



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

**Problematiche in tema di insinuazione dell'Amministrazione finanziaria nel passivo fallimentare alla luce della riforma dei cc.dd. accertamenti esecutivi.**

*di Gabriella Fiorentino \**

ABSTRACT

*This work analyzes the principles expressed in the sentence n. 4126/13 of the Corte di Cassazione - S.U. , related to some problematic aspects concerning the bankruptcy claim of the unfulfilled tax in the list of liabilities of the bankruptcy proceedings. The investigation developed through several cues offered from the jurisprudence of legitimacy, merit and from the doctrine, concerns, on one side, the subsistence of an independent legitimacy of the Tax Authority to propose its credits claim in the list of liabilities of the bankruptcy proceedings and, from the other side, the necessity of specific actions to the admission. To such purpose, this work looks into the main aspects of the reform of the so-called executives assessments, - with specific reference to the competence of the Customs Office – that, in order to accelerate the collection of taxes, it eliminates the phases of the tax rolls formation and the tax statements.*

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Le recenti novità legislative che hanno determinato un'accelerazione « della riscossione nell'accertamento », con particolare riferimento all'attività di competenza dell'Agenzia delle Dogane – 3. Brevi cenni sull'evoluzione della normativa tributaria in tema di riscossione – 4. La sussistenza di un'autonoma legittimazione dell'Amministrazione Finanziaria in sede di insinuazione nel passivo fallimentare: l'orientamento delle SS.UU. del marzo 2012 – 5. Segue: esame dell'orientamento della giurisprudenza sulla necessità di specifici atti procedurali ai fini dell'insinuazione fallimentare dell'Amministrazione Finanziaria – 6. Conclusioni

1. Introduzione.

Obiettivo della presente indagine è l'esame delle questioni concernenti l'insinuazione nel passivo fallimentare dei crediti dell'Amministrazione Finanziaria, con particolare riferimento all'attività dell'Agenzia delle Dogane. Tale indagine, peraltro, prende le mosse dai principi espressi dalla recente sentenza della Corte di Cassazione S.U. del 15-03-2012 n. 4126.

Prima ancora di entrare nel merito degli assunti espressi in tale sentenza, va detto però che tale pronuncia si radicava nel contesto della riscossione coattiva tributaria antecedente

all'avvento della c.d. riscossione nell'accertamento, attualmente estesa anche all'attività dell'Agenzia delle Dogane.

Dal 27 marzo 2013 è concretamente operativa la previsione legislativa di cui all'art. 9, commi 3-bis/3-sexies, d.l. n. 16/2012 (convertito, con modificazioni, dalla l. 26 aprile 2012 n. 44) in tema di concentrazione della riscossione nelle attività di accertamento di competenza dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli<sup>1</sup>.

Per tale ragione si reputa utile dedicare un breve cenno alla nuova disciplina sulla riscossione coattiva tributaria e doganale, per poi valutare anche in tale ottica i principi espressi dalla Suprema Corte nella sentenza in esame.

2. Le recenti novità legislative che hanno determinato un'accelerazione « della riscossione nell'accertamento », con particolare riferimento all'attività di competenza dell'Agenzia delle Dogane.

La novella legislativa si adegua alla generale tendenza, espressa dalla disposizione programmatica di cui alla lettera h) dell'art. 29 del d.l. n. 78/2010, a contrastare i fenomeni di evasione fiscale anche attraverso il progressivo snellimento delle procedure e della tempistica necessaria alla riscossione delle somme oggetto di atti di recupero fiscale. A tali fini, il legislatore del 2012 introduce, rispetto alla disciplina generale di cui al dpr n. 602/73 sulla riscossione coattiva del credito tributario insoddisfatto per il tramite della procedura dell'iscrizione nei ruoli e della successiva notifica della cartella di pagamento, una specifica disciplina relativamente ad alcuni ambiti, assai significativi, dell'attività di recupero tributario di competenza degli uffici doganali. In particolare, l'art. 9, comma 3-bis, ha esteso agli avvisi di accertamento emessi dagli uffici doganali per il recupero delle risorse proprie dell'Unione

\* Funzionario dell'Agenzia delle Dogane-Ufficio di Gaeta

<sup>1</sup> In merito all'entrata in vigore della nuova disciplina degli accertamenti esecutivi, il termine del 28.01.2013, inizialmente fissato nel punto 5 del provvedimento prot. 3204 RU del 21/01/2013 del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di concerto con il Ragioniere Generale dello Stato – emanato in attuazione dell'art. 9 citato-, è stato, con successiva nota prot. 12035 RU del 01.02.2013, rinviato al 28.03.2013, allo scopo di rendere la nuova disciplina coerente alla norma dettata dall'art. 3, comma 2, l. n. 212/2000 a tutela dei contribuenti. Sulle novità introdotte dal d.l. n. 16/2012 in ambito doganale si vedano anche, tra le altre, le note prot. 23725 RU del 06.03.2013 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, prot. 41383 del 30.03.2012 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, nota 16915 RU 18.05.2012 Direzione Interregionale per il Lazio e L'Abruzzo, prot. 8508 RU 08.03.2012 Direzione Interregionale per il Lazio e L'Abruzzo, prot. 32223 ru del 04.04.2012 della Direzione Centrale Accertamenti e Controlli; Sul punto: A. FRUSCIONE, *Accertamento esecutivo in Dogana dal 28 marzo*, in *Norme e Tributi del Sole 24ore*, 05.02.2013, 24.

Europea e della connessa iva all'importazione<sup>2</sup>, la nuova modalità di concentrazione della riscossione nell'accertamento fiscale introdotta dall'art. 29 del d.l. n. 78/2010<sup>3</sup> con riguardo alle attività di recupero di competenza dell'Agenzia delle Entrate in ambito Irap, Iva, Imposte sui redditi e, connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni (nonché gli atti successivi di rideterminazione delle somme dovute).

In ambito doganale, peraltro, vi è stata una spinta acceleratoria ulteriore, giustificata dalla necessità di rispondere alle censure mosse dall'Unione Europea all'Italia in ordine alla intempestiva procedura nazionale di recupero dei dazi doganali (risorse proprie della Comunità, ora Unione Europea) attraverso le procedure di riscossione coattiva.

Inoltre, mentre gli atti di accertamento doganale di cui al comma 3-bis, art. 9, del d.l. n. 16/2012 diventano esecutivi dopo 10 giorni dalla notifica al contribuente<sup>4</sup>, l'art. 29, lett. a) d.l. n. 78/2010, per gli atti di accertamento in ambito Irap, Iva, Imposte sui redditi prevede allo stesso fine il decorrere del « termine di proposizione del ricorso » (60 giorni).

Per assumere il valore di titolo esecutivo, gli atti di accertamento doganale devono contenere, oltre l'intimazione ad adempiere nel termine di 10 giorni dal ricevimento degli stessi, anche l'espreso avvertimento che, in assenza di spontaneo e tempestivo adempimento, si procederà ad affidare il « carico » agli agenti della riscossione, secondo le modalità dettate dal provvedimento prot. 3204 RU del 21/01/2013, emanato dal Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli di concerto con il Ragioniere Generale dello Stato<sup>5</sup>. Differentemente, la lettera b) dell'art. 29 d.l. n. 78/2010 prevede il decorso di ulteriori trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento prima dell'affidamento del carico agli agenti della riscossione ed un periodo di sospensione « legale » dell'esecuzione forzata di

<sup>2</sup> Nelle istruzioni operative diramate con nota prot. 23725 RU del 06.03.2013 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti, ci si riferisce, agli atti di accertamento suppletivo e di rettifica aventi ad oggetto risorse proprie tradizionali e iva all'importazione (anche se calcolata sul valore di merci con dazio pari a zero per tariffa).

<sup>3</sup> Circ. – MEF n. 4/E del 15/02/2011, p. 11, - reca i primi chiarimenti sul riverbero delle novità fiscali sull'attività dell'Agenzia delle Entrate; Circ. MEF n. 21/E del 18/05/2011, p. 3.5.

<sup>4</sup> Tale termine si ricollega alla previsione contenuta nell'art. 222, par. 1 lettera a) del Regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio Europeo del 12.10.1992 a tenore della quale di regola i dazi devono essere pagati dal debitore entro 10 giorni dalla comunicazione di cui al precedente art. 221.

<sup>5</sup> A tal riguardo, nella nota prot. 23725 RU del 06.03.2013 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti si precisa che gli uffici, dopo aver acquisito la prova della regolare notifica dell'accertamento, attendono lo spirare del termine di dieci giorni previsto per l'adempimento spontaneo, e l'ulteriore decorso di giorni 15 per verificare l'eventuale pagamento del contribuente, prima di trasmettere in via telematica il flusso di carico all'agente della riscossione.

180 giorni dall'affidamento del carico agli stessi agenti, fatto salvo il caso di fondato pericolo per il buon esito della riscossione (lettera c) che facoltizza l'ente impositore ad affidare il carico per la riscossione delle somme, nel loro intero ammontare, ad Equitalia spa prima del decorso dei 30 giorni dalla scadenza del termine per proporre ricorso (lettere a e b), oltre che a proporre azioni cautelari o conservative a tutela del credito erariale in pendenza del termine di sospensione dell'esecuzione forzata (lettera b).

Il contribuente riceve l'informativa concernente l'assunzione del carico da parte dell'Agente della riscossione, che, senza la preventiva notifica della cartella di pagamento, procederà all'esecuzione forzata con i poteri e le modalità disciplinate per la riscossione a mezzo ruolo (art.9, comma 3-ter, d.l. n. 16/2012; art. 29, lettera e), d.l. n. 78/2010)<sup>6</sup>.

Dall'esame delle citate disposizioni sul potenziamento dell'accertamento in materia doganale emerge il mancato riferimento ai provvedimenti di irrogazione delle sanzioni connesse agli atti di recupero delle imposte doganali, laddove, al contrario, questi ultimi atti sono espressamente inclusi, dalla lettera a) dell'art. 29 d.l. n. 78/2010, nella nuova disciplina degli accertamenti esecutivi<sup>7</sup>.

Inoltre, in entrambi gli ambiti è prevista la possibilità per il contribuente di ottenere la dilazione di pagamento sulle somme affidate in carico all'Agente della riscossione ai sensi dell'art. 19 dpr n. 600/73<sup>8</sup>, ma la normativa sugli accertamenti doganali recata dall'art. 9 in esame non contiene riferimenti all'istituto della sospensione amministrativa (facoltativa) della riscossione in caso di impugnazione dell'atto di accertamento, che, al contrario, è esplicitamente richiamata dalla lettera g) art. 29 citato nel caso di ricorso avverso l'accertamento esecutivo dell'Agenzia delle Entrate. A tal proposito, con nota prot. 23725

<sup>6</sup> In ordine al delicato tema della tutela del contribuente in fase esecutiva, con particolare riferimento al nuovo sistema di concentrazione della riscossione nell'accertamento V. NUCERA, *Tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, nota a sentenza Tribunale di Trani, sez. distaccata di Canosa di Puglia, del 25.02.2011, in *Rass. Trib.*, 2012, n.4, 1070-1072. Sul deficit di tutela giurisdizionale a favore del contribuente nella fase esecutiva G. TINELLI, *Statuto dei diritti del contribuente e riscossione coattiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, n. 1, 3-50., G. MELIS e A. PERSIANI, *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rass. Trib.* 2011, n. 4, 901-923.

<sup>7</sup> La nota prot. 23725 RU del 06.03.2013 Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti si riferisce esplicitamente alle risorse proprie tradizionali, all'iva all'importazione e ai connessi oneri accessori, quali, a titolo esemplificativo, interessi collegati all'obbligazione doganale, spese di notifica dell'atto di accertamento etc.

<sup>8</sup> A tal riguardo, la Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti dell'Agenzia delle Dogane, con nota prot. 23725 RU del 06.03.2013, evidenzia che la valutazione in ordine alla richiesta di rateazione del debito avanzata dal contribuente compete all'Ufficio delle dogane fino al momento della trasmissione telematica del flusso di carico ad Equitalia Spa (cd. Annotazione di credito).

RU del 06.03.2013 l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli -Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti- ha precisato che avverso gli « accertamenti esecutivi » è proponibile ricorso in CTP, ai sensi del d. lgs. n. 546/92, con la possibilità, per il contribuente che ritenga di poter subire dall'atto impugnato un danno grave ed irreparabile, di proporre istanza di sospensione in via cautelare dell'atto stesso, ai sensi dell'art. 47, d. lgs. n. 546/1992 (a sua volta rimodulato per effetto del d.l. n. 70/2011). Accanto alla sospensione in via giudiziaria è inoltre esperibile il rimedio amministrativo della sospensione dell'esecuzione dettato dall'art. 244 del Regolamento (CEE) n. 2913/92 entro il termine di 10 giorni dalla notifica dell'accertamento.

Entrambe le novelle legislative in esame innegabilmente stravolgono l'impostazione tradizionale che riconosceva al ruolo e alla successiva notifica della cartella di pagamento una funzione cardine nell'ambito delle modalità di riscossione coattiva delle entrate tributarie statali<sup>9</sup>. Nella scelta del legislatore del 2010 e del 2012, però, tali istituti tradizionali, lungi dall'essere del tutto espunti dal sistema nazionale di riscossione, continuano ad operare per le fattispecie tributarie non incluse esplicitamente nelle riforme e, relativamente agli ambiti fiscali novellati, per gli atti di recupero antecedenti all'entrata in vigore delle riforme stesse.

Le nuove impostazioni della fase esecutiva del rapporto tributario espresse dalle recenti riforme legislative e la contemporanea coesistenza di ipotesi che prevedono la necessità di procedere con l'iscrizione a ruolo, rendono opportuno un esame degli istituti tradizionali della riscossione coattiva.

A tal proposito, nel presente contributo si esamina l'importante pronuncia a Sezioni Unite della Cassazione del 2012, che, nonostante le molteplici perplessità evidenziate da autorevole dottrina<sup>10</sup>, nel riconoscere esplicitamente ad atti diversi ed antecedenti rispetto al ruolo d'imposta l'idoneità a fungere da titolo per l'insinuazione del credito tributario nel

<sup>9</sup> A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e gli atti d'accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 1, 23; sui riflessi della disciplina dell'accertamento esecutivo in tema di esecuzione coattiva a carico di un debitore a titolo non principale G. FRANSONI, *L'esecuzione coattiva a carico dei debitori diversi dall'obbligato principale*, in *Rass. Trib.*, 2011, n.4, 844-846; P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 6, 1421-1443. G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 06, 597, Banca dati on line De Jure, II, 1-11; C. GLENDI, *L'oscuro transito dall'Agenzia delle Entrate ad Equitalia nella riscossione degli atti impositivi in Corriere Tributario*, 2012, 14, p. 1011; A. CARINCI, *Comunicazione al contribuente della presa a carico delle somme da riscuotere con atto impositivo in Corriere Tributario*, 2012, 13, p. 967.

<sup>10</sup> Per tutti L. DEL FEDERICO, *Innovazioni giurisprudenziali sui crediti tributari nel fallimento*, nota a s. Cass. Civ. Sez. Unite n. 4126/2012, in *Fallimento*, 2013, 1, 45, Banca dati on line Sistema Leggi d'Italia.

passivo fallimentare, appare in linea con la generale tendenza legislativa alla semplificazione e velocizzazione della fase esecutiva del rapporto tributario<sup>11</sup>.

In particolare, si esaminano alcuni aspetti problematici concernenti il delicato tema della riscossione coattiva in ambito fallimentare dei crediti fiscali dell'Amministrazione Finanziaria. In quest'ottica la sentenza della Cassazione Civile a Sezioni Unite n. 4126 del 15-03-2012, riveste particolare interesse in quanto esprime due principi di diritto che contribuiscono a chiarire alcuni dubbi interpretativi sorti, in materia di recupero dei crediti erariali in sede fallimentare, per effetto di precedenti posizioni giurisprudenziali assunte dal giudice di legittimità (e dalle corti di merito) in tutto o in parte divergenti tra di loro. In tal modo, l'analisi della sentenza del marzo 2012 costituisce anche occasione per ripercorrere l'evoluzione normativa delle disposizioni più significative in tema di riscossione del credito fiscale, fungendo, per altro verso, da linea guida per la disamina, sia pure incidentale, di altri aspetti problematici inerenti all'argomento in trattazione, evidenziati in differenti pronunce giurisprudenziali.

Tanto considerato, la questione esaminata nella sentenza in commento concerne, in via principale, l'ammissibilità di azioni esecutive poste in essere dall'Amministrazione Finanziaria in via autonoma, cioè senza l'intervento del concessionario della riscossione, relativamente a crediti tributari vantati nei confronti di un soggetto fallito.

Il secondo profilo in esame verte sulla necessità, per l'Amministrazione finanziaria creditrice che deposita presso la cancelleria del competente tribunale istanza di ammissione al passivo fallimentare, dell'allegazione del ruolo preventivamente formato e della collegata cartella di pagamento notificata.

### 3. Brevi cenni sull'evoluzione della normativa tributaria in tema di riscossione.

Le questioni interpretative analizzate dai giudici della Suprema Corte si fondano principalmente sulle previsioni contenute nel dpr n. 602 del 1973, che, pur essendo

---

<sup>11</sup> G. GAFFURI, *Aspetti critici della motivazione relativa agli atti d'imposizione e l'esecutività degli avvisi di accertamento*, cit., II, 11 b: secondo l'autore « Il ruolo manca nella disciplina esattiva di nuovo conio, e ad esso supplisce l'avviso di accertamento esecutivo, con intimazione a pagare. Questo dunque è l'atto che abilita l'agente a chiedere l'ammissione alla procedura; occorre peraltro che il credito, derivante dall'accertamento, sia passato in carico all'agente affinché questo ne possa disporre, al fine di riscuoterlo, nelle forme compatibili con il contesto determinato dall'insolvenza conclamata del debitore».

specificamente riferibile alla riscossione delle imposte sul reddito, costituisce la normativa di riferimento per la materia della riscossione tributaria in via generale<sup>12</sup>. Come è noto, al fine di ottimizzare le modalità di realizzazione dell'interesse pubblico al prelievo fiscale, il legislatore tributario ha optato per l'individuazione di modalità tipiche di riscossione delle imposte dirette, riferendosi, nell'art. 1 del dpr citato, alla ritenuta diretta, ai versamenti diretti del contribuente e all'iscrizione nei ruoli. Tali atti, che si distinguono in ordinari e straordinari (art 11), sono elenchi di contribuenti titolari di situazioni debitorie nei confronti del fisco in relazione ad importi determinati a titolo di imposte, sanzioni ed interessi, formati dagli apparati operativi dell'Amministrazione Finanziaria al fine di attivare le procedure di riscossione a mezzo dei concessionari a ciò deputati (art. 10 e ss. ). La riscossione mediante ruolo si definisce coattiva quando l'iscrizione negli elenchi segue ad un mancato adempimento spontaneo di debiti fiscali e/o sanzioni da parte del contribuente debitore. A tal riguardo, il d. lgs. n. 46/1999, recante disposizioni sul riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1 della legge 28 settembre 1998, n.337, prevede, nell'art. 17, che «si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici ». Le disposizioni recate dal dpr n. 602 del 1973 attribuiscono al concessionario il compito di espletare, in qualità di mandatario dell'amministrazione creditrice<sup>13</sup>, le attività esecutive volte alla riscossione coattiva delle somme iscritte nei ruoli e non pagate spontaneamente (art. 45), prevedendo la possibilità di avvalersi del ruolo, quale titolo esecutivo (art. 12, c. 4) per procedere ad espropriazione forzata ai danni del contribuente inadempiente (art. 49). Si tenga presente che nella formulazione vigente fino al gennaio 1974 l'articolo 45 del dpr n. 602 del 1973, intitolato « espropriazione forzata », oltre ad individuare nel ruolo il fondamento per procedere all'esecuzione forzata sui beni del contribuente debitore al fine di soddisfare imposte non assolte regolarmente, lo qualificava come titolo per ottenere l'insinuazione del credito

<sup>12</sup> In questo senso, si veda ord. Cass. Civ n. 23001 del 2004, in banca dati on line De Jure. Tale assunto è pacifico anche nella prassi amministrativa; a titolo esemplificativo, la Circ. MEF del 29/07/2008 n. 22, relativa all'ambito applicativo dell'art. 48-bis dpr 602/73, riconosce che, nonostante il titolo, le disposizioni del suddetto decreto sono «divenute progressivamente lo strumento generale per eseguire la riscossione coattiva dei crediti, anche non tributari, vantati dallo Stato e da molti Enti pubblici », come confermato dall'art. 17 del d. lgs. 1999 n. 46.

<sup>13</sup> In questo senso si esprime Cass a Sez. Unite, sent. n. 4126 del 2012.

tributario nel passivo delle procedure di cui al r.d. n. 267/1942, con la possibilità di ammissione con riserva nel caso di contestazioni riguardanti i tributi iscritti (secondo comma)<sup>14</sup>. L'art. 51 del citato dpr, nella versione antecedente il primo luglio 1999, riconosceva all'esattore la facoltà di procedere ugualmente nella sua azione esecutiva anche in caso di sopravvenuta dichiarazione di fallimento del debitore, salvo il caso di sospensione della stessa disposta dall'intendente di finanza; a seguito delle modifiche legislative intervenute ad opera dell'art. 16 del d. lgs. 26.02.1999 n. 46, l'attuale formulazione dell'articolo, invece, disciplina i rapporti tra il procedimento esecutivo del concessionario e gli altri procedimenti esecutivi già iniziati, prevedendo a favore dell'Agente della riscossione la possibilità di chiedere di essere surrogato al creditore procedente. Completa il quadro normativo delle modalità operative della riscossione coattiva la previsione di cui all'art. 87 dpr n. 602/73, nella parte in cui riconosce all'Agente della riscossione la legittimazione ad azionare il credito proponendo ricorso in giudizio per la dichiarazione di fallimento del debitore ex art. 6 r.d. n. 267 del 16 marzo 1942 (comma 1), nonché a richiedere l'ammissione del credito erariale al passivo dell'intervenuta procedura fallimentare, sempre sulla base del ruolo (comma 2). Si tenga presente che, attualmente, l'istituto dell'ammissione del credito contestato con riserva trova la sua compiuta disciplina nell'art. 88 del dpr n. 602/73 che, nel riformulare quanto già previsto nel comma 2 dell'art. 45 prima della modifica operata dal d. lgs. n. 46 del 1999, prevede che nell'ambito delle procedure fallimentari la riserva venga sciolta su disposizione del giudice delegato avverso la quale è possibile proporre reclamo al tribunale; tra le condizioni legittimanti lo scioglimento della riserva viene individuato il sopraggiungere di una decisione definitiva del giudizio, la sua estinzione, oppure il decorso dei termini per proporre ricorso<sup>15</sup>.

Ad una prima lettura, nell'impianto normativo delineato dal dpr n. 602 del 1973 la fase della riscossione coattiva – governata dal concessionario del servizio di riscossione -

<sup>14</sup> L'art. 45 dpr n. 602 del 1973, nella formulazione vigente fino al luglio del 1999, riconosce al ruolo ed alla cartella che ne costituisce l'estratto, l'idoneità a fungere da titolo per giustificare l'insinuazione nel passivo fallimentare; la sua *ratio* è finalizzata a « regolare i rapporti tra il contenzioso tributario e procedura fallimentare » volta alla formazione dello stato passivo, nel senso di evidenziare l'indipendenza dei due ambiti in ipotesi di credito tributario contestato; in tale ipotesi, la controversia tributaria resta affidata alla competenza del giudice tributario e, nella pendenza di un giudizio di tal genere, il disposto dell'art. 45 dpr n. 602 del 1973 e degli artt. 95 e 55 ultimo comma l. fall. consente di configurare l'istituto dell'ammissione del credito con riserva: in questo senso si esprime Cass. Civ. n. 6032 del 1998 in banca dati on line De Jure .

<sup>15</sup> Sulla funzione di tutela del contribuente rinvenibile nel disposto dell'art. 88 dpr n. 602/73 si veda Cass. Civ. a Sez. Unite n. 4126 del 2012, 8.c).

presuppone la preventiva iscrizione a ruolo delle somme dovute. Si può osservare che ad analoga conclusione conduce la portata letterale della disposizione prevista dall'art. 33 del d. lgs. 13.04.1999 n. 112 che, nell'ambito del riordino del servizio nazionale di riscossione in attuazione della legge di delega n. 337 del 28.09.1998, disciplina gli adempimenti a carico del concessionario nei casi di fallimento o altre procedure concorsuali riguardanti il debitore, prevedendo che, in tali circostanze, l'ufficio finanziario provveda ad iscrivere a ruolo le somme ed il concessionario si attivi per ottenere l'insinuazione del credito tributario nelle procedure concorsuali in atto.

4. La sussistenza di un'autonoma legittimazione dell'Amministrazione Finanziaria in sede di insinuazione nel passivo fallimentare: l'orientamento delle SS.UU. del marzo 2012.

Dopo aver delineato brevemente la disciplina della riscossione nella sua evoluzione storica<sup>16</sup>, è utile esaminare la posizione delle SS.UU. della Cassazione in tema di autonoma legittimazione dell'Amministrazione Finanziaria ad agire in sede fallimentare per la realizzazione di una sua posizione creditoria insoddisfatta.

Tale questione, come accennato precedentemente, discende dalla portata letterale delle norme sulla riscossione dei crediti tributari contenuta nel dpr n. 602 del 1973 che, nel riconoscere al concessionario del servizio di riscossione un ruolo cardine nell'ambito delle procedure di riscossione coattiva, potrebbe indurre a ritenere indispensabile, al fine della realizzazione « non spontanea » del credito tributario, la preventiva iscrizione a ruolo delle somme dovute e il conseguente intervento del suddetto concessionario. Non a caso, la sentenza n. 14116/2011 della Cassazione civile che - rimettendo gli atti al Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite- ha dato origine alla pronuncia n. 4126 del 15-03-2012, prospetta una valutazione di pregiudiziale inammissibilità « dell'azione esecutiva nella specie intrapresa senza l'intervento del concessionario cui è per legge affidata ; la rigida tipicità degli atti e delle forme del

<sup>16</sup> Sull'evoluzione e i caratteri del sistema di riscossione italiano G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 12, 1047, banca dati on line De Jure.

procedimento di riscossione condurrebbe ad affermarlo, anche d'ufficio in assenza di deduzione di parte circa la questione di legittimazione »<sup>17</sup>.

La Suprema Corte risolve tale interrogativo in senso favorevole, riconoscendo sussistente una diretta ed autonoma legittimazione dell'Amministrazione Finanziaria ad agire in sede fallimentare per la soddisfazione del credito vantato<sup>18</sup>. A parere del giudice di legittimità, infatti, la lettura corretta nelle previsioni normative contenute nell'art. 87 dpr n. 602 del 1973, così come inserite nel contesto normativo generale, non conduce ad escludere tale legittimazione, in quanto alle stesse deve essere riconosciuta una rilevanza « meramente processuale », essendo finalizzate ad estendere le facoltà di cui agli artt. 6 e 93 r.d. n. 267 del 1942 anche all'Agente della riscossione. In tal senso depone la normativa della legislazione fallimentare, che, nel delineare l'iter procedimentale del fallimento, pone tutti i creditori in condizione di parità<sup>19</sup>, non prevedendo nessuna deroga per il caso dei crediti fiscali, i quali, al pari di ogni altro credito in concorso, sono soggetti alle attività di accertamento di cui agli artt. 92 e seguenti della legge fall.. Per tale via, un'interpretazione contraria e restrittiva, in assenza di una disciplina speciale in deroga alle norme della legislazione fallimentare, si risolverebbe in una ingiustificata compromissione del principio della *par condicio creditorum* a danno dell'Amministrazione Finanziaria creditrice, in contrasto con gli artt. 3 e 24 della Carta Costituzionale.

Nel risolvere positivamente la questione, la Cassazione a Sezioni Unite ribadisce un orientamento favorevole alla realizzazione in concreto della *par condicio creditorum* in sede fallimentare, già affermatosi in precedenti giurisprudenziali, richiamati dallo stesso Collegio, ai quali si ritiene utile riferirsi, anche per gli ulteriori spunti argomentativi in essi rinvenibili.

Il riferimento è, in primo luogo, alla sentenza della Suprema Corte n. 23338 del 18.11.2010 che, in motivazione, contribuisce significativamente all'enucleazione della *ratio*

---

<sup>17</sup> Sulla verifica di ufficio ex art. 81 cpc in ordine alla sussistenza del requisito della legittimazione in giudizio e sulla possibile formazione del giudicato implicito sulla questione si veda, tra le tante, Cass. n. 11837/2007; Cass. n. 6169/2003; Cass. n. 13695/2001 in banca dati on line De Jure.

<sup>18</sup> Nella prassi amministrativa delle Agenzie fiscali è frequente il caso di domanda di ammissione al passivo fallimentare avanzata direttamente dall'Ufficio, sulla base di atti antecedenti rispetto al ruolo, tutte le volte in cui, essendo la dichiarazione di fallimento del contribuente antecedente all'attribuzione dei « compiti esecutivi » in capo all'Agente della riscossione, non residui tempo sufficiente a garantire la tempestiva insinuazione del credito fiscale, quantomeno ai sensi dell'art. 101, c. 1, l.f.. Sul punto si veda la nota dell'Agenzia delle Dogane - Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti - p. 137059/RU del 30.11.11.

<sup>19</sup> A tal proposito, l'art. 52 l. fall. recita: « il fallimento apre il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito ».

ispiratrice della norma di cui all'art. 87 dpr n. 602 del 1973, fornendo, in via analogica, chiari argomenti a sostegno della tesi dell'autonoma e diretta legittimazione dell'A.F..

In tale sede, i giudici della Cassazione, soffermandosi sull'impianto normativo vigente in materia di procedura fallimentare e attività di riscossione dei crediti fiscali, non rinvennero alcuna disposizione speciale che giustifichi una disparità di trattamento tra l'Amministrazione Fiscale creditrice di un soggetto inadempiente rispetto agli altri creditori in concorso. In particolare, i giudici ripercorrono l'iter giurisprudenziale e normativo che ha portato, da un lato, all'abrogazione del cosiddetto fallimento fiscale previsto dall'art. 97, comma 3, d.p.r. n. 602 del 1973, a seguito della dichiarazione di incostituzionalità con sentenza del 1992 e successiva espressa abrogazione ad opera del d. lgs n. 471 del 1997, e, dall'altro, alla successiva innovazione apportata all'art. 87 d.p.r. n. 602 del 1973 ad opera del d.l. n. 138 del 2002, art. 3. La norma include tra i soggetti legittimati a proporre ricorso per la dichiarazione di fallimento anche il concessionario della riscossione in quanto soggetto deputato ad agire per la riscossione coattiva del credito fiscale in luogo dell'agenzia fiscale creditrice. Nel presupposto della perfetta equiparabilità, ai fini della procedura concorsuale, del debito tributario rispetto agli altri debiti, la norma fiscale intende, in tal modo, porre l'A.F. in situazione di parità rispetto a tutti quanti gli altri creditori, legittimandola alla proposizione dell'istanza volta a veder dichiarato fallito il proprio debitore, all'esito della procedura fallimentare nel corso della quale sarà valutata la fondatezza del credito fatto valere e la sussistenza dei presupposti del fallimento. Tale interpretazione sistematica pone il primo comma dell'art. 87 dpr n. 602 del 1973 perfettamente in linea con quanto disposto dall'art. 6 della legge fallimentare nella parte in cui prevede che la dichiarazione di fallimento possa essere promossa dallo stesso debitore, dai suoi creditori o dal pubblico ministero. La norma, riconoscendo all'Agente della riscossione la facoltà di proporre istanza di fallimento, non riveste alcun carattere derogatorio o speciale rispetto alla legge fallimentare, costituendone, al contrario, una conferma di sistema, che si caratterizza per il suo contenuto dispositivo a carattere processuale tendente ad individuare nel concessionario della riscossione (ora agente) il soggetto deputato ad azionare la pretesa relativa al credito contenuto nel ruolo in sede fallimentare<sup>20</sup>. In tale sede, i giudici di legittimità, nel valutare la

<sup>20</sup> La dottrina che critica il riconoscimento dell'autonoma legittimazione dell'A.F. alla proposizione della domanda di ammissione al passivo fallimentare, riconosce, invece, negli articoli 87 e 88 dpr n. 602/1973 una

conformità ai dettami costituzionali della disposizione contenuta nell'art. 87 dpr n. 602 del 1973, osservano che un'interpretazione tendente a riconoscere in capo all'Amministrazione Finanziaria le medesime potenzialità operative che la legge fallimentare pone a disposizione di un qualunque altro creditore, non lede in alcun modo la posizione difensiva del debitore fiscale, ponendosi perfettamente in linea con il principio sancito dall'art. 24 Cost.<sup>21</sup>. Per altro verso, escludere l'autonoma legittimazione dell'A.F., o dell'Agente della riscossione che la rappresenta, alla proposizione dell'istanza di fallimento sulla base dell'intervenuta abrogazione del c.d. fallimento fiscale risulterebbe lesivo dell'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo della disparità di trattamento tra l'Amministrazione finanziaria e gli altri soggetti creditori.

In altra pronuncia, la n. 24963 del 10.12.2010, il Giudice di legittimità valorizza alcuni principi meritevoli di rilievo<sup>22</sup>, esprimendo chiaramente, in ordine alla questione problematica in esame, il principio cardine della *par condicio creditorum*, quale *ratio* ispiratrice della normativa fallimentare, a sostegno della necessità di assoggettare anche i crediti fiscali allo stesso *iter* procedurale previsto dagli artt. 92 e seguenti della l. fall.. Anche tale pronuncia, quindi, contribuisce ad avvalorare l'orientamento tendente ad escludere che il contesto normativo vigente lasci spazio ad interpretazioni tese a configurare trattamenti

---

portata speciale derogatoria alla normativa fallimentare, ed evidenzia che, contrariamente a quanto sostenuto dalla giurisprudenza della Cassazione, nessun supporto normativo a favore della suddetta legittimazione può desumersi dalla portata letterale della disposizione di cui all'art. 87 cit; la *ratio* di quest'ultima disposizione, espressione del principio della *par condicio creditorum* in ambito fallimentare, è di contenere e gestire il potere autoritativo dell'A.F. nella predisposizione unilaterale degli atti di accertamento e dei titoli esecutivi; si veda L. DEL FEDERICO, *Innovazioni giurisprudenziali sui crediti tributari nel fallimento*, nota a s. Cass. Civ. Sez. Unite n. 4126/2012, cit. Sulla *ratio* dell'art. 87 A. ROMANO, *Ammissione al passivo dei crediti iscritti a ruolo*, in *Giur. merito* 2011, 3, 705, Banca dati on line De Jure.

<sup>21</sup> A tal proposito, nella sentenza in esame si osserva che affinché il Tribunale pronunci la sentenza dichiarativa di fallimento è necessario che anche il credito fiscale venga sottoposto al vaglio di fondatezza nel corso dell'istruttoria prefallimentare con una decisione avente valenza ai soli fini della procedura (cioè inidonea a diventare cosa giudicata) e che venga riconosciuto lo stato di insolvenza del debitore.

<sup>22</sup> In prima battuta, ribadisce un orientamento consolidato in forza del quale se nelle more del giudizio promosso dal contribuente avverso un avviso di accertamento la sopravvenuta dichiarazione di fallimento del primo non viene dichiarata in udienza o notificata alle altre parti a norma dell'art. 300 cpc (relativo agli eventi interruttivi del processo a seguito di morte o perdita della capacità della parte costituita o del contumace), la conseguente sentenza, se favorevole al fisco, non è opponibile al fallimento, ma fa stato solo tra le parti originarie con la conseguente illegittimità della cartella di pagamento notificata, per l'avviso oggetto del giudizio, al curatore del fallimento. In tali circostanze, l'Amministrazione Finanziaria, rappresentata dal concessionario della riscossione, potrà proporre istanza di ammissione al passivo fallimentare seguendo il comune *iter* procedurale di cui alla legge fallimentare, avvalendosi del solo ruolo e non anche del giudicato (con la possibilità, cioè, in caso di contestazioni sul credito, di ottenere l'ammissione dello stesso con riserva).

differenziati o modalità operative speciali in relazione alla natura del soggetto titolare del credito azionato in ambito fallimentare<sup>23</sup>.

5. Segue: esame dell'orientamento della giurisprudenza sulla la necessità di specifici atti procedurali ai fini dell'insinuazione fallimentare dell'Amministrazione Finanziaria.

Una volta risolta positivamente la problematica della legittimazione diretta della P.A. nell'espletamento delle attività di riscossione coattiva in sede concorsuale dei crediti erariali di natura tributaria, resta da chiarire se, a tal fine, sia o meno necessaria la preventiva formazione del ruolo, e la successiva notifica della cartella di pagamento al curatore fallimentare<sup>24</sup>.

Il giudice di nomofilachia, con la pronuncia a Sezioni Unite del marzo 2012, si orienta nel senso della non indispensabilità del ruolo quale titolo idoneo ad azionare la pretesa creditoria in sede fallimentare ai fini dell'insinuazione nel passivo, aderendo all'impostazione espressa da precedenti sentenze della Cassazione che, con argomentazioni differenti, giungono alla medesima conclusione.

Già con la pronuncia n. 14579 del 16.06.2010 il giudice di legittimità aveva riconosciuto agli avvisi di pagamento iva, emessi dall'Amministrazione Finanziaria sulla base delle risultanze della dichiarazione fiscale, l'idoneità a fungere da titoli per l'ammissione del credito tributario al passivo fallimentare. Tali atti, strutturalmente antecedenti e preparatori rispetto all'iscrizione a ruolo delle somme, hanno lo scopo di evitare la riscossione coattiva a mezzo del concessionario, favorendo l'adempimento spontaneo, ma agevolato e celere, di un debito fiscale sostanzialmente certo. Tale interpretazione è giustificata dalla natura degli atti in questione, che, discendendo direttamente dalle risultanze della dichiarazione del contribuente, sono « sufficienti » a provare l'esistenza del credito, il suo ammontare e l'anteriorità rispetto all'intervenuto fallimento del contribuente.

---

<sup>23</sup> In senso contrario L. DEL FEDERICO, *Innovazioni giurisprudenziali sui crediti tributari nel fallimento*, cit., a sostegno della tesi della legittimazione esclusiva dell'agente della riscossione ai fini della domanda di ammissione del credito tributario al passivo fallimentare, rileva che, nel quadro legale del riparto di competenze amministrative delineato dall'art. 97 Cost., la gestione del rapporto tributario nella fase fallimentare è devoluta, ex art. 87 dpr n. 602/1973, all'agente della riscossione e l'interpretazione « estensiva » prospettata dalla Sezioni Unite, nel riconoscere la concorrente legittimazione agli uffici finanziari, crea inutili e dannose sovrapposizioni di funzioni e competenze.

<sup>24</sup> Per un'analisi delle modalità di realizzazione del credito tributario nella fase dell'ammissione nel passivo fallimentare B. QUATRARO, *I Rapporti tra le procedure concorsuali ed il fisco*, in *Dir. Fall.*, 2008, I, 523-533.

Viceversa, in tale sede, si esclude l'idoneità a fungere da titolo per la riscossione nell'ambito della procedura fallimentare ai fogli di prenotazione di cui all'art. 4 del d.m. 24-02-1983, in quanto atti amministrativi a valenza meramente interna, collegati agli adempimenti del servizio autonomo di cassa, ed in particolare all'obbligo degli uffici iva di emettere un ordine di incasso per le entrate assunte in carico mediante il suddetto atto<sup>25</sup>.

In merito all'invito al pagamento iva di cui all'art.60, c.6, dpr n. 633/72 appare consolidata in giurisprudenza la tendenza a ritenere che tale atto sia idoneo a supportare la domanda di insinuazione del credito tributario al passivo fallimentare. A tal proposito, si osserva che l'istituto dell'invito al pagamento di cui alla disposizione citata, per sua natura prodromico alla formazione del ruolo<sup>26</sup>, in quanto finalizzato proprio ad evitare le procedure di riscossione coattiva favorendo l'adempimento spontaneo del debitore, nella sua originaria configurazione (antecedente all'introduzione dell'art. 13, c. 1 del d. lgs. n. 471/1997<sup>27</sup>), era finalizzata anche a consentire all'inadempiente di usufruire del beneficio della riduzione delle sanzioni previste dell'art. 44 dpr n. 633/72 per il caso di omesso versamento di imposta indicata dallo stesso contribuente in dichiarazione.

<sup>25</sup> La mancanza di un'efficacia diretta nei rapporti tra fisco e contribuente porta i giudici della Cassazione ad escludere, in tale circostanza, i fogli di prenotazione dal novero degli atti idonei a giustificare la domanda di ammissione al passivo fallimentare; si veda anche il caso esaminato da Cass. Civ. - sez. I – 16 gennaio 1999 n. 399 in banca dati on line De Jure.

<sup>26</sup> Di contrario avviso Cass. n. 26440 del 2010 - in banca dati on line De Jure - che individua nella possibilità riconosciuta al contribuente di attenuare le conseguenze sanzionatorie dell'omissione di versamento l'unica funzione dell'invito al pagamento di cui al sesto comma dell'art. 60 in commento, implicitamente abrogato per effetto del combinato disposto degli artt. 13 del d. lgs. n. 471/1997 e dell'art. 17 del d. lgs. n. 472/1997. Si disconosce, per tale via, la sua natura di atto prodromico e necessario ai fini dell'iscrizione a ruolo; con sentenza n. 8627 del 15.04.2011 i giudici di legittimità ribadiscono che l'invito al pagamento di cui all'art. 60, comma 6, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, non costituisce atto prodromico ad ogni iscrizione a ruolo e ad ogni avvio di procedura riscossiva ed, in particolare, non appare necessario quando il credito vantato dall'Amministrazione Finanziaria trovi titolo nella stessa dichiarazione fiscale presentata dal contribuente.

<sup>27</sup> L'art. 13, c. 1 del d. lgs. n. 471/1997, prevedendo una riduzione della sanzione per omesso versamento di imposte dichiarate, fissata al 30% dell'importo non versato, ha implicitamente svuotato di significato l'originaria portata della disposizione in analisi, che si ricollegava alla sanzione/soprattassa – pari al cento per cento dell'importo non versato- inizialmente prevista dall'art. 44 del dpr 633 del 1972; si veda Cass. Civ. n. 13242 del 2011, Cass. Civ. n.26440 del 2010, Cass. Civ. n. 11457 del 2009, Cass. Civ. n. 16481 del 2008, Cass. Civ. n. 16120 del 2007, Cass. Civ. n. 8859 del 2006, Cass. Civ. n. 907 del 2002, in banca dati on line De Jure ; in tema di implicita abrogazione del disposto normativo del sesto comma dell'art. 60 dpr n. 633/72 per il venir meno della sua funzione di *favor debitoris* da un punto di vista di trattamento sanzionatorio i giudici di legittimità osservano che l'art. 17 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n.472 prevede, nell'ipotesi di sanzioni liquidate ai sensi dell'art 60 citato, la possibilità di procedere all'irrogazione immediata (mediante iscrizione a ruolo e senza previa contestazione) delle sanzioni nella misura del trenta per cento dell'importo non versato- sul punto Cass. Civ. n. 26440 del 2010, Cass. Civ. n. 10806 del 2010, Cass. civ. n. 22437 del 2008, in banca dati on line De Jure.

Le caratteristiche originarie dell'istituto hanno contribuito ad avvalorare la tesi della sufficienza di tale atto ai fini dell'insinuazione nel passivo fallimentare; in tal senso, alcune sentenze del giudice di legittimità sottolineano che la valutazione della sufficienza del titolo ai fini dell'ammissione del credito nel passivo fallimentare si giustifica anche alla luce della suddetta connotazione di favore per il contribuente, in quanto lo stesso poteva beneficiare di conseguenze sanzionatorie più favorevoli rispetto a quelle derivanti da un atto di contestazione del debito<sup>28</sup>.

Tale disposizione, del tutto affine a quella prevista dall'art. 36 bis del dpr n. 600 del 1973 in tema di imposte sui redditi, inquadrandosi nell'ambito del principio di autotassazione sul quale è fondato il nostro sistema tributario, postula che la dichiarazione fiscale presentata dal contribuente, se non sottoposta ad atti di rettifica o di variazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, esaurisca da sola la fattispecie dell'accertamento tributario. La dichiarazione fiscale assume lo stesso valore dell'atto di accertamento o rettifica proveniente dall'ufficio fiscale e giustifica, per tale via, la diretta iscrizione a ruolo della maggiore imposta dovuta sulla base del dichiarato e non assolta spontaneamente. Da questo punto di vista, la disposizione consente uno snellimento delle attività di accertamento degli uffici fiscali, escludendo che, in tali ipotesi, l'Amministrazione Finanziaria debba far precedere l'iscrizione a ruolo da atti di rettifica o accertamento di imposte a debito risultanti dalla stessa dichiarazione, ben potendo limitarsi ad un controllo meramente cartolare del dichiarato che però, di contro, comprime il potere dell'ufficio fiscale, il quale non potrà, in tale sede, spingersi a risolvere questioni giuridiche o ad esaminare atti differenti dalla dichiarazione presentata.<sup>29</sup>

Il debito di imposta che emerge dalle stesse risultanze della dichiarazione presentata dal contribuente (che ad es. indica a credito dei versamenti d'imposta di fatto mai effettuati) può, quindi, per il tramite dell'invito al pagamento, trovare collocazione nell'ambito del passivo fallimentare, costituendo quest'ultimo prova adeguata dell'esistenza e dell'entità del credito erariale, al pari di un avviso di accertamento/rettifica o di un ruolo preventivamente

<sup>28</sup> Sul punto si veda Cass. Civ. n. 5165 del 2009, in banca dati on line De Jure.

<sup>29</sup> Sul punto si veda Cass. Civ. n. 14070 del 2011, Cass. Civ. n. 2994 del 2006, Cass. Civ. n. 12762 del 2006, Cass. Civ. n. 16512 del 2006, Cass. Civ. n. 21274 del 2005, in banca dati on line De Jure. In tema di imposte dirette Cass. Civ. n. 5460 del 2008, in banca dati on line De Jure.

formato<sup>30</sup>. Conseguentemente, se la curatela non contesta il credito tributario avanzato dall'Amministrazione Finanziaria, la domanda di ammissione al passivo fallimentare ben potrà essere fondata sulla sola dichiarazione del contribuente, essendo priva di rilievo la mancanza di un atto impositivo, del tutto sostituito, in tali ipotesi, dalla dichiarazione stessa<sup>31</sup>. L'assenza di un atto di rettifica o di variazione operato dall'Amministrazione Finanziaria sul contenuto della dichiarazione fiscale presentata dallo stesso contribuente rende priva di rilevanza la circostanza che tale atto non sia autonomamente impugnabile dal destinatario innanzi alle commissioni tributarie, in quanto non si configurerebbe una compressione del diritto di difesa del contribuente nei confronti dell'ufficio finanziario, discendendo tale invito da un debito del quale lo stesso contribuente si dichiara titolare: la mancata contestazione, da parte del curatore fallimentare, della fondatezza del credito tributario iva, consentirà all'Amministrazione Finanziaria di ottenere l'ammissione del credito fiscale allo stato passivo della procedura.

Dalle numerose pronunce della Cassazione sul punto appare evidente che le questioni relative alla sufficienza del titolo dedotto ai fini della domanda di ammissione al passivo

<sup>30</sup> A conferma di tale assunto, si consideri la Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 21/E del 18/05/2011, che, in ordine alle « attività trasversali » di competenza dell'Agenzia delle Entrate, con particolare riferimento alla materia della riscossione dei crediti fiscali (paragrafo 3.5), prevede che « In merito alle iniziative da intraprendere in presenza di procedure concorsuali, le Direzioni regionali e provinciali devono assicurare, direttamente o tramite i competenti agenti della riscossione, la tempestiva ammissione al passivo di tutti i crediti risultanti dalla liquidazione delle dichiarazioni. L'attività di accertamento deve poi essere completata con la massima possibile tempestività, e comunque entro il termine utile per l'ammissione al passivo dei crediti risultanti dagli atti impositivi e dai provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ». Sulla sufficienza della dichiarazione iva a debito ai fini della domanda di ammissione al passivo fallimentare si veda il commento di F. MICCIO, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, in occasione dell'incontro di studio del CSM sul tema: Accertamento del passivo concorsuale. Roma 15-17 maggio 2006, in *Giust. Trib.*, Rass. On line, 15, che avanza un'ipotesi (ritenuta dall'Autore non ancora avallata a livello normativo e giurisprudenziale) di estensione del principio agli atti di accertamento o alle dichiarazioni fiscali a debito non contestate dal curatore. In senso sfavorevole al riconoscimento dell'idoneità dell'invito al pagamento iva a fungere da titolo per l'ammissione al passivo ove manchi la contestazione, da parte del curatore, del debito tributario M. MAURO, *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito iva*, nota a s. Cass. Sez. Unite n. 5165 del 2009, in *Corr. Trib.*, 2009, 19, 1550.

<sup>31</sup> È utile osservare che nella sentenza della Cassazione Civile n. 14116/2011 i giudici, ai fini del giudizio di idoneità del titolo di insinuazione al passivo fallimentare, rilevano una evidente analogia giuridica tra la fattispecie degli avvisi di pagamento iva emessi sulla base della dichiarazione fiscale del contribuente e gli avvisi di accertamento confermati da sentenza del giudice tributario di secondo grado passata in giudicato: la seconda casistica, pur nella sua diversità, delinea una fattispecie « nella quale parimenti si è dinanzi ad atti definitivi di accertamento del credito tributario azionato - (...); si che, nella prospettiva indicata, dovrebbe escludersi - coerentemente peraltro con il richiamato disposto della norma regolamentare del D.M. 28 dicembre 1989, art. 19 - che nella specie la iscrizione a ruolo e la notifica della cartella costituissero presupposti indefettibili della ammissione al passivo ».

fallimentare sono controversie rientranti nella giurisdizione del giudice ordinario<sup>32</sup>. Al contrario, laddove il curatore fallimentare, nell'esercizio consapevole ed accorto delle sue funzioni, valuti la necessità di opporsi all'istanza dell'ufficio finanziario, contestando non semplicemente l'idoneità del titolo dedotto ai fini dell'insinuazione quanto l'an o il quantum della pretesa fiscale (ossia deduca un fatto impeditivo, modificativo od estintivo del credito tributario, anche conseguente ad errori di fatto o di diritto commessi dal contribuente nella predisposizione della dichiarazione) la decisione di tali controversie, riguardanti la materia tributaria, è riservata alla giurisdizione del giudice speciale tributario<sup>33</sup>. Da tale assunto i giudici ricavano che, nella circostanza in esame, il credito tributario fondato unicamente sulle risultanze cartolari della dichiarazione compilata dal contribuente, non potrà ottenere l'ammissione al passivo fallimentare, neppure con riserva, essendo necessaria a tal fine la formazione del ruolo e la notifica della cartella di pagamento, la cui impugnazione è necessaria per consentire alla curatela fallimentare di sottoporre le relative questioni alla giurisdizione delle commissioni tributarie.

Oltre a fornire chiarimenti in merito al riparto tra giurisdizione ordinaria e tributaria, tali pronunce richiamano l'attenzione sulla necessità, per l'Amministrazione Finanziaria creditrice, di procedere alla preventiva iscrizione a ruolo, con conseguente notifica della cartella di pagamento al curatore, al fine di ottenere l'insinuazione nel passivo fallimentare delle sanzioni e degli interessi collegati al tributo principale non versato: tale ulteriore pretesa contemplata nell'invito di pagamento, a carattere affittivo per il fallito e i suoi creditori, è, diversamente dalla maggiore imposta non versata, determinata unilateralmente dall'ente impositore e non può trovare fondamento, ai fini della riscossione, sulla

<sup>32</sup> Sui controlli « formali » del giudice fallimentare, finalizzati ad accertare l'esistenza di un'adeguata prova del credito tributario, del suo carattere privilegiato e del requisito della concorsualità B. QUATRARO, *I rapporti fra le procedure concorsuali ed il fisco*, in *Dir. Fall.*, 2008, I, 519-520.

<sup>33</sup> Sulla configurabilità della giurisdizione del giudice ordinario (fallimentare) nei casi in cui la controversia non concerna l'entità o la sussistenza del credito tributario, ma esclusivamente la sua collocazione privilegiata nell'ambito del passivo fallimentare si veda Tribunale Terni 03 luglio 2010 n. 572. Relativamente a tale profilo si veda anche Trib. Milano - sez II- n. 663 del 20.01.2010, Trib. Monza n. 3432 del 10.12.2009, Trib. Roma - sez. lav.- n. 20109 del 06 ottobre 2009, Trib. Roma - sez. fall. - 15 dicembre 2008 n. 24679, Trib. Roma - sez. fall. 15 dicembre 2008 n. 24690, in banca dati on line De Jure. Sui poteri di accertamento del credito tributario da parte del giudice delegato vedasi anche Trib. Palermo del 16 giugno 2006 che, pur nel contesto di un giudizio concernente l'ammissione al passivo fallimentare di un contributo previdenziale, ribadisce la natura « esclusiva » della giurisdizione del giudice tributario relativamente alle questioni concernenti il merito dei crediti tributari, che « costituisce senza dubbio una rilevante eccezione al principio della *vis attractiva* del tribunale fallimentare ed al principio del concorso dei creditori.. ».

dichiarazione fiscale prodotta dal contribuente, essendo necessario, in tal caso, un atto impositivo suscettibile di diventare definitivo che accerti l'esistenza ed il preciso ammontare del debito fiscale per interessi e sanzioni o l'iscrizione a ruolo<sup>34</sup>.

La Cassazione Civile con sentenza n. 12777 del 2006 riconosce al ruolo e/o all'avviso di liquidazione in materia di imposta di registro, emesso dall'Agenzia fiscale sulla base della favorevole sentenza della CTR presso la quale si era incardinato il giudizio di impugnazione dell'accertamento in rettifica, l'idoneità a fungere da titolo per l'ammissione al passivo fallimentare, con riserva ex artt. 88 d.p.r. n. 602/73 e 96 r.d. 267/42 se -come nel caso esaminato dai giudici- sulle somme insinuate sorgano contestazioni. A sostegno della legittimità della pretesa esecutiva vantata dall'Amministrazione Finanziaria depone, oltre alla normativa sull'ammissione al passivo con riserva di crediti, anche di natura fiscale, accertati con sentenza ancora impugnabile, anche l'art. 68 del d. lgs. n. 546/1992, nella parte in cui prevede che tributo e sanzioni oggetto di giudizio di impugnazione innanzi alle commissioni tributarie devono essere corrisposti per l'intero ammontare accertato dopo la sentenza di appello favorevole al fisco. In tal modo, l'interesse dell'Amministrazione ad ottenere l'ammissione al passivo fallimentare di un credito fiscale riconosciuto con sentenza, ancorché impugnabile, si contempera con quello della massa dei creditori in concorso a che il suddetto credito pubblico venga valutato ed accertato in maniera tale da garantire la *par condicio creditorum*.

Con ordinanza numero 23001 del 2004 la Corte di Cassazione risolve positivamente il quesito della legittimità di una domanda tardiva ex art. 101 legge fall. volta all'ammissione al passivo fallimentare con riserva di un credito erariale scaturente da un avviso di rettifica iva ancora *sub iudice* presso la giurisdizione tributaria. A tal proposito, è utile osservare che l'ammissione del credito con riserva, da sciogliersi all'esito della decisione del giudice tributario, è una modalità procedurale alternativa rispetto alla sospensione della pronuncia in attesa della definizione della causa pregiudiziale ex art. 295 cpc, che connota il procedimento

---

<sup>34</sup> Sul punto si veda Cass. Civ. n. 13242 del 2011, Cass. Civ. n. 5165 del 2009, Cass. Civ. n. 11457 del 2009, Cass. Civ. n. 16120 del 2007, Cass. Civ. n. 2994 del 2006, Cass. Civ. n. 13027 del 2004, in banca dati on line De Jure. Sulle condizioni relative all'ammissione al passivo fallimentare, alla collocazione e alla giurisdizione sulle componenti accessorie del credito tributario si veda A. ROMANO, *Ammissione al passivo dei crediti iscritti a ruolo*, cit. .

concorsuale come speciale rispetto agli altri giudizi<sup>35</sup>. Tale conclusione si fonda, oltre che sul principio della necessaria formazione dello stato passivo, anche sul disposto del secondo comma dell'art. 45 dpr n. 602 del 1973, che, nella precedente versione in vigore dal gennaio 1974, prevedeva che in caso di contestazioni sulle somme iscritte a ruolo, quest'ultimo fungesse da titolo per la domanda di ammissione al passivo fallimentare con riserva. In tal modo, nella pendenza di un contenzioso tributario relativo all'accertamento di un credito erariale di natura tributaria in relazione al quale l'A. F. ha proposto istanza per ammissione al passivo dell'intervenuta procedura fallimentare, il suddetto credito contestato deve essere trattato alla stregua dei crediti condizionati di cui al n. 1), secondo comma, dell'attuale art. 96 della legge fallimentare ed essere ammesso al passivo con riserva<sup>36</sup>.

Altri interessanti spunti di riflessione possono essere tratti dalla sentenza della Cassazione Civile del 2011 n. 21189, nella quale si ribadisce il concetto della *par condicio creditorum* nell'ambito delle procedure concorsuali, con la conseguente necessità per l'A.F. di rispettare procedure e tempistiche scandite dalla legge fallimentare con riferimento alle attività ed ai comportamenti propri dei creditori del fallito.

In particolare, i giudici di legittimità, nell'affermare che anche agli uffici fiscali è esteso l'obbligo, previsto per tutti gli altri creditori, di rispettare il termine annuale di cui all'art. 101, r.d. n. 267/1942 per la presentazione delle istanze tardive di insinuazione al passivo fallimentare, chiariscono che l'inosservanza del termine in questione non può ritenersi genericamente giustificata dall'esistenza di specifiche disposizioni di legge che, disciplinando le attività di accertamento del debito d'imposta e di riscossione ad opera del concessionario previa formazione del ruolo e successiva notifica della cartella di pagamento, prevedano termini differenti e più lunghi che configgono con le previsioni della legge fallimentare, e sarà onere dell'Amministrazione che presenta un'istanza ultra annuale rispetto al decreto di esecutività dello stato passivo fornire la prova concreta, da valutarsi caso per caso, della

---

<sup>35</sup> Tale orientamento è avallato da precedenti pronunce, tra le quali si veda Cass. Sez. Unite n. 11214 del 1997, Cass. Civ. n. 7485 del 1994, Cass. Civ. n. 1230 del 1993, in banca dati on line De Jure .

<sup>36</sup> Alle stesse conclusioni giunge Cass. Civile -sez. I- 24 agosto 1994 n. 7485, in banca dati on line De Jure. I giudici osservano che l'accertamento IVA, impugnato innanzi alle Commissioni Tributarie, « costituisce, a norma dell'art. 60 del d.p.r. n. 633 del 1972, titolo per la riscossione provvisoria di parte del tributo e, quindi, come nelle imposte dirette di ruolo, anch'esso integra un titolo giuridico per l'ammissione al passivo con riserva ». Sul punto Cass. civ. -sez. I- n. 1230 del 1993 così si esprime : « l'avviso di accertamento, in caso di contestazione inerente al tributo relativo, è un titolo giuridico per l'ammissione "con riserva" di quel tributo al passivo delle procedure fallimentari ».

scusabilità del ritardo. In tale sede i giudici rilevano che una volta conosciuta la dichiarazione di fallimento del contribuente, l'A.F. debba prontamente attivarsi al fine di predisporre i titoli necessari alla tempestiva insinuazione del credito al passivo, operando in termini più brevi rispetto a quelli massimi attribuiti dalla legge per l'espletamento di delle attività di questo genere<sup>37</sup>. A tal riguardo i giudici, a titolo esemplificativo, osservano che ai fini della presentazione della domanda di ammissione allo stato passivo del fallimento è sufficiente l'esistenza del ruolo non essendo necessaria la formazione e la notifica cartella di pagamento; allo stesso modo rilevano che « l'Ufficio finanziario può presentare istanza di ammissione al passivo sia pure con documentazione incompleta, con conseguente ammissione del credito con riserva di produzione dei documenti, ai sensi dell' art. 96 l. fall. » Escludere che il comportamento dell'Amministrazione Finanziaria che si attenga ai termini massimi stabiliti dalla legge per le procedure di accertamento e di emissione dei ruoli configuri una generica esimente per il ritardo nella domanda di insinuazione nel passivo fallimentare del credito tributario costituisce riscontro giurisprudenziale a sostegno della tesi della non indispensabilità del ruolo.

Un precedente giurisprudenziale del pari significativo a sostegno della tesi avallata dai giudici della Suprema Corte è fornito dalla sentenza della Cassazione Civile - sez. I - n. 399 del 16 gennaio 1999. In tale sede, i giudici osservano che l'atto di accertamento (iva), al pari del ruolo, costituisce titolo idoneo per l'ammissione del credito tributario al passivo fallimentare, con la riserva di cui all'art. 96 legge fall. in caso di impugnazione in commissione tributaria, senza necessità (ai fini dell'ammissione) che l'accertamento stesso sia confermato con decisione del giudice tributario. In relazione alla fattispecie oggetto di giudizio, rilevano, poi, che valido titolo di ammissione al passivo fallimentare è l'accertamento confermato con decisione del giudice tributario, il cui dispositivo sia stato depositato prima della dichiarazione di fallimento, « atteso che in esso dispositivo e alla data di esso si realizza un atto scritto accertativo del credito, che non può non rilevare in quanto antecedente alla dichiarazione di fallimento ed imm modificabile con il successivo deposito della motivazione, non potendo pubblicarsi una decisione diversa da quanto deliberato col dispositivo depositato ».

---

<sup>37</sup> Del medesimo orientamento è la sentenza della Cass. Civ. n. 20910/2011, in banca dati on line De Jure.

Ulteriore argomento a sostegno della tesi in esame si rinviene nel disposto dell'art. 19 del d.m. 28.12.1989, nel testo introdotto dall'art. 1 del d.m. 11 maggio 1990 n. 325900, emesso in attuazione dell'art. 67, comma 2, lettera b) del d.p.r. 28 gennaio 1988 n. 43, relativo alla riscossione coattiva delle tasse e delle imposte indirette. Il decreto del 1989<sup>38</sup>, abrogato dall'art. 301, c. 1, dpr 30 maggio 2002, n. 115, recava istruzioni per la redazione, trasmissione e compilazione meccanografica dei ruoli e per gli adempimenti contabili a carico dei concessionari per la riscossione coattiva di tasse, imposte indirette, tributi locali ed altre entrate, prevedendo, in particolare, nell'art. 19, commi 1 e 2, che « per la riscossione delle somme dovute da soggetti sottoposti a procedura concorsuale, il ruolo viene formato dopo la definitiva ammissione al passivo delle suddette somme da parte dell'organo delegato per la procedura stessa (...). Se l'assoggettamento alle suddette procedure concorsuali avviene successivamente all'emissione del ruolo, l'insinuazione ed i successivi adempimenti previsti dalla normativa vigente saranno effettuati dal concessionario ». La disposizione ministeriale, nel prevedere a carico dell'ufficio fiscale l'incombenza della formazione del ruolo e dalla sua trasmissione al concessionario della riscossione successivamente all'ammissione del credito fiscale al passivo fallimentare, rende evidente che, anche nelle convinzioni dello stesso Ministero delle Finanze, il ruolo non è da considerare l'unico atto in base al quale può essere chiesta la ammissione del credito tributario nel passivo fallimentare<sup>39</sup>. Diversamente, altra parte della giurisprudenza e della dottrina ritengono il ruolo, o l'allegazione della regolare notifica della cartella di pagamento, un elemento indispensabile ai fini dell'ammissione del credito fiscale al passivo del fallimento.

Tale impostazione, come osserva lo stesso Collegio a Sezioni Unite del marzo 2012, risulta maggiormente ancorata al tenore letterale delle norme in tema di procedimento di

---

<sup>38</sup> Il Ministero delle finanze in data 28-12-1989 ha predisposto due decreti ministeriali contenenti disposizioni in materia di ruoli e riscossioni : Il d. m. n. 63400 del 28.12.1989, ancora in vigore, recante « Istruzioni per la formazione ed unificazione dei ruoli, degli elenchi e degli altri documenti automatizzati » pubblicato in supplemento ordinario. Gazz. Uff. 20 gennaio 1990, n. 16; il secondo, il d.m. n. 54100 del 28.12.1989, intitolato « Istruzioni per la redazione, la trasmissione e la compilazione meccanografica dei ruoli e adempimenti contabili a carico degli agenti della riscossione per la riscossione coattiva di tasse, imposte indirette, tributi locali ed altre entrate », pubblicato in Gazz. Uff. 25 gennaio 1990, n. 20, abrogato dal 01.07.2002, ai sensi degli artt. 301 e 302 DPR 30 maggio 2002, n. 115.

<sup>39</sup> Si veda, sul punto, l'orientamento espresso da Cassazione Civ. a Sez. Unite n. 4126 del 15.03.2012, criticato da L. DEL FEDERICO, *Innovazioni giurisprudenziali sui crediti tributari nel fallimento*, cit., e da Cass. Civ. n. 13027.2004, in banca dati on line De Jure. Sull'iscrizione a ruolo quale titolo per l'ammissione dei crediti tributari al passivo delle procedure di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi Cass. Civ., Sez. Unite, 09 giugno 1995 n. 6498, in banca dati on line De Jure.

riscossione delle imposte sui redditi contenute del dpr n. 602/1973. Ci si riferisce, in particolare, alle disposizioni che collocano l'iscrizione nei ruoli tra le modalità tipiche di riscossione ammesse dalla legge, attribuendo le funzioni relative alla riscossione coattiva delle somme iscritte all'Agente della riscossione; quest'ultimo ha la facoltà di proporre, per conto dell'ufficio finanziario creditore, ricorso per la dichiarazione di fallimento del debitore sulla base del ruolo, che è anche il titolo per chiedere, in caso di intervenuto fallimento, l'ammissione del credito fiscale al passivo fallimentare<sup>40</sup>.

Con la sentenza n. 6032 del giugno del 1998 la Corte di Cassazione afferma l'idoneità del ruolo e della cartella esattoriale che ne contiene l'estratto, purché correttamente notificata al contribuente *in bonis* o al curatore fallimentare, a fungere da titolo per l'insinuazione nel passivo fallimentare. In particolare, i giudici di legittimità, in questa sede, si soffermano sulla necessità che il ricorso contenente la domanda di insinuazione al passivo sia sorretta dalla prova dell'avvenuta notifica della cartella, essendo tale adempimento dell'Agente della riscossione finalizzato a consentire l'eventuale proposizione, da parte del curatore fallimentare, dell'impugnazione del ruolo innanzi alle commissioni tributarie<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> Nella sentenza n. 14116/2011 della Cassazione che, rimettendo gli atti al Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite, ha dato origine alla pronuncia n. 4126 del 15-03-2012, i giudici osservano che la giurisprudenza che ha affermato la necessità del ruolo e della notifica della cartella al curatore del fallimento ai fini dell'insinuazione fallimentare collega tale conclusione al principio del riparto tra giurisdizione ordinaria civile e giurisdizione speciale tributaria ed al diritto di difesa contro le pretese fiscali: « La questione non è nuova nella giurisprudenza di questa Corte, che ha di regola affermato la necessità della previa iscrizione a ruolo e notifica della cartella al curatore del fallimento, sempre però, a quanto consta, ponendola in collegamento con la giurisdizione esclusiva sulla pretesa tributaria spettante al giudice tributario, e quindi con la finalità (costituente anche la *ratio* della ammissione con riserva prevista dal d.p.r. n. 602 del 1973, art. 45, comma 2) di consentire al curatore, proponendo impugnazione avverso il ruolo, di sottoporre al giudice competente le proprie eventuali difese avverso quella pretesa, delle quali il giudice fallimentare non può conoscere » (cfr. , tra le tante, Cass. Civ. sent. n. 6032/1998, Cass. Civ. sent. n. 23001/2004, in banca dati on line De Jure.)

<sup>41</sup> Aderendo a tale orientamento, i giudici della sez. IV del Tribunale di Bari, con sentenza del 21 dicembre 2009, su ricorso proposto dall'Agente della riscossione contro una società in amministrazione straordinaria, osservano che, nonostante la novella legislativa che ha riscritto gli artt. 45, 87 e 88 del D.P.R. n. 602 del 1973, ai fini dell'ammissione del credito tributario al passivo fallimentare si deve ritenere necessaria la preventiva notifica della cartella esattoriale al curatore, per consentirgli di impugnare la pretesa tributaria, determinando, in tal modo, l'ammissione del suddetto credito con la « riserva » di cui all'art. 88. Considerato il disposto del citato art. 88, secondo comma (« la riserva è sciolta dal giudice quando è inutilmente decorso il termine prescritto per la proposizione della controversia davanti al giudice tributario, ovvero quando il giudizio è stato definito con decisione irrevocabile o risulta altrimenti estinto ») e valutato che « di norma, l'atto impugnabile non è il ruolo, ma la cartella esattoriale, la quale costituisce l'atto impositivo attraverso il quale il contribuente assume contezza dell'iscrizione a ruolo ed i cui vizi comportano l'illegittimità della pretesa tributaria, con la conseguenza che è avverso di essa che va rivolta, di regola, l'impugnazione (Cass. Civ. n. 139 del 2004) » , i giudici giungono alla conclusione che « mancando (...) la notifica della cartella esattoriale, manca il presupposto di applicabilità della norma sullo scioglimento della riserva ». Del medesimo orientamento Trib. Roma – sez. lav.- n. 20109 del 06

Altro orientamento giurisprudenziale, più di recente, si è mostrato sfavorevole a ritenere la prova della regolare notifica della cartella di pagamento, il « presupposto indefettibile dell'ammissione al passivo del fallimento » del credito tributario, valutando, al contrario, legittima la domanda di insinuazione fondata esclusivamente sul ruolo<sup>42</sup>. Tale orientamento sottolinea che, ai fini dell'eventuale proposizione di contestazioni da parte del curatore del fallimento, non è necessaria la preventiva formazione e notifica della cartella di pagamento,

---

ottobre 2009, Trib. Monza del 10 dicembre 2009 n. 3432, con nota di P. S. GORETTI, *L'ammissione al passivo fallimentare del credito di imposta. Il dovere di controllo degli organi fallimentari* - *Riv. dott. commercialisti* 2010, 2, 403, Trib. Roma - sez. fall. - 15 dicembre 2008 n. 24679, Trib. Roma - sez. fall. - 15 dicembre 2008 n. 24690, Trib. Palmi 11 ottobre 2005, in Banca dati on line De Jure. ; in dottrina M. SANVITALE, nota a sentenza del Tribunale di Palermo del 16 giugno 2006, *Giur. merito* 2006, 10, 2190, in Banca dati on line De Jure; F. MICCIO, *Appunti in tema di verifica dei crediti tributari*, in occasione dell'incontro di studio del CSM sul tema : Accertamento del passivo concorsuale. Roma 15-17 maggio 2006, cit., 12 e ss; M. MAURO, *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito iva*, cit., 1551; L. DEL FEDERICO, *La verifica dei crediti tributari nel fallimento: riflessioni a margine della natura costitutiva del ruolo*. Dipartimento di Scienze Giuridiche-. Univ. "G. d'Annunzio"-, WORKING PAPERS, 2010, 5, par.5; L. DEL FEDERICO, *Innovazioni giurisprudenziali sui crediti tributari nel fallimento*, cit., par. 3 e ss.

<sup>42</sup> Si veda Cass. Civ. n. 21189/2011, Cass. Civ. 10.12.2010 n. 24963, in Banca dati on line De Jure; Cass. Civ. - sez. lavoro- n. 5063 del 2008, pur riferendosi a crediti di competenza dell'INPS, significativamente osserva che « sulla base del combinato disposto del d.p.r. n. 602 del 1973, artt. 87 e 88, nonché del r.d. 16 marzo 1942, n. 267, art. 24, (che individua nel tribunale fallimentare l'organo con competenza avocativa per tutte le azioni di contenuto patrimoniale nei confronti del fallito) deve ritenersi che anche i crediti iscritti al ruolo ed azionati da società concessionarie per la riscossione devono seguire, nel caso di avvenuta dichiarazione di fallimento del debitore, l'iter procedurale prescritto dalla l. fall., art. 92 e seguenti, legittimandosi la domanda di ammissione al passivo sulla base del solo ruolo, con la conseguente possibilità in presenza di contestazioni davanti al giudice delegato di ammissione con riserva (...). Né, per andare in contrario avviso e sostenere la necessità della notifica della cartella al fine di consentire l'ammissione al passivo, vale il richiamo che è stato fatto dalla società ricorrente ad un precedente giurisprudenziale di questa Corte di Cassazione (Cass. 17 giugno 1998 n. 6032), secondo cui, in caso di fallimento del contribuente, presupposto indefettibile dell'ammissione al passivo del credito portato dalla cartella esattoriale è la notifica della stessa al curatore fallimentare, al fine di consentirgli di -eventualmente- proporre ricorso contro il ruolo, così che i tributi siano ammessi con la "riserva" prevista dal d.p.r. n. 602 del 1973, art. 45, comma 2. Ed invero - al di là della preliminare considerazione che il suddetto d.p.r. n. 602, art. 45, è stato sostituito (come gli articoli seguenti sino all'art. 90) dal d. lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, art. 16, - una interpretazione intesa a valorizzare, nel rispetto dell'art. 12 prel., la lettera dei citati artt. 87 e 88, induce a conclusioni diverse da quelle patrociniate dall'attuale ricorrente atteso che, come ha puntualmente osservato sul punto la Corte territoriale, le contestazioni possono essere dal curatore fallimentare avanzate ugualmente, come evidenzia il testo delle citate disposizioni, contro il ruolo e atteso che ogni diversa opinione non tiene conto della specifica sede nella quale si intende far valere il credito e della *ratio* sottesa alla scelta legislativa. *Ratio* questa da individuarsi nell'esigenza di assoggettare - seppure nel rispetto dei diversi privilegi che li assistono - pure i crediti tributari alla stessa procedura alla cui osservanza sono tenuti gli altri creditori in ragione del principio della *par condicio creditorum* e di rifiutare, conseguentemente, la diversità di percorsi procedurali differenziati in ragione della posizione del soggetto titolare del credito azionato » ; nella giurisprudenza di merito si veda Trib. Milano - sez II - n. 663 del 20.01.2010, Trib. Milano - sez. II - 29 dicembre 2009 ( che, diversamente, reputa necessario che la domanda di insinuazione degli interessi di mora di cui all'art. 30 d.p.r sia sorretta da regolare notifica della cartella esattoriale), Trib. Milano -sez. II- 07.02.2008 n. 1631, in Banca dati on line De Jure.

ben potendo quest'ultimo agire direttamente contro il ruolo, come emerge chiaramente dalla formulazione letterale degli artt. 87 e 88 dpr n. 602/73<sup>43</sup>.

Un significativo precedente giurisprudenziale della Corte di Cassazione è rappresentato dalla sentenza n. 4426 del 1994 che esamina un caso di domanda tardiva di ammissione privilegiata al passivo fallimentare avanzata dal concessionario del servizio di riscossione in ordine ad un credito tributario per capitale ed interessi da ritardata iscrizione a ruolo. In tale occasione, i giudici della Cassazione si soffermano su alcuni aspetti meritevoli di rilievo.<sup>44</sup>

<sup>43</sup> Sul punto A. ROMANO, *Ammissione al passivo dei crediti iscritti a ruolo*, cit.; l'Autore, nel commentare la sentenza del Trib. Milano - sez. II- del 29.12.2009, che riconosce al ruolo l'idoneità a fungere da titolo per l'ammissione al passivo fallimentare, ritiene che le valutazioni in ordine alla sufficienza del titolo dedotto ai fini dell'insinuazione dovrebbero essere condizionate dalla effettiva conoscibilità della pretesa fatta valere dal Fisco. In particolare, l'Autore osserva, in senso critico, che la finalità dell'art. 87 dpr n. 602 del 1973 è di limitare i poteri dell'Amministrazione Finanziaria nella fase patologico/esecutiva del rapporto tributario, nel senso di richiedere, ai fini dell'insinuazione nel passivo fallimentare, l'esistenza di un titolo (il ruolo) che conferisca alla pretesa tributaria adeguati caratteri di stabilità. La circostanza che al creditore di diritto privato non sia, allo stesso fine, richiesta l'allegazione di un titolo esecutivo, conduce a ritenere che la *ratio* della norma vada ricercata nell'esigenza di tutelare le ragioni dei creditori di diritto privato in concorso, anche in considerazione dei possibili riflessi negativi della mancata impugnazione dell'eventuale pretesa fiscale infondata sul principio della *par condicio creditorum*: « secondo quanto affermato in sentenza, qualora il curatore non espliciti chiaramente, già nel verbale di stato passivo, la volontà di procedere ad impugnare la pretesa tributaria, per effetto del riparto tra le giurisdizioni, non sarà possibile procedere all'ammissione del credito con la riserva ex art. 88 d.p.r. n. 602 del 1973, con la conseguenza che l'eventuale pretesa infondata del creditore di diritto comune verrebbe rigettata con cognizione diretta ed immediata del giudice delegato, mentre la pretesa, anche ingiustificata, dell'Erario andrebbe comunque a produrre effetti, acquisendo definitività per sopravvenuta inoppugnabilità dell'atto e risultando, di fatto, insindacabile da parte del giudice delegato. Pertanto, data la rilevanza che si attribuisce nell'ordinamento al principio della *par condicio creditorum*, in tutti quei casi in cui la cartella di pagamento costituisca il primo atto impositivo per mezzo del quale la pretesa tributaria entra nella sfera conoscitiva del contribuente, sarebbe probabilmente opportuno concludere per la necessità della notifica ai fini dell'ammissione al passivo del credito erariale ».

<sup>44</sup> In ordine al problema della natura « privilegiata » in sede di insinuazione fallimentare degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di imposte, rilevano che, dalla lettura sistematica dell'art. 54 legge fall. -nella formulazione vigente al tempo del giudizio (in vigore fino al 15 luglio 2006)-, l'estensione del privilegio riconosciuto all'imposta, in favore degli accessori del detto capitale, non opera in sede fallimentare, in quanto il legislatore, nell'escludere tale casistica dal novero delle ipotesi di cui all'art. 54 legge fall. - a sua volta richiamato dall'art. 55 primo comma -, esprime la precisa volontà di differenziare il trattamento normativo riconosciuto ai crediti tributari rispetto a quello relativo ai crediti pignorati ed ipotecari, in ragione della sostanziale diversità intercorrente tra le varie cause di prelazione esistenti. Tale sentenza, nel valorizzare il carattere speciale dell'art. 54 l. fall. rispetto alla normativa generale sulla riscossione coattiva dettata dagli artt. 20 e 21 dpr n. 602 del 1973, ne evidenzia il carattere di norma non sostanziale (attributiva, cioè, di uno specifico diritto di prelazione in favore degli accessori del credito), ma processuale-esecutiva, intendendo disciplinare le modalità della collocazione dei crediti relativi alla procedura fallimentare. A tal riguardo, infatti, i giudici osservano che, in ordine alla questione dell'estensione del diritto di prelazione agli interessi, la formulazione dell'art. 54 l. fall. (allora vigente), contiene esclusivamente un richiamo agli artt. 2788 e 2855 c.c. (relativi ai crediti pignorati ed ipotecari) omettendo ogni riferimento all'art. 2749 cc relativo ai crediti privilegiati. Tale interpretazione conduce i giudici a ritenere ammissibili solo in via chirografaria gli interessi relativi a crediti privilegiati in generale, e di imposte, in particolare, al passivo fallimentare, ciò indipendentemente dal fatto di essere maturati prima o dopo il fallimento del contribuente debitore, con esclusione delle specifiche ed eccezionali ipotesi in ordine alle quali sono intervenute pronunce di illegittimità costituzionale dell'art. 54, c. 3 e dell'art. 55 c. 1 della legge fall.. Significativo, in tal senso, è il richiamo

In particolare, i giudici di legittimità hanno occasione di pronunciarsi in merito alla idoneità di copie fotostatiche dell'estratto di ruolo, munite di attestazione di conformità all'originale rilasciata dal collettore delle imposte/esattore, a fungere da titolo per l'ammissione del credito tributario al passivo fallimentare<sup>45</sup>. La Corte supera l'impostazione formalistica secondo la quale l'art. 45 dpr n. 602/73, nulla prevedendo in merito alla idoneità di copie parziali del ruolo d'imposta, riconoscerebbe espressamente solo a quest'ultimo, ritualmente formato e trasmesso al titolare delle attività di riscossione, natura di titolo per l'ammissione del credito tributario insoddisfatto nella procedura fallimentare. In particolare, i giudici di legittimità chiariscono che ai sensi dell'art. 2718 c.c. la riproduzione parziale delle pagine del ruolo, rilasciata nelle forme prescritte da un pubblico ufficiale depositario del ruolo e debitamente autorizzato, esplica efficacia probatoria piena relativamente alla parte del ruolo originale riprodotta<sup>46</sup>.

Si può osservare che, il più delle volte, i precedenti orientamenti della Cassazione che affermano la necessità del ruolo per ottenere l'ammissione del credito al passivo fallimentare non contengono particolari argomentazioni in ordine alla inidoneità di atti differenti o alternativi a fungere da titolo per ottenere l'insinuazione fallimentare, riferendosi a casistiche in cui, essendosi già formato il ruolo -con conseguente attribuzione dei compiti « esecutivi » in capo al concessionario-, la domanda di ammissione al passivo fallimentare si ancora fisiologicamente alle attribuzioni proprie dello stesso, con la conseguenza che l'istanza per l'insinuazione sarà avanzata direttamente da quest'ultimo in luogo dell'ente creditore, allegando il ruolo precedentemente formato.

La posizione che la Cassazione assume con la sentenza a Sezioni Unite del marzo del 2012 relativamente alla problematica in esame è contraria alla tesi che sostiene la generale necessità del ruolo ai fini dell'ammissione nel passivo fallimentare del credito tributario<sup>47</sup>.

---

all'innovazione del suddetto articolo operata dal d. lgs. 9 gennaio 2006 n. 5, in vigore dal 16 luglio 2006, nella parte in cui include esplicitamente nel novero dei casi di estensione del diritto di prelazione agli interessi, anche l'art. 2749 c.c. riguardante i crediti privilegiati. In dottrina, R. TETI, *Questioni in tema di interessi sui crediti garantiti da pegno, ipoteca e privilegio nel fallimento*, in *Banca borsa tit. cred.* 1997, 3, 0367, in Banca dati on line De Jure.

<sup>45</sup> Sull'equivalenza della cartella all'estratto di ruolo (« *che altro non è che una riproduzione di una parte del ruolo* ») ai fini dell'ammissibilità di un'impugnazione in commissione tributaria si veda Cass. Civ. 19 gennaio 2010 n. 724, in Banca dati on line De Jure.

<sup>46</sup> Lo stesso principio, in tema di liquidazione coatta amministrativa, è espresso dalla sentenza della Cass. Civ. n. 25962 del 05.12.2011, in Banca dati on line De Jure .

<sup>47</sup> Si veda P. TURIS , *Insinuazione al passivo ad opera dell'Agenzia delle Entrate*, nota a sent. Cass. Civ. Sez. Unite 4126/2012 , *Fisco*, 2012, 14, 2139, in Banca dati on line De Jure.

In particolare, la Suprema Corte, soffermandosi sulle disposizioni legislative in materia di riscossione contenute nel dpr n. 602/73, con particolare riferimento agli artt. 1, 45, 49, 87 e 88, ne evidenzia la *ratio*, volta a favorire, in caso di inadempimento dell'obbligo tributario da parte del contribuente, la realizzazione del credito fiscale, attraverso la disciplina dell'esecuzione forzata individuale di competenza del concessionario munito di ruolo, in ossequio agli interessi di tipo pubblicistico sottesi all'attività di prelievo fiscale. La previsione di cui all'art. 87, nella parte in cui dispone che il concessionario, sussistendone le condizioni, possa proporre, per conto dell'Amministrazione creditrice, il ricorso per la dichiarazione di fallimento del contribuente inadempiente agli obblighi tributari, e, ove intervenuta la procedura concorsuale, l'istanza di ammissione del credito al passivo fallimentare sulla base del ruolo, si ricollega alle modalità attraverso le quali il concessionario stesso, azionando il titolo esecutivo di cui dispone, espleta i suoi compiti istituzionali volti alla riscossione dei crediti fiscali; tale disposizione, va conseguentemente interpretata come fonte della legittimazione ad agire dell'agente della riscossione, anche in sede giudiziaria, per la realizzazione del credito, non determinando, come conseguenza generale, la necessità che la domanda di insinuazione del credito nella procedura concorsuale -eventualmente formulata dalla stessa Amministrazione creditrice - debba essere sorretta dal ruolo.

In tale sede, i giudici sottolineano che la normativa dettata dalla legge fallimentare, a differenza di quella sulle riscossioni di cui al dpr n. 602 del 1973, non è diretta a favorire l'adempimento della singola obbligazione gravante sul debitore insolvente, perseguendo, piuttosto, il prevalente fine di garantire il rispetto del principio della parità di trattamento tra tutti i creditori in concorso. In questa logica, i giudici della Suprema Corte giungono a ritenere non essenziale il ruolo ai fini dell'insinuazione del credito tributario, non essendo, l'allegazione del titolo esecutivo, richiesta dalle norme sul concorso. A tal riguardo, si può osservare che, ai fini della stessa dichiarazione di fallimento, non è necessaria la sussistenza di un titolo esecutivo, richiedendosi, ex art. 5 l. fall., lo « stato di insolvenza del debitore », cioè la patologica/conclamata incapacità del debitore di far fronte con regolarità alle proprie obbligazioni, manifestata con l'inadempimento o con altri fatti esteriori a tal riguardo significativi.

Una volta dichiarato il fallimento, poi, ai fini della domanda di ammissione al passivo fallimentare, l'art. 93 della legge fall., nella sua attuale formulazione, richiede che il ricorso

contenga la « succinta esposizione dei fatti e degli elementi di diritto che costituiscono la ragione della domanda » e l'indicazione del titolo di prelazione necessario affinché il credito non venga considerato chirografario, con allegazione dei documenti che provano il diritto del creditore; anche tale disposizione non conduce, quindi, all'automatica conclusione che, ai fini dell'insinuazione del credito tributario nel passivo fallimentare, l'Amministrazione Finanziaria procedente debba avvalersi di un titolo esecutivo rappresentato dal ruolo.

In altre parole, l'interpretazione della normativa dettata dal dpr n. 602/73 che le Sezioni Unite della Cassazione propongono con la pronuncia del marzo del 2012, conduce a ritenere non sussistenti - in materia di titoli necessari ai fini dell'insinuazione al passivo fallimentare - espresse deroghe legislative alla disciplina dettata, per la generale platea dei creditori insoddisfatti, dalla legge (speciale) sulle procedure concorsuali: ai crediti tributari si estende la disciplina prevista in via generale dalla legge fallimentare per le domande di ammissione dei crediti al passivo<sup>48</sup>.

#### 6. Conclusioni.

Dall'attuale impianto normativo non è dato desumere che il legislatore abbia inteso attribuire al ruolo il valore di prove legale del credito tributario, come espressamente chiarito dalla sentenza a Sez. Unite della Cassazione in esame, ben potendo la domanda di ammissione al passivo essere fondata su basi differenti, ovvero su atti antecedenti rispetto al ruolo di imposta che siano manifestazione idonea di una pretesa impositiva formalizzata e stabile.

L'esistenza del ruolo, come osservano i giudici della Suprema Corte, garantisce maggiormente il creditore pubblico, che vedrà sicuramente ammesso il proprio credito al passivo, eventualmente con la riserva da sciogliersi al verificarsi di una delle condizioni delineate dal secondo comma dell'art. 88 dpr n. 602/73.

L'Amministrazione Finanziaria, nell'intento di assicurare la migliore (e quindi più celere e sicura) realizzazione dell'interesse pubblico alla soddisfazione del credito tributario, valuterà, sulla base delle circostanze del caso concreto, quale modalità procedimentale normativamente prevista per la riscossione sia più opportuno seguire, curando

---

<sup>48</sup> Tali conclusioni sono ribadite, più di recente, da Cass. Civ. 10 dicembre 2012 n. 22437, in Banca dati on line De Jure.

adeguatamente il profilo dello scambio di informazioni con l'agente della riscossione allo scopo di evitare inutili duplicazioni di attività.

L'orientamento espresso dalla pronuncia in commento, nel riconoscere espressamente all'Amministrazione Finanziaria un'autonoma legittimazione alla proposizione della domanda volta all'insinuazione del credito tributario nel passivo fallimentare - ritenendo, a tal fine, non necessaria l'allegazione del ruolo - velocizza e semplifica l'iter di ammissione al passivo dei crediti tributari. In tal senso, appare in linea con la riforma della "riscossione nell'accertamento", che esprime l'attuale tendenza a contrastare i fenomeni di evasione fiscale (anche) attraverso il progressivo snellimento delle procedure e della tempistica necessarie alla riscossione delle somme oggetto di atti di recupero fiscale. In una logica di semplificazione sul piano sistematico, sarebbe utile riconoscere tale legittimazione in via generale, sia per tributi e sanzioni riscossi senza ruolo che per quelli riscossi con ruolo.