

## ISTANZA DI AMMISSIONE AL PASSIVO FALLIMENTARE SULLA SCORTA DELLA SOLA DICHIARAZIONE TRIBUTARIA

GENNARO DI GENNARO

**Sommario:** 1. L'insinuazione al passivo; 2. Il deposito della sentenza dichiarativa rispetto alla data di formazione del ruolo; 3. Sentenza dichiarativa di fallimento depositata prima della formazione del ruolo; 4. Ruolo formato prima della dichiarazione di fallimento; 5. Conseguenze derivanti dalla contestazione del credito tributario.

### 1. L'insinuazione al passivo

Le disposizioni dettate in tema di insinuazione al passivo fallimentare si applicano anche agli enti impositori, con la conseguenza che ove l'Amministrazione creditrice ometta di insinuarsi, seppure tardivamente, alla procedura concorsuale, non potrà considerarsi attivamente legittimata a partecipare alla divisione di quanto conseguito dalla vendita dei beni del fallito.<sup>1</sup>

Sorge, quindi, sin d'ora, il problema di stabilire se in materia tributaria l'ente impositore possa insinuarsi senza dover ricorrere alla formazione del ruolo<sup>2</sup> ma avvalendosi della sola dichiarazione

---

<sup>1</sup> Più approfonditamente, in tema di insinuazione al passivo dei crediti vantati dall'ente impositore, v. A. GUIOTTO, *Vecchi orientamenti e nuove criticità nell'accertamento fallimentare dei crediti tributari*, in *Il Fallimento* n. 12/2011, pag. 1418 e segg.; F. PAPARELLA, *L'ammissione al passivo fallimentare dei crediti fiscali a seguito della soppressione del ruolo*, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 6/2011, Parte prima, pagg. 1193 e segg.. L'Autore osserva, acutamente, (pag. 1197) che “ *Dal punto di vista procedimentale, quindi, l'Erario non gode di particolari prerogative in quanto l'interesse alla rapida e sicura riscossione dei tributi è subordinato alle regole di accertamento concorsuali ed al principio generale della par condicio creditorum* “; L. DEL FEDERICO, *Profili di specialità ed evoluzione giurisprudenziale nella verifica fallimentare dei crediti tributari*, in *Il Fallimento* n. 12/2009, pagg. 1369 e segg..

<sup>2</sup> L'art. 10 del D.P.R. n. 602/73, rubricato “ *Definizioni* “, definisce il ruolo come “ *l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario* “.

fiscale presentata dal contribuente dalla quale emerga il debito del medesimo, ovvero l'obbligazione tributaria.

Dovrà trattarsi di un debito mai estinto o solo parzialmente estinto dal soggetto passivo del rapporto obbligatorio<sup>3</sup>.

Rileva da subito osservare che, ad avviso di chi scrive, l'Agenzia delle Entrate non sarebbe il solo ente legittimato a insinuarsi al fallimento senza doverne affidare la riscossione al Concessionario.

A titolo esemplificativo, è possibile, per i tributi locali (si pensi, ad esempio, alla vecchia ICI, all'attuale IMU, alla TARSU, TIA e via dicendo), che un Comune, o una società mista dallo stesso partecipata e deputata all'esercizio dell'attività riscossiva, faccia valere il proprio credito tributario utilizzando documenti provenienti dal contribuente e attestanti l'esistenza del rapporto giuridico d'imposta.

E', quindi, possibile che si produca, in sede di insinuazione al passivo, la dichiarazione ICI debitamente presentata e sottoscritta dall'imprenditore poi fallito, o, in caso di impresa societaria, dal suo legale rappresentante<sup>4</sup>.

Ancora, non è da escludere l'ipotesi in cui l'ente comunale produca, a sostegno della propria situazione di vantaggio, la "denuncia" originaria, o, se successiva, la "denuncia" di variazione, presentata dal contribuente ai fini TARSU o ai fini TIA.

L'osservazione che precede ha, com'è agevole dedurre, lo scopo di prospettare la legittimazione attiva di qualsiasi ente impositore (comprendendovi il Comune, la Regione, la Provincia e qualsiasi altro ente dotato di *ius impositionis*) in ordine al diritto di "affacciarsi" direttamente alla procedura fallimentare, dimostrando la correlazione esistente tra il diritto di credito che si intende preservare e il documento proveniente dal contribuente, poi fallito, probante l'esistenza di un rapporto giuridico.

Ci si domanda, dunque, se l'Amministrazione finanziaria,

---

<sup>3</sup> In generale, in tema di obbligazione tributaria, v. M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

Sull'obbligazione tributaria "come obbligazione legale", v. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2006, pag. 117.

<sup>4</sup> Giova precisare che con l'art. 1, comma 174, con la legge finanziaria n. 296/2006, è venuto meno l'obbligo dichiarativo in materia di I.C.I..

In particolare, "A decorrere dall'anno 2007, è soppresso l'obbligo di presentazione della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), di cui all'art. 10, comma 4, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, ovvero della comunicazione prevista dall'art. 59, comma 1, lettera l), n. 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446".

nonchè ogni altro ente impositore, possano, senza dover preventivamente formare il ruolo e trasmetterlo al Concessionario della riscossione per la notifica della cartella di pagamento, insinuarsi direttamente al fallimento dimostrando l'esistenza di un credito attraverso le risultanze della dichiarazione tributaria o di altro documento rilevante ai fini fiscali, proveniente dal debitore<sup>5</sup>.

Invero, sulla natura della dichiarazione tributaria la dottrina ha elaborato diverse ed interessanti tesi<sup>6</sup>.

Quella, comunque, che ha registrato maggiore adesione, sostiene che si tratti di un atto unilaterale a rilievo bilaterale, nel senso che la dichiarazione tributaria è redatta dal contribuente il quale, attraverso l'istituto dell'autoimposizione, liquida i tributi dovuti in ragione dei dati in essa indicati e la trasmette all'Amministrazione finanziaria.<sup>7</sup>

Non è sufficiente, dunque, che il contribuente rediga la

---

<sup>5</sup> In merito all'orientamento giurisprudenziale sviluppatosi intorno alla non necessaria formazione del ruolo ai fini della proposizione dell'istanza di ammissione allo stato passivo, potendo, quindi, ben essere utilizzato un titolo diverso dall'anzidetto ruolo, si rinvia, per un utile e puntuale approfondimento, a L. DEL FEDERICO, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*, pagg. 9-11, in *Working papers 2010*, n. 5/2010, del Dipartimento Scienze Giuridiche e Sociali dell'Università di Chieti, reperibile in <http://www.unich.it>.

<sup>6</sup> Sulla "Natura e funzione giuridica della dichiarazione", si rinvia a N. D'AMATI – C. COCO – A. URICCHIO, *Sistema istituzionale del Diritto tributario*, Bari, 2010, pag. 276 e segg.; F. G. PERRONE, *L'emendabilità della dichiarazione di successione*, in AA.VV., *Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto*, Bari, 2011, pagg. 446 – 449.

In generale, v. M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008.

Recentemente la giurisprudenza di merito ha statuito che "Le dichiarazioni fiscali non sono atti negoziali o dispositivi né costituiscono titolo dell'obbligazione tributaria, ma sono dichiarazioni di scienza (...)" (Commissione Tributaria Provinciale di Bologna, Sez. I, sentenza n. 144 del 15/11/2011, in *Boll. Trib.* n. 9/2012, pagg. 714 – 715, con nota di C. CIPOLLINI, pag. 715 e segg.; in tal senso, quale dichiarazione di scienza e non di volontà della dichiarazione tributaria, si è pronunciata anche la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, Sez. 19, sentenza n. 124/19/10 del 27/10/2010, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Lombardia*, 2010 – 2011, pag. 86).

Sulla natura della dichiarazione dei redditi, quale esternazione di scienza e di giudizio, v. Cassazione, sentenza n. 7294 dell'11/05/2012, in *il fisco* n. 21/2012, fascicolo n. 2, *Rassegna giurisprudenza*, pag. 3364.

<sup>7</sup> N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Corso di Diritto Tributario*, Padova, 2008, pag. 182, ove si legge che "La dichiarazione dei redditi è un negozio giuridico unilaterale: l'obbligazione tributaria non deriva, pertanto, da un preteso effetto costitutivo dell'atto, ma è la naturale conseguenza dell'assetto normativo della fattispecie tributaria, dettato dal singolo nell'esercizio d'una attività giuridica svolta secondo la tipicità dello schema stabilito dal legislatore".

dichiarazione de qua ma è necessario che essa sia correttamente inviata, telematicamente, data la sua natura bilaterale e ricettizia.<sup>8</sup>

## 2. Il deposito della sentenza dichiarativa rispetto alla data di formazione del ruolo

Qualora il contribuente non adempia all'obbligazione tributaria emersa in sede di autoliquidazione dei tributi, pur avendo presentato la dichiarazione fiscale entro i termini di legge, l'ente creditore procederà alla formazione del ruolo secondo quanto prescritto dalle disposizioni dettate in tema di riscossione, ferma restando, nei casi espressamente previsti, la preventiva notifica dell'avviso bonario che invita al pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni con coeva riduzione delle sanzioni amministrative.<sup>9</sup>

Potrà essere formato un ruolo ordinario, o, qualora ne ricorrano i

---

<sup>8</sup> Sul carattere ricettizio della dichiarazione tributaria, v. G. GIAMPICCOLO, *La dichiarazione recettizia*, Milano, 1959, pag. 43 e segg..

L'invio telematico della dichiarazione tributaria è espressamente disciplinato dall'art. 3 del D.P.R. n. 322/98. Le disposizioni dettate in materia stabiliscono i casi in cui la dichiarazione dei redditi ( c.d. modello Unico ) può essere presentata in formato cartaceo, presso gli uffici postali, senza dover far ricorso all'invio telematico.

Si rinvia, al riguardo, a *UNICO Persone fisiche 2012, fascicolo 1, Istruzioni per la compilazione*, pagg. 5 e segg..

<sup>9</sup> Sulla giurisprudenza favorevole all'impugnazione degli avvisi bonari, intesi quali atti amministrativi consacranti una pretesa impositiva ben definita e formulata, v. A. IORIO – S. MECCA, *Ultimi orientamenti giurisprudenziali sulle <comunicazioni bonarie>*, in *Corriere Tributario* n. 31/2012, pag. 3422 e segg..

Giova, al riguardo, osservare che costituisce ormai principio consolidato, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, quello secondo cui sono impugnabili innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale anche provvedimenti diversi da quelli elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92.

La Suprema Corte, al riguardo, ammettendo l'impugnazione del preavviso di fermo, ha affermato che “ *costituisce ius receptum nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale l'elencazione contenuta nell'art. 19, D. Lgs. n. 546/1992 non rappresenta ulteriormente un numerus clausus in quanto deve ritenersi impugnabile avanti alla giurisdizione tributaria ogni atto, indipendentemente dalla forma o denominazione, che rechi una pretesa nei confronti del destinatario deducendo la sussistenza di un rapporto giuridico d'imposta suscettibile pertanto di far insorgere nel destinatario l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. spiegando le proprie difese innanzi al giudice naturale* “ ( Cassaz., SS.UU., sentenza n. 10672 dell'11/05/2009, segnalata da F. D'AYALA VALVA, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, Bari, 2010, pag. 9; in senso conforme, anche Cassazione, Sez. V, sentenza n. 17202 del 23/07/2009 ).

prescritti presupposti, un ruolo straordinario<sup>10</sup>.

In tema di ruolo straordinario, la giurisprudenza di legittimità ha affermato che la dichiarazione di fallimento, costituendo ipotesi di evidente pericolo della riscossione, legittima l'iscrizione della pretesa tributaria nel ruolo straordinario.

Per la Suprema Corte, dunque, "la dichiarazione di fallimento non può da sola rappresentare una piena garanzia della pretesa tributaria, posto che la relativa procedura dà luogo al concorso del credito vantato dall'Amministrazione finanziaria con gli altri crediti nei confronti del fallito e che il ruolo straordinario costituisce un utile strumento per incidere immediatamente sulla formazione dello stato passivo e dei relativi privilegi".<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Il ruolo straordinario è disciplinato dall'art. 15-bis del D.P.R. n. 602/73, in virtù del quale "nei casi di pericolo nella riscossione sono iscritti per l'intero importo la somma dovuta a titolo di tributo, interessi e sanzioni". La giurisprudenza, invero, in non poche circostanze ha statuito che l'iscrizione nel ruolo straordinario deve essere motivata, con la conseguenza che ove manchi la puntuale indicazione delle ragioni che hanno determinato l'iscrizione nel ruolo in parola, l'atto impositivo dovrà considerarsi illegittimo per violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

La Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, Sez. I, con sentenza n. 65 del 26/04/2010, ha statuito che "La sussistenza di un fondato pericolo per la riscossione rappresenta un valido presupposto per l'emissione di un ruolo straordinario da parte dell'Amministrazione la quale avrà l'onere di motivare, nella cartella di pagamento, il riferimento al predetto pericolo, valutando gli atti dispositivi del patrimonio nonché la rilevanza rispetto all'ammontare del credito erariale" (decisione reperibile in Banca Dati De Jure).

Sulla invalidità della cartella di pagamento che non rechi le ragioni fondanti la formazione del ruolo straordinario, ovvero il pericolo per la riscossione, v. anche Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, Sez. III, 7/09/2011, n. 263, in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 4/2012, p. 355 e segg., con commento di A. FABRI, *Il ruolo straordinario e l'obbligo di motivazione*, pag. 359 e segg.; Commissione Tributaria Provinciale di Roma, sentenza n. 212/12/12 del 16/04/2012, in *il fisco* n. 21/2012, fascicolo n. 2, *Rassegna giurisprudenza*, pag. 3363; Commissione Tributaria Regionale Lombardia, sentenza n. 57/1/2012, in *Il Sole 24 Ore* del 25/06/2012, *Norme e Tributi*, pag. 5, F. FALCONE, *Il ruolo straordinario va motivato*.

<sup>11</sup> Cassazione, sentenza n. 242 del 9/01/2009, in *FiscoOggi*, Rivista telematica dell'Agenzia delle Entrate, <http://www.fiscooggi.it>, con commento di F. LA FACE, *Il ruolo straordinario è d'obbligo se c'è aria di periculum in mora*, pubblicato il 12/02/2009 in *Giurisprudenza*.

La decisione, invero, si inserisce in un ricco e ormai consolidato filone giurisprudenziale di legittimità.

Il Giudice di legittimità, infatti, già con la decisione n. 12887 del 1/06/2007, avevano ritenuto legittimo l'operato dell'ente impositore che, a seguito della dichiarazione di fallimento, aveva ravvisato nella dichiarazione di apertura della procedura concorsuale il pericolo di riscossione.

La formazione del ruolo<sup>12</sup>, nella sequela procedimentale, costituisce un atto presupposto e necessariamente prodromico alla notifica della cartella di pagamento<sup>13</sup>.

Quest'ultima, infatti, è adottata dal Concessionario del servizio di riscossione entro termini perentori che variano a seconda della tipologia di controllo fiscale sotteso alla sua emanazione e a seconda del fatto che l'accertamento sia, o meno, definitivo<sup>14</sup>.

Mentre nessun problema sorge allorché il debitore è stato dichiarato fallito dopo la notifica della cartella di pagamento, poiché in tal caso il Concessionario del servizio di riscossione è legittimato<sup>15</sup> a insinuarsi al passivo fallimentare sulla base del ruolo e producendo la cartella di pagamento debitamente e correttamente notificata, diversa, invece, appare l'ipotesi in cui la dichiarazione di fallimento ha luogo prima della formazione del ruolo, o, ancora, dopo la sua formazione ma prima che esso sia inviato al

---

In particolare, “ *Il fallimento del contribuente è circostanza che integra di per sé il requisito del “periculum in mora” richiesto per l’iscrizione delle imposte nel ruolo straordinario* “ ( Cassaz. civ., Sez. Trib., sentenza n. 12887/ 2007, in Banca Dati *De Jure*; conformemente, anche Cassaz. civ., Sez. Trib., sentenza n. 6138 del 27/04/2002, in Banca Dati *De Jure*).

Al riguardo, v. F. LA FACE, *Ruolo straordinario per il fallito*, in *FiscoOggi*, Rivista telematica dell’Agenzia delle Entrate, <http://www.fiscooggi.it>, pubblicato il 16/08/2007 in *Giurisprudenza*.

<sup>12</sup> Ai sensi dell’art. 12, comma primo, del D.P.R. n. 602/73, rubricato “ *Formazione e contenuto dei ruoli* “, “ *L’ufficio competente forma ruoli distinti per ciascuno degli ambiti territoriali in cui i concessionari operano. In ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell’ambito territoriale cui il ruolo si riferisce* “.

<sup>13</sup> Sulla invalidità della notifica della cartella di pagamento inviata a cura dell’Agente della riscossione a mezzo del servizio postale all’ente cancellato dal registro delle imprese, sia consentito rinviare a G. DI GENNARO, *La notifica della cartella di pagamento a mezzo del servizio postale all’ente cancellato dal registro delle imprese*, in <http://www.diritto.it> ISSN 1127-8579.

<sup>14</sup> L’art. 25 del D.P.R. n. 602/73, rubricato “ *Cartella di pagamento*”, stabilisce i termini entro i quali, a pena di decadenza, il concessionario è tenuto a notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o, eventualmente, al coobbligato.

<sup>15</sup> L’art. 87 del D.P.R. n. 602/73 stabilisce che “ *Il concessionario può, per conto dell’Agenzia delle entrate, presentare il ricorso di cui all’art. 6 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*”.

*Se il debitore, a seguito del ricorso di cui al comma I o su iniziativa di altri creditori, è dichiarato fallito, ovvero sottoposto a liquidazione coatta amministrativa, il concessionario chiede, sulla base del ruolo, per conto dell’Agenzia delle entrate l’ammissione al passivo della procedura* “.

Concessionario della riscossione<sup>16</sup>.

### 3. Sentenza dichiarativa di fallimento depositata prima della formazione del ruolo

Si consideri, per prima, l'ipotesi alquanto ricorrente in cui la sentenza dichiarativa di fallimento venga depositata prima che l'ente impositore abbia formato il ruolo.

In tal caso, ad avviso di chi scrive e conformemente a un recente e condivisibile orientamento giurisprudenziale di legittimità, l'Amministrazione ben potrebbe presentare motu proprio la domanda di insinuazione al passivo, avvalendosi della sola dichiarazione tributaria presentata dall'impresa fallita senza dover attivare la procedura di formazione del ruolo nonché la successiva notifica della cartella di pagamento a cura dell' Agente della riscossione<sup>17</sup>.

Invero, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha recentemente affermato che l'Amministrazione finanziaria, titolare del credito tributario, è attivamente legittimata a insinuarsi al passivo fallimentare senza doversi necessariamente servire del ruolo, ben potendo, così, utilizzare “ un titolo di diverso tenore “<sup>18</sup>.

In particolare, sono stati pronunciati i seguenti principi di diritto “1) La legittimazione del concessionario a far valere il credito tributario nell'ambito della procedura fallimentare non esclude la legittimazione dell'Amministrazione finanziaria, che conserva la titolarità del credito azionato; 2) la domanda di ammissione al passivo di un fallimento avente ad oggetto un credito di natura

---

<sup>16</sup> Il ruolo, una volta dichiarato esecutivo con sottoscrizione apposta dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato, viene consegnato all'Agente della riscossione secondo quanto prescritto dall'art. 24 del D.P.R. n. 602/73.

<sup>17</sup> Sulla possibilità di insinuarsi al fallimento senza dover procedere alla formazione del ruolo ma sulla scorta di documenti diversi, rappresentativi del credito tributario, v. Cassazione, SS.UU., sentenza n. 4126 del 15/03/2012, Presidente: Preden; Relatore: Piccininni; in *GT- Riv. giur. trib.* n. 7/2012, pag. e segg.

<sup>18</sup> Per un utile e puntuale approfondimento, si rinvia a M. MONTANARI, *Il nuovo verbo delle Sezioni Unite in materia di titolo e legittimazione ad agire per l'ammissione al passivo dei crediti tributari*, in *GT – Riv. giur. trib.* n. 7/2012, pag. 562 e segg..

Sul punto, anche S. CHIODINO, *L'ammissione dei crediti fiscali al passivo fallimentare secondo la Cassazione*, in *il fisco* n. 25/2012, fascicolo 1, pag. 3944 e segg.; A. IORIO, *Per il credito fallimentare del Fisco non serve il ruolo*, in *Il Sole 24 Ore* del 16/03/2012, *Norme e Tributi*.

tributaria non presuppone necessariamente, ai fini del buon esito della stessa, la precedente iscrizione a ruolo del credito azionato, la notifica della cartella di pagamento e l'allegazione all'istanza di documentazione comprovante l'avvenuto espletamento delle dette incombenze, potendo viceversa essere basata anche su titolo di diverso tenore<sup>19</sup>.

La decisione adottata dalla Suprema Corte, peraltro, ha confermato l'orientamento elaborato da precedenti pronunce di legittimità.

In particolare, già in passato, è stato affermato che il debito che emerge dalla dichiarazione I.V.A. presentata dal contribuente, “ se non seguita dalla emanazione di un atto di rettifica dell'amministrazione finanziaria o dalla correzione della dichiarazione stessa sulla base dei dati e degli elementi desumibili dalla dichiarazione e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, 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 stessa (...). Pertanto giustamente il giudice a quo in assenza di contestazioni circa l' “ an “ o il “ quantum “ della pretesa tributaria ha ritenuto di poter ammettere al passivo il credito IVA portato dalla dichiarazione del contribuente “. <sup>20</sup>

Il credito azionato in sede fallimentare potrebbe riferirsi, ad esempio, all' Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), all'imposta sul reddito delle società ( IRES), o, ancora, all'imposta sul valore aggiunto ( IVA); la domanda di ammissione, inoltre, ben

---

<sup>19</sup> Cassazione, SS. UU., *cit.*

<sup>20</sup> Cassazione civ. Sez. I, sentenza n. 13242 del 16/06/2011, Presidente: CARNEVALE - Relatore: FIORETTI, in *Il Fallimento* n. 12/2011, pag 1416, con commento di A. GUIOTTO.

Si veda anche Cassazione civ., Sez. I, ordinanza n. 14116 del 27/06/2011, in *Il Fallimento* n. 12/2011, pag. 1417, con commento di A. GUIOTTO.

La Suprema Corte, che con la decisione in parola ha rimesso gli atti al Primo Presidente affinché valuti l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite, richiama, nel testo del provvedimento, il percorso argomentativo ed ermeneutico praticato dalla stessa Corte, Sez. I, con decisione n. 13027/2004.

Per l'orientamento contrario, tra le altre, Tribunale di Parma, 18/03/1999, secondo cui “ *Ai fini dell'ammissione al passivo fallimentare di un credito per IVA, non è sufficiente la produzione dell'avviso di pagamento di cui all'art. 60, comma 5 bis, D.P.R. n. 633/72, ma è necessario che venga prodotto il ruolo e che lo stesso sia stato preventivamente notificato al curatore, al fine di consentirgli eventualmente di contestarlo nella sede opportuna* “, in *Il Fallimento* n. 4/2000, pagg. 442 – 444, con nota di A. STESURI, pagg. 444 e segg..

potrebbe avere ad oggetto tributi dovuti a enti locali.

La circostanza secondo cui l'ente creditore potrebbe bypassare il Concessionario è, inoltre, avvalorata dal fatto che la dichiarazione tributaria predisposta dal contribuente assolve ad una duplice funzione: sia quella di documento dimostrativo di fattispecie impositive concrete che hanno generato l'obbligazione tributaria, che quella di dichiarazione stragiudiziale probante l'esistenza di un debito fiscale.

Appare utile, altresì, aggiungere che la stessa Amministrazione creditrice potrà, e dovrà, evidenziare ab initio la natura privilegiata del credito tributario<sup>21</sup> onde segnalare da subito la posizione preferenziale che il credito assumerà nell'ordine di graduazione<sup>22</sup>.

In ogni caso, al fine di rimuovere in radice qualsiasi dubbio, rileva puntualizzare che l'insinuazione al passivo fallimentare potrà riguardare, secondo l'insegnamento del Giudice di legittimità, solo ed esclusivamente l'importo a debito che emerge dalla dichiarazione fiscale: per il credito riferito, invece, a sanzioni e interessi, l'Amministrazione creditrice procederà alla formazione del ruolo<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> La manovra correttiva di cui al D.L. n. 98 del 30/06/2011, convertito con legge n. 111 del 15/07/2011, ha introdotto una maggiore tutela ai fini della riscossione dei crediti tributari erariali in materia di IRPEF, IRES ed IRAP, riconoscendo alle relative sanzioni un privilegio generale su tutti i beni mobili del debitore sia in sede di esecuzione forzata che nell'ambito della procedura fallimentare.

Ciò, ha determinato un'espressa estensione dell'ambito di operatività dei crediti privilegiati di cui all'art. 2752, comma 1, del codice civile e la coeva equiparazione alla natura già privilegiata delle sanzioni IVA ( di cui al secondo comma della medesima disposizione).

La novella normativa è dotata di efficacia retroattiva, dovendosi applicare anche ai crediti fiscali maturati prima del 6/07/2011, data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale dell'anzidetto Decreto Legge.

Ne consegue, pertanto, che per i crediti tributari vantati dagli enti locali continua ad applicarsi il c.d. doppio binario poiché le relative sanzioni continuano a rivestire la natura di crediti chirografari ( art. 2752, comma 3, codice civile).

<sup>22</sup> In tema di privilegi " *dello Stato che assistono i crediti per le imposte sul reddito* ", v. L. ABETE, *L'accertamento dei crediti per imposte dirette*, in *Il Diritto Fallimentare, Parte I – Dottrina*, 2003, pagg. 1061 e segg..

In tema di privilegi tributari, v. S. CICCARELLO, *Par condicio e procedura concorsuale. I privilegi nel fallimento*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 1986, pagg. 740 – 741.

<sup>23</sup> In tal senso, Cassazione, sentenza n. 13027 del 14/07/2004, Presidente: CRISCUOLO; Relatore: FIORETTI, citata precedentemente in nota e consultabile in Banca dati <http://def.finanze.it>, Documentazione economica e finanziaria, nonché in Banca Dati *De Jure*, e in *Giustizia civile, Parte prima – Giurisprudenza*, 2005, pagg. 390 e segg..

La Suprema Corte, Sezioni Unite, ha infatti affermato che “ L’invito al pagamento di cui all’art. 60, comma 6, del d.P.R. n. 633/72, in quanto atto prodromico all’iscrizione diretta a ruolo dell’imposta non assolta, e fondato sulle risultanze cartolari della dichiarazione, costituisce atto sufficiente per l’ammissione al passivo fallimentare del relativo credito erariale, a nulla rilevando che non sia autonomamente impugnabile. La sufficienza dell’invito al pagamento ai fini dell’ammissione al passivo è limitata all’ammissione del solo credito d’imposta, con esclusione delle sanzioni e degli interessi, la cui pretesa, comportando effetti di natura afflittiva per il fallito e i suoi creditori, deve essere necessariamente azionata sulla base di un provvedimento impugnabile innanzi al giudice tributario “<sup>24</sup>.

#### **4. Ruolo formato prima della dichiarazione di fallimento**

L’altra ipotesi, non meno frequente della precedente, potrebbe verificarsi allorché l’Ente creditore abbia formato il ruolo ma, prima che sia dichiarato esecutivo, o, comunque, prima che sia trasmesso al Concessionario della riscossione, l’Amministrazione creditrice venga a conoscenza dell’avvenuta dichiarazione di fallimento, anteriore alla data di formazione del citato ruolo.

In tale circostanza, ad avviso di chi scrive, giova osservare che la formazione del ruolo non preclude l’esercizio del diritto di presentare la dichiarazione tributaria ai fini della insinuazione al passivo fallimentare.

Anzi, l’ente creditore potrebbe allegare un estratto di ruolo a sostegno della pretesa creditoria.

Detta procedura, d’altronde, si rivelerebbe meno dispendiosa di quella ordinaria (formazione del ruolo, successiva trasmissione al Concessionario, formazione della cartella di pagamento, notifica della medesima e insinuazione al passivo a cura dell’Agente) favorendo un’economia procedimentale ossequiosa del principio del buon andamento predicato dall’art. 97 della Carta costituzionale.

---

<sup>24</sup> Cassazione civ., SS.UU., sentenza n. 5165 del 4/03/2009, in Banca Dati *De Jure*. La stessa decisione, anche in *Corriere Tributario* n. 19/ 2009, pagg. 1555 e segg., con nota di M. MAURO, *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito IVA*, pagg. 1550 – 1554.

Ne consegue che, quand'anche dichiarato esecutivo e non ancora trasmesso all'Agente della riscossione, il ruolo esattoriale potrebbe diventare parte integrante della documentazione probante il credito vantato nei confronti dell'impresa fallita.

In ogni caso, appare utile osservare che il ruolo, una volta formato, dovrebbe essere trasmesso al Concessionario del servizio di riscossione: lo impongono, in primis, ragioni di carattere prudenziale ( la domanda di ammissione al passivo potrebbe essere dichiarata inammissibile o infondata: questo potrebbe compromettere il recupero del credito tributario).

Detto *modus operandi*, però, espone il curatore al rischio di dover valutare due domande di insinuazione al passivo: quella presentata dall'Ente impositore, in virtù della dichiarazione tributaria integrata eventualmente dal ruolo o dall'estratto di ruolo, nonché la domanda di insinuazione presentata dal Concessionario del servizio di riscossione a norma dell'art. 87 del D.P.R. n. 602/73.

Onde evitare una simile situazione, di evidente disagio sia per la curatela che per la massa dei creditori insinuatisi al fallimento, è doveroso, anche in ossequio al principio della giusta imposizione di cui all'art. 53 della Costituzione e del buon andamento di cui all'anzidetto art. 97, che l'ente impositore comunichi all'Agente la propria iniziativa affinché il Concessionario sospenda l'attività notificatoria avente ad oggetto la cartella di pagamento.

La sospensione de qua, comunque, non può essere *sine die* ma è subordinata all'osservanza dei termini perentori entro i quali il predetto atto impositivo deve essere notificato<sup>25</sup>.

Ne consegue, a parere di chi scrive, che qualora sia contestata la modalità di insinuazione al passivo di cui si sia avvalso l'ente impositore o qualora stiano per spirare i termini perentori per la notifica della cartella di pagamento, l'Agente sarebbe legittimato ( anzi, dovrebbe ) a notificare il provvedimento d'imposizione.

---

<sup>25</sup> In tema di termini perentori entro i quali la cartella di pagamento deve essere notificata, v. l'art. 25 del D.P.R. n. 602/73.

## 5. Conseguenze derivanti dalla contestazione del credito tributario

Ci si domanda, ora, quali conseguenze potrebbero verificarsi laddove il curatore intendesse contestare il credito tributario emergente dalla dichiarazione fiscale o da altri atti e dichiarazioni provenienti dal fallito e prodotti dall'Amministrazione creditrice nel corso della procedura concorsuale<sup>26</sup>.

In particolare, occorre chiedersi se in presenza di una contestazione sollevata dal curatore, relativa all'an o al quantum della pretesa creditoria oggetto di insinuazione, la questione possa essere portata, in difetto di un atto impositivo, al cospetto del giudice tributario.

Com'è noto il Tribunale fallimentare è dotato della cosiddetta "vis attractiva", nel senso che tutte le controversie che traggono origine dal fallimento rientrano nella competenza inderogabile ed esclusiva del predetto Tribunale<sup>27</sup>.

Le cose, però, cambiano allorquando la vertenza concerne questioni di carattere tributario: in tal caso, infatti, viene meno la competenza del Tribunale fallimentare<sup>28</sup> poiché "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati"<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> Sulla contestabilità del credito tributario, si rinvia alle interessanti osservazioni di U. APICE, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento*, in *Il Fallimento* n. 3/1991, pagg. 221 e segg..

<sup>27</sup> Sulla *vis attractiva* del Tribunale Fallimentare, v. U. APICE – S. MANCINELLI, *Manuale breve di Diritto fallimentare*, Milano, 2006, pag. 30. Gli Autori osservano che " *In pratica, la competenza del Tribunale che ha dichiarato il fallimento, in deroga alle regole comuni della competenza territoriale, è estesa a tutte le azioni che corrispondono, come mezzo di tutela giurisdizionale, a diritti sorti solo in forza della procedura ( vis attractiva )* ".

L'art. 24 della Legge fallimentare dispone che " *Il Tribunale che ha dichiarato il fallimento è competente a conoscere di tutte le azioni che ne derivano, qualunque ne sia il valore* ".

<sup>28</sup> Cassazione, sentenza n. 7791 del 3/04/2006, in *Rep. Foro it.*, voce Fallimento, n. 585.

Sul punto, in dottrina, B. QUATRARO, *I rapporti tra procedure concorsuali ed il fisco*, in *Il Diritto Fallimentare, Parte I, Dottrina*, 2008, pagg. 515 e segg..

<sup>29</sup> Art. 2 ( *Oggetto della giurisdizione tributaria* ) del D. Lgs. n. 546/92.

La Suprema Corte, Sez. Trib., ha affermato che " *Poiché la procedura fallimentare non attrae nel suo ambito la definizione delle controversie in materie d'imposte, le quali restano devolute in via esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, l'accertamento delle obbligazioni tributarie sorte in capo al fallito non richiede l'osservanza della disciplina speciale di cui agli art. 92 ss. l. fall., ma delle procedure* ".

Appare utile, pertanto, considerare due distinte circostanze: la prima si riferisce al caso in cui l'Amministrazione finanziaria ha allegato in sede di insinuazione solo la dichiarazione tributaria, in quanto non ha ancora formato il ruolo ovvero abbia deciso di non produrre il c.d. estratto di ruolo; la seconda ipotesi, invece, si caratterizza per il fatto che l'Amministrazione finanziaria alleggi alla domanda di insinuazione non solo la dichiarazione tributaria ma anche il ruolo o l'estratto di ruolo dal quale risultino le generalità del debitore, il codice fiscale del medesimo nonché la pretesa impositiva (tributo, sanzioni e interessi) e il periodo d'imposta cui essa si riferisce.

Partendo dalla prima delle due citate ipotesi, è opportuno osservare che mancando un atto impositivo (la dichiarazione tributaria è un documento che proviene dal contribuente e non dall'Amministrazione), risulterebbe praticamente e normativamente impossibile adire la competente Commissione Tributaria Provinciale.

La dichiarazione tributaria non rientra tra gli atti impugnabili previsti dalla vigente normativa né, tra l'altro, tra quelli suscettibili di essere impugnati in virtù di una interpretazione estensiva della norma giuridica di riferimento.

Ciò, come già esposto, in considerazione del fatto che la dichiarazione tributaria, seppure prodotta in sede di procedura fallimentare, non costituisce un atto amministrativo frutto dell'azione impositiva dell'Ente creditore.

E' un documento che, invece, giunge all'Amministrazione direttamente dal contribuente e che l'ente utilizza per far valere la propria posizione di vantaggio.

Ne consegue che ove insorga una contestazione in ordine a profili sostanziali del debito fiscale, non comportante "la necessaria sospensione del processo"<sup>30</sup>, il Giudice fallimentare dispone

---

*previste dalle singole leggi d'imposta ( n. 7791 del 3/04/2006, in Banca Dati De Jure ).*

La stessa decisione, in *Repertorio del Foro italiano* 2006, voce Fallimento, pag. 1218, n. 585.

In ordine all'orientamento giurisprudenziale, sia di merito che di legittimità, circa " *il riparto di giurisdizione fra giudice fallimentare e giudice tributario* ", si rinvia, per un puntuale approfondimento, a B. QUATRARO, *Op. cit.*, pag. 520.

<sup>30</sup> Il Giudice di legittimità ha statuito che " *L'esistenza di un processo tributario, in cui sia contestato il credito dell'amministrazione finanziaria, non comporta la necessaria sospensione del processo ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ. in quanto è possibile, alternativamente, l'ammissione del credito con riserva nel fallimento* " (

“l'accantonamento“ ( id est ammette con riserva) delle somme pretese dall'Amministrazione finanziaria sino a quando la controversia non sarà stata definita con sentenza definitiva pronunciata dalla magistratura tributaria<sup>31</sup>.

L'Amministrazione, in tal caso, ad avviso di chi scrive, sarebbe giuridicamente tenuta a formare il ruolo ( ove non lo abbia ancora confezionato) e a trasmetterlo al Concessionario della riscossione affinché possa notificare la cartella di pagamento al curatore e poi insinuarsi al fallimento.

Il curatore potrà, quindi, impugnare il predetto provvedimento impositivo convenendo in giudizio solo l'Amministrazione creditrice qualora intenda contestare esclusivamente l'an o il quantum della pretesa tributaria<sup>32</sup>.

Poiché il ruolo costituisce un atto impugnabile, appare

---

Cassazione, sentenza n. 23001 del 9/12/2004, Presidente: DE MUSIS – Relatore: CELENTANO, in *Il Diritto Fallimentare, Parte II – Giurisprudenza*, 2006, pag. 58 con nota di F. RASI, *L'ammissione con riserva dei cediti tributari: un recente intervento giurisprudenziale*).

<sup>31</sup> L'art. 88, comma primo, del D.P.R. n. 602/73, rubricato “ *Ammissione al passivo con riserva* “, stabilisce che “ *Se sulle somme iscritte a ruolo sorgono contestazioni, il credito è ammesso al passivo con riserva, anche nel caso in cui la domanda di ammissione sia presentata in via tardiva a norma dell'articolo 101 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*“ .

Il secondo comma della predetta disposizione, stabilisce che “ *Nel fallimento, la riserva è sciolta dal giudice delegato con decreto, su istanza del curatore o del concessionario, quando è inutilmente decorso il termine prescritto per la proposizione della controversia davanti al giudice competente, ovvero quando il giudizio è stato definito con decisione irrevocabile o risulta altrimenti estinto* “.

Per un utile approfondimento sulla portata applicativa dell'art. 88 del D.P.R. n. 602/73, novellato dall'art. 16 del D. Lgs. n. 46/99, si rinvia a M. MONTANARI, *L'accertamento fallimentare dei crediti d'imposta dopo la riforma*, in *Il Fallimento* n. 10/2007, pagg. 1129 e segg..

<sup>32</sup> E' il caso di ricordare che allorquando il curatore intenda contestare anche aspetti formali della cartella di pagamento, dovrà evocare in giudizio anche l'Agente della riscossione.

Ciò, in quanto i vizi formali della cartella sono ricondotti all'attività amministrativa espletata dal Concessionario. Si pensi, a titolo d'esempio, alla spedizione della cartella di pagamento a mezzo del servizio postale con omessa compilazione della relata di notifica ( sulla inesistenza, v. Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, Sez. VII, 13 Aprile 2012 n. 33, in *Il Sole 24 Ore* del 14/05/2012, *Norme e Tributi*, p. 4, F. FALCONE, *E' inesistente la cartella notificata tramite posta* ).

Sulla impugnazione degli atti impositivi in costanza di fallimento, sia consentito rinviare a G. DI GENNARO, *Il fallito e la sua legittimazione ad impugnare gli atti impositivi*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle Finanze*, Anno VII, n. 2/2010, reperibile in <http://rivista.ssef.it> e G. DI GENNARO, *Il Presidente del comitato dei creditori è attivamente legittimato ad impugnare l'atto impositivo in caso di inerzia del curatore ?*, in <http://www.diritto.it>, ISSN 1127 – 8579.

praticabile e legittimo l'operato dell'ente impositore, che, formato il ruolo, lo produca in sede fallimentare senza dover attendere la notifica della cartella di pagamento.

In tal caso, pertanto, il curatore potrà impugnarlo ove intenda contestare la pretesa in esso consacrata.

Si consideri, ora, l'ipotesi in cui l'Amministrazione abbia allegato alla domanda di insinuazione al passivo, unitamente alla dichiarazione tributaria, il ruolo o l'estratto di ruolo: si ritiene che in tal caso il curatore possa impugnarlo direttamente innanzi al giudice tributario, trattandosi di un atto amministrativo contenente una pretesa impositiva ben definita e formulata<sup>33</sup>.

Costituisce, come già detto, *ius receptum*, tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, il principio secondo cui gli atti impugnabili innanzi alla magistratura tributaria non costituiscono un numero chiuso, con la conseguenza che l'elencazione di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 deve essere interpretata in senso estensivo.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> La Suprema Corte di Cassazione, Sez. trib., in ossequio al principio secondo il quale l'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 non costituisce *numerus clausus*, ha statuito che l'estratto di ruolo è atto autonomamente impugnabile in quanto “ *altro non è che una riproduzione di una parte del ruolo* “ ( sentenza n. 724 del 19/01/2010, Presidente: MIANI CANEVARI – Relatore Consigliere: POLICHETTI, in Banca Dati *De Jure* ).

Si segnala, comunque, l'orientamento giurisprudenziale secondo cui “ *La copia dell'estratto di ruolo, non rappresentando un atto ricettivo dell'Amministrazione finanziaria contenente una specifica e definitiva pretesa tributaria capace di incidere irrimediabilmente nella sfera patrimoniale del contribuente, non è suscettibile di autonoma impugnazione* “ ( Commissione Tributaria Regionale Puglia, Sez. XIV, sentenza n. 167 del 18/12/2009, in *Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia*, Bari, 2010, pag. 108).

<sup>34</sup> In tal senso, Cassazione precedentemente citata.

L'interpretazione estensiva dell'art. 19 del D. Lgs. n. 546/92 ha, inoltre, condotto la giurisprudenza di merito a considerare impugnabile l'invito al pagamento col quale la Commissione Tributaria Provinciale abbia irrogato una sanzione pecuniaria per omessa indicazione, nell'atto introduttivo del giudizio tributario ( *id est* nel ricorso ), del valore della controversia quale parametro utilizzabile ai fini della determinazione del prescritto contributo unificato.

Al riguardo, si segnala la recente e interessante decisione pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara, sentenza n. 239/1/12, in *Il Sole 24 Ore* dell' 1/10/2012, *Norme e Tributi*, pag. 6, con commento di S. D'ANDREA, *L'invito al pagamento può essere impugnato*.

In dottrina, sulla impugnabilità dell'invito al pagamento di cui al D.P.R. n. 115 del 30/05/2002, N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Op. cit.*, pagg. 277 – 278 sanzione pecuniaria per omessa indicazione, nell'atto introduttivo del giudizio tributario ( *id est*

---

nel ricorso ), del valore della controversia quale parametro utilizzabile ai fini della determinazione del prescritto contributo unificato.

Al riguardo, si segnala la recente e interessante decisione pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara, sentenza n. 239/1/12, in *Il Sole 24 Ore* dell' 1/10/2012, *Norme e Tributi*, pag. 6, con commento di S. D'ANDREA, *L'invito al pagamento può essere impugnato*.

In dottrina, sulla impugnabilità dell'invito al pagamento di cui al D.P.R. n. 115 del 30/05/2002, N. D'AMATI – A. URICCHIO, *Op. cit.*, pagg. 277 – 278.