il rapporto obbligatorio, mentre la (successiva) attività dell'Amministrazione, certativa e qualificatoria del fatto imponibile, attiene

all'esercizio del diritto di credito così sorto, sicché gli eventuali atti di accertamento sono sempre strumentali e non genetici rispetto all'obbligazione.

D'altra parte, a voler sostenere il contrario, giammai si potrebbe ritenere che il presupposto dia luogo ad un mero stato di potenzialità idoneo a legittimare un atto di imposizione (secondo l'opinione dottrinale più sofisticata, il presupposto realizza la fattispecie cui è correlato il potere dell'amministrazione di emanare un atto costitutivo dell'obbligazione tributaria), bensì occorrerebbe ipotizzare l'insorgenza di due obbligazioni, una scaturente dalla legge e da adempiere contestualmente alla dichiarazione, l'altra derivante dall'atto di accertamento e relativa all'ulteriore imposta pretesa. Senonché, a parte il rilievo che quest'ultima è solo eventuale, giacché - come si è detto - l'esigenza dell'accertamento si manifesta soltanto se il contribuente non dichiara o dichiara in modo infedele o errato la base imponibile, è agevole obiettare che l'artificiosa duplicazione non ha fondamento normativo, posto che all'unica situazione imponibile - id est, al presupposto verificatosi nel periodo - non può che corrispondere un'obbligazione unica ed inscindibile, mentre l'ulteriore imposta richiesta, e l'attività procedimentale all'uopo svolta, agevolmente si inquadrano nell'esercizio in forma amministrativa del diritto di credito dell'Amministrazione, la quale attribuisce una diversa entità originaria all'obbligazione (per una maggiore dimensione del presupposto, per l'indetraibilità di oneri, per l'applicabilità di una aliquota maggiore, etc.).

Né l'accertamento può assumere un diverso valore rispetto alle ipotesi in cui manchi la dichiarazione, giacché l'omissione non incide, manifestamente, sull'esistenza dell'obbligazione e l'atto che l'accerta conserva natura dichiarativa, operando ugualmente ex tunc.

6. - Le stesse considerazioni suggerisce il meccanismo della ritenuta alla fonte, per cui al verificarsi del presupposto nasce l'obbligo della ritenuta e del versamento a carico del sostituto d'imposta ovvero della ritenuta diretta (art. 23 ss. d.P.R. n.600 del 1973; artt. 2 e 3 d.P.R. n.602 del 1973). E l'istituto presente pure nell'ordinamento precedente alla riforma (art. 167 del t.u. delle imposte dirette n.645 del 1958), anche in relazione a questo è stato correttamente valorizzato per negare la natura costitutiva dell'accertamento, presupponendo l'esistenza dell'obbligazione tributaria indipendentemente da un qualsiasi atto di verifica da parte dell'Amministrazione.

Consapevole di ciò, una parte della dottrina ha inquadrato la fattispecie nella categoria dei tributi senza imposizione, enucleata in contrapposto a quella dei tributi con imposizione perché solo per i primi l'obbligazione nascerebbe direttamente dalla legge, mentre nei secondi deriverebbe da un successivo accertamento costitutivo.

Ma la distinzione - sulla quale si insiste negli scritti difensivi della ricorrente (in quanto nella specie si tratta di tributi anteriori alla riforma) - a ragione è stata negletta dalla giurisprudenza di questa Corte, posto che una diversità strutturale fra i tributi, attinente al momento genetico dell'obbligazione, non può farsi dipendere dal procedimento di emersione del presupposto o dalle modalità di adempimento della prestazione imposta; e una siffatta distinzione risulta addirittura improponibile

all'interno di uno stesso tributo, cui non è possibile attribuire di volta in volta fonte legale o fonte provvedimentale a seconda che intervenga o non intervenga un atto di accertamento, con l'ulteriore conseguenza, del pari manifestamente inaccettabile, che quando al pagamento per ritenuta faccia seguito l'accertamento di una maggiore imposta, il medesimo debito, relativo ad un unico periodo di imposta, si dovrebbe considerare in parte sorto con il verificarsi del presupposto del tributo e in parte successivamente, frazionandosi in più rapporti giuridici.

7. - Tale frazionamento, di per sé ingiustificabile in presenza di un'unica fattispecie giuridica normativamente definita e circoscritta, trova puntuale smentita direttamente nella legge, che, ai fini del ritardo nel pagamento del tributo, considera unitariamente sorto il credito d'imposta al tempo in cui si sono verificati i presupposti del tributo, cioè nel periodo di imposta, senza distinguere fra debito riferibile alla dichiarazione e debito riferibile all'accertamento.

Per la disciplina precedente alla riforma tanto risulta dall'art. 184 bis. del t.u. n.645 del 1958, che prevedeva un sistema di computo delle maggiorazioni dalla data in cui le imposte accertate si sarebbero dovute versare o iscrivere a ruolo proprio con la finalità - più volte evidenziata da questa Corte (v. sent. n.1815 del 1975; n.2392 del 1972; n.1579 del 1971) - di compensare l'Amministrazione per il ritardo nell'adempimento da parte del contribuente, ritarda ritenuto esistente appunto presupponendo l'anteriorità del credito rispetto all'atto di accertamento.

Nella nuova disciplina della riscossione, poi, sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base a rettifica o accertamento d'ufficio sono sempre dovuti interessi semestrali dalla data di scadenza del versamento diretto o del termine di presentazione della dichiarazione (artt. 9 e 20 d.P.R. n.602 del 1973); e ciò dimostra non solo che il debito sorge dalla data suddetta, ma anche che il debitore è considerato in mora ancorché l'obbligazione non sia ancora liquida.

Nello stesso senso sono particolarmente significative altre due norme segnalate dalla dottrina, cioè gli artt. 43 e 65 del d.P.R. n.600 del 1973: la prima disposizione, per i casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, prevede un termine di decadenza di sei anni per l'azione dell'Amministrazione, così ricollegando il diritto della stessa direttamente al verificarsi del presupposto del tributo; la seconda disposizione stabilisce che gli eredi rispondono in solido dei debiti tributari "il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa", per cui gli eredi medesimi succedono in un'obbligazione già sorta e non soltanto in una situazione potenzialmente suscettibile di provare un futuro accertamento costitutivo. Infine, non interferisce con il problema ora esaminato il sistema del nuovo contenzioso tributario: un argomento sistematico a favore del carattere costitutivo dell'accertamento si sarebbe potuto trarre se fosse stata prevista una giurisdizione di mero annullamento; ma così non è, giacché il processo tributario, sebbene strutturato come impugnativa di specifici provvedimenti dell'Amministrazione (tra cui gli avvisi di accertamento, intesi in senso lato), concerne non solo la loro illegittimità formale - venendo in rilievo i vizi relativi alla ritualità degli atti o del procedimento e, più in

generale, inerenti all'osservanza di norme di azione - ma anche la legittimità sostanziale degli stesi, in quanto il giudice deve direttamente accertare, nei limiti della contestazione, i presupposti materiali e giuridici dell'obbligazione tributaria assunti dall'Amministrazione a fondamento del provvedimento medesimo (v. S.U. n.1322 del 1986).

Giova pure aggiungere che il ruolo è un atto di riscossione dell'obbligazione tributaria, posto in essere dall'Amministrazione nell'esercizio del potere ad essa conferito per la realizzazione materiale e coattiva del credito, quale risulta in base alla dichiarazione (nelle ipotesi di correzione della stessa, ex art. 36 bis. d.P.R. n.600 del 1973) o a seguito di accertamento; rispetto a tale atto, quindi, un problema relativo alla fonte dell'obbligazione tributaria in realtà neppure si pone.

8. - In conclusione, si deve affermare che l'obbligazione tributaria nasce ex lege con lo avveramento del presupposto del tributo, e non per effetto dell'eventuale atto amministrativo di accertamento, e che in forza di tale principio, valido anche per le imposte precedenti alla riforma, quando il presupposto si sia verificato prima dell'inizio della procedura di concordato preventivo, l'intero credito d'imposta deve considerarsi anteriore al concordato, ai sensi degli artt. 168 e 184 legge fall., ancorché non sia stato in tutto o in parte ancora accertato o iscritto nei ruoli. I crediti tributari per periodi di imposta precedenti alla procedura concorsuale sono sempre soggetti, quindi, agli effetti del concordato preventivo omologato, con o senza cessione dei beni, e debbono essere soddisfatti in sede di adempimento del concordato medesimo e nella percentuale stabilita, se chirografari, anche quando l'accertamento e l'iscrizione nei ruoli siano sopraggiunti nel corso della procedura; con la conseguenza che, in caso di concordato con cessione dei beni, deve riconoscersi il diritto dell'esattore ad ottenere dai liquidatori il pagamento, secondo le clausole concordatarie, dei crediti di imposta risultanti da un ruolo emesso durante la procedura, ma relativi a periodi di imposta ad essa anteriori.

A questi principi si è correttamente attenuta la Corte di merito, la quale ha accertato che i crediti per le imposte di ricchezza mobile e complementare, iscritti nei ruoli dopo l'inizio della procedura, si riferivano a periodi di imposta precedenti e, ritenendoli perciò anteriori al concordato, ai sensi dell'art. 184 cit., ha affermato il diritto dell'ECM ad ottenerne il pagamento in sede concordataria.

Pertanto la sentenza impugnata deve essere tenuta ferma per le statuizioni relative alla causa promossa dalla CRV e deve essere cassata senza rinvio, invece, per estinzione del processo, quanto alle statuizioni della causa promossa dall' ECM.

Sussistono giusti motivi per dichiarare interamente compensate le spese di questo giudizio di cassazione, nonché, fra le parti della causa estinta, anche quella dei precedenti gradi.

P.Q.M

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite - riunisce i ricorsi n.1332-81, 2518-81, 2749-81 e 2773-81; - accoglie il primo motivo del ricorso principale della Liquidazione

concordatizia della Soc. F. spa e il primo motivo del ricorso incidentale della ILCE; - cassa senza rinvio la sentenza limitatamente alla pronuncia riguardante la causa proposta dalla ECM, dichiarando estinto tale giudizio; - dichiara assorbiti il ricorso incidentale dell'Amministrazione finanziaria e il ricorso incidentale della stessa ECM; - rigetta il secondo motivo del ricorso della Liquidazione concordatizia F. spa, nonché il secondo e il terzo motivo del ricorso incidentale della ILCE; - dichiara compensate fra tutte le parti le spese di questo giudizio di cassazione e, limitatamente alle parti della causa proposta dall'ECM, dichiara altresì compensate le spese dei due precedenti gradi del giudizio.

Così deciso il 12/06/1986