

Accertamento del passivo

L'insinuazione al passivo dei crediti tributari

Cassazione Civile, Sez. I, 16 giugno 2011, n. 13242 - Pres. Carnevale - Est. Fioretti - P.M. Lettieri - Fallimento B.M.G. e P.F. (Avv. Manferoce) c. Ministero dell'Economia e delle Finanze (Avvocatura dello Stato)

Fallimento - Accertamento del passivo - Crediti d'imposta - Dichiarazione IVA non rettificata - Iscrizione a ruolo - Necessità - Insussistenza

(legge fallimentare art. 93; D.P.R. n. 602/1973, art. 87, comma 2)

La dichiarazione IVA a debito presentata dal contribuente, non rettificata dall'Amministrazione finanziaria, esaurisce di per se stessa la fattispecie dell'accertamento tributario e costituisce titolo per chiedere e ottenere l'ammissione al passivo fallimentare dell'Agenzia delle Entrate.

Fallimento - Accertamento del passivo - Crediti d'imposta - Dichiarazione IVA contestata dal curatore - Ammissione al passivo con riserva - Esclusione

(legge fallimentare art. 93; D.P.R. n. 602/1973, art. 88)

Qualora il curatore, in sede di formazione dello stato passivo, contesti l'an o il quantum della domanda di ammissione formulata dall'Agenzia delle Entrate sulla base della sola dichiarazione IVA a debito, il credito d'imposta non può essere ammesso allo stato passivo, nemmeno con riserva, per difetto di iscrizione a ruolo e di notifica della cartella di pagamento.

La Corte (omissis).

Questa Corte, esaminando analoga questione, ha affermato il principio, che il collegio condivide, secondo cui, poiché la dichiarazione IVA a debito presentata dal contribuente, se non seguita dalla emanazione di un atto di rettifica dell'amministrazione finanziaria o da correzione, esaurisce da sola la fattispecie dell'accertamento dell'obbligazione tributaria e, nell'ipotesi di inadempimento del contribuente, costituisce titolo per la riscossione dell'imposta liquidata sulla scorta dei dati desunti dalla dichiarazione stessa, l'amministrazione finanziaria può chiedere ed ottenere l'ammissione al passivo fallimentare della somma dovuta a titolo di imposta sul valore aggiunto in base alla dichiarazione del soggetto poi fallito nel caso in cui il curatore non contesti la pretesa tributaria senza che possa opporsi la inesistenza di un atto impositivo per la mancata iscrizione a ruolo del credito tributario, necessaria, invece, ai fini dell'ammissione al passivo degli interessi e della soprattassa. Per l'inverso, quando il curatore deduca un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale, ovvero sia ne contesti l'an o il "quantum" anche sulla base di errori, di fatto o di diritto, commessi dal contribuente nella compilazione della dichiarazione, il credito tributario fondato soltanto sul predetto documento non può essere ammesso allo stato

passivo (nemmeno con riserva) per difetto di iscrizione a ruolo e di susseguente notifica della cartella, la cui impugnazione rappresenta l'unico tramite dell'organo della procedura per veicolare quelle contestazioni [...].

Risulta dalla sentenza impugnata che l'ammissione al passivo è stata chiesta sulla base della dichiarazione del contribuente in bonis e che l'ammissione al passivo è stata negata dal giudice delegato non perché il curatore ha eccepito che la dichiarazione IVA presentata dal contribuente in bonis presentasse degli errori in danno del contribuente e che, quindi, la pretesa tributaria fondata sulla stessa fosse errata in ordine al quantum, ma soltanto perché alla dichiarazione tributaria, che non era stata oggetto di rettifica da parte dell'amministrazione finanziaria o di correzione da parte del contribuente, non era seguita la iscrizione a ruolo, atto ritenuto imprescindibile per la ammissione al passivo.

Pertanto giustamente il giudice a quo in assenza di contestazioni circa l'an od il "quantum" della pretesa tributaria ha ritenuto di poter ammettere al passivo il credito IVA portato dalla dichiarazione del contribuente.

Al riguardo appare opportuno ancora rilevare che questa Suprema Corte ha affermato che, quando l'amministrazione finanziaria domandi l'ammissione al passivo fallimentare di un proprio credito, il curatore ha il dovere di

vagliare in modo consapevole ed avvertito la fondatezza di tale pretesa ed evitare di ricorrere al processo per fini dilatori ed abusivi. Pertanto, là dove manchino serie e fondate ragioni per opporsi alla pretesa erariale, egli deve

astenersi dal proporre impugnazione all'ammissione del credito allo stato passivo, quand'anche l'amministrazione finanziaria l'abbia ottenuta in base ad un atto non immediatamente impugnabile (*omissis*).

Cassazione Civile, Sez. I, ord., 27 giugno 2011, n. 14116 - Pres. Plenteda - Est. Scaldaferrì - P.M. Carestia - Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate (Avvocatura dello Stato) c. Fallimento I. S.r.l. (Avv.ti Rizzo e Giancotti)

Fallimento - Accertamento del passivo - Crediti d'imposta - Iscrizione a ruolo del credito - Preventiva notifica della cartella di pagamento - Necessità - Sussistenza - Fondamento giuridico

(legge fallimentare art. 93; D.Lgs. n. 546/1992, art. 2; D.P.R. n. 602/1973, art. 87, comma 2)

La necessità che l'insinuazione al passivo dell'Erario sia preceduta dall'iscrizione a ruolo del credito e dalla notifica al curatore della cartella di pagamento è correlata all'esigenza che a tale organo sia consentito di impugnare il ruolo, sottoponendo al competente giudice tributario le contestazioni estranee alla giurisdizione del giudice fallimentare.

Fallimento - Accertamento del passivo - Crediti d'imposta - Sentenza definitiva della Commissione tributaria - Riscossione - Iscrizione a ruolo del credito - Necessità - Sussistenza

(legge fallimentare art. 93; D.P.R. n. 602/1973, artt. 1, 14 e 87, comma 2)

Il credito tributario divenuto definitivo perché derivante da sentenza di commissione tributaria passata in giudicato diviene esigibile solo con l'iscrizione a ruolo, che è indispensabile strumento per la riscossione coattiva del credito nel cui ambito è compresa anche la formazione del passivo fallimentare.

Fallimento - Accertamento del passivo - Crediti d'imposta - Insinuazione dell'Agenzia delle Entrate - Mancata iscrizione a ruolo del credito - Preclusione

(legge fallimentare art. 93; D.P.R. n. 602/1973, artt. 1, 24 e 87, comma 2)

La domanda di insinuazione al passivo proposta non dal concessionario della riscossione ma dall'Agenzia delle Entrate non appare conforme alla rigida tipicità degli atti e delle forme del procedimento di riscossione coattiva del credito tributario.

La Corte (*omissis*).

La questione controversa è dunque se, nel quadro normativo vigente al momento della presentazione dell'istanza di ammissione, questa dovesse essere o non preceduta dalla iscrizione a ruolo dei crediti erariali azionati e dalla notifica della cartella di pagamento. La questione non è nuova nella giurisprudenza di questa Corte, che ha di regola affermato la necessità della previa iscrizione a ruolo e notifica della cartella al curatore del fallimento, sempre però, a quanto consta, ponendola in collegamento con la giurisdizione esclusiva sulla pretesa tributaria spettante al giudice tributario, e quindi con la finalità (costituente anche la *ratio* della ammissione con riserva prevista dall'art. 45, secondo comma, D.P.R. n. 602/1973) di consentire al curatore, proponendo impugnazione avverso il ruolo, di sottoporre al giudice competente le proprie eventuali difese avverso quella pretesa, delle quali il giudice fallimentare non può conoscere (cfr. tra le tante Cass. n. 6032/1998; n. 23001/2004). Nella stessa prospettiva - anche se con diverso approdo - si muove

Cass. n. 13027/2004, che ha escluso la necessità della iscrizione a ruolo per l'ammissione al passivo nel caso (previsto dall'art. 60, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972) del credito per omesso versamento della imposta risultante dalla dichiarazione annuale, sul rilievo che la dichiarazione IVA, se non seguita dall'emanazione di un atto di rettifica dell'amministrazione finanziaria o dalla correzione della dichiarazione stessa, esaurisce da sola la fattispecie dell'accertamento dell'obbligazione tributaria e, nell'ipotesi di inadempimento del contribuente, costituisce titolo per la riscossione della imposta liquidata con la dichiarazione, e quindi documento sufficiente per chiedere ed ottenere l'ammissione al passivo fallimentare. L'analogia di condizione giuridica con la pur diversa fattispecie in esame - nella quale parimenti si è dinanzi ad atti definitivi di accertamento del credito tributario azionato - appare evidente; sì che, nella prospettiva indicata, dovrebbe escludersi - coerentemente peraltro con il richiamato disposto della norma regolamentare dell'art. 19 D.M. 28.12.1989 - che nella specie la iscrizione a

ruolo e la notifica della cartella costituiscono presupposti indefettibili della ammissione al passivo.

A tale conclusione può tuttavia opporsi la tipicità degli atti procedurali attraverso i quali l'ente impositore procede alla riscossione dei crediti erariali di natura tributaria, secondo la previsione dell'art. 1, D.P.R. n. 602/1973, che contemplava l'iscrizione delle somme a ruolo quale indispensabile strumento per la riscossione coattiva (dopo la riforma iniziata con il D.Lgs. n. 43/1988 anche per la quasi totalità delle imposte indirette, tra le quali l'IVA), riscossione coattiva nel cui ambito deve collocarsi anche la liquidazione e ripartizione dell'attivo del fallimento, con l'attività propedeutica e strumentale al soddisfacimento delle pretese creditorie costituita dalla formazione del passivo. Se, come autorevole dottrina afferma, anche la somma liquidata nell'atto di accertamento definitivo diviene esigibile solo con l'iscrizione a ruolo, tale incombente non può essere omesso dalla amministrazione finanziaria che intenda partecipare alla espropriazione collettiva, ancorché sulla base di atti definitivi di accertamento del suo credito.

Vi è però da tener presente che, nel caso in esame, ad agire per la riscossione coattiva del credito tributario è stata direttamente l'amministrazione finanziaria titolare del credito, non l'esattore o il concessionario del servizio al quale le norme procedurali sopra ricordate attribuiscono l'attività di riscossione coattiva del credito stesso. Ove non si ritenesse pregiudizialmente l'inammissibilità dell'azione esecutiva nella specie intrapresa senza

l'intervento del concessionario cui è per legge affidata (la rigida tipicità degli atti e delle forme del procedimento di riscossione condurrebbe ad affermarlo, anche d'ufficio in assenza di deduzione di parte circa la questione di legittimazione: cfr. sul punto Cass. n. 13695/2001; n. 6169/2003; n. 11837/2007), e quindi si ritenesse che la previsione di legge dell'espletamento dell'attività di riscossione mediante concessionario non priva il titolare del credito tributario della legittimazione ad agire direttamente, resterebbe pur sempre da verificare la compatibilità di tale assunto con la indispensabilità, anche nel caso di azione diretta, della previa iscrizione del credito a ruolo, che, secondo la definizione data dall'art. 10 del D.P.R. n. 602/1973 (come modificato dal D.Lgs. n. 46/1999) e recepita dalla giurisprudenza di questa corte, è l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario.

Poiché la questione come sopra sintetizzata, non risultante specificamente affrontata dalla giurisprudenza di questa corte sotto i profili qui evidenziati, deve considerarsi, pur se in parte correlata a norme non più vigenti, di massima importanza, investendo i modi e le forme della attività di riscossione coattiva dei crediti erariali di natura tributaria in sede concorsuale, si ritiene necessario rimettere gli atti al Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione, perché valuti l'opportunità dell'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite. (omissis).

Vecchi orientamenti e nuove criticità nell'accertamento fallimentare dei crediti tributari

di Alberto Guiotto

L'Autore, nell'esaminare la disciplina dell'insinuazione dell'Erario al passivo fallimentare alla luce dei rapporti tra l'esclusiva giurisdizione delle Commissioni tributarie e la disciplina dell'accertamento del passivo fallimentare, svolge un'analisi dell'orientamento della Cassazione in merito alla necessità dell'iscrizione a ruolo dei crediti tributari, formulando alcune osservazioni sulla nuova disciplina degli accertamenti tributari esecutivi introdotta dal D.L. n. 78/2010.

1. La questione controversa

La Corte di Cassazione, nelle due pronunce oggetto di odierno commento, si occupa di una fattispecie già esaminata in passato ma che merita un supplemento di riflessione, in ragione della complessità dell'argomento e dell'opinabilità di alcuni degli assunti posti a fondamento dei contrastanti orientamenti sinora adottati.

Per entrambi i provvedimenti il presupposto della decisione riguarda la legittimità, o meno, di un'insinuazione al passivo fallimentare di un credito tributario che non sia stata preceduta né dall'iscrizione a ruolo del credito né dalla notifica al curatore della

cartella di pagamento, in contrasto con il disposto dell'art. 87, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Tale norma prevede l'onere in capo al Concessionario (oggi Agente) della riscossione di chiedere l'ammissione al passivo sulla base del ruolo. Al termine di articolati ragionamenti la Corte perviene, nelle due pronunce, a distinte e discordanti conclusioni di cui si darà conto nel prosieguo della trattazione.

Giova rilevare sin d'ora, peraltro, come i particolari presupposti per l'istanza di insinuazione al passivo fallimentare dei crediti del Fisco, declinati dalla norma tributaria citata, appaiano coerenti con la ri-

serva di giurisdizione posta in favore delle Commissioni tributarie sulla pretesa erariale, la quale sfugge così alla generale *vis attractiva* del Tribunale fallimentare prevista dall'art. 24 l.fall.

Dei rapporti tra giurisdizione tributaria e regole concorsuali, nonché del raccordo tra azione accertativa degli Uffici finanziari e riscossione tributaria, conviene, per la loro rilevanza, riassumere preliminarmente gli elementi principali, non senza evidenziare che tali riflessioni si riferiscono alla normativa vigente sino al primo ottobre 2011. A quella data è infatti entrata in vigore, con il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, la disciplina dei c.d. "accertamenti esecutivi", modificativa della procedura di riscossione delle imposte attraverso il superamento del sistema incentrato sul ruolo. A questa nuova disciplina saranno dedicati alcuni brevi cenni finali.

2. Le peculiarità del credito concorsuale tributario

Il fallimento del contribuente determina, anche per il creditore Erario, gli effetti comuni a tutti i creditori concorsuali, tra i quali: il divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive individuali (art. 51 l.fall.), il concorso con gli altri creditori sul patrimonio del fallito (art. 52) e la necessità di proporre domanda per l'ammissione al passivo fallimentare per vedersi riconosciuta la qualifica di creditore concorsuale (artt. 93 ss.).

Così come qualsiasi altro creditore, anche l'Erario ha quindi l'onere di presentare istanza di ammissione al passivo fallimentare ai sensi dell'art. 93 l.fall.: in assenza di ammissione allo stato passivo, infatti, il credito erariale non avrà alcun titolo per concorrere al riparto dell'attivo (1).

Sebbene, quindi, il credito tributario concorsuale non si sottragga al principio di esclusività stabilito dall'art. 52 l.fall., al giudice fallimentare è però preclusa in sede di verifica dei crediti ogni valutazione sul merito della pretesa tributaria, essendo quest'ultima esclusivamente devoluta, per espressa previsione dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ai vari gradi della giurisdizione tributaria (2).

La cognizione del giudice fallimentare in sede di formazione dello stato passivo è pertanto limitata (a) alla verifica della concorsualità del credito tributario, ossia all'antioriorità del suo presupposto di fatto rispetto alla sentenza di fallimento (3); (b) alla prova del credito e alla sua opponibilità al fallimento, da valutarsi sulla base della documentazione prodotta a corredo dell'istanza di insinuazione, e (c) alla sussistenza delle ragioni della prelazione richiesta (4).

È pertanto sottratta al giudice delegato ogni valutazione in merito all'esistenza e alla quantificazione della pretesa del Fisco, la quale è devoluta in via esclusiva alle Commissioni tributarie (5): è a que-

Note:

(1) Cfr. L. Del Federico, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in questa *Rivista*, 2009, 1371 e M. Pollio - P.P. Papaleo, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Milano, 2007, 177. Per un'ampia trattazione della disciplina dell'accertamento del passivo fallimentare, che esula dalle finalità di questo lavoro, si rimanda a G. Lo Cascio, *L'accertamento del passivo nel fallimento: lineamenti generali*, in questa *Rivista*, 2011, 1021 ss. e a G. Trisorio Liuzzi, *La domanda di ammissione del credito*, *ivi*, 1034 ss.

(2) Così, *ex multis*, M. Fabiani, *Diritto fallimentare. Un profilo organico*, Bologna, 2011, 287. Per una puntuale disamina della separazione di competenze tra la giurisdizione tributaria e il tribunale fallimentare, cfr. M. Montanari, *L'accertamento fallimentare dei crediti dopo la riforma*, in questa *Rivista*, 2007, 1131 ss. e B. Quatraro, *I rapporti tra procedure concorsuali ed il fisco*, in *Dir. Fall.*, 2008, 519. In giurisprudenza, cfr. Cass. 3 aprile 2006, n. 7791, in *Rep. Foro it.*, voce "Fallimento", n. 585.

(3) Secondo l'orientamento dottrinale di gran lunga prevalente, l'obbligazione tributaria sorge con il verificarsi del fatto che la genera, mentre il (successivo) atto di accertamento ha natura meramente dichiarativa. La concorsualità del credito tributario, pertanto, dipende dall'antioriorità cronologica del fatto che lo ha generato rispetto al momento della sentenza dichiarativa di fallimento; non è invece necessario che prima del fallimento intervenga anche l'atto di accertamento, ben potendo quest'ultimo essere emanato e notificato successivamente all'apertura della procedura concorsuale. L'assunto trova fondamento nella teoria della natura dichiarativa dell'atto impositivo, che si contrappone alla minoritaria tesi della sua natura costitutiva, la quale richiederebbe invece che anche l'atto di accertamento debba essere emanato e notificato anteriormente alla sentenza di fallimento. Per un'esauritiva disamina degli elementi di queste due contrapposte teorie, cfr. L. Del Federico, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, cit., 1370; B. Quatraro, *I rapporti tra procedure concorsuali ed il fisco*, cit., 516; G. Bozza - G. Schiavon, *L'accertamento dei crediti nel fallimento e le cause di prelazione*, Milano, 1992, 1028 ss.

(4) Sui limiti al sindacato del giudice delegato nella valutazione dei presupposti di ammissione del credito erariale al passivo fallimentare, in modo inequivoco si è espressa la giurisprudenza di legittimità: cfr. Cass., sez. un., 18 ottobre 2005, n. 20112, in *Mass. Giur. it.*, 2005 e Cass., sez. un., 12 dicembre 2001, n. 15715, *ivi*, 2001; sulla competenza del giudice fallimentare in tema di riconoscimento del privilegio richiesto, cfr. Cass., sez. un., 23 gennaio 2004, n. 1230, in questa *Rivista*, 2005, 14. In dottrina, cfr. M. Fabiani, *La formazione dello stato passivo: i principi e la domanda*, in *Il nuovo diritto fallimentare*, a cura di A. Jorio - M. Fabiani, Bologna, 2010, 319; B. Quatraro, *I rapporti tra procedure concorsuali ed il Fisco*, cit., 519 ss.; M. Pollio - P.P. Papaleo, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, cit., 183-184; F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari, relazione nell'incontro di studio organizzato da CSM sul tema L'accertamento del passivo concorsuale in Roma*, 15-17 maggio 2006, in *Giust. Trib. - Rass. on line www.giustiziatributariaonline.it*, 10.

(5) È appena il caso di segnalare che la riserva di giurisdizione delle commissioni tributarie non riguarda i crediti previdenziali e assistenziali, sebbene questi possano essere assoggettati a un procedimento di riscossione tramite cartella di pagamento analogo a quello dei tributi e nonostante le significative affinità di disciplina anche nell'ambito della legge fallimentare: si pensi, ad esempio, all'istituto della transazione fiscale *ex art. 182 ter l.fall.* (segue)

ste, pertanto, che il curatore fallimentare dovrà ricorrere, tramite un patrocinatore professionale abilitato (6), al fine di contestare, mediante rituale impugnazione, gli atti di accertamento o riscossione che egli ritenga infondati o invalidi (7), e finanche per contestare l'intervenuta decadenza dal potere impositivo (8).

La mancata impugnazione nei termini previsti dall'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992, peraltro, renderà definitivo l'atto con la conseguente impossibilità, per il curatore, di opporsi alla sua ammissione al passivo fallimentare (9), salva la possibilità di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria prevista dall'art. 2, D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 (10), e fatte salve le normali eccezioni riguardanti l'inopponibilità del credito alla procedura o i vizi della domanda ex art. 93 l.fall.

L'accertamento del credito tributario nei confronti del contribuente fallito, pertanto, segue un itinerario non coincidente con l'accertamento dei crediti concorsuali svolto dal giudice fallimentare: i due procedimenti convergeranno solo nel momento in cui l'Erario intenda concorrere al riparto dell'attivo fallimentare, attraverso la richiesta di ammissione allo stato passivo secondo le regole previste dagli artt. 93 ss. l.fall.

3. I presupposti della domanda di ammissione al passivo fallimentare

L'esclusività della giurisdizione tributaria sugli atti di accertamento nei confronti del contribuente fallito introduce svariati elementi di criticità nei rapporti tra riscossione delle imposte e procedura fallimentare.

L'insinuazione al passivo fallimentare dei crediti erariali è disciplinata, come accennato, dall'art. 87, secondo comma, D.P.R. n. 602/1973 che richiede l'istanza di ammissione da parte del Concessionario (oggi Agente) della riscossione sulla base del ruolo e per conto dell'Agenzia delle Entrate.

La stessa normativa tributaria individua, pertanto, due requisiti per l'istanza di ammissione. Il primo requisito è di natura soggettiva, posto che la norma identifica l'Agente della riscossione quale soggetto abilitato, anche in sede concorsuale, al recupero del credito per conto dell'Agenzia delle Entrate, confermando così che l'insinuazione al passivo fallimentare integra un atto tipico di riscossione (coattiva) del tributo (11).

Il secondo requisito riguarda il titolo su cui deve fondarsi la domanda di ammissione al passivo, che la norma esplicitamente identifica nel ruolo (12) (*rectius*: nell'estratto del ruolo) (13).

Note:

(segue nota 5)

che è ora esteso ai debiti nei confronti di enti previdenziali e assistenziali. L'accertamento dei crediti previdenziali concorsuali resta, pertanto, nella piena cognizione del giudice fallimentare ai sensi degli artt. 95 e 96 l.fall.: così, con sicurezza, V. Zanichelli, *Riscossione tramite ruolo e giurisdizione sull'accertamento dei crediti previdenziali*, in questa *Rivista*, 2007, 1360; cfr. anche Trib. Novara, 11 maggio 2010, in www.ilcaso.it.

(6) Sull'incompatibilità ex art. 31, terzo comma, l.fall. del curatore a prestare assistenza tecnica nel giudizio tributario che riguarda il fallimento, cfr. Cass. 13 settembre 2004, n. 18419, in *Mass. Giur.it.*, 2004; F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 16.

(7) Gli atti impugnabili sono elencati nell'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992: "Il ricorso [alla Commissione tributaria provinciale] può essere proposto avverso: l'avviso di accertamento del tributo; l'avviso di liquidazione del tributo; il provvedimento che irroga le sanzioni; il ruolo e la cartella di pagamento; l'avviso di mora; l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni; gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3; il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

(8) Cfr., Trib. Roma, 15 dicembre 2008, in questa *Rivista*, 2009, 1449 ss. e Trib. Sulmona, 13 febbraio 2008, *ivi*, 2008, 470. Sul punto, cfr. diffusamente L. Del Federico, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*, in *Working Papers 2010 del Dipartimento scienze giuridiche Università di Chieti*, reperibile in www.unich.it, 6. Diverso è, ovviamente, il tema dell'intervenuta prescrizione del credito tributario ipotizzabile qualora l'Amministrazione finanziaria, anche attraverso l'Agente della riscossione, ometta di azionare entro l'ordinario termine di prescrizione il credito nel frattempo divenuto certo, liquido ed esigibile per la mancata impugnazione dell'atto impositivo o per la definitiva pronuncia del giudice tributario. Al caso descritto non è applicabile la riserva di giurisdizione tributaria e la relativa eccezione è certamente valutabile dal giudice delegato nell'ambito del procedimento di formazione dello stato passivo fallimentare: così F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 11 e Trib. Roma, 5 dicembre 1990, in *Giur. Merito*, 1991, 981.

(9) Cfr. A. Stesuri, *Avviso di pagamento su dichiarazione IVA ed idoneità del titolo*, in questa *Rivista*, 2005, 635.

(10) Cfr., sul punto, F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 18 ss.

(11) Cfr. Cass. 17 giugno 1998, n. 6032, in questa *Rivista*, 1999, 283. Così anche B. Quatraro, *I rapporti tra procedure concorsuali ed il fisco*, cit., 528.

(12) Com'è noto, il ruolo è l'elenco nominativo dei debitori e delle somme da essi dovute all'Erario, formato dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio ai fini della riscossione a mezzo dell'Agente della riscossione, e sottoscritto dal responsabile dell'Ufficio o da un suo delegato. La sottoscrizione del ruolo, ovvero la sua validazione da parte del sistema informativo dell'Amministrazione finanziaria, rende il ruolo esecutivo. Per un'agile definizione dello strumento, cfr. F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 4.

(13) Che il titolo debba identificarsi nell'estratto di ruolo (ossia nell'elenco delle somme dovute all'Erario dal singolo debitore), anziché nel vero e proprio ruolo, è un assunto assolutamente

(segue)

La produzione dell'estratto del ruolo a supporto dell'istanza è considerata condizione necessaria ma non sufficiente per l'ammissione del credito erariale al passivo fallimentare. Giurisprudenza e dottrina di gran lunga dominanti ritengono, infatti, necessaria anche la preventiva notifica al curatore (14) della cartella esattoriale emessa dall'Agente della riscossione sulla base dell'(estratto del) ruolo (15).

Sulla scorta dell'accennata separazione di competenze tra la giurisdizione tributaria e quella fallimentare, viene invero ritenuto imprescindibile che la riscossione coattiva del credito erariale attuata attraverso l'insinuazione al passivo debba essere preceduta dagli adempimenti che consentano al curatore di contestare tempestivamente la pretesa del Fisco ricorrendo al competente giudice tributario (16), essendo preclusa al giudice fallimentare ogni valutazione in merito all'*an* e al *quantum*. Al curatore, infatti, è in quella sede consentito soltanto rilevare la pendenza del contenzioso - o dei termini per l'impugnazione - al fine di ottenere un'ammissione al passivo condizionata al suo esito.

La notifica della cartella al curatore (17), che vale anche come notifica del ruolo (art. 21, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992), è pertanto presupposto indefettibile sia per l'esecutività della medesima (artt. 25 e 26, D.P.R. n. 602/1973), sia per la sua eventuale impugnazione (18).

In sede di ammissione al passivo fallimentare, il decreto di formazione dello stato passivo ex art. 96, primo comma, l.fall. sarà modulato in funzione della contestazione della pretesa tributaria da parte del curatore, ovvero dell'acquiescenza di quest'ultimo alle richieste del Fisco (19).

Nel caso di crediti tributari non contestati o non più contestabili dal curatore, per decorrenza dei termini per l'impugnazione o per l'intervenuto giudicato, il decreto del giudice delegato prevedrà l'ammissione al passivo del credito, senza riserve.

Diverso è, invece, il caso di crediti per i quali sia pendente un giudizio avanti alle commissioni tributarie ovvero per i quali non sia trascorso il termine per l'impugnazione dell'atto di accertamento. Per questa fattispecie l'art. 88, primo comma, D.P.R. n. 602/1973 prevede espressamente che l'Agente della riscossione possa chiedere comunque l'ammissione al passivo fallimentare, anche con domanda tardiva, pur in mancanza dei criteri di certezza, liquidità ed esigibilità del credito, e che quest'ultimo sia ammesso al passivo con riserva (20) da parte del giudice delegato.

La riserva sarà, successivamente, sciolta dal giudice delegato su istanza del curatore o dell'Agente della

Note:

(segue nota 13)

pacifico. È, d'altronde, impensabile l'allegazione di un elenco riguardante migliaia di contribuenti che nulla hanno a che fare con il credito di cui si chiede il riconoscimento in sede concorsuale. Cfr. sul punto, tra molti, L. Del Federico, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*, cit., 11, e F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 12.

(14) O al debitore in bonis, qualora la notifica intervenga prima della dichiarazione di fallimento.

(15) Sulla necessità della notifica al curatore della cartella di pagamento, cfr. Trib. Roma, 15 dicembre 2008, in questa *Rivista*, 2009, 1449; Trib. Reggio Calabria, 13 marzo 2007, *ivi*, 2007, 1340; Trib. Palmi, 11 ottobre 2005, *ivi*, 2006, 97; Trib. Cassino, 7 luglio 2003, *ivi*, 2004, 110; Cass. 17 giugno 1998, n. 6032, cit. Propendono, invece, per l'accessorietà dell'adempimento rispetto al requisito dell'iscrizione a ruolo Cass. 31 maggio 2011, n. 12019, segnalata anche tra le novità giurisprudenziali da M. Ferro, *ivi*, 2011, 784 e Trib. Roma, 4 novembre 2011, in *www.ilcaso.it*. In dottrina questo adempimento è, pressoché unanimemente, considerato indefettibile: cfr. L. Del Federico, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, cit., 1377; M. Mauro, *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito IVA*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1552; B. Quatraro, *I rapporti tra le procedure concorsuali ed il fisco*, cit., 527, F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 13 e, pur con qualche distinguo, C. Tabellini, *Credito tributario per IVA: limiti del potere giurisdizionale del giudice fallimentare*, in questa *Rivista*, 2009, 1454.

(16) Così, con sicurezza, Cass. 17 giugno 1998, n. 6302, cit. Nello stesso senso, in dottrina, L. Del Federico, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, cit., 1377 e F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 13.

(17) L'orientamento dominante prevede la necessità che l'atto di accertamento tributario debba essere notificato sia al curatore fallimentare, sia al contribuente fallito: a quest'ultimo, infatti, spetterebbe comunque la facoltà di impugnare l'atto in caso di inerzia della curatela: così Cass. 3 aprile 2006, n. 7791, in questa *Rivista*, 2007, 101. V. anche F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 14 e B. Quatraro, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il fisco*, cit., 521. La legittimazione concorrente ovvero suppletiva del fallito ad impugnare gli atti impositivi in vece del curatore fallimentare è un tema controverso e di indubbia rilevanza. Sul punto, si rimanda, *ex multis*, a E. Stasi, *Disciplina fiscale delle procedure concorsuali*, in *Fallimento e altre procedure concorsuali*, diretto da G. Fauceglia e L. Panzani, Torino, 2009, 2171 ss. e M. Montanari, *L'accertamento fallimentare dei crediti d'imposta dopo la riforma*, cit., 1134 ss.

(18) Qualora, ragionando *a contrariis*, non fosse messo in condizione di poter contestare il ruolo davanti al giudice competente, il curatore si vedrebbe costretto, nel progetto di stato passivo, ad ammettere il credito tributario senza riserve non essendovi in quella sede - lo si ripete - spazio per alcuna eccezione sul merito della pretesa tributaria.

(19) Sulla rilevanza della distinzione sistematico-descrittiva tra crediti tributari contestati e non contestati, cfr. L. Del Federico, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*, cit., 12 e B. Quatraro, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il fisco*, cit., 531 ss.

(20) Cfr. Cass. 9 dicembre 2004, n. 23001, in *Dir fall.*, 2006, II, 58 ss. con commento di F. Rasi, *L'ammissione con riserva dei crediti tributari: un recente intervento giurisprudenziale*. La norma in esame, pertanto, coordina in misura soddisfacente la ripartizione di giurisdizione tra Commissioni tributarie e il giudice fallimentare, rappresentando un'ipotesi di ammissione con riserva "nei casi previsti dalla legge" diversi da quelli specificati dal-

(segue)

riscossione quando siano scaduti i termini di impugnazione dell'atto o in caso di passaggio in giudicato del provvedimento decisorio del giudice tributario (21).

4. Le fattispecie esaminate dalla Cassazione

La ricostruzione, seppure sommaria, della disciplina della verifica fallimentare dei crediti tributari si è resa necessaria al fine di comprendere il contesto normativo ed interpretativo sul quale si innestano le due pronunce della Corte di Cassazione oggetto di odierno esame.

Più in particolare, in entrambi i casi si tratta di un credito erariale la cui istanza di ammissione al passivo, formulata dall'Amministrazione finanziaria, è stata negata dal Tribunale di riferimento (di Padova nella fattispecie esaminata nella sentenza n. 13242/11; di Napoli, nel caso dell'ordinanza n. 14116/11) perché non preceduta dall'iscrizione a ruolo del credito e dalla preventiva notifica della cartella di pagamento da parte dell'Agente della riscossione.

Sulla necessità che la domanda di ammissione al passivo fallimentare del Fisco sia fondata sull'estratto del ruolo, la lettera della norma racchiusa nel più volte citato art. 87, secondo comma, D.P.R. n. 602/73, è chiarissima. Altrettanto chiara è la posizione della dottrina, che dall'allegazione della copia conforme dell'estratto del ruolo all'istanza fa discendere sia il titolo giustificativo (22), sia la prova (23) del credito tributario.

Come è stato acutamente osservato, la necessità di limitare il concorso all'attivo fallimentare dei crediti tributari alla sola fattispecie dei crediti iscritti a ruolo (24) rappresenta un bilanciamento dell'inevitabile potere autoritativo di cui gode il Fisco (25), il quale predispone unilateralmente gli atti impositivi e grava il contribuente dell'onere di impugnarli a pena della loro definitività. Da tale onere consegue che, mentre le pretese infondate del creditore di diritto privato possono essere rigettate ex art. 96 l. fall. in via immediata e con cognizione diretta da parte del giudice delegato, le pretese infondate dell'Erario devono in ogni caso essere impugnate dal curatore (o dal debitore ancora *in bonis*), avanti alle Commissioni tributarie, visti gli inesorabili effetti sulla massa dei creditori che deriverebbero dalla mancata impugnazione, considerata l'insindacabilità del merito tributario da parte del giudice fallimentare (26).

Con l'individuazione del ruolo quale unico titolo per la richiesta di ammissione al passivo fallimenta-

re viene, pertanto, limitata la pretesa tributaria al solo caso in cui questa abbia raggiunto una stabilità tale da legittimare l'Agente della riscossione a intraprendere la riscossione coattiva del credito (27). L'iscrizione a ruolo del credito, inoltre, è presupposto formale e sostanziale dell'emissione e notificazione, da parte dell'Agente della riscossione, della relativa cartella esattoriale, finalizzata anche a consentire l'impugnazione sia della cartella di pagamento, sia del ruolo, avanti alla competente Commissione tributaria (28).

Note:

(segue nota 20)

l'art. 96, secondo comma, l.fall.: così, espressamente, L. Del Federico, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, cit., 1378. Di diversa opinione, pur senza particolari conseguenze sul piano pratico, sono F. Dimundo e B. Quatraro, *Accertamento del passivo, in Fallimento e altre procedure concorsuali*, diretto da G. Fauceglia e L. Panzani, II, Torino, 1050, che considerano i crediti tributari impugnati avanti alle commissioni tributarie come crediti condizionali, e come tali compresi tra quelli specificamente indicati al n. 1) del secondo comma dell'art. 96.

(21) Così, per tutti, M. Montanari, *L'accertamento fallimentare dei crediti d'imposta dopo la riforma*, cit., 1130 e L. Del Federico, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, cit., 1379.

(22) Cfr. M. Pollio - P.P. Papaleo, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, cit., 180; L. Del Federico, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*, cit., 7.

(23) Cfr. B. Quatraro, *I rapporti fra le procedure concorsuali e il fisco*, cit.; F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 12.

(24) Discriminando così la posizione del creditore Erario, che deve munirsi di un titolo esecutivo formale per insinuarsi, da quella dei creditori di diritto privato, per la cui ammissione possono bastare prove documentali non caratterizzate dall'efficacia esecutiva.

(25) Così L. Del Federico, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*, cit., 9.

(26) Cfr. F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 11.

(27) Così L. Del Federico, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, cit., 1374. Va segnalato, peraltro, che l'iscrizione a ruolo che legittima la richiesta di ammissione al passivo fallimentare non riguarderà soltanto imposte definitivamente accertate, con relativi accessori (iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 14, lett. b), D.P.R. n. 602/73) ma anche quelle relative ad accertamenti non definitivi perché oggetto di giudizio pendente avanti alle Commissioni tributarie (iscritte a ruolo ex art. 15, D.P.R. n. 602/73).

(28) Così B. Quatraro, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il fisco*, cit.; M. Pollio - P.P. Papaleo, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, cit., 184; F. Miccio, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, cit., 13.

Sulla necessità, dovuta alla riserva di giurisdizione tributaria, che il curatore venga messo in condizione di poter contestare la pretesa del Fisco avanti alla Commissione tributaria si è ampiamente detto in precedenza. Va, peraltro, segnalata l'erroneità del ragionamento che faccia discendere, de plano, la possibilità di contestazione della pretesa tributaria dalla notificazione della

(segue)

Pur riconoscendo validità alle premesse interpretative sopra evidenziate, entrambe le pronunce della Corte di Cassazione richiamano la possibilità che l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella di pagamento non rappresentino, in taluni specifici casi, un requisito imprescindibile per l'ammissione al passivo fallimentare del credito tributario.

In particolare, la sentenza n. 13242 del 16 giugno 2011 esclude la necessità dell'iscrizione a ruolo del credito IVA che emerge dalla dichiarazione annuale non rettificata né dall'Amministrazione finanziaria né dal contribuente, sulla base dell'assunto che la dichiarazione IVA non contestata esaurisca, di per sé sola, la fattispecie dell'accertamento dell'obbligazione tributaria.

Sulla base di questa impostazione, la dichiarazione IVA riportante un debito d'imposta costituirebbe titolo idoneo alla riscossione del credito tributario e, quindi, documento sufficiente per chiedere e ottenere l'ammissione al passivo fallimentare dell'imposta non versata - ma non degli interessi e delle sanzioni - purché il curatore non contesti, in sede di formazione dello stato passivo, il merito della pretesa tributaria (29).

La sentenza n. 13242/2011, peraltro, reitera un ammonimento al curatore già espresso in precedenti pronunce, ricordandogli il dovere di valutare in modo consapevole e avvertito la domanda del Fisco e diffidandolo sia dal proporre eccezioni dilatorie e abusive, sia dal proporre impugnazioni ex art. 98 l.fall. contro l'ammissione del credito in mancanza di serie e fondate ragioni per opporsi alla pretesa erariale (30).

Il caso esaminato dalla Corte nell'ordinanza interlocutoria n. 14116 del 27 giugno 2011 è, invece, più articolato. Anche questa controversia è generata dalla domanda di insinuazione al passivo fallimentare proposta dall'Amministrazione finanziaria in assenza di iscrizione a ruolo e, per questo, rigettata sia dal Tribunale fallimentare di Napoli sia dalla Corte d'Appello partenopea. Tuttavia, nelle difese dell'Erario la definitività della pretesa tributaria, sulla base della quale viene chiesta l'ammissione non deriva, come nella precedente pronuncia, dall'acquiescenza del curatore al credito del Fisco evidenziato nella dichiarazione IVA ma, piuttosto, dal passaggio in giudicato della sentenza di condanna del contribuente avanti alla competente Commissione tributaria.

Pur riscontrando un'evidente analogia con la fattispecie precedente, la Cassazione non conclude a favore dell'ammissione in assenza di iscrizione a ruolo. In ragione di articolate considerazioni dubitative

- che si condividono e di cui si darà conto tra poco - la Suprema Corte si astiene dalla decisione e sollecita una pronuncia delle Sezioni Unite sulla corretta configurazione giuridica della fattispecie esaminata.

Effettivamente il prevalente orientamento della Corte di Cassazione, adottato nella sentenza n. 13242/11 e richiamato nell'ordinanza interlocutoria n. 14116/11, solleva, a parere di chi scrive, numerose perplessità.

In estrema sintesi, la ricostruzione giuridica della Corte si fonda sul presupposto che la dichiarazione IVA, se non rettificata dall'Amministrazione finanziaria o dal contribuente, costituisca, per se sola, valido titolo per la riscossione dell'imposta e, pertanto, per l'istanza di ammissione al passivo fallimentare (31). Non trattandosi, peraltro di titolo autonomamente impugnabile dal curatore, il credito tributario così insinuato non potrà essere ammesso al passivo con riserva, seguendo la regola prevista dall'art. 88, primo comma, D.P.R. n. 602/1973, ma do-

Note:

(segue nota 28)

cartella di pagamento da parte dell'Agente della riscossione: è pacifico, infatti, che se la cartella esattoriale da qua è stata preceduta da atti di accertamento ritualmente notificati al curatore (ovvero, anteriormente all'apertura del fallimento, al debitore *in bonis*), le eccezioni del curatore (o del contribuente *in bonis*) potranno riguardare esclusivamente i vizi propri della cartella quale atto di riscossione del tributo e non già questioni di merito o di diritto emerse nella fase accertativa, ove non più rilevabili per definitività dell'atto di accertamento non impugnato nei termini o, per i casi impugnati, per passaggio in giudicato della sentenza. La notifica della cartella di pagamento, pertanto, potrà rappresentare il meccanismo di innesco della contestazione della pretesa del Fisco solo in limitate fattispecie impositive previste dalla normativa tributaria, mentre nella maggior parte dei casi essa rappresenterà soltanto un atto (necessario) della procedura di riscossione del tributo a fronte di una pretesa erariale altrimenti definita nel merito.

(29) Quest'interpretazione della Corte di Cassazione vanta numerosi precedenti: cfr., tra le altre, Cass. 14 luglio 2004, n. 13027, in questa *Rivista*, 2005, 631, con commento di A. Stesuri, *Avviso di pagamento su dichiarazione IVA ed idoneità del titolo*, *ivi*, 634 ss.; Cass. 20 luglio 2007, n. 16120, in *Corr. Trib.*, 2007, 3352 ss. con commento di S.A. Zenati; Cass. S.U. 5 marzo 2009, n. 5165, *ivi*, 2009, 1555 ss.

Per una rassegna ragionata dell'orientamento della Suprema Corte su questo tema, cfr. C. Tabellini, *Credito tributario per IVA: limiti del potere giurisdizionale del giudice fallimentare*, cit., 1452 ss.

(30) Così Cass., sez. un., 5 marzo 2009, n. 5165, cit. e Cass. 20 luglio 2007, n. 16120, cit.

(31) Cfr. Cass. 16 giugno 2010, n. 14579, in *Giust. civ.*, 2010, 2157; Cass., sez. un., 5 marzo 2009, n. 5165, cit.; Cass. 20 luglio 2007, n. 16120, cit., 3355; Cass. 10 febbraio 2006, n. 2994, in *Giust. civ.*, 2007, 1493; Cass. 14 luglio 2004, n. 13027, cit. Il medesimo orientamento ha trovato accoglimento anche tra la giurisprudenza di merito: cfr. Trib. Reggio Calabria, 13 marzo 2007, cit., 1339.

vrà essere ammesso al passivo in via ordinaria in assenza di contestazioni da parte della curatela. Qualora, invece, il curatore deduca in quella sede un fatto modificativo o estintivo della pretesa fiscale o ne contesti l'esistenza o la quantificazione, il credito dovrà essere escluso dallo stato passivo per difetto di iscrizione a ruolo e mancanza di notifica della cartella esattoriale.

La prima osservazione critica riguarda l'attribuzione, alla dichiarazione IVA non rettificata, della qualifica di titolo idoneo alla riscossione dell'imposta. Com'è noto, le imposte a debito risultanti dalle dichiarazioni annuali vengono liquidate dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (per le imposte dirette) e dell'art. 54-bis D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (per l'IVA), avvalendosi di procedure automatizzate e senza la necessità di ulteriori atti di accertamento. Le imposte così liquidate, unitamente a interessi e sanzioni, vengono quindi iscritte a ruolo a titolo definitivo ai sensi del combinato disposto dell'art. 14, lett. a), D.P.R. n. 602/1973, e dell'art. 60, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972: l'Agente della riscossione, quindi, provvede ad emettere la relativa cartella di pagamento e a notificarla al contribuente. Sulla base di questa ricostruzione, appare evidente che la dichiarazione annuale d'imposta è, ai sensi della normativa appena richiamata, titolo idoneo per l'iscrizione a ruolo di imposte e accessori, ma non altrettanto idoneo a consentire la diretta riscossione del tributo, essendo quest'ultima indeliberabilmente connessa all'iscrizione a ruolo del credito erariale e al suo affidamento all'Agente della riscossione.

Senza l'iscrizione a ruolo del credito liquidato ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 o 54-bis, D.P.R. n. 633/72, pertanto, nessuna attività di riscossione coattiva è ipotizzabile nei confronti di un contribuente in bonis, né appare legittima a parere di chi scrive la pretesa dell'Agenzia delle Entrate di vedere così ammesso il credito tributario al passivo fallimentare (32).

Appare, inoltre, incoerente il richiamo della Corte alla lealtà processuale da parte del curatore fallimentare, il quale dovrebbe astenersi dall'opporvi all'ammissione del credito tributario non iscritto a ruolo qualora non intenda contestarne l'an o il quantum. Prescindendo dall'ovvia considerazione che il curatore dovrebbe astenersi da comportamenti ingiustificatamente dilatori o abusivi con riguardo a tutti i creditori concorsuali, e non soltanto nei confronti del Fisco, non v'è dubbio che le valutazioni sul merito della pretesa tributaria siano preclu-

se al curatore in sede di formazione degli elenchi dello stato passivo: come già si è ampiamente evidenziato in precedenza, al curatore spettano esclusivamente eccezioni relative all'esistenza del titolo, all'opponibilità del credito alla procedura e alla sussistenza dei privilegi richiesti; qualora sul credito insinuato sia pendente un giudizio avanti alla Commissione tributaria o siano pendenti i termini per la proposizione del ricorso, il curatore dovrà segnalarlo al giudice delegato il quale disporrà l'ammissione del credito con riserva ai sensi dell'art. 88, primo comma, D.P.R. n. 602/73.

Non si vede perché, quindi, nella fattispecie in esame il curatore debba essere onerato di esprimere un giudizio di merito - che, in quella sede, non gli spetta - e che dalla mancata contestazione del medesimo venga fatta discendere una sanatoria dell'assenza del ruolo e della notificazione della cartella esattoriale, laddove questi adempimenti rappresentano pacificamente da un lato un onere per l'Erario a fronte di una potestà impositiva assente nella totalità degli altri creditori concorsuali di diritto privato, e dall'altro lato strumenti normativamente codificati di riscossione delle imposte, autonomamente impugnabili per vizi loro propri.

Diverso è il caso esaminato nell'ordinanza n. 14116/11: la pretesa del Fisco risulta qui definita

Nota:

(32) È necessario evidenziare come parte della giurisprudenza precedentemente richiamata faccia discendere la possibilità di un'istanza di ammissione del credito IVA dall'avvenuta emissione dell'avviso di pagamento ex art. 60, sesto comma, D.P.R. n. 633/72 (c.d. "avviso bonario") con il quale il contribuente viene invitato a versare, spontaneamente, le imposte risultanti dalla dichiarazione IVA annuale maggiorate di interessi e di sanzioni, sul presupposto che tale avviso costituisca documento sufficiente, costituendo prova dell'esistenza dell'obbligazione e del suo preciso ammontare (così Cass. 14 luglio 2004, n. 13027, cit.; Cass. 20 luglio 2007, n. 16120, cit.; Cass., sez. un., 4 marzo 2009, n. 5165, cit.). A parere di chi scrive, l'invito al versamento ex art. 60, sesto comma, D.P.R. n. 633/72 rappresenta tutt'al più un atto deflattivo del contenzioso tributario, agevolando l'adempimento spontaneo del contribuente, ma non può in alcun modo surrogare l'iscrizione a ruolo (di cui è atto prodromico) né, tanto meno, la successiva cartella di pagamento emessa dall'Agente della riscossione, che il contribuente potrà comunque impugnare: cfr. M. Mauro, *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito IVA*, cit., 1553 e L. Dal Federico, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*, cit., 11. Che l'avviso di pagamento non sia titolo idoneo a sostituire il ruolo quale titolo giustificativo dell'ammissione al passivo fallimentare è, peraltro, ammesso dalla stessa Cassazione la quale, nei medesimi provvedimenti, afferma espressamente che eventuali contestazioni nel merito da parte del curatore comporterebbero la radicale esclusione del credito dallo stato passivo per difetto di iscrizione a ruolo e di notifica della cartella esattoriale. Sull'inidoneità di atti diversi dal ruolo a consentire l'ammissione del credito tributario al passivo fallimentare, cfr. anche Cass. 16 giugno 2010, n. 14579, in questa Rivista, 2011, 116.

dal passaggio in giudicato della sentenza della Commissione tributaria. La stessa Corte, peraltro, ha rilevato l'evidente analogia di condizione giuridica con la fattispecie precedentemente descritta, posto che anche in questo caso l'Amministrazione finanziaria ha omesso di completare l'iter previsto dalla normativa tributaria, non iscrivendo il credito a ruolo ai sensi dell'art. 14, lett. b), D.P.R. n. 602/1973 e disattendendo, pertanto, l'applicazione dell'art. 87, secondo comma, D.P.R. n. 602/1973 che, lo si ripete, contempla l'iscrizione delle somme a ruolo quale indispensabile strumento per la loro riscossione coattiva attraverso l'insinuazione al passivo fallimentare.

Un ulteriore rilevante elemento di criticità di entrambe le fattispecie esaminate dalla Suprema Corte riguarda la legittimazione dell'Agenzia delle Entrate alla presentazione della domanda di ammissione allo stato passivo. Ciò, per l'evidente contrasto l'art. 87, secondo comma, D.P.R. n. 602/73 che prevede espressamente che l'istanza ex art. 93 l.fall. sia di (esclusiva) competenza dell'Agente della riscossione, sulla base del ruolo e per conto dell'Agenzia delle Entrate. Coerentemente con questa sicura impostazione, la legge prevede altresì che l'attività di riscossione coattiva delle imposte sia normativamente indirizzata attraverso l'iscrizione nei ruoli (artt. 1 e 10 ss., D.P.R. n. 602/1973), e che con la formazione dei ruoli e la loro trasmissione all'Agente della riscossione, quest'ultimo sia il soggetto legittimato a procedere alla riscossione coattiva dei crediti (art. 45 ss., D.P.R. n. 602/1973).

La riscossione dei crediti tributari, pertanto, è assoggettata a regole procedimentali tipiche, alle quali anche l'ammissione al passivo fallimentare non si dovrebbe sottrarre, e che stabiliscono in modo inequivoco e cogente che (a) la riscossione coattiva è di competenza dell'Agente, e che (b) l'imposta diviene esigibile solo con l'iscrizione al ruolo, in assenza della quale nessuna attività di riscossione coattiva è percorribile. Consentire la richiesta di ammissione di crediti tributari al passivo fallimentare in assenza di iscrizione al ruolo e su iniziativa diretta dell'Agenzia delle Entrate significherebbe, quindi, stravolgere la logica procedimentale che prevede un'ordinata sequenza di atti accertativi, di competenza degli Uffici finanziari, e atti di riscossione, di competenza dell'Agente, al quale la normativa tributaria devolve, ai sensi dell'art. 87, D.P.R. n. 602/73, la gestione del credito tributario in sede fallimentare (33).

È in ragione di queste considerazioni, pertanto, che con l'ordinanza interlocutoria n. 14116/11 la Corte

ha opportunamente caldeggiato una pronuncia delle Sezioni Unite al fine di (re)indirizzare l'orientamento della Cassazione, affinché anche la fattispecie valutata nella sentenza n. 13242/11 possa in futuro essere (ri)considerata superando le perplessità sopra riportate.

5. Effetti sulla disciplina fallimentare del nuovo accertamento esecutivo

Nel tentativo di perseguire una maggiore celerità ed efficacia nel sistema di recupero coattivo delle imposte, con la normativa contenuta nell'art. 29 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 il legislatore ha riformato in modo radicale il sistema di accertamento e di riscossione delle imposte, che è ora caratterizzato dal venir meno del ruolo e della cartella di pagamento, sostituiti dall'affidamento del credito tributario all'Agente della riscossione.

Va segnalato, peraltro, che la nuova normativa riguarda soltanto gli atti di accertamento emessi a partire dal primo ottobre 2011 riguardanti imposte sui redditi, IRAP e IVA (oltre ad accessori) relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e seguenti, mentre per gli accertamenti relativi a fattispecie diverse da quelle qui elencate continuerà ad applicarsi il regime accertativo fondato sulla sequenza di avviso di accertamento, ruolo e riscossione tramite Agente.

Il nuovo sistema si fonda sui c.d. "accertamenti esecutivi" (34), ossia su atti di accertamento già muniti di formula esecutiva e di intimazione di pagamento entro i termini per la proposizione del ricorso avanti alla competente Commissione tributaria, i quali dovrebbero essere idonei - in assenza di impugnazione - a consentire direttamente l'escussione forzata del credito da parte del soggetto preposto alla sua riscossione.

L'affidamento del credito all'Agente sarà attivato non più tramite iscrizione a ruolo ma mediante flussi telematici giornalieri che conterranno i dati identificativi del contribuente e gli elementi necessari per l'individuazione del credito da riscuotere. Dopo la notifica dell'avviso di accertamento, le pretese tributarie e le intimazioni di pagamento saranno

Note:

(33) Così L. Del Federico, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*, cit., 15.

(34) Per un'approfondita disamina della disciplina dei nuovi "accertamenti esecutivi" e delle conseguenze sul sistema dei ruoli, cfr. A. Cissello, *Accertamenti esecutivi*, in AA.VV., *Accertamenti esecutivi e riscossione dei tributi*, Torino, 2011, 63 ss.

portate a conoscenza del contribuente non più mediante la notifica della cartella di pagamento ma, piuttosto, mediante lettere raccomandate con avviso di ricevimento. In caso di proposizione del ricorso, il contribuente dovrà provvedere al pagamento parziale dell'imposta accertata, a titolo provvisorio, secondo quanto previsto dall'art. 15, D.P.R. n. 602/73, mentre la mancata o intempestiva impugnazione dell'avviso di accertamento ne comporterà la sua definitività, con conseguente obbligo del contribuente di provvedere all'immediato pagamento, pena l'affidamento del credito all'Agente della riscossione per il suo recupero coattivo.

In assenza di una consolidata prassi operativa e, soprattutto, in mancanza di un'adeguata normativa di raccordo, non è agevole formulare considerazioni in merito all'incidenza della nuova disciplina degli accertamenti esecutivi sul procedimento di insinuazione al passivo fallimentare dell'Erario.

Posto che la formulazione dell'art. 87, secondo comma, D.P.R. n. 602/73 non è stata modificata, sarà

necessaria un'attività ermeneutica non agevole per determinare, in assenza del ruolo, quale sia, tra gli atti che saranno formati nelle varie fasi del procedimento di accertamento e riscossione, il titolo idoneo a supportare l'istanza di ammissione allo stato passivo da parte dell'Agente della riscossione: l'avviso di accertamento divenuto esecutivo, o richieste di pagamento contenute in lettere raccomandate con avviso di ricevimento, o la sentenza del giudice tributario passato in giudicato, oppure un prospetto riepilogativo autocertificato dall'Agente stesso.

Appare indispensabile e urgente, pertanto, un intervento del legislatore al fine di dipanare un'obiettivo incertezza che rischia di generare, nell'immediato futuro e in attesa di un consolidato orientamento giurisprudenziale, una dannosa eterogeneità tra le decisioni dei singoli giudici fallimentari chiamati a decidere su una fattispecie - quella dell'insinuazione al passivo di crediti tributari - normalmente presente in tutti i fallimenti dichiarati dai tribunali italiani.

LIBRI

Collana: **Itinera - Guide giuridiche**

Compravendita immobiliare

A cura di **Mariagrazia Monegat e Augusto Ciria**

Il volume tratta con un approccio **sistemico** e un taglio **assertivo e multidisciplinare** tutti gli aspetti relativi all'istituto della compravendita immobiliare. Partendo dalle trattative precontrattuali l'opera fornisce **risposte e soluzioni immediate, sotto il profilo sostanziale, processuale e fiscale** a tutte le problematiche inerenti la proposta d'acquisto, il contratto preliminare, il recesso e la risoluzione del preliminare. Particolare attenzione è inoltre dedicata all'acquisto in condominio, all'asta, all'acquisto di immobile occupato e in comunione.

Il volume tiene conto di tutte le novità legislative e giurisprudenziali più recenti, fra le quali:

- d.l. n. 78/2010, convertito con modificazioni in legge n. 122/2010 (c.d. Manovra economica 2010) in tema di riforma del Catasto, nuovi adempimenti previsti per gli atti pubblici e scritture private autenticate; nuove modalità di consultazione telematica dei dati cata-

stali e la Segnalazione certificata di inizio attività (c.d. SCIA);

- d.lgs. n. 110/2010 relativo agli atti notarili in formato elettronico;

- d.l. n. 40/2010, convertito, con modificazioni, in legge n. 73/2010, in materia di semplificazione delle procedure edilizie.

Arricchiscono e completano l'opera "**Casse history**", **clausole contrattuali**, citazioni giurisprudenziali e un dettagliato **Indice analitico**.

1^a edizione
Ipsoa 2010, euro 55,00

Per informazioni e acquisti

- **Servizio Informazioni Commerciali**
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agente Ipsoa di zona** (www.ipsoa.it/agenzie)
- <http://shop.wki.it/ipsoa>

