

I RAPPORTI FRA LE PROCEDURE CONCORDATARIE ED IL FISCO

BARTOLOMEO QUATRARO

1. Cenni introduttivi

Per meglio comprendere le problematiche specifiche della verifica nel fallimento dei crediti tributari, appaiono necessarie alcune puntualizzazioni giuridiche cui la stessa è sottoposta, nel caso di contestazione di tali crediti nell'*an* o nel *quantum*.

Secondo l'opinione prevalente - soprattutto in giurisprudenza (e che fa capo al pensiero di A.D. GIANNINI, 1955, 270 ss.) - l'obbligazione tributaria sorge nel momento in cui si verifica il presupposto di fatto, cioè la situazione di fatto cui la legge collega il sorgere del tributo. Nella concreta determinazione del debito d'imposta è escluso ogni potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria, la quale deve limitarsi ad applicare il tasso dell'imposta alla base imponibile accertata, e non solo non può pretendere una somma maggiore, ma neppure può accontentarsi di una somma minore (salvo casi eccezionali, legislativamente previsti, di concessione di abbuoni), per il fondamentale principio della indisponibilità della obbligazione tributaria.

L'accertamento tributario, quindi, non fa sorgere l'obbligazione tributaria, ma segue alla stessa con efficacia dichiarativa. In questo senso, l'accertamento tributario non è condizione di esistenza o - meglio - elemento costitutivo del credito d'imposta, ma condizione di *esigibilità* del credito tributario, e ciò sia per l'amministrazione finanziaria, sia per il contribuente che prima di esso ed indipendentemente da esso non può pagare il suo debito pur già sorto. Secondo questa prospettiva, in altri termini, *"nell'ambito di un ordinamento come quello attualmente vigente, fondato sull'accertamento e l'autotassazione, il successivo accertamento da parte dell'amministrazione" assolve "la funzione di mera verifica della regolarità formale e sostanziale degli adempimenti" cui il contribuente è tenuto e, nel caso di inadempimento di costui, di dichiarazione degli effetti ricollegati ex lege alla fattispecie prevista come presupposto dell'imposta, sicché al semplice verificarsi dei presupposti oggettivi e soggettivi dell'imposta sorge e diviene attuale la posizione debitoria del contribuente cui segue il potere dell'amministrazione*

(peraltro solo eventuale) di determinare, con effetto *ex tunc*, la sussistenza e l'ammontare del tributo tramite una attività vincolata ed assolutamente scevra da ogni discrezionalità" (così, in motivazione, Trib. Mantova, 17 dicembre 1998, in www.ilcaso.it; in dottrina v. fra gli altri MANFEROCE, 1988, 119 5s.; BOZZA, SCHIAVON, 1992, 1028 ss.; PATTI, 2003, 289).

La giurisprudenza della Suprema Corte (v. fra le altre Cass., 12 marzo 1994, n. 2423, in *Giur. It.*, 1995, I,1, 268; Cass., ss.uu., 6 settembre 1990, n. 9201, in *Fall.*, 1991, 348; Cass. 9 giugno 1989, n. 2786, in *Giust. civ. Mass.*, 1989; Cass. ss.uu., 28 maggio 1987, n. 4779, in *Fall.*, 1987, 952, ed in *Giust. civ.*, 1987, I, 2520, con nota di LO CASCIO) si è consolidata sulle seguenti proposizioni:

- a) l'obbligazione tributaria (quindi il debito d'imposta) *sorge ex lege* nel momento in cui si verifica il presupposto di fatto cui la legge collega il sorgere del tributo;
- b) esistono casi nei quali l'impugnazione verte su vizi formali dell'atto (ad es. difetto di motivazione), ed in tali casi il giudice, se ritiene fondato il ricorso, annulla l'atto impugnato, sicché il giudizio assume i caratteri del giudizio di annullamento ed in tale annullamento si esaurisce;
- c) quando non sono sollevate questioni di vizio formale o queste sono *superate*, il giudizio verte *sull'an* o sul *quantum* dell'imposta, ed in tali ipotesi il giudizio assume i caratteri di un giudizio di accertamento, definito anche "giudizio di impugnazione-merito";
- d) infine avrebbero carattere impugnatorio anche le azioni di rimborso, sia quando esercitate con ricorso avverso il provvedimento di rifiuto, sia quando esercitate a seguito di silenzio della P.A.

La giurisprudenza della Suprema Corte segue, quindi, la teoria costitutiva nel primo e nel terzo punto; accoglie la teoria dichiarativa nel secondo.

Si tratta ora di valutare come avviene il soddisfacimento dei crediti tributari nell'ambito della procedura fallimentare attraverso il meccanismo dell'ammissione al passivo fallimentare.

2.La concorsualità dei crediti tributari.

I rilievi appena svolti in merito alla determinazione del momento in cui sorge l'obbligazione tributaria consentono di precisare quale sia la posizione dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente dichiarato fallito.

Il debito di imposta facente capo al soggetto dichiarato fallito, ed il corrispondente credito erariale, assumono infatti natura concorsuale qualora l'obbligazione tributaria si collochi temporalmente in data anteriore alla dichiarazione di fallimento: circostanza, questa, che - in base ai principi in precedenza illustrati - si verifica solo quando il presupposto impositivo (i.e. il fatto generatore del tributo) si sia realizzato in data anteriore alla dichiarazione di fallimento, essendo irrilevante a tal fine l'atto di accertamento, che assume semplice natura dichiarativa del debito tributario preesistente (in questo senso, da ultimo, POLLIO, PAPALEO, 2007, 176 ss., e MASSARELLI, 2006, 5): sicché, in definitiva, è il precedente verificarsi dei presupposti soggettivi ed oggettivi del tributo, sanciti dal legislatore, rispetto alla dichiarazione di fallimento, che segna la "concorsualità" del credito tributario (così ABETE, 2003, 1057; in giurisprudenza, Trib. Milano, 30 gennaio 1997, in *Fall.*, 1997, 768).

Ciò premesso, il principio cardine della materia risiede e va individuato nella concorsualità dei crediti tributari: al pari di qualsiasi altro creditore del fallito anteriore alla dichiarazione di fallimento, anche il Fisco (e per esso l'ente impositore), se vuole partecipare al concorso sostanziale, deve infatti (*rectius*, ha l'onere di) presentare domanda di ammissione al passivo fallimentare ai sensi dell'art. 93 l.f., onde sottoporre il credito vantato alla procedura di accertamento e di verifica ivi disciplinata, essendo fra l'altro ormai venuto meno - ad opera dell'art. 16 del D. lgs. n. 46 del 1999 - il privilegio processuale dell'esattore/concessionario di poter agire *in executivis* pur dopo la dichiarazione di fallimento in deroga a quanto previsto dall'art. 51 l.f. (LAMANNA, 2006, 342; BOZZA, SCHIAVON, 1992, 1032): come ha ribadito anche di recente la giurisprudenza, "i crediti portati dalle cartelle esattoriali notificate dal concessionario della riscossione non possono essere riscossi secondo le regole ordinarie della c.d. esecuzione esattoriale, ma devono previamente essere insinuati al passivo, accertati dal giudice delegato e, quindi, pagati in moneta cd. fallimentare a seguito di riparto" (così, in motivazione, Trib. Palermo, 16 giugno 2006, in *Giur. mer.*, 2006, 2189; analogamente Trib. Catania, 8 luglio 2005, in *Giur. Aetnea*, 2005, fasc. 3, 4).

Muovendo da tale premessa, ormai pacifica, dottrina e giurisprudenza mostrano però di essere altrettanto consapevoli che il tema dell'accertamento dei crediti tributari evidenzia un alto tasso di problematicità, dovuto dall'esistenza di due regole potenzialmente confliggenti, che devono essere necessariamente coordinate: "da un lato, la soggezione di tutti i crediti al principio di esclusività della formazione dello stato passivo quale condizione imprescindibile per la partecipazione al concorso, e dall'altro, la

*giurisdizione speciale del giudice tributario in ordine alle controversie relative all'an ed al quantum delle pretese impositive, pure riguardo l'eventuale prescrizione di queste ultime, fatta salva dallo stesso art. 52, I. f., che sancisce il principio di soggezione dei crediti al concorso" (così Trib. Messina, 20 gennaio 2005, in www.ipsoa/fallimento.it; nello stesso senso v. altresì, da ultimo, Trib. Palmi, 11 ottobre 2005, in www.ipsoa.it/lilfallimento; Trib. Reggio Calabria, 23 marzo 2007, in *Fall.*, 2007, 1353, e Trib. Reggio Calabria, 20 aprile 2007, in *Fall.*, 2007, 1343, nonché, in dottrina, MICCIO, 2006, 9).*

L'art. 2 del D. Lgs. 546 del 1992, come modificato dall'art. 12, co. 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, dispone infatti che *"appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali"*, e riserva quindi alla giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie tutte le controversie concernenti l'importo (capitale), gli interessi e gli altri accessori (escluse le somme richieste a titolo di danno da svalutazione monetaria su importi indebitamente percepiti, le cui controversie appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario), le sovrainposte, le addizionali e le sanzioni amministrative delle seguenti imposte:

- a) imposte sui redditi (IRPEF, IRPEG, ILOR);
- b) IVA, tranne le controversie riguardanti le leggi doganali relative ai diritti di confine (art. 70, DPR n. 63 del 1972) e quelle relative alla riscossione dell'IVA unitamente all'imposta sugli spettacoli (art. 74, DPR n. 633 del 1972);
- c) INVIM;
- d) l'imposta di registro;
- e) l'imposta sulle successioni e su le donazioni;
- O le imposte ipotecaria e catastale;
- g) l'imposta sulle assicurazioni;
- h) i tributi comunali e locali;
- i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie.

Rientrano poi nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie le questioni "accessorie" rispetto a quelle sopra esposte.

La Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, con la sentenza n. 15808 del 22 ottobre 2003, ha sancito che la natura accessoria degli interessi determina l'appartenenza della relativa controversia alla giurisdizione

tributaria.

La Suprema Corte, anche in relazione alla posizione del terzo cessionario di un credito fiscale, ha ritenuto che "il terzo creditore che abbia ottenuto, nell'ambito di una procedura di pignoramento presso terzi, l'assegnazione di un credito per rimborso Iva, subentra nella stessa posizione giuridica del creditore originario, con la conseguenza che non è estraneo al rapporto tributario, ed è assoggettabile alle regole sul riparto della giurisdizione applicabili nei confronti di quest'ultimo. Perciò ove richieda dalla stessa Amministrazione il pagamento degli interessi con una determinata decorrenza, la relativa controversia appartiene (...) alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie e non a quella del giudice ordinario in quanto l'obbligazione di pagamento degli interessi ha natura accessoria rispetto all'obbligazione di rimborso dell'imposta indebitamente versata".

Parimenti, anche in caso di valutazione degli effetti estintivi dell'obbligazione tributaria, avvenuto a seguito dell'adesione alle procedure di condono, si deve ritenere che spetti alla competente Commissione Tributaria la valutazione dell'avvenuta estinzione dell'obbligazione tributaria.

Una recente sentenza della Corte di Appello di Milano (sezione IV civile, sentenza n. 2945/2003 depositata in data 31 ottobre 2003) si è pronunciata in merito ai rapporti tra giurisdizione fallimentare e giurisdizione tributaria in materia di effetti estintivi dei debiti d'imposta ad opera del condono fiscale.

Il principio stabilito dalla Corte di Appello di Milano, in relazione ad un giudizio circa la possibilità di ammettere al passivo fallimentare un credito vantato dall'Amministrazione Finanziaria, è nel senso di ritenere che sono preclusi alla valutazione del tribunale fallimentare non solo l'accertamento di crediti tributari vantati nei confronti dei falliti, ma anche la valutazione dell'idoneità di fatti indicati come estintivi (condono tributario) delle relative obbligazioni a produrre tali effetti.

Si deve infatti ritenere che la competenza in tema di giudizi inerenti l'estinzione del credito tributario per effetto dell'avvenuto condono sia questione non scissa dal rapporto tributario sottostante (cfr. Corte di Cassazione Sezioni Unite Civili, sentenza n. 96 del 23/2/1999) anche nei casi in cui l'applicazione della legge di condono possa dare origine ad una controversia distinta rispetto alla controversia relativa al rapporto di imposta sottostante. Di conseguenza le questioni inerenti l'intervenuta estinzione del credito tributario per effetto del condono potranno essere rimesse alla valutazione dell'Amministrazione Finanziaria o per il tramite dell'attivazione

del procedimento di autotutela, o per il tramite dell'attivazione del contenzioso tributario.

Il coordinamento tra il principio generale della concorsualità sancito dall'art. 52 l.f., e la riserva di giurisdizione degli organi di giustizia tributaria, viene quindi comunemente risolto, sia in dottrina che in giurisprudenza, nel senso che al Giudice Delegato (ed al Tribunale fallimentare) è irrimediabilmente precluso qualsiasi controllo sul titolo fondante la pretesa tributaria (v. in q cesto senso, fra gli altri, ABETE, 2003, 1056; MICCIO, 2006, 9-10; ROCCO, 2006, 1081; POLLIO, PAPALEO, 2007). In altri termini, il giudice fallimentare è privo di giurisdizione quanto alla determinazione dell'*an* e del *quantum* del *tributo* ed alla legittimità del procedimento di accertamento del tributo medesimo e di formazione, emissione e notifica del ruolo, e la sua delibazione, in positivo, va limitata all'accertamento:

a) della concorsualità del credito tributario, intesa come anteriorità al fallimento del presupposto di fatto del tributo,

b) della prova del credito tributario, cioè dell'idoneità della documentazione allegata dall'Erario a provare il credito insinuato;

c) della sussistenza dei privilegi invocati.

Il riparto di giurisdizione fra giudice fallimentare e giudice tributario, nei termini ora delineati, ha trovato recente conferma non solo fra le corti di merito (v. di recente Trib. Potenza, 22 febbraio 2007, in *Banca Dati Utet* Trib. Potenza, 16 febbraio 2007, ibidem: Trib. Trani, 6 febbraio 2007, ibidem; Trib. Genova, 26 aprile 2005, in www.bsoa/ilfallimento.it, ed in *Fall.*, 2005, 946; Trib. Messina, 20 gennaio 2005, cit.; Trib. Milano, 4 ottobre 2003, in *Gius.*, 2004, 877), ma anche nella giurisprudenza della Suprema Corte, la quale ha chiarito che *"la giurisdizione del tribunale fallimentare sull'accertamento dei crediti e sulla loro ammissione al passivo non può estendersi a questioni sulla debenza dei tributi (o di sanzioni tributarie) previsti dall'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, o a tributi in genere, a seguito della modifica introdotta dall'art. 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, sulle quali è attribuita una giurisdizione esclusiva alle commissioni tributarie"* (Cass., ss.uu., 18 ottobre 2005, n. 20112, in *Mass. Giur. It.*, 2005), precisando che l'indagine del giudice fallimentare *"deve fermarsi al riscontro dell'esistenza di un provvedimento impositivo che integri titolo per l'esercizio del credito, non potendosi estendere a quesiti sulla legittimità formale e sostanziale dell'atto, riservati al giudice tributario, nel processo che il contribuente instauri con impugnazione dell'atto stesso"* (Cass., ss.uu., 12 dicembre 2001, n. 15715, in *Mass. Giur. It.*, 2001), e che *"l'accertamento delle obbligazioni tributarie"*

sorte in capo al fallito non richiede l'osservanza della disciplina speciale di cui agli artt. 92 ss. della legge fallimentare (...), ma delle procedure previste dalle singole leggi d'imposta" (Cass., 3 aprile 2006, n. 7791, in Fall., 2006, 1451).

Strettamente collegata con il tema in esame è la questione se il Curatore possa o meno eccepire la c.d. prescrizione del credito tributario. Il problema è stato compiutamente affrontato, di recente, da Trib. Reggio Calabria, 20 aprile 2007, cit., che - riprendendo quasi testualmente le argomentazioni svolte da un autore (MICCIO, 2006, 11 ss.) - ha risposto negativamente, rilevando che la delibazione in merito all'eventuale prescrizione del credito fiscale rientra nella competenza del giudice tributario, e non in quella del giudice delegato (nella medesima direzione v. altresì Trib. Napoli, 24 maggio 1996, in Fall., 1996, 1034; Trib. Roma, 7 ottobre 1999, in Fall., 2000, 342; conf., in dottrina, Rocco, 2006, 1081).

3.La legittimazione processuale attiva: fattispecie problematiche

Legittimato a proporre ricorso avanti alle commissioni tributarie è il destinatario dell'atto impugnato, ovvero, in caso di azioni di rimborso, colui che è titolare di un diritto di credito nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria.

Assumono rilevanza in questo senso sia l'articolo 43 primo comma della legge fallimentare, secondo cui "*nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore*", sia l'articolo 31 ultimo comma legge fallimentare secondo cui "*il curatore non può assumere la veste di avvocato o procuratore nei giudizi che riguardano il fallimento*". Si deve ritenere che, con la dichiarazione di fallimento, il fallito non perda la capacità processuale ma soltanto la legittimazione processuale.

In particolare, quindi, avvenuta la dichiarazione di fallimento, gli atti impositivi dell'Amministrazione Finanziaria, anche se si riferiscono ad obbligazioni tributarie sorte in data precedente l'apertura della procedura concorsuale devono essere notificati sia al fallito sia al curatore.

La notifica al fallito è necessaria perché il curatore potrebbe disinteressarsi del rapporto tributario sottostante ed il fallito, che non ha perso la capacità processuale ma soltanto la legittimazione processuale, potrebbe attuare la propria difesa tributaria in tutti i procedimenti in corso in cui la difesa non sia stata assunta dal curatore.

La notifica al fallito è altresì necessaria all'Amministrazione

Finanziaria al fine di poter proporre le azioni di cui all'atto impositivo notificato direttamente al fallito nel momento del suo ritorno *in bonis*.

La notifica ai curatore è invece indispensabile al fine di poter richiedere dapprima l'ammissione con riserva al passivo fallimentare (ex art. 88, D.P.R. 602/1973), e quindi al fine di poter essere ammessi al passivo fallimentare in via definitiva all'atto del passaggio in giudicato della sentenza favorevole alle ragioni dell'Amministrazione Finanziaria.

La dottrina prevalente in materia, si veda B. QUATRARO, *Manuale del Curatore Fallimentare*, Giuffrè Editore, pag. 4828, ritiene infatti che *"l'accertamento tributario, ove inerisca ad obbligazioni i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente ovvero nel periodo d'imposta durante il quale tale dichiarazione è stata resa, deve essere notificato tanto al curatore che al contribuente medesimo, riconoscendosi che la sua facoltà di impugnare l'accertamento non è concorrente, ma condizionata all'eventualità dell'inerzia della curatela"*.

La giurisprudenza, al pari della dottrina, è unanimemente orientata a ritenere che la notifica dell'accertamento tributario per le obbligazioni precedenti al fallimento debba essere effettuata sia al fallito sia al curatore.

"L'accertamento tributario ove inerisca ad obbligazioni i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento, ovvero nel periodo di imposta durante il quale la dichiarazione è stata resa, deve essere notificato tanto al curatore, quanto al contribuente fallito", riaffermando pertanto il principio secondo cui la notificazione al curatore è indispensabile *"in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare (eventualmente nelle forme dell'ammissione al passivo con riserva), o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento"* ed invece la notificazione al contribuente è necessaria *(ma non sufficiente - corsivo nostro)* poiché lo stesso *"non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo - si pensi ad esempio agli effetti nei confronti di un soggetto fallito successivamente tornato in bonis"*. (Cass. Sez. Trib. 8 marzo 2002, n. 3427).

Il problema della legittimazione ad adire la competente commissione tributaria, si complica ulteriormente quando la procedura fallimentare sia titolare di un credito tributario che intenda cedere.

E' infatti valida la norma generale secondo cui nel caso in cui si voglia adire la competente commissione tributaria ad esempio per impugnare il silenzio rifiuto avverso una istanza di rimborso e per ottenere quindi la

condanna ad adempiere a carico dell'Amministrazione Finanziaria, legittimato attivo è il soggetto titolare del diritto e quindi il fallimento.

Occorre però ricordare che nei casi di cessione di crediti tributari, trova applicazione l'articolo 43-bis, D.P.R. 642/1973 ed il D.M. 384 del 30.9.1997 secondo cui:

- a) Restano impregiudicati nei confronti del contribuente cedente i poteri dell'Amministrazione Finanziaria per l'accertamento, il controllo della dichiarazione e l'irrogazione di sanzioni.
- b) Ferma restando l'applicazione dell'art. 43, D.P.R. 602/1973 nei confronti del soggetto cedente per il recupero di somme indebitamente rimborsate al cessionario; lo stesso risponde in solido con il contribuente a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'ufficio procede al recupero di dette somme. Sia il cedente che il cessionario hanno l'obbligo di dare tempestiva comunicazione delle variazioni di domicilio fiscale, in caso di inosservanza non può opporsi il difetto di notifica.

Quanto sopra esposto indica che l'Amministrazione Finanziaria può continuare ad opporre al soggetto cessionario tutte le eccezioni anche in merito alla non spettanza del credito tributario che avrebbe potuto opporre al soggetto cedente.

Anzi nella cessione del credito tributario l'unico soggetto che rimane "titolare" del rapporto con l'Amministrazione Finanziaria è il soggetto cedente al quale l'Amministrazione Finanziaria stessa può richiedere ogni documentazione per l'accertamento del credito.

Si consideri infatti che la notificazione che l'Amministrazione Finanziaria riceve dell'avvenuta cessione del credito è soltanto strumentale a fornire alla stessa amministrazione indicazioni circa il soggetto che dovrà ricevere il rimborso del credito tributario, ossia circa il soggetto a cui l'Amministrazione dovrà pagare il credito.

Fermo restando che il rapporto tributario, come sopra esposto, rimane vigente tra il soggetto cedente e l'Amministrazione Finanziaria, è interessante conoscere se sia data al soggetto cessionario la possibilità di compiere, in luogo o in sostituzione del soggetto cedente, gli atti necessari per rendere più celere il rimborso del predetto credito.

Si tratta, ad esempio, di valutare l'esistenza in capo al soggetto cessionario della legittimazione a presentare l'istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate competente per territorio al fine di sollecitare il rimborso del credito, e quindi della conseguente legittimazione del soggetto cessionario ad adire la commissione tributaria per ottenere la condanna al rimborso dell'Amministrazione Finanziaria.

La verifica dell'esistenza di tale legittimazione è ancora più importante nel caso delle procedure fallimentari in cui la cessione del credito tributario può essere strumentale a favorire la chiusura della procedura fallimentare ed al trasferimento al soggetto cessionario di tutta la documentazione inerente la prova dell'esistenza del credito chiesto a rimborso.

La Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, con la sentenza n. 2281 del 19 marzo 1990, ha ritenuto che *"il cessionario subentra nella posizione attiva del rapporto obbligatorio di rimborso, pur non assumendo la veste di contribuente la quale rimane in carico al cedente, e perciò egli esercita l'azione che spettava al contribuente cedente e la cui cognizione la legge riserva al giudice tributario. (...) Qualora l'azione di restituzione venga esercitata dal terzo cui il contribuente abbia ceduto il dedotto credito nei confronti dell'Amministrazione, la decisione deve essere pronunciata anche in contraddittorio con il contribuente, non potendo la predetta questione costituire oggetto di cognizione incidenter tantum e neppure di un giudizio separato ai sensi dell'art. 295 c.p.c. atteso che la loro definizione si riflette sulla pretesa del cedente, che perciò ha interesse a partecipare. Il che ovviamente corrobora la tesi secondo la quale la domanda di rimborso d'imposta appartiene alla giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie anche nell'ipotesi in cui essa venga proposta dal terzo cessionario del relativo diritto."* (in senso conforme Corte di Cassazione, sentenza n. 379 del 17 gennaio 1998 e Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, sentenza n. 8090 del 4 giugno 2002).

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 15568 del 11 dicembre 2002, ha stabilito che l'assuntore, e non l'azienda fallita tornata *in bonis*, è legittimata alla richiesta di rimborso delle imposte anche nel caso in cui i tributi siano stati indebitamente versati dal curatore al termine della procedura fallimentare, chiusasi appunto per effetto di un concordato fallimentare con assuntore.

4. Il procedimento di verifica.

Muovendo dalle premesse sopra illustrate, dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere che, ai fini dell'ammissione al passivo del credito tributario, il concessionario per la riscossione dei tributi, in primo luogo, deve allegare all'istanza di insinuazione il ruolo di imposta che, ai sensi dell'art. 17 del DPR n. 46 del 1999, *"costituisce l'unico titolo esecutivo che legittima la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, dirette ed indirette, degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici (così,*

da ultimo, Trib. Reggio Calabria, 23 marzo 2007, cit.; conf. Trib. Palmi, 11 ottobre 2005, cit.; Trib. Messina, 20 gennaio 2005, cit.; Cass., 6 luglio 2001, n. 9180, in *Giust. civ.*, 2002, I, 2558; Cass., 29 maggio 2006, n. 12777, in *Mass. Giur.* 2006).

Con riferimento al ruolo, l'orientamento prevalente precisa che, ai fini dell'ammissione al passivo, documento idoneo è la copia dell'estratto di ruolo, vale a dire del documento compilato dallo stesso concessionario che riassume gli elementi del ruolo relativi al contribuente interessato, purché tale copia sia munita della dichiarazione di conformità all'originale resa dal collettore delle imposte: secondo la giurisprudenza, tale copia costituisce infatti prova del credito, ai sensi dell'art. 2718 c.c. (secondo cui le copie parziali o le riproduzioni per estratto, rilasciate nella forma prescritta da pubblici ufficiali che ne sono depositari e sono debitamente autorizzati, fanno piena prova solo per quella parte dell'originale che riproducono letteralmente), atteso che il collettore esercita le stesse funzioni dell'esattore, di cui è coadiutore (art. 130, d.P.R. 15 maggio 1963, n. 858), e che l'esattore, pur non rientrando tra i "pubblici depositari" - cui la legge attribuisce la funzione di tenere gli atti a disposizione del pubblico e che sono obbligati, ex art. 743 c.p.c., a rilasciare copia degli atti anche a chi non ne è parte - è tuttavia un "depositario del ruolo, datogli in consegna dall'intendente di finanza (art. 24 d.P.R. 29 settembre 1973 n. 602), ed inoltre è autorizzato a rilasciarne copia, ai sensi dell'art. 14 della l. 4 gennaio 1968 n. 15 (secondo cui l'autenticazione delle copie, anche parziali, può essere fatta dal pubblico ufficiale presso il quale è depositato l'originale) (in questo senso v. Cass., 6 maggio 1994, n. 4426, in *Fall.*, 1995, 19; in senso conf. Trib. Trani, 6 febbraio 2007, cit., Trib. Messina, 20 gennaio 2005, cit., Trib. Roma, 5 febbraio 1997, in *Dir. fall.*, 1998, II, 1005 e Trib. Roma, 22 gennaio 1996, in *Dir. fall.*, 1997, II, 155; in generale, per l'idoneità probatoria degli estratti di ruolo, v. altresì Trib. Napoli, 21 febbraio 2007, in *Fall.*, 2007, 1376, e App. Napoli, 26 gennaio 2007, in *Banca Dati Utet*; in dottrina v. ABETE, 2003, 1058; FORGILLO, ISERNIA, MADDALENA, MONTAPERTO, 2005, 16; MASSARELLI, 2006, 5; MICCIO, 2006, 12; in senso contrario v. però Trib. Cassino, 4 marzo 1988, in *Fall.*, 1989, 1210, App. Roma, 28 settembre 1990, in *Giust. civ.*, 1991, I, 464, e Trib. Napoli, 30 gennaio 2007, in *Banca Dati Utet*).

Nella prospettiva che considera il ruolo (o meglio, il relativo estratto) lo strumento tipico ed esclusivo di prova del credito tributario, la giurisprudenza di merito ritiene quindi non ammissibile la pretesa dell'Amministrazione finanziaria fondata su atti interni che precedono l'iscrizione a ruolo del tributo e privi di valore di accertamento tributario (in

questo senso Trib. Cassino, 7 luglio 2003, in *Fall.*, 2004, 110), come ad es. il c.d. "foglio di prenotazione a ruolo" (Trib. Messina, 20 gennaio 2005, cit.; App, Catania, 29 marzo 2005, in *Banca Dati Utet*).

Maggiori perplessità si registrano invece, in relazione al credito IVA, per quanto attiene all'avviso di pagamento ex art. 60 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Mentre infatti le corti di merito ritengono che tale avviso non sia sufficiente a provare il credito dell'erario, in quanto "*atto che precede /iscrizione a ruolo del tributo e che non contiene alcun accertamento dell'imposta non pagata*" (Trib. Modena, in *Gius*, 2002, 2477; conf. App. Milano, 8 aprile 2003, in *Dir. fall.*, 2003, II, 909; Trib. Parma, 18 marzo 1999, in *Fall.*, 2000, 442; Trib. Parma, 25 marzo 1999, in *Boll. Trib.*, 1999, 1628), del tutto opposta è la soluzione fatta propria dalla Suprema Corte (Cass., 14 luglio 2004, n. 13027, in *Fall.*, 2005, 631), la quale - cassando la menzionata decisione della Corte d'Appello di Milano, 8 aprile 2003 - ha così motivato :

"fondandosi l'attuale sistema tributario sul principio dell'autotassazione, la dichiarazione I.V.A., se non seguita dall'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 dell'imposta liquidata con la dichiarazione stessa. Ed essendo l'Amministrazione finanziaria autorizzata (a norma dell'art. 60, sesto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) ad emettere sulla base della dichiarazione I.V.A. avviso di pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione (invitando il contribuente a versarle entro trenta giorni insieme agli interessi e ad una ulteriore somma pari al 60 per cento della somma non versata, da corrisondersi a titolo di soprattassa), tale avviso deve considerarsi documento sufficiente per chiedere ed ottenere l'ammissione al passivo fallimentare della somma dovuta a titolo d'imposta in base alla dichiarazione stessa, costituendo esso prova della esistenza dell'obbligazione tributaria e del suo preciso ammontare, senza che l'ammissione al passivo possa essere negata assumendo la mancanza di un atto impositivo. Viceversa, deve escludersi che l'ammissione al passivo degli interessi e della soprattassa possa essere effettuata sulla base del solo avviso di pagamento, atteso che questo, se può valere, appunto, quale prova del credito a titolo di imposta (essendovi a monte un accertamento definitivo del tributo, costituito dalla stessa dichiarazione I.V.A.), non può costituire titolo per pretendere il pagamento di interessi e soprattassa, non avendo esso

natura di atto impositivo e, quindi, di atto di accertamento (suscettibile di diventare definitivo) della esistenza e nella misura del debito per interessi e soprattassa. (Enunciando il principio ai cui in massima, la S.C. ha altresì escluso che il credito per interessi e soprattassa possa essere ammesso al passivo con riserva)".

Nel medesimo *sensu* si è pronunciata, due anni dopo, Cass., 10 febbraio 2006, n. 2994 (in *Fall*, 2006, 732 e 968), la quale pure ha ritenuto che la dichiarazione IVA a debito presentata dal contribuente costituisce titolo sufficiente per chiedere l'ammissione allo stato passivo, e ciò ha indotto la dottrina (MICCIO, 2006, 15), da un lato, ad interrogarsi se il principio formulato dai giudici di legittimità potesse essere applicato non solo all'IVA, ma anche alle imposte dirette, tenuto conto di quanto disposto dall'art. 36 bis del DPR 600/73 e, soprattutto, dall'art. 2, co. 2, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, secondo il quale *"l'iscrizione a ruolo non è eseguita (...) se il contribuente o il sostituto d'imposta provvede a pagare le somme dovute con le modalità indicate nell'art. 19 del D. Lgs. 9/7/1997, n. 241, concernente le modalità di versamento mediante delega, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, prevista dai commi 3 dei predetti articoli 36-bis e 54-bis, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta"*; dall'altro lato, a rispondere negativamente al quesito, ed a concludere che la posizione assunta dalla Suprema Corte, sia per il chiaro riferimento dell'art. 87 dei DPR 602/73 al ruolo, sia per la mancanza di precedenti in materie diverse dai crediti IVA, necessitasse comunque *"ulteriori approfondimenti e verifiche, senza che possa, pertanto, allo stato, ritenersi intrapreso (almeno non ancora) un nuovo orientamento da parte della Cassazione sul punto"* (così ancora Miccio, 2006, 15-16).

Gli ultimi sviluppi giurisprudenziali in materia rivelano tuttavia che l'orientamento inaugurato dalla Suprema Corte in tema, nei termini in precedenza illustrati, non è rimasto isolato, perché non solo ha raccolto il favore anche della giurisprudenza di merito (Trib. Reggio Calabria, 13 marzo 2007, cit., che richiama espressamente e riprende l'iter argomentativo della citata Cass., n. 13027/2004), ma -- soprattutto - ha trovato ulteriore conferma nella recentissima decisione resa da Cass., 20 luglio 2007, n. 16120 (in *Banca Dati Utet*), che in questi termini ha motivato: *"va rilevato che questa Corte ha già stabilito (nella Sentenza n. 2994 del 2006) che l'Amministrazione finanziaria può chiedere ed ottenere l'ammissione al passivo fallimentare della somma dovuta a titolo d'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 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 nello stato passivo (nemmeno con riserva) per difetto di iscrizione a ruolo e di susseguente notifica della cartella, la cui impugnazione rappresenta l'unico tramite a disposizione dell'organo della procedura per veicolare quelle contestazioni.

2.3.1. In buona sostanza, il più recente indirizzo interpretativo adottato da questa Corte (a modifica di quanto precedentemente enunciato, con la sentenza n. 13027 del 2004), anche in riferimento al periodo di pieno vigore applicativo dell'istituto dell'invito di pagamento dell'Iva già dichiarata ma non pagata dal contribuente, consente all'Ufficio di richiedere con successo (e al giudice delegato del fallimento che non si opponga, a mezzo del curatore, di ammettere) il credito fiscale di base (fatta eccezione per gli interessi e le sanzioni), quand'anche esso non sia stato iscritto a ruolo e ciò per la semplice e fondamentale ragione che quella stessa ammissione viene avanzata sulla base della dichiarazione dello stesso fallito

*A ben vedere, tale principio mostra il suo valore normativo ben oltre i limiti del diritto *ratione temporis* applicabile al caso, posto che comporta il dovere per il curatore di porsi, di fronte alla pretesa fiscale dell'ente impositore, in posizione consapevole e avvertita onde, se vi sono le indicate ragioni di contestazione (ossia un fatto modificativo, estintivo o impeditivo della pretesa fiscale, nell'an o nel quantum, anche sulla base di errori, di fatto di diritto, commessi dal contribuente nella compilazione della dichiarazione), egli deve chiedere l'esclusione del credito dallo stato passivo ed esigere la formazione del ruolo, con la successiva e coerente impugnazione davanti al giudice speciale tributario, mentre se tali ragioni difettano egli non può, in base al principio di corretta utilizzazione del processo (che non vuole che il processo sia utilizzato solo per effetti dilatori o abusivi: *cd. divieto di abuso del processo*), contestarne l'ammissione, anche sulla base di un atto che non si presenti come di per sé impugnabile.*

Occorre avvertire che la produzione del ruolo, del suo estratto, se è necessaria per l'ammissione al passivo del credito tributario, non ne rappresenta condizione sufficiente. In sede fallimentare, presupposto altrettanto indefettibile per l'ammissione al passivo del credito portato dalla

cartella esattoriale è infatti la prova, da parte del concessionario per la riscossione, della preventiva notifica della cartella medesima al Curatore, al fine di consentire a quest'ultimo di eventualmente proporre ricorso contro il ruolo, così che i tributi iscritti siano ammessi con la riserva prevista dall'art. 45, co. 2, dei d.p.r. n. 602/73 (in questa direzione v. di recente Trib. Reggio Calabria, 23 marzo 2007, cit.; Trib. Reggio Calabria, 13 marzo 2007, cit.; Trib. Potenza, 22 febbraio 2007, cit.; App. Napoli, 26 gennaio 2007, cit.; Trib. Palmi, 11 ottobre 2005, cit.; Trib. Palermo, 16 giugno 2006, cit.; Trib. Messina, 20 gennaio 2005, cit.; Trib. Milano, 11 ottobre 2004, in Fall, 2005, 468; Trib. Milano, 16 marzo 2004, in causa Esatri c. Erretifin; App. Milano, 8 aprile 2003, in *Dir. fall.*, 2003, II, 909; in dottrina cfr. ABETE, 2003, 1061; POLLIO, PAPAEO, 2007, 180-181).

La Suprema Corte (Cass., 17 giugno 1998, n. 6032, in *Fall*, 1999, 283) ha così argomentato il principio:

"se è vero infatti che sul fondamento dell'art. 45, secondo comma, D.P.R. n. 602 del 1973 il ruolo - e quindi la 'cartella' che ne costituisce l'estratto - integra il titolo per la ammissione al passivo, si deve tuttavia considerare che il disposto dello stesso articolo è dettato al fine di regolare il rapporto tra il contenzioso tributario e il procedimento di accertamento del passivo fallimentare, risultando così confermato il principio che la procedura concorsuale non attrae nel suo ambito la definizione delle controversie in materia di imposta (che rimane perciò in via esclusiva affidata al giudice tributario) e che la pendenza del contenzioso al riguardo non ostacola la ammissione al passivo, con la riserva, appunto, dell'esito della controversia, alla stregua dei crediti condizionali, secondo il combinato disposto dell'art. 95, secondo comma, e dell'art. 55, ultimo comma, della legge fallimentare.

Con la conseguenza che al curatore del fallimento è precluso nella sede della formazione e della verifica dello stato passivo muovere contestazioni sul merito della pretesa tributaria, ma è dato soltanto di eccepire la pendenza del contenzioso al fine di ottenere la ammissione condizionata al suo esito.

E se dunque al curatore in quella sede è precluso di contestare la pretesa tributaria, non può dubitarsi che la "riscossione coattiva" del credito esattoriale nel modo di cui all'art. 45, secondo comma, D.P.R. n. 602 del 1973 debba necessariamente essere preceduta dagli adempimenti che consentano al curatore (o abbiano consentito al debitore ancora in bonis) di sollevare le eventuali contestazioni inerenti ai tributi iscritti e di promuovere la relativa controversia davanti al giudice tributario. La cartella, come estratto dal ruolo, è - sr - titolo esecutivo (art. 23 D.P.R. n. 602 del 1973),

ma per realizzare, se così si può dire, tale sua speciale efficacia deve essere notificata al contribuente (art. 25 e 26 stesso decreto) a cura dell'esattore e dalla notificazione decorre il termine (art. 16 D.P.R. n. 636 del 1972) per proporre la impugnazione del ruolo.

Presupposto indefettibile della ammissione al passivo del fallimento è perciò la notificazione della cartella al curatore al fine di consentirgli di eventualmente proporre il ricorso contro il ruolo, così che i tributi iscritti siano ammessi con la "riserva" prevista dall'art. 45, secondo comma, D.P.R. n. 602 del 1973. In caso contrario, poiché, come si è osservato in premessa, al curatore è precluso di muovere contestazioni al ruolo nel procedimento di ammissione al passivo, il credito tributario dovrebbe essere ammesso (senza riserve) e al curatore risulterebbe indebitamente sottratta la facoltà di impugnare la cartella esattoriale.

Il principio qui ora affermato trova nel caso di specie una significativa - e definitiva - conferma. La cartella costituiva infatti l'estratto dal ruolo 'principale' per imposte liquidate d'ufficio a norma dell'art 36-bis D.P.R. n. 600 del 1973 il cui disposto, come è noto, consente alla amministrazione finanziaria di correggere errori materiali e di calcolo commessi dal contribuente (ma anche di escludere detrazioni di imposta e deduzioni dal reddito - stesso articolo, secondo comma, sub c) e d) -: con l'effetto di riportare a reddito pure importi assai rilevanti), procedendo direttamente alla iscrizione a ruolo della diversa imposta dovuta, senza necessità di notificare previamente alcun avviso di accertamento.

Le facoltà difensive al riguardo (anche per denunciare l'applicazione di tale disposizione eccezionale oltre i limiti con essa posti) sono date perciò al contribuente soltanto attraverso la impugnazione del ruolo che, per l'espresso disposto dell'art 16, comma terzo, D.P.R. 28 ottobre 1972, n. 636, è ammessa "anche per motivi diversi da quelli relativi a vizi" suoi propri, se il ruolo stesso non sia stato (come nella specie) preceduto dalla notificazione dell'avviso di accertamento".

Qualora però il Curatore non voglia o non abbia elementi per proporre ricorso contro la cartella esattoriale, deve immediatamente trasmetterla al fallito che, come noto, in caso di inerzia degli organi fallimentari è legittimato a proporre ricorso al giudice tributario.

Anzi, la più recente giurisprudenza di legittimità pone a carico dell'Amministrazione finanziaria (e quindi del concessionario della riscossione) l'obbligo di notificare la cartella tanto al Curatore quanto al fallito. In proposito è utile conoscere il tessuto argomentativo di Cass., 26

settembre 2003, n. 14301 (*in Fall.*, 2004, 1195, seguita poi da Cass., 24 febbraio 2006, n. 4235, *in Fall.*, 2006, 1331):

"questa Suprema Corte ha avuto modo di ribadire più volte il principio secondo cui "l'accertamento tributario in materia di I.V.A., ove inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere notificato non solo al curatore - in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare, o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente, il quale non è privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla "definitività" dell'atto impositivo. Da ciò deriva che il fallito, nell'inerzia degli organi fallimentari - ravvisabile, ad esempio, nell'omesso esercizio, da parte del curatore, del diritto alla tutela giurisdizionale nei confronti dell'atto impositivo - è eccezionalmente abilitato ad esercitare egli stesso tale tutela alla luce dell'interpretazione sistematica del combinato disposto degli art. 43 legge fallimentare e dell'art. 16, D.P.R. n. 636/1972, conforme ai principi, costituzionalmente garantiti (art. 24, comma 2 e 2) (Ndr: così nel testo originale), del diritto alla tutela giurisdizionale ed alla difesa" (Cass. n. 6937/2002; n. 3427/2002; n. 14987/2000; n. 3667/1997; n. 7561/1996; n. 7561/1995; n. 3094/1995; n. 3321/1993).

La ragione della necessità della notificazione dell'avviso di accertamento al fallito, sta nel fatto che l'omissione della stessa verrebbe a privare il contribuente della possibilità di esercitare il proprio diritto di difesa, tant'è che "allorquando il curatore si sia disinteressato del rapporto tributario sorto nei confronti del fallito, il termine per impugnare l'atto di accertamento non decorre nei suoi confronti se non dal momento in cui l'accertamento stesso sia portato a sua conoscenza" (Cass. n. 3667/1997; cfr. anche, in questa prospettiva, Cass. n. 3321/1993)".

Nel contesto interpretativo ora descritto del tutto peculiare è la posizione recentemente assunta da Trib. Palmi, 11 ottobre 2005, cit., il quale ha ritenuto che, in mancanza della prova dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento, la notifica al Curatore dell'avviso di mora, da parte del concessionario, costituisce presupposto sufficiente (insieme all'allegazione dell'estratto del ruolo) per l'ammissione al passivo del credito tributario.

Nel motivare la decisione, il Tribunale ha richiamato in particolare l'orientamento della Suprema Corte sulla natura giuridica dell'avviso di mora,

evidenziando la duplice funzione cui tale atto assolve, e cioè quella, primaria e necessaria, di atto equivalente al precetto nell'esecuzione forzata (in quanto tale opponibile solo per vizi propri), e quella, eventuale e secondaria, di atto equivalente a quelli di imposizione tributaria (come tali impugnabili davanti al giudice tributario per confutare la pretesa ad essi sottesa). Ciò premesso, il Tribunale ha precisato che nella fattispecie considerata rileva *"la seconda qualificazione funzionale dell'avviso di mora, perché l'assenza della prova dell'avvenuta notifica della cartella di pagamento (...) poteva essere rilevata dalla curatela fallimentare solo proponendo tempestivo ricorso tributario avverso gli avvisi di mora regolarmente notificati ed allegati al ricorso"*; sicché - prosegue il Tribunale - *"solo impugnando gli avvisi di mora, la curatela fallimentare avrebbe potuto attivare dinanzi alla commissione tributaria provinciale territorialmente competente l'accertamento giurisdizionale delle pretese tributaria avanzata con l'odierno ricorso. Infatti, questo Tribunale difetta di giurisdizione per poter accertare se sia inesistente o invalida la notificazione delle cartelle di pagamento indicate negli avvisi di mora, che costituiscono il presupposto dei medesimi avvisi di mora allegati al ricorso"*. Nella fattispecie concreta - conclude il Tribunale - essendo accertato in fatto che gli avvisi di mora erano stati notificati al Curatore, e che gli stessi non erano stati impugnati, era quindi *"divenuta inoppugnabile la pretesa tributaria di cui ai ruoli che l'ente impositore ha consegnato al concessionario del servizio di riscossione"*, con la conseguenza che, *"essendoci la prova dell'esistenza del credito di cui all'estratto di ruolo agli atti e sussistendo il presupposto per la sua insinuazione al passivo - in quanto parte ricorrente ha fornito la prova dell'avvenuta notifica degli avvisi di mora - in assenza di ricorsi tributari pendenti presso le commissioni tributarie competenti, il credito di cui alle cartelle di pagamento (...) va ammesso al passivo fallimentare"*.

5. Crediti tributari non contestati e contestati

Riteniamo di dover distinguere tra:

1) credito tributario non contestato dal debitore fallito e non più contestabile dal Curatore (per decorrenza dei termini di impugnazione o perché determinato da sentenza passata in cosa giudicata): tale credito dovrà essere ammesso ai passivo del fallimento (in via tempestiva o in via tardiva) con l'eventuale privilegio spettante per legge;

2) credito tributario contestato dal debitore o dal curatore dopo la sottoposizione del primo a fallimento, con giudizio instaurato avanti la

competente commissione tributaria.

In relazione a questa seconda ipotesi sono state elaborate due opposte opinioni:

a) quella (minoritaria) che, ritenendo il credito tributario non certo, liquido ed esigibile, sostiene che il giudice delegato debba disattendere la richiesta di ammissione, con la conseguenza che, se l'amministrazione finanziaria vuole evitare gli effetti pregiudizievoli di tale provvedimento, deve proporre opposizione ex art. 98 l. fall., ed il giudice dell'opposizione deve sospendere ex art. 295 c.p.c. la decisione in attesa della definizione del processo tributario (Trib. Roma, 14 luglio 1965, in *Dir. fall.*, 1967, II, 153; Trib. Roma, 18 ottobre 1965, *ivi*, 1967, II, 163; Trib. Roma, 17 novembre 1967, *ivi*, 1968, II, 341);

b) quella (maggioritaria) che, equiparando il credito tributario sottoposto a condizione sospensiva, ne propugna l'ammissione al passivo *con riserva* ai sensi degli artt. 55, ultimo comma e 95, comma 2, 1. fall. (v. Cass., sez. un., 22 marzo 1972, n. 879, in *Dir. fall.*, 1972, II, 260, e Cass., 19 giugno 1974, n. 1806, in *Giust. Civ.* 1975, II, 301; Trib. Genova, 30 gennaio 1989, in *Fall.*, 1989, 927; Trib. Milano, 16 novembre 1987, in *Fall.*, 1988, 507; Trib. Padova, 10 gennaio 1986, in *Fall.*, 1987, 193;).

c) Con riferimento alle imposte dirette, ma esprimendo un principio ormai pienamente applicabile anche alle imposte indirette, quest'ultima opinione è stata recepita dal legislatore. L'art. 88, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, anche a seguito delle modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 46/1999, recita infatti, al primo comma, 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'art. 101 del r.d. 16 marzo 1942, n. 26"*. È stato quindi risolto positivamente dalla nuova formulazione della norma anche il dubbio circa la possibilità di ammettere con riserva il credito tributario di cui l'amministrazione finanziaria chiede l'insinuazione in via tardiva, peraltro già consentita in passato dalla giurisprudenza (LAMANNA, 2006, 472; per la ricostruzione del dibattito sul punto v. QUATRARO, D'AMURA, 1999, 2845 ss.).

La dottrina (ABATE, 1997, 445 ss.; ANNI, 1993, 88 ss.; APICE, 1991, 221 ss.) ha ritenuto, dopo l'introduzione del nuovo sistema di riscossione dei tributi affidato al concessionario (avvenuta a far data dal 2 gennaio 1990), che tale disposizione possa e debba essere applicata per tutti i tributi affidati alla riscossione tramite ruolo al concessionario. Ed i concessionari, in forza del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43 e dei D.M. 28 dicembre 1989, provvedono alla riscossione, tramite ruolo, non solo delle imposte dirette ma anche di

svariate imposte indirette espressamente indicate.

In tale direzione si è pronunciata Cass., 9 dicembre 2004, n. 23001 (in *Fisco*, 2005, 749, confermata da ultimo da Cass., 29 maggio 2006, n. 12777, in *Mass. Giur. It.*, 2006), per la quale:

"i crediti tributari vantati dalla Amministrazione Finanziaria (nel caso di specie a titolo di IVA) debbono essere ammessi con riserva al passivo fallimentare. E l'ammissione con riserva esclude che sia legittima la sospensione ex art. 295 del codice di procedura civile, del procedimento avanti al tribunale fallimentare in attesa della pronuncia dei giudici tributari".

Ha osservato infatti la Suprema Corte:

"il principio della necessaria formazione dello stato passivo e il disposto del comma secondo dell'art. 45 del d.p.r. n. 602 del 1972 (estensibile per analogia analogica ai crediti per imposte indirette, quali l'iva applicabile ad ogni forma di accertamento del passivo indipendentemente dalla tempestività (art 93) o tardività (art. 101) della domanda, spiega che i crediti tributari ancora sub judice presso gli organi del contenzioso tributario siano trattati alla stregua dei crediti condizionali e ammessi al passivo con riserva (art. 95 l.f. - Cass. n. 7485 del 1994).

Il meccanismo dell'ammissione con riserva, che il giudice fallimentare scioglierà dopo la definitiva decisione della controversia tributaria e secondo l'esito di questa, senza che si renda necessaria la sospensione del giudizio dinanzi al tribunale fallimentare, è infatti alternativo, nella specialità del procedimento concorsuale, ad ogni ipotesi di sospensione della pronuncia sull'ammissione del credito d'imposta in attesa della definizione del contenzioso tributario in ordine al suddetto credito.

Ne deriva che è giuridicamente errata, e contraria al disposto dell'art. 45 cit., la sospensione del giudizio contenzioso che, a seguito delle contestazioni del curatore in ordine alla domanda di ammissione tardiva dell'Amministrazione finanziaria, si instaura ai sensi del comma terzo dell'art. 101 l.f., in attesa della definizione del contenzioso tributario (configurato come causa pregiudiziale), onde il giudice fallimentare deve pervenire, nell'ambito della propria giurisdizione, alla decisione del giudizio di cognizione ex art. 101 comma terzo l. f. che sia stato necessario aprire sulla base ed in conseguenza delle suddette contestazioni del curatore, in funzione, appunto, di un'ammissione con riserva del credito d'imposta (v. la sentenza S. U. n. 11214 del 1997 che ha ripreso la sentenza n. 7485 del 1994 del seguente tenore "i crediti relativi a tributi, per i quali sono insorte contestazioni pendenti innanzi alle Commissioni Tributarie, debbono essere

ammessi al passivo delle procedure fallimentari con riserva da sciogliersi dopo la decisione della controversia tributaria senza la necessaria sospensione del giudizio innanzi al tribunale fallimentare). Detto principio trova applicazione anche per i crediti su imposte indirette (i.v.a.) atteso che l'art. 45, comma secondo del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, che riguarda solo l'ipotesi di crediti tributar per imposte sui redditi (quelli per i quali c'è stata un'iscrizione a ruolo) trova applicazione in via analogica anche per i crediti per imposta indiretta come per cui, ancorché non si preveda l'iscrizione a ruolo, il relativo accertamento costituisce, pur se contestato, titolo per la riscossione provvisoria di parte del tributo (art. 60 D.P.R. n. 633 del 1972), restando irrilevante in ogni caso la circostanza che la domanda d'insinuazione al passivo sia stata formulata tardivamente data la generica formulazione del citato art. 45".

Circa poi la necessità per l'Amministrazione Finanziaria di provvedere all'iscrizione a ruolo per ottenere l'ammissione, seppure con riserva, al passivo fallimentare di un credito tributario, si segnala la sentenza di App. Milano, 8 aprile 2003, cit., (in *Dir. fall.*, 2003, II, 909), che ha sancito l'impossibilità di ammettere al passivo un credito tributario non iscritto nei ruoli. Secondo la Corte di Appello, infatti, l'accertamento dell'esistenza del debito d'imposta, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546/1992, è questione di competenza non del giudice fallimentare, ma della giurisdizione delle commissioni tributarie.

Di conseguenza, la Corte ritiene che, essendosi il curatore opposto all'ammissione, non è possibile ammettere il credito, neppure "con riserva" ai sensi dell'art. 88 del d.P.R. n. 602/1973, poiché non è possibile alcuna valutazione sull'esistenza o meno dello stesso credito che, non essendo iscritto nei ruoli, ai sensi del combinato disposto degli artt. 2 e 19, d.lgs. n. 546/1992 non è impugnabile di fronte alla Commissione Tributaria competente per territorio.

In sede di verifica dei crediti tributar, si devono infatti coordinare i poteri del giudice tributario e del giudice fallimentare. Al giudice tributario spetta il potere-dovere di determinare l'entità del credito tributario; al giudice fallimentare spetta invece il potere-dovere di accertare sia l'esistenza di un titolo valido ed opponibile, sia la concorsualità dei credito tributario.

La dichiarazione di fallimento non comporta attrazione in capo al giudice fallimentare della competenza ad esaminare questioni in materia di imposta, che rimangono invece alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

Per poter adire la competente commissione tributaria è necessario che si manifestino contemporaneamente due condizioni:

- a) l'attribuzione di materia, sancita dall'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992;
- b) l'individuazione dell'atto impugnabile, sancita dall'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

La definizione degli atti dell'Amministrazione Finanziaria definitivi o impugnabili di fronte alle commissioni tributarie è quindi questione pregiudiziale per valutare l'ammissione a titolo definitivo o "con riserva" dei crediti del Fisco al passivo fallimentare.